



## رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری، تاخیر گزارش حسابداری و اظهار نظر حسابداری

دکتر مجتبی گل محمدی<sup>۱</sup> ©

استادیار حسابداری، دانشگاه میبد

مجید آبیاری<sup>۲</sup>

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی

(تاریخ دریافت: ۱ اردیبهشت ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۳۱ شهریور ۱۳۹۹)

محتوای گزارش حسابداری و صدور به هنگام آن برای استفاده کنندگان دارای بار اطلاعاتی است. در این پژوهش، رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات مالی با تاخیر گزارش حسابداری و اظهار نظر حسابداری آزمون شده است. برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه حسابداری، الگوی دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) مورد استفاده قرار گرفته است. برای بررسی موضوع، نمونه‌ای متشکل از ۱۱۵ شرکت پذیرش شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ (۵۷۵ شرکت - سال) انتخاب و داده‌ها به روش تابلویی و با استفاده از رگرسیون تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین قابلیت مقایسه حسابداری با تاخیر گزارش حسابداری و تعداد بندهای شرط رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. این نتیجه از منظر ریسک ذاتی حسابداری و کارایی اطلاعاتی قابل تفسیر است؛ چرا که قابلیت مقایسه حسابداری، ریسک حسابداری و هزینه کسب اطلاعات را کاهش می‌دهد. به طور خلاصه می‌توان بیان داشت که قابلیت مقایسه حسابداری، سودمندی اطلاعات حسابداری را برای حسابرسان مستقل افزایش می‌دهد و در مجموع منجر به بهبود کیفیت حسابداری می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** قابلیت مقایسه حسابداری، تاخیر گزارش حسابداری، اظهار نظر حسابداری، ریسک حسابداری.

<sup>1</sup> golmohammadi@meybod.ac.ir

<sup>2</sup> abyarfirozabady@yahoo.com

© (نویسنده مسئول)

## مقدمه

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان همواره به دنبال این هستند که با آگاهی از وضعیت مالی و عملیاتی شرکت‌ها و مقایسه آن با اطلاعات شرکت‌های رقیب، بهترین تصمیم‌گیری‌ها را اتخاذ کنند. بی‌شک، گزارش‌های مالی شرکت‌ها یکی از سودمندترین منابع مورد استفاده در این زمینه محسوب می‌شود. سودمندی این گزارش‌ها بر پایه ویژگی‌های کیفی متعددی است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، یکی از این ویژگی‌ها محسوب می‌شود [۴]. قابلیت مقایسه برای شرکت‌هایی که ویژگی‌های ساختار سود آنها مشابه است، بیشتر از سایر شرکت‌هاست. برای مثال، کیفیت اقلام تعهدی، پیش‌بینی‌پذیری سود، هموارسازی سود و حتی گزارش زیان، می‌توانند عوامل مؤثری بر قابلیت مقایسه اطلاعات شرکت‌ها باشند [۱۲].

از طرفی، گسترش واحدهای تجاری و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را ضروری ساخته است. در چنین وضعیتی، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره شرکت‌ها نیاز دارند. اما مسئله مهم، تردید در مورد کیفیت اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع ناشی می‌شود. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات سبب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. 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 به طور منصفانه و صحیح ارائه شده است [۱۶].

هزینه‌های تهیه، پردازش و حسابرسی صورت‌های مالی، قابلیت مقایسه حسابداری را برای گزارشگری مالی ضروری می‌سازد [۲۰]. اگر اطلاعات مالی یک شرکت با شرکت‌های موجود در صنعت قابلیت مقایسه بیشتری داشته باشد، هزینه نهایی کسب و پردازش اطلاعات شرکت‌های موجود در صنعت برای استفاده‌کنندگان از قبیل سرمایه‌گذاران (شامل سهامداران بالقوه و بالفعل و اعتباردهندگان) و گروه‌های اقلیت (مثل حسابرسان و تحلیلگران مالی) کاهش خواهد یافت [۱۳ و ۲۵]. در این وضعیت، ارزیابی عملکرد شرکت بهتر انجام می‌شود. فعالیت‌های تجاری یک شرکت، هم بر اساس عوامل خاص آن شرکت و هم عوامل صنعتی که در آن فعالیت می‌کند شکل می‌گیرد [۱۵]. به علاوه، برای افراد سخت است که عواملی که مربوط به یک شرکت خاص می‌باشد را پردازش کنند و تمایل دارند که اطلاعات فردی را در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری کمتر به کار برند (کم ارزشگذاری کنند) [۲۷].

قابلیت مقایسه بیشتر، هزینه کسب اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و قابلیت فهم صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد [۱۸]. هم‌چنین، قابلیت مقایسه حسابداری بیشتر، از وابستگی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به گزارش‌های مدیران می‌کاهد. در این راستا، حسابرسان نیز ارائه رویدادهای اقتصادی در قالب مبالغ حسابداری را برای شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه بیشتری دارند بهتر درک می‌کنند و این امر اثبات ادعاهای مدیریت را تسهیل می‌کند و کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به علاوه، قابلیت مقایسه حسابداری، برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک حسابرسی صاحبکار را بهبود می‌بخشد. قابلیت مقایسه حسابداری، اثر هاله‌ای را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد (اثر هاله‌ای به نوعی

قضاوت در شناخت و تصمیم‌گیری گفته می‌شود که تحت تأثیر ذهنیت قبلی قضاوت‌کننده شکل می‌گیرد) [۲۷].

قابلیت مقایسه حسابداری بین شرکت‌های موجود در یک صنعت، یکنواختی و مربوط بودن فعالیت‌های عملیاتی شرکت و گزارشگری مالی را منعکس می‌کند. از منظر ریسک ذاتی حسابرسی و کارایی اطلاعاتی بیرونی، قابلیت مقایسه برای حسابرسان در ارزیابی ریسک صاحبکار و کاهش هزینه کسب اطلاعات، برنامه‌ریزی و آزمون‌های حسابرسی سودمند است. این امر در نهایت مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین، فراهم بودن اطلاعات درباره قابلیت مقایسه مشتریان به بهبود دقت و کارایی حسابرسی نیز کمک می‌کند. به عبارتی، با افزایش قابلیت مقایسه حسابداری، دقت محتوای اظهار نظر حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی نیز تامین می‌شود. با توجه به مباحث مطرح شده، این پژوهش در صدد یافتن پاسخی برای سوالات زیر است:

آیا بین قابلیت مقایسه حسابداری، تاخیر گزارش حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد؟

#### مبانی نظری

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی یک شرکت خاص را در گذر زمان جهت شناسایی روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. به علاوه، استفاده‌کنندگان باید بتوانند صورتهای مالی شرکت‌های مختلف را مقایسه کنند تا بتوانند وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بنابراین، ضروری است تأثیر معاملات مشابه در درون شرکت و در گذر زمان با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین شرکت‌های مختلف نیز این موضوع رعایت شود [۷].

حساس‌یگانه (۱۳۹۱) در توضیح فرض‌های بدیهی تئوری حسابرسی بیان می‌دارد که شواهد کافی و معتبر برای تأیید نظر حسابرسی در مورد کیفیت صورتهای مالی باید در یک زمان منطقی و با هزینه‌ای معقول جمع‌آوری و ارزشیابی شود. بنابراین، توجه به بازه زمانی انجام حسابرسی و زمان انتشار گزارش و کیفیت حسابرسی حائز اهمیت است. منطقی نیست انتشار گزارش حسابرسی تا زمانی به تأخیر بیافتد که دیگر سودمند نباشد. لذا، شناسایی عواملی که منجر به تأخیر صدور گزارش حسابرسی می‌شوند، اهمیت می‌یابد. بنابراین انتشار صورتهای مالی حسابرسی‌شده با تأخیر کمتر، سبب می‌شود ویژگی به موقع بودن صورتهای مالی بهتر رعایت گردد [۳].

کاهش زمان حسابرسی، برای کلیه ذینفعان (استفاده‌کنندگان، شرکت و حسابرسان) سودمند است. از یک طرف، ارائه اطلاعات به‌موقع تصمیم‌گیری مناسب را تسهیل می‌کند. از طرفی، هزینه‌های شرکت کاهش یافته و اعتبار شرکت نزد عموم افزایش می‌یابد. با انجام عملیات حسابرسی در مدت زمان کمتر، بهره‌وری حسابرسان افزایش یافته و فرصت پذیرش صاحبکار جدید برای آنها فراهم می‌شود. از عوامل تأثیرگذار بر زمان اجرای عملیات حسابرسی، کیفیت افشای اطلاعات حسابداری است که برای استفاده‌کنندگان حائز اهمیت است. در عمل، انتظار حسابرسی برای دریافت شواهد و شفاف‌سازی از سوی صاحبکار پس از

صدور پیش‌نویس گزارش و تلاش صاحبکار برای توجیه نمودن حسابرسی، گویای ارتباط بین کیفیت اطلاعات ارائه شده به حسابرسان و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی است [۹]. با توجه به مطالب فوق، فرضیه اول تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

**فرضیه اول:** بین قابلیت مقایسه حسابداری و تأخیر گزارش حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد. دقت اظهار نظر حسابرسی به عنوان یکی از متغیرهای وابسته این پژوهش از ابعاد گوناگونی قابل طرح است. مطالعات قبلی عوامل موثر بر دقت اظهار نظر حسابرسی را از سه بعد بررسی کرده اند [۱۴]:

۱. ویژگی‌هایی که به حسابرسی مربوط می‌شود شامل اندازه حسابرسی، اعتبار (شهرت) حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت.
  ۲. ویژگی‌هایی که به هر کار خاص مربوط می‌شود شامل استقلال حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی.
  ۳. ویژگی‌هایی که به صاحبکار مربوط می‌شود شامل اندازه شرکت، محیط اطلاعاتی، سازوکارهای حاکمیت شرکتی مثل داشتن کمیته حسابرسی مستقل.
- نتایج حسابرسی گاهی اوقات ملموس هستند. مثل کناره‌گیری‌های حسابرسی (عدم اظهار نظر) یا عدم توافق بین حسابرسی و صاحبکار (مشروط یا مردود). از نتایج حسابرسی ملموس در نوع اظهار نظر حسابرسی می‌توان به تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (بندهای قبل از بند اظهار نظر) اشاره نمود که در پژوهش‌های داخلی غالباً مورد استفاده قرار گرفته است [۲].
- اظهار نظر درباره تداوم فعالیت شرکت و همچنین نکات ضعف کنترل داخلی از موارد دیگر محسوب می‌شود. چگونگی اظهار نظر درباره تداوم فعالیت شرکت‌ها در گزارش حسابرسی، به عنوان مبنایی برای دقت اظهار نظر حسابرسی محسوب می‌شود [۲۱]. به‌گونه‌ای که ورشکستگی شرکت صاحبکاری که قبلاً در گزارش حسابرسی درباره عدم تداوم فعالیت آن نظری درج نشده است، شکست در نتیجه حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. تجربه حسابرسی از حسابرسی یک شرکت در صنعت می‌تواند برای سایر شرکت‌های فعال در آن صنعت نیز استفاده شود. بنابراین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری به حسابرسان کمک می‌کند تا با در نظر گرفتن عوامل خاص شرکت و صنعت مربوط، دانش کلی و جامع از تداوم فعالیت شرکت صاحبکار کسب کند و اظهار نظر درباره تداوم فعالیت برای حسابرسی تسهیل شود [۱۱]. با توجه به مطالب بیان شده، فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

**فرضیه دوم:** بین قابلیت مقایسه حسابداری و اظهار نظر حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

#### پیشینه تجربی

کیم و همکاران (۲۰۱۳) رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و ریسک اعتباری شرکت‌ها را آزمودند. استدلال آن‌ها بر این است که هر چه قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بیشتر باشد، چگونگی ارزش‌گذاری اوراق بهادار در بازار سرمایه را بهبود می‌بخشد و به دنبال آن هزینه سرمایه کاهش می‌یابد [۱۸]. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد قابلیت مقایسه حسابداری، ریسک اعتباری را کاهش می‌دهد.

پیزی و همکاران (۲۰۱۴) اثبات کردند با افزایش کیفیت حسابداری داخلی، تاخیر گزارش حسابداری کاهش می‌یابد [۲۲]. آسچانا (۲۰۱۴) نیز نشان داد تاخیر غیرعادی در گزارش حسابداری با کیفیت سود حسابداری، رابطه معکوس و معنادار دارد [۱۰].

کانگ و همکاران (۲۰۱۶) رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و کارایی حسابداری در کره جنوبی را بررسی کردند. کارایی حسابداری در تحقیق آنها از طریق ساعات صرف‌شده حسابداری اندازه‌گیری شده است. نتیجه تحقیق آنها، رابطه معکوس و معنی‌دار بین قابلیت مقایسه حسابداری و کارایی حسابداری را مستند کرده است [۱۷]. راسمین و ایوانز (۲۰۱۷) در پژوهشی با این استدلال که حسابداری متخصص صنعت، ساعات کمتری را برای حسابداری شرکت صاحبکار اختصاص می‌دهد، رابطه منفی و معنی‌دار بین تاخیر گزارش حسابداری و تخصص حسابداری تبیین نمودند [۲۴]. ژانگ (۲۰۱۸) رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را با تاخیر گزارش حسابداری و خطای اظهار نظر حسابداری بررسی نمود. نتایج پژوهش وی نشان داده است رابطه معکوس و معنی‌دار بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری با خطای اظهار نظر حسابداری و تاخیر گزارش حسابداری وجود دارد [۲۷]. سوای و همکاران (۲۰۱۹) ارتباط بین تخصص حسابداری صنعت و کارایی حسابداری را سنجیدند. آنها نشان دادند انتقال دانش حسابداری در صنایع مشابه و همگون، سبب افزایش کارایی و دقت حسابداری می‌گردد [۲۶].

علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) رابطه بین تخصص حسابداری در صنعت و تأخیر گزارش حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داده است که اگر حسابداری شرکت توسط حسابداری که در صنعت مربوطه تخصص دارد تأخیر گزارش حسابداری را کاهش می‌دهد [۶]. ملائمی و مرفوع (۱۳۹۴) رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تاخیر گزارش حسابداری را سنجیدند. آنها از متغیرهای رتبه اعلام شده توسط بورس بابت کیفیت افشای اطلاعات، خطای پیش‌بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی به عنوان نماینده کیفیت افشای اطلاعات شرکت در پژوهش خود استفاده کردند. نتایج پژوهش آنها رابطه منفی و معنی‌دار بین خطای پیش‌بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با تاخیر گزارش حسابداری را مستند کرده است و رابطه معنی‌داری بین رتبه کیفیت افشا و تاخیر گزارش حسابداری مشاهده نشده است [۹].

سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که بهبود در اظهار نظر حسابرسان منجر به افشای زودتر صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها می‌شود [۵]. پیری و قربانی (۱۳۹۶) با این استدلال که آگاهی از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی مانند تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و... برای سرمایه‌گذاران اهمیت ویژه‌ای دارد، به بررسی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابداری مستقل و کیفیت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنها با توجه به شاخص‌های متفاوت کیفیت سود، گوناگون بوده است. به گونه‌ای که بین اظهار نظر حسابداری مستقل و پایداری سود و کیفیت ارقام تعهدی اختیاری رابطه منفی و معناداری وجود دارد و رابطه بین اظهار نظر حسابداری مستقل و قابلیت اتکای اطلاعات مثبت و معنادار است [۲].

## روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ روش استنتاج، توصیفی-همبستگی است و از لحاظ هدف کاربردی است. با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده شده در گروه پژوهش‌های شبه آزمایشی طبقه‌بندی می‌گردد. همچنین پژوهش حاضر، به لحاظ نوع مطالعه کتابخانه‌ای است و با استفاده از فیش برداری از منابع موجود و مراجعه به سایت‌های مقالات علمی رشته حسابداری و ترجمه مقالات، اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، گردآوری شده است. ابزارهای گردآوری داده‌ها در پژوهش حاضر، بانک‌های اطلاعاتی و نرم‌افزارهای اطلاعاتی موجود مانند ره‌آورد نوین، تدبیرپرداز و همچنین سایت‌های اینترنتی مانند [www.tsetmc.ir](http://www.tsetmc.ir) و همچنین [www.codal.ir](http://www.codal.ir) می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا پایان سال ۱۳۹۶ می‌باشد. به منظور آزمون فرضیات پژوهش، نمونه‌ای انتخاب شده است که حائز شرایط زیر باشد:

۱. سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
  ۲. جزو شرکت‌های موجود در طبقه املاک و مستغلات، سرمایه‌گذاری و سایر واسطه‌گری‌های مالی نباشند.
  ۳. اطلاعات مالی حسابرسی شده غیر تلفیقی آن‌ها موجود باشد.
  ۴. متغیرهای پژوهش در بازه زمانی پژوهش قابل دسترسی باشد.
- با توجه به اینکه متغیر قابلیت مقایسه حسابداری در سطح صنعت تعریف شده است؛ تنها صنایعی در نظر گرفته شده‌اند که با توجه به شرایط فوق حداقل اطلاعات ۶ شرکت در دسترس باشد. با در نظر گرفتن ۴ شرط فوق و با استفاده از روش حذفی سیستماتیک تعداد ۱۱۵ شرکت از ۹ صنعت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند. بنابراین کل شرکت-سالهای پژوهش ۵۷۵ شرکت - سال می‌باشد.

## مدل و متغیرهای پژوهش

در تحقیقات قبلی، شمار زیادی از عوامل موثر بر تاخیر گزارش حسابرسی معرفی شده است [۲۷ و ۹]. با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران و برای بررسی تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر تاخیر گزارش حسابرسی از رابطه ۱ استفاده شده است:

$$\text{Delay}_{it} = \alpha + \beta \text{AccComp}_{it} + \gamma_1 \text{GCAO}_{it} + \gamma_2 \text{BigN}_{it} + \gamma_3 \text{SIZE}_{it} + \gamma_4 \text{ROA}_{it} + \gamma_5 \text{Lever}_{it} + \gamma_6 \text{AudChg}_{it} + \epsilon_{it}$$

رابطه ۱

که در آن:

$\text{Delay}_{it}$ : نشان‌دهنده تاخیر گزارش حسابرسی که از طریق لگاریتم طبیعی فاصله روزهای بین انتهای هر سال مالی تا تاریخ صدور گزارش حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود،  $\text{AccComp}_{it}$ : نشان‌دهنده قابلیت مقایسه حسابداری که نحوه محاسبه آن در ادامه بیان شده است،  $\text{GCAO}_{it}$ : متغیر کنترلی و مجازی دارای ارزش ۱ در صورتی که در گزارش حسابرسی درباره عدم تداوم فعالیت شرکت اظهار نظر شده باشد و ارزش ۰ در غیر این صورت،  $\text{BigN}_{it}$ : متغیر کنترلی اندازه حسابرسی دارای ارزش ۱ در صورتی که

حسابرس شرکت، سازمان حسابداری و موسسه حسابداری مفیدراهر باشد و ارزش ۰ در غیر این صورت،  $SIZE_{it}$  متغیر کنترلی اندازه شرکت که از طریق لگاریتم طبیعی میانگین دارایی‌ها و فروش اندازه‌گیری می‌شود،  $ROA_{it}$  متغیر کنترلی نرخ بازدهی دارایی‌ها که از طریق نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود،  $Lever_{it}$  متغیر کنترلی اهرم مالی شرکت که از طریق نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود،  $AudChg_{it}$  متغیر کنترلی دارای ارزش ۱ در صورتی که حسابرس شرکت در طول سال مالی تغییر کرده باشد و ارزش ۰ در غیر این صورت. همچنین برای بررسی تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر اظهار نظر حسابرس از رابطه ۲ استفاده شده است [۲۷و۲]:

$$AO_{it} = \alpha + \beta AccComp_{it} + \gamma_1 SIZE_{it} + \gamma_2 BigN_{it} + \gamma_3 Lever_{it} + \gamma_4 ROA_{it} + \gamma_5 AudChg_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{رابطه ۲}$$

که در آن:

$AO_{it}$ : نشان‌دهنده اظهار نظر حسابداری که از طریق تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر اندازه‌گیری می‌شود و تعریف سایر متغیرها طبق الگوی قبل می‌باشد.

#### قابلیت مقایسه حسابداری

دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، الگویی را بر مبنای خروجی‌های سیستم حسابداری ارائه کردند. آنها در این الگو از اطلاعات مربوط به سودخالص و بازده سهام برای سنجش قابلیت مقایسه مبالغ حسابداری استفاده کردند [۱۲]. طبق استدلال آنها اگر دو سیستم حسابداری با یکدیگر مشابه و قابل مقایسه باشند، خروجی این دو سیستم هم باید با یکدیگر قابل مقایسه باشد. طبق پژوهش دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) ابتدا برای ۸ دوره ۶ ماهه، رابطه ۳ برآورد می‌شود:

$$Earn_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Return_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{رابطه ۳}$$

که در آن

$Earn_{it}$ : نسبت سود خالص به قیمت سهام (ارزش بازار) 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  $j$  براساس بازدهی قیمت سهام صرفاً یکی از این دو شرکت به شرح رابطه ۴ برآورد می‌شود:

$$E(Earn)_{iit} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_i Return_{it}; \quad \text{رابطه ۴}$$

$$E(Earn)_{ijt} = \hat{\alpha}_j + \hat{\beta}_j Return_{it}$$

و در نهایت قابلیت مقایسه حسابداری به شرح رابطه ۵ برآورد می‌شود:

$$AccComp_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t-7}^t |E(Earn)_{iit} - E(Earn)_{ijt}| \quad \text{رابطه ۵}$$

#### یافته‌های پژوهش

##### آمار توصیفی

جدول ۱، آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می‌دهد. میانگین متغیر تاخیر گزارش حسابداری ۴/۳۹ واحد می‌باشد. با توجه به اینکه در محاسبه شاخص مذکور، لگاریتم طبیعی مورد استفاده قرار گرفته است

می‌توان نتیجه گرفت به طور متوسط فاصله بین پایان سال مالی و زمان صدور گزارش حسابرسی ۸۱ روز می‌باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نماد	عنوان متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
Delay <sub>it</sub>	تاخیر گزارش حسابرسی	۴/۳۹	۴/۴۷	۳/۰۹	۴/۷۸	۳/۱۷
AO <sub>it</sub>	اظهار نظر حسابرس	۳/۵۵	۳	۰	۱۱	۲/۱۴
AccComp <sub>ijt</sub>	قابلیت مقایسه حسابداری	-۰/۰۳۸	-۰/۰۳۱	-۰/۷۰۸	۰	۰/۰۲۴
GCAO <sub>it</sub>	عدم تداوم فعالیت	۰/۰۶	۰	۰	۱	۰/۱۱
SIZE <sub>it</sub>	اندازه شرکت	۱۳/۰۹	۱۳/۴۲	۹/۹۱	۱۸/۵۲	۱/۲۷
BigN <sub>it</sub>	نوع حسابرس	۰/۳۴۲	۰	۰	۱	۰/۱۳۶
Lever <sub>it</sub>	اهرم مالی	۰/۶۵	۰/۶۲	۰/۰۹	۱/۳۴	۰/۲۳
ROA <sub>it</sub>	نرخ بازدهی داراییها	۰/۱۴	۰/۱۳	-۰/۳۴	۰/۶۳	۰/۱۵
AudChg <sub>it</sub>	تغییر حسابرس	۰/۳۲	۰	۰	۱	۰/۱۸

میانگین متغیر نوع حسابرس ۰/۳۴۲ است و حاکی از حسابرسی ۳۴/۲ درصد شرکت‌های مورد مطالعه توسط سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفیدراهربر می‌باشد. همچنین، میانگین اهرم مالی شرکت‌های مورد مطالعه ۰/۶۵ می‌باشد و به این معنی است که ۶۵ درصد تامین مالی دارایی‌های شرکت‌های مورد مطالعه از طریق بدهی، تامین مالی شده است. میانگین متغیر تغییر حسابرس نیز ۳۲ درصد است.

### آزمون فرضیه اول

در فرضیه اول، رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و تاخیر گزارش حسابرسی آزمون شده است. جدول ۲، نتایج آزمون لیمر (چاو) به منظور بررسی ساختار داده‌ها در الگوی مربوط به آزمون فرضیه اول و دوم را نشان می‌دهد. سطح معنی‌داری آماره آزمون لیمر نشان می‌دهد داده‌های الگوی فرضیه اول و دوم از ساختار تابلویی تبعیت می‌کنند.

جدول ۲- آزمون لیمر مربوط به آزمون فرضیه اول

عنوان آماره	ضریب آماره	سطح معنی‌داری آماره	نوع داده‌ها
الگوی فرضیه اول	۱۶/۷۱۷	۰/۰۰۰	تابلویی
الگوی فرضیه دوم	۱۵/۴۱۵	۰/۰۰۰	تابلویی

جدول ۳ نیز نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب الگو از بین اثرات ثابت و اثرات تصادفی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج ارائه‌شده در جدول ۳، استنباط می‌شود که الگو از نوع اثرات ثابت است [۱].



جدول ۳- آزمون هاسمن مربوط به آزمون فرضیه اول

عنوان	آماره کای مربع	سطح معنی داری	نتیجه
الگوی فرضیه اول	۱۷/۱۹۱	۰/۰۰۴	اثرات ثابت بهتر است
الگوی فرضیه دوم	۱۶/۲۳۰	۰/۰۰۰	اثرات ثابت بهتر است

جدول ۴، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیونی مرتبط با آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. انتظار بر است که ضریب  $\beta$  (متغیر مستقل) در الگوی رگرسیونی منفی باشد. به عبارتی، بر اساس مبانی نظری رابطه‌ای منفی بین قابلیت مقایسه حسابداری و تاخیر گزارش حسابرسی پیش‌بینی می‌شود (علامت مورد انتظار متغیرهای کنترلی نیز بر اساس نتایج تحقیقات قبلی منعکس شده است). همان‌طور که از جدول ۴ قابل مشاهده است ضریب متغیر قابلیت مقایسه حسابداری ۰,۲۸- بوده و در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار است. به عبارتی، فرضیه اول تحقیق تایید می‌گردد. هم‌چنین نتایج حاصل از الگوی رگرسیونی فرضیه اول نشان می‌دهد بین تاخیر در گزارش حسابرسی با متغیرهای اندازه شرکت، اهرم مالی و تغییر حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌دار و متغیر نرخ بازدهی دارایی‌ها رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد.

جدول ۴- نتایج الگوی رگرسیونی فرضیه اول

نماد متغیر	عنوان	علامت مورد انتظار	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
$\alpha$	مقدار ثابت	±	-۰/۱۶۲	۰/۰۳۵	-۴/۵۱۵	۰/۰۰۰
AccComp <sub>it</sub>	قابلیت مقایسه	-	-۰/۰۲۸	۰/۰۰۹	۲/۸۲۰	۰/۰۰۴
GCAO <sub>it</sub>	عدم تداوم فعالیت	+	۱/۰۱۵	۰/۹۳۵	۱/۰۸۵	۰/۳۰۱
BigN <sub>it</sub>	نوع حسابرسان	-	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	-۰/۹۶۵	۰/۳۳۸
SIZE <sub>it</sub>	اندازه شرکت	+	۱۰/۹۲۴	۱/۷۲۰	۶/۳۵۱	۰/۰۰۰
ROA <sub>it</sub>	نرخ بازده	-	-۰/۳۲۰	۰/۱۱۸	-۲/۷۱۱	۰/۰۰۸
Lever <sub>it</sub>	اهرم مالی	+	۷/۵۴۰	۱/۶۲۱	۴/۶۵۱	۰/۰۰۰
AudChg <sub>it</sub>	تغییر حسابرسان	+	۰/۲۶۱	۰/۱۰۷	۲/۴۳۹	۰/۰۱۵
ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۳۶۲			آماره دوربین واتسون: ۲/۱۹۱			
آماره F: ۴۵/۹۲۷			معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰			

## آزمون فرضیه دوم

در فرضیه دوم، رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و اظهار نظر حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس آزمون‌های انجام‌شده، داده‌ها در این حالت از نوع panel و دارای اثرات ثابت است. جدول ۵، نتایج الگوی رگرسیونی مربوط به این فرضیه را نشان می‌دهد. ضریب متغیر مستقل (قابلیت مقایسه حسابداری) ۰/۱۴۹- و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. بنابراین فرضیه دوم تحقیق نیز مورد تایید قرار می‌گیرد. از دیگر نتایج این آزمون می‌توان به رابطه مثبت و معنی‌دار اندازه شرکت و اهرم مالی و رابطه منفی و معنی‌دار نرخ بازدهی دارایی‌ها و تغییر حسابرسی با قابلیت مقایسه حسابداری اشاره نمود.

جدول ۵- نتایج الگوی رگرسیونی فرضیه دوم

نماد متغیر	عنوان	علامت مورد انتظار	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
$\alpha$	مقدار ثابت	$\pm$	۲/۱۱۴	۲/۰۷۲	۱/۰۲۰	۰/۳۰۷
AccComp <sub>it</sub>	قابلیت مقایسه	-	-۰/۱۴۹	۰/۰۶۲	-۲/۴۰۵	۰/۰۱۶
BigN <sub>it</sub>	نوع حسابرسی	+	۰/۰۷۱	۰/۰۵۱	۱/۳۸۹	۰/۱۶۵
SIZE <sub>it</sub>	اندازه شرکت	+	۱۲/۸۵۵	۳/۷۸۱	۳/۴۰۰	۰/۰۰۱
ROA <sub>it</sub>	نرخ بازده دارایی‌ها	-	-۰/۰۲۰	۰/۰۰۹	-۲/۹۶۶	۰/۰۲۲
Lever <sub>it</sub>	اهرم مالی	+	۰/۳۰۸	۰/۴۰۳	۱۷/۴۷۷	۰/۰۰۰
AudChg <sub>it</sub>	تغییر حسابرسی	-	-۰/۱۶۰	۰/۰۱۲	-۱۳/۶۳۳	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۴۳۵			آماره دوربین واتسون: ۱/۸۹۲			
آماره F: ۷۲/۸۹۳			معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰			

## آزمون‌های اضافی

جدول ۶، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیونی مرتبط با آزمون فرضیه اول در هر یک از سال‌های تحقیق را به طور جداگانه نشان می‌دهد. همان‌طور که قابل مشاهده است، ضریب متغیر قابلیت مقایسه حسابداری در سال‌های مورد مطالعه (به غیر از سال ۱۳۹۴) از سطح معنی‌داری بالایی برخوردار است و این موضوع حاکی از متقن بودن نتایج تحقیق می‌باشد.

جدول ۶- نتایج رگرسیونی آزمون فرضیه اول در هر یک از سال‌های تحقیق

متغیر/سال	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶
$\alpha$	***-۰/۸۲۲	**۰/۶۴۶	-۰/۳۷۴	***-۰/۴۱۶	***-۰/۸۴۰
	-۳/۱۳۴	-۲/۲۰۳	-۰/۱۰۲	-۳/۴۱۲	-۵/۲۲۳
AccComp <sub>it</sub>	***-۰/۰۳۶	***-۰/۰۳۳	۰/۰۰۲	**۰/۰۱۱	***-۰/۰۵۶
	-۵/۴۰۷	-۳/۷۶۸	۰/۴۵۰	-۲/۴۳۴	-۵/۷۳۷
GCAO <sub>it</sub>	۰/۱۸۷	۰/۱۹۴	۰/۰۰۳	***۰/۹۹۵	۰/۵۹۶
	۱/۲۲۳	۱/۴۴۴	۰/۰۴۹	۳/۹۷۹	۱/۵۵۷
BigN <sub>it</sub>	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۷	-۰/۰۲۷	**۰/۰۱۰	**۰/۰۰۳
	-۰/۵۶۰	۱/۰۲۰	-۱/۳۲۸	-۲/۰۲۶	-۲/۱۰۰
SIZE <sub>it</sub>	***۱۱/۱۶۰	***۸/۹۲۴	***۹/۷۴۶	**۱۰/۰۲۵	***۹/۰۷۲
	۲/۳۶۸	۵/۵۲۰	۷/۰۳۷	۲/۲۳۹	۷/۵۱۵
ROA <sub>it</sub>	*-۰/۰۶۷	*-۰/۰۹۱	***-۰/۲۱۰	***-۰/۱۸۷	**۰/۰۲۴۵
	-۱/۸۵۳	-۱/۷۰۶	-۳/۲۵۴	-۴/۱۷۵	-۲/۴۲۸
Lever <sub>it</sub>	*۳/۰۱۴	***۷/۰۷۴	*۲/۷۲۷	**۴/۲۶۳	***۶/۰۳۹
	0.596	۶/۵۱۴	۰/۶۵۲	۲/۲۶۵	۴/۳۵۲
AudChg <sub>it</sub>	**۰/۱۳۰	۰/۱۶۰	*۰/۱۴۱	*۰/۱۲۴	**۰/۱۶۶
	۲/۵۱۴	۰/۷۶۱	۱/۷۸۹	۱/۷۴۴	۲/۱۴۳
R <sup>2</sup> تعدیل شده	۰/۴۹۰	۰/۳۵۰	۰/۲۶۶	۰/۳۸۱	۰/۴۳۵

\*، \*\*، \*\*\* به ترتیب معنی‌داری در سطح ۱۰، ۵ و ۱ درصد را نشان می‌دهد.

جدول ۷، نتایج آزمون فرضیه دوم را بر اساس تفکیک نوع اظهار نظر حسابرسان به تعدیل نشده و تعدیل شده نشان می‌دهد. در این حالت، اگر اظهار نظر حسابرسان تعدیل شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ در الگو لحاظ می‌شود. ضریب متغیر قابلیت مقایسه حسابداری در این حالت نیز ۰،۷۶۲- و در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار است. به عبارتی، با افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات منتشره توسط شرکت‌ها، نوع اظهار نظر حسابرسان به سمت مقبول (تعدیل نشده) تمایل دارد.

جدول ۷- نتایج الگوی رگرسیونی فرضیه دوم بر مبنای تفکیک اظهار نظر به تعدیل شده و تعدیل نشده

نماد متغیر	عنوان	علامت مورد انتظار	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
$\alpha$	مقدار ثابت	$\pm$	۶/۰۶۶	۱/۰۴۹	۵/۷۸۸	۰/۰۰۰
AccComp <sub>it</sub>	قابلیت مقایسه	-	-۰/۷۶۲	۰/۵۰۲	-۱/۵۱۸	۰/۰۱۲
BigN <sub>it</sub>	نوع حسابرسان	+	۰/۷۲۷	۱/۱۱۴	۰/۶۵۲	۰/۰۵۱
SIZE <sub>it</sub>	اندازه شرکت	+	۳/۷۲۲	۰/۳۶۹	۱۰/۰۷۴	۰/۰۰۰
ROA <sub>it</sub>	نرخ بازده دارایی‌ها	-	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۳	-۲/۲۶۵	۰/۰۲۳

۰/۰۰۰	۵/۲۷۱	۰/۰۶۰	۰/۳۱۶	+	اهرم مالی	Lever <sub>it</sub>
۰/۰۰۰	-۶/۶۰۰	۰/۰۶۱	-۰/۴۰۸	-	تغییر حسابرسی	AudChg <sub>it</sub>
آماره دوربین واتسون: ۱/۷۵۵				ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۴۱۹		
معنی داری آماره F: ۰/۰۰۰				آماره F: ۶۸/۲۵۴		

### نتیجه گیری و بحث

اظهار نظر حسابرسی نتیجه عملیات حسابرسی است. بنابراین، کیفیت محتوای آن برای استفاده کنندگان مختلف حائز اهمیت است. از طرفی، صدور گزارش حسابرسی در زمان مناسب و مربوط است که بر محتوای اطلاعاتی آن می افزاید. در این پژوهش، رابطه قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات مالی بر چگونگی اظهار نظر حسابرسی و تاخیر صدور گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. پیش بینی می شود که قابلیت مقایسه حسابداری باعث کاهش ریسک حسابرسی (افزایش دقت و کیفیت محتوای گزارش حسابرسی) و کاهش زمان صدور گزارش حسابرسی شود. این امر، نتیجه کاهش ریسک اطلاعاتی ناشی از افزایش قابلیت مقایسه حسابداری است. جهت بررسی این موضوع، دو فرضیه در این پژوهش مورد آزمون قرار گرفته است. در فرضیه اول، رابطه معنی داری بین قابلیت مقایسه حسابداری و تاخیر گزارش حسابرسی و در فرضیه دوم، رابطه معنی داری بین قابلیت مقایسه حسابداری و اظهار نظر حسابرسی آزمون شده است.

نتایج فرضیه اول حاکی از این است که بین قابلیت مقایسه حسابداری و تاخیر گزارش حسابرسی رابطه معکوس (منفی) و معنی دار وجود دارد. به عبارتی، فرضیه اول پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. جهت تبیین بیشتر، فرضیه اول در هر یک از سال های تحقیق نیز به طور جداگانه مورد آزمون واقع شده است. جدول ۶، نتایج این تجزیه و تحلیل را نشان داده است. طبق این جدول، در طول سال های مطالعه پژوهش، به غیر از سال ۱۳۹۴ نیز رابطه منفی و معنی دار تایید شده است. این امر، حاکی از تاثیرگذاری زیاد قابلیت مقایسه حسابداری بر تاخیر گزارش حسابرسی می باشد. نتایج این فرضیه مشابه با نتایج پژوهش های، سوبای و همکاران (۲۰۱۹)، زنگ (۲۰۱۸)، کانگ و همکاران (۲۰۱۵)، ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) و ملایمی و مرفوع (۱۳۹۴) است. در تفسیر نتایج می توان استدلال نمود که قابلیت مقایسه حسابداری به حسابرسان در تشخیص شباهت ها و تفاوت های تبدیل رویدادهای مالی و اقتصادی در قالب زبان حسابداری کمک می کند. بنابراین می توان قابلیت مقایسه حسابداری را در افزایش تخصص حسابرسان در صنعت موثر دانست که سبب کاهش تاخیر در صدور گزارش حسابرسی می شود. همچنین، طبق نتایج رگرسیونی فرضیه اول، اندازه شرکت، اهرم مالی و تغییر حسابرسان رابطه های مثبت و معنی دار و نرخ بازدهی دارایی ها رابطه ای منفی و معنی دار با تاخیر گزارش حسابرسان دارد.

طبق نتایج آزمون فرضیه دوم، رابطه ای منفی و معنی دار بین قابلیت مقایسه حسابداری و تعداد بندهای شرط تایید گردید. قابلیت مقایسه حسابداری به عنوان یکی از ویژگی های صاحبکار (فرانسیس، ۲۰۱۱) موثر بر اظهار نظر حسابرسی معرفی شده است. این نتیجه منطبق با مفاهیم تئوری حسابرسی و استانداردهای حسابرسی نیز می باشد. طبق استانداردهای حسابرسی، شناخت واحد تجاری و محیط آن به عنوان یکی از عوامل عمده در تشخیص و ارزیابی تحریف های بااهمیت معرفی شده است. قابلیت مقایسه حسابداری نیز یکی از شاخص های مهم محیط اطلاعاتی در حوزه شرکت های مرتبط در یک صنعت

محسوب می‌شود. این سازوکار در روش‌های ارزیابی خطر حسابرسی از جمله روش‌های تحلیلی نیز نمود دارد [۸]. به طور خلاصه، با افزایش قابلیت مقایسه حسابداری در صورت‌های مالی شرکت‌های موجود در یک صنعت، حسابرسان به مناسب بودن رویه‌های حسابداری شرکت با توجه به فعالیت آن و همچنین انطباق آن با چارچوب گزارشگری مربوط و رویه‌های مورد استفاده در صنعت پی می‌برد. متعاقباً، آثار موارد عدم توافق در خصوص تحریف‌های بااهمیت کاهش می‌یابد. بنابراین، می‌توان اظهار داشت که افزایش قابلیت مقایسه حسابداری، اطلاعاتی را به حسابرسان مخابره می‌کند مبنی بر اینکه تحریف در صورت‌های مالی کمتر رخ داده است.

به طور کلی از پژوهش این استنتاج قابل استخراج است که قابلیت مقایسه حسابداری، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. افزایش کیفیت حسابرسی هم در جهت منافع صاحبکار است و هم در جهت منافع حسابرسان. صاحبکاران با افزایش یکنواختی و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، ریسک حسابرسی را برای حسابرسان کاهش می‌دهند و متعاقباً حق الزحمه حسابرسی کمتری به آنان می‌پردازند. حسابرسان نیز با افزایش کارایی حسابرسی، زمینه اخذ حسابرسی‌های جدید پیدا کرده و به روش‌های خاص حسابداری در هر صنعت تخصص می‌یابند و متعاقباً ریسک دعاوی حقوقی‌شان کاهش می‌یابد.

#### پیشنهاد‌های پژوهش

##### پیشنهاد‌های حاصل از نتایج پژوهش

با توجه به اینکه قابلیت مقایسه حسابداری بر فرایند حسابرسی و کارایی و اثر بخشی آن تاثیر مطلوبی دارد؛ لذا پیشنهاد می‌گردد:

- جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی امر حسابرسی در کشور، از طریق وضع آیین‌نامه‌ها و جلب نظر حسابرسان به اهمیت کیفیت اطلاعات مالی، انگیزه اجرای حسابرسی شرکت‌های دارای فعالیت مشابه را توسط موسسات حسابرسی فراهم آورد. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در راستای انتشار به هنگام و مطلوب صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه و میان دوره‌ای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس می‌تواند از این سازوکار استفاده نماید.
- حسابرسان (حسابداران رسمی) تدابیری اتخاذ کنند که بتوانند زمینه انعقاد قرارداد حسابرسی شرکت‌های موجود در یک صنعت را برای خود فراهم آورند. چراکه، در این حالت شناخت آن‌ها از فعالیت صاحبکار افزایش یافته و منجر به انتقال دانش حسابرسی در شرکت‌های صاحبکار خود می‌شود و این موضوع منافع آتی حسابرسان و کاهش ریسک دعاوی حقوقی را به دنبال دارد.
- با توجه به این که دریافت گزارش مقبول از طرف حسابرسان برای شرکت‌ها حائز اهمیت است؛ لذا به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد در اتخاذ رویه‌های حسابداری از رویکردهای مورد استفاده در صنعت خود بهره گیرند و در این راستا زمینه صدور گزارش حسابرسی مقبول را برای خود فراهم آورند و یا اینکه حداقل از تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاسته شود.

##### پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

در هر حال، همان‌طور که اشاره شد ویژگی قابلیت مقایسه حسابداری یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی است و تعریف کمی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی برای آن تعیین نشده است. به عنوان مثال، کالگیرو و همکاران (۲۰۱۳) بر این عقیده‌اند که الگوی محاسبه پیشنهادی دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) به درستی قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را منعکس نمی‌کند. به باور آن‌ها در مواقعی که سیستم

حسابداری اطلاعات را با تأخیر اعلام کند و در صورتی که هزینه سرمایه شرکتها متفاوت باشد؛ الگوی مذکور قابلیت مقایسه کمتری را منعکس می‌کند [۱۹].

نیل (۲۰۱۷) نیز بازده را منعکس‌کننده تفاوت‌های هزینه سرمایه می‌داند که ممکن است الزاماً در سود منعکس نشود. وی چنین استدلال می‌کند که الگوی دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) تنها سودآوری (سود خالص) را مورد توجه قرار می‌دهد استفاده می‌کند و بازده سهام نیز تنها م منافع سهامداران را منعکس می‌کند و سایر اعتباردهندگان را در الگو لحاظ نمی‌کند. با این که قابلیت مقایسه صورتهای مالی برای کلیه استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری اهمیت دارد. ضعف دیگرالگوی مزبور این است که استفاده از بازده سهام به عنوان معیاری برای انعکاس وقایع اقتصادی ممکن است تفکیک تشابهات اقتصادی را از قابلیت مقایسه دشوار سازد [۲۳]. بنابراین پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آینده از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه حسابداری استفاده شود.

برای سنجش چگونگی اظهارنظر حسابرسی در این پژوهش از معیار تعداد بندهای شرط و همچنین تفکیک گزارش به تعدیل‌شده و تعدیل‌نشده استفاده شد. جهت تبیین بیشتر موضوع مقتضی است این شاخص با معیارهای دیگری از قبیل اظهار نظر درباره کنترل‌های داخلی و چگونگی انعکاس توأم فعالیت شرکت در گزارش حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گیرد.

#### فهرست منابع

۱. افلاطونی، عباس. (۱۳۹۲). **تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی**، انتشارات ترمه.
۲. پیری، پرویز و قربانی، ماریه. (۱۳۹۶). "ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۴(۴)، صص ۵۲۰-۴۸۳.
۳. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۱). "فلسفه حسابرسی". انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ پنجم.
۴. رحمانی، علی و قشقایی، فاطمه. (۱۳۹۶). "رابطه قابلیت مقایسه حسابداری با مدیریت سود واقعی و تعهدی". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۴(۴)، صص ۵۵۰-۵۲۷.
۵. سپاسی، سحر، انواری رستمی، علی‌اصغر و مسعودی، علی. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه میان اظهارنظر حسابرسان با زمان‌بندی افشا صورتهای مالی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۹، صص ۶۸-۷۹.
۶. علوی‌طبری، سیدحسین و عارف‌منش، زهره. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه تخصصی صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **دانش حسابداری**، ۱۴، صص ۲۶-۷.
۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۷). **مفاهیم نظری گزارشگری مالی**، سازمان حسابرسی.
۸. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۷). **استانداردهای حسابرسی**، سازمان حسابرسی.
۹. ملایمنی، وحید و مرفوع، محمد. (۱۳۹۴). "رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۴۵، صص ۸۰-۵۹.
10. Asthana, S., (2014), "Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 12(1), PP. 21-44.

11. Bruynseels, L., W. R. Knechel, Willekens, M., (2011), "Auditor differentiation, mitigating management actions, and audit-reporting accuracy for distressed firms", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30 (1), PP. 1–20.
12. De Franco, G., Kothari, S., Verdi, R., (2011), "The benefits of financial statement comparability", *Journal of Accounting Research*, 49 (4), PP. 895-931
13. Engelberg, F., A. Ozoguz, Wang, S., (2018), "Know thy neighbor: Industry clusters, information spillovers and market efficiency", **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, 53(5), PP. 1937-1961.
14. Francis, J. R., (2011), "A framework for understanding and researching audit quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(2), PP. 52-115
15. Gong, G., L. Y. Li, Zhou, L., (2013), "Earnings non-synchronicity and voluntary disclosure", **Contemporary Accounting Research**, 30(4), PP. 1560–89.
16. Jensen, M. C. & Meckling, W. H., (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics**, 3(3), PP. 305–60.
17. Kang, M., Kim, J. W., Lee, H., Lee, M. G., (2016), "Financial statement comparability and audit efficiency: evidence from South Korea", **Applied Economics**, 47(4), PP. 358-373.
18. Kim, S., P. Kraft, Ryan, S. G., (2013), "Financial statement comparability and credit risk", **Review of Accounting Studies**, 18 (3), PP. 783–823.
19. Kalogirou, F., V. Kiosse, and P. Pope. (2013), "Accounting Comparability: Testing the Performance of the De Franco, Kothari and Verdi (2011) measure". Paper presented at the 36th annual conference of the European Accounting Association, Paris.
20. Kothari, S. P., K. Ramanna, Skinner, D., (2010), "Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting", **Journal of Accounting and Economics**, 50 (2–3), PP. 246-86
21. Lennox, C., (1999), "Are large auditors more accurate than small auditors?", **Accounting and Business Research**, 29 (3), PP. 217–27.
22. Pizzini, M., Lin, S., Ziegenfuss, D. E., (2015), "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34(1), PP. 25-58.
23. Neel, M. (2017), "Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption". **Contemporary Accounting Research**, 34 (1), PP. 658-690.
24. Rusmin, R, Evans, J., (2017), "Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies", **Asian Review of Accounting**, 25(2), PP. 191-210.
25. 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), PP. 513–39.
26. Soo Bae, G., Uk Choi, S., and Eun Lee, J., (2019), "Auditor Industry Specialization and Audit Pricing and Effort", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 38(1), PP. 51-75.
27. Zhang, J. H., (2018), "Accounting Comparability, Audit Effort, and Audit Outcomes", **Contemporary Accounting Research**, 35(1), PP. 245-276.



## The Relationship Between Accounting Comparability, Audit Delay And Audit Opinion

**Mojtaba Golmohamadi (PhD)<sup>1</sup>©**

Assistant Professor of Accounting, Meybod University, Meybod, Iran

**Maiid Abyar<sup>2</sup>**

Master of Auditing, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran

(Received: April 20, 2020; Accepted: September 21, 2020)

Audit report and its on-time issuance has information content for users. In this research, the relationship between the accounting information comparability as a qualitative feature of financial information has been tested with the audit delay and audit opinion. To measure accounting comparability, the DeFranco et al. Model (2011) has been used. . In order to investigate the issue, a sample of 115 companies listed in Tehran Stock Exchange between 2014 -2018 (575 company-year) was selected and data were analyzed by panel method using regression analysis. The results of the research shows that there is a negative and meaningful relationship between the accounting comparability and audit delay and the number of explanatory paragraphs in the audit report. This conclusion can be interpreted in terms of inherent audit risk and information efficiency, since it reduces the audit risk and information acquisition costs. In short, the comparability of accounting information improves the usefulness of accounting information for independent auditors and improves the audit quality.

**Keywords:** Accounting Comparability, Audit Delay, Audit Opinion, Audit Risk.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>1</sup> golmohammadi@meybod.ac.ir ©(Corresponding Author)

<sup>2</sup> abyarfirozabady@yahoo.com