



Paper type: Research Article

Investigating the Effect of Accounting Comparability on Audit Fees and Delay in Audit Report in Companies Admitted to Tehran Stock Exchange

Babak Abedi Sadaghiani¹, Ali Kiani^{2*}

Received: 2024/12/18

Accepted: 2025/02/24

Abstract

Comparability is one of the important features of financial statements that helps the users of financial statements to make appropriate and correct decisions by comparing the current trend of the company with the previous trend. After that, it will affect the audit fee. Therefore, the purpose of this research is to investigate the effect of comparability as one of the qualitative features of financial reporting on audit fees and delay in audit report. The statistical population of this research is the companies admitted to the Tehran Stock Exchange. In order to achieve the goal of the research, 120 companies were selected during the years 1394 to 1401. In order to analyze data and test hypotheses, multivariate regression model and combined data have been used. The research findings show that accounting comparability has a negative and significant effect on audit fees. Also, the results showed that the comparability of accounting has a negative and significant effect on the delay in the audit report. According to the results, it can be said that the comparability of accounting can lead to the reduction of the delay in the audit report by increasing the transparency and comprehensibility of the financial reports and, as a result, reducing the audit fee.

Key Words: Accounting Comparability, Audit Fee, Audit Delay.



10.71600/jacgr.2024.1192977



How to cite this article: Abedi Sadaghiani, B., & Kiani, A. (2025). Investigating the Effect of Accounting Comparability on Audit Fees and Delay in Audit Report in Companies Admitted to Tehran Stock Exchange. *Accounting and Corporate Governance Researches*, 3(9), 45. (In Persian).

1. Assistant Prof of Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz, Iran. (b.abedi@scu.ac.ir)

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahid Chamran, University of Ahvaz, Iran.

* **Corresponding author:** Alikiani468@gmail.com

نوع مقاله: علمی پژوهشی

بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس و اوراق بهادار تهران

بابک عابدی صدقیانی^۱، علی کیانی^۲*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۶

چکیده

قابلیت مقایسه یکی از ویژگی های مهم صورت های مالی است که به استفاده کنندگان صورت های مالی کمک می نماید با مقایسه روند فعلی شرکت با روند قبلی تصمیمات مناسب و صحیحی اتخاذ نمایند که این ویژگی می تواند بر زمان اجرای عملیات حسابرسی و به دنبال آن بر حق الزحمه حسابرسی اثر گذار باشد. لذا هدف این پژوهش بررسی تأثیر قابلیت مقایسه به عنوان یکی از ویژگی های کیفی گزارشگری مالی بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی است. جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش ۱۲۰ شرکت طی سال های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ انتخاب شدند. به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از الگوی رگرسیون چندمتغیره و داده های ترکیبی استفاده شده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین نتایج نشان داد که قابلیت مقایسه حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. باتوجه به نتایج می توان گفت که قابلیت مقایسه حسابداری می تواند با افزایش شفافیت و قابل فهم بودن گزارش های مالی منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی و در نتیجه کاهش حق الزحمه حسابرسی شود.

واژه های کلیدی: قابلیت مقایسه حسابداری، حق الزحمه حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی.



10.71600/jacgr.2024.1192977



استناد: عابدی صدقیانی، بابک و کیانی، علی (۱۴۰۳). بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس و اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری و راهبری شرکتی، ۳(۹)، ۴۴ - ۴۵.

۱. گروه حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران. b.abedi@scu.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران. * نویسنده مسئول: Alikiani468@gmail.com

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. دسترسی سرمایه‌گذاران به اطلاعات مربوط به همپایان مشابه را تسهیل می‌کند و از این طریق شناسایی اطلاعات صورت‌های مالی در میان شرکت‌های مشابه را برای سرمایه‌گذاران ساده می‌کند. سرمایه‌گذاران با دسترسی به اطلاعات مربوط به شرکت‌های مشابه نه تنها می‌توانند درک بهتری از عملکرد یک شرکت داشته باشند بلکه می‌توانند اطلاعات مرتبط با ارزش را بر اساس عملکرد شرکت‌های مشابه بدست آورند (کیم و همکاران ۲۰۲۱). سودمندی این گزارش‌ها بر پایه ویژگی‌های کیفی متعددی است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، یکی از این ویژگی‌ها محسوب می‌شود (رحمانی و همکاران ۱۳۹۶). 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. قابلیت مقایسه بیشتر حسابداری به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا از طریق اطلاعات در دسترس مربوط به شرکت‌های همسان بنیان‌های اقتصادی یک شرکت را با دقت بیشتری ارزیابی کنند. سه دلیل برای این کار وجود دارد (چن و همکاران ۲۰۲۱). اول اینکه قابلیت مقایسه‌پذیری، منجر به افزایش کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌شود. بر اساس پژوهش‌های قبلی قابلیت مقایسه منجر به افزایش دقت و صحت اطلاعات مالی می‌شود و از طریق اطلاعات شرکت‌های همسان و کاهش عدم اطمینان در مورد دقت ارزیابی آن‌ها امکان ارزیابی منصفانه صورت‌های مالی منتشر شده را تسهیل می‌نماید (پترسون و همکاران ۲۰۱۹). علاوه بر این قابلیت مقایسه حسابداری، به وسیله محدود کردن توانایی مدیران در نگهداشت اخبار بد کیفیت اطلاعات را افزایش می‌دهد (کیم و همکاران ۲۰۲۱). دوم این که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری باعث کاهش هزینه جمع‌آوری و پردازش اطلاعات مختص شرکت می‌شود و در نتیجه باعث بهبود در هزینه‌های حسابرسی می‌گردد (چوی و همکاران ۲۰۲۰). هزینه پردازش و جمع‌آوری اطلاعات مختص شرکت به خاطر عدم دسترسی کافی سرمایه‌گذاران به منابع زیاد است. بنابراین مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری امکان درک اطلاعات خاص شرکت را برای سرمایه‌گذاران با میزان آگاهی و دانش کمتر فراهم می‌کند (چوی و همکاران ۲۰۲۱). دلیل سوم این است که مقایسه‌پذیری بیشتر محیط اطلاعاتی یک شرکت را از طریق آسان کردن الگوها و فراهم کردن بخش گسترده‌تری از اطلاعات در سطح صنعت و بازار برای سرمایه‌گذاران غنی‌تر می‌کند (ژانگ و همکاران ۲۰۱۹). به این مفهوم که افزایش اطلاعات گزارش شده از طرف شرکت‌های با قابلیت مقایسه باعث ایجاد یک محیط اطلاعاتی غنی شده و صورت‌های مالی شرکت همسان دارای محتوای اطلاعاتی برای فعالان بازار سرمایه می‌شود. به طور کلی به دلیل اینکه هزینه جمع‌آوری و پردازش اطلاعات به وسیله قابلیت مقایسه کاهش می‌یابد پتانسیل ارزیابی صحیح و با دقت اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی ایجاد می‌شود که این خود منجر به بهبود ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری خواهد شد (چن و همکاران ۲۰۲۱).

از طرفی صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده کنندگان است اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی باشد. 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 همکاران ۱۳۹۶). براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است که به صورت اعمال رویه‌های حسابداری یکسان برای رویدادهای اقتصادی مشابه تعریف می‌شود. این ویژگی کیفی که نظریه پردازان حسابداری به عنوان اصل خروجی در حسابداری مالی عنوان کرده‌اند مستلزم این است که در تهیه اطلاعات مالی اثر معاملات و رویدادهای مشابه در یک واحد تجاری طی دوره‌های مختلف با ثبات رویه اندازه‌گیری شده و همچنین بین واحدهای تجاری

بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و ...

مختلف در یک دوره خاص نیز ثبات رویه رعایت گردد تا از آن طریق شناسایی روند عملکرد مالی یک واحد و نیز انجام مقایسه بین عملکرد واحدهای تجاری مختلف امکان پذیر باشد (دیفرانکو و همکاران ۲۰۱۱). قابلیت مقایسه ویژگی است که به استفاده کنندگان در شناسایی و درک شباهت‌ها و تفاوت‌ها کمک می‌نماید، هزینه کسب و پردازش اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش و کمیت و کیفیت کلی اطلاعات موجود در مورد شرکت‌ها را افزایش می‌دهد و موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و ارائه به موقع گزارش حسابرسی می‌شود (چن و همکاران ۲۰۱۱). هزینه‌های تهیه، پردازش و حسابرسی صورت‌های مالی، قابلیت مقایسه حسابداری را برای گزارشگری مالی ضروری می‌سازد (کوتاری و همکاران ۲۰۱۰). اگر اطلاعات مالی یک شرکت با شرکت‌های موجود در صنعت قابلیت مقایسه بیشتری داشته باشد، هزینه‌های کسب و پردازش اطلاعات شرکت‌های موجود در صنعت برای استفاده کنندگان از قبیل سرمایه‌گذاران (شامل سهامداران بالقوه و بالفعل و اعتباردهندگان) و گروه‌های اقلیت (مثل حسابرسان و تحلیلگران مالی) کاهش خواهد یافت (سوهان و همکاران ۲۰۱۹). در این وضعیت، ارزیابی عملکرد شرکت بهتر انجام می‌شود. بنابر این، اطلاعات حسابداری بخش عظیمی از نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان را تأمین می‌سازد. در واقع حسابداری، سامانه اطلاعاتی واحدهای تجاری است که به تهیه و ارائه اطلاعات مالی می‌پردازد. بیشتر اطلاعات حسابداری در صورت‌های مالی اساسی منعکس می‌شود و اکثر قریب به اتفاق نیاز اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان از جمله حسابرسان، صاحبان سرمایه، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان با استفاده از صورت‌های مالی تحقق می‌پذیرد. به همین دلیل شفافیت و کیفیت در گزارش‌های مالی بر فرآیند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط و هزینه‌های جمع‌آوری اطلاعات مالی حسابرسی تأثیر گذار است (بهار مقدم و همکاران ۱۳۸۹). صورت‌های مالی شرکت‌ها یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده کنندگان است اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی باشد. یکی از این ویژگی‌ها به موقع بودن اطلاعات است. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد هر چه فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. به موقع بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است (هو و همکاران ۲۰۱۱).

از طرفی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی حسابرسی و به موقع بودن اطلاعات مالی موثر است (چن و همکاران ۲۰۱۱). هم‌چنین، زمان ارائه گزارش حسابرسی یکی از عامل‌های مهم در تعیین به موقع بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها است (جانسون و همکاران ۱۹۹۸). بنابر این بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به درک زمان ارائه گزارش حسابرسی کمک می‌کند. هم‌چنین، بینش بهتری از خدمات حسابرسی را ارائه می‌کند (ایموف و همکاران ۲۰۱۸). بررسی این ارتباط برای کاربران صورت‌های مالی، مشتریان، عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و تنظیم‌کنندگان بازار مهم است (استون و همکاران ۲۰۱۰). مقایسه اقتصادی معنی‌دار تنها زمانی میسر می‌شود که یک معیار قابلیت مقایسه وجود داشته باشد و شرکت‌های با قابلیت مقایسه بالاتر می‌توانند معیار بهتری برای یکدیگر باشند. این امر انتقال اطلاعات بین شرکت‌ها را بهبود می‌بخشد و سرمایه‌گذاران را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های بین آنها را تمیز دهند. هم‌چنین، افزایش قابلیت مقایسه می‌تواند کیفیت و شفافیت اطلاعات مالی را افزایش دهد و دقت پیش‌بینی، خطای پیش‌بینی تحلیل‌گران را بهبود بخشد و موجب کاهش هزینه‌های جمع‌آوری اطلاعات مالی شود (دیفرانکو و همکاران ۲۰۱۱). علی‌رغم اهمیت قابلیت مقایسه حسابداری شواهد تجربی در مورد آن نسبتاً محدود است. در بخش‌های بعدی، مبانی نظری و تدوین فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش شامل جامعه و نمونه آماری و نحوه اندازه‌گیری متغیرها ارائه و پس از آن، یافته‌های پژوهش، تشریح شده‌اند و در نهایت، بحث و نتیجه‌گیری شده است و پیشنهادها ارائه شده‌اند.

مبانی نظری پژوهش

قابلیت مقایسه حسابداری

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، نظارت و بررسی دقیق سرمایه‌گذاران در استفاده مدیران از منابع شرکت را تسهیل کرده و سبب افزایش ارزش شرکت می‌شود. همچنین سبب وابستگی کمتر آنها به افشای اطلاعات شرکت‌ها می‌شود. زیرا مقایسه‌پذیری به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا در مورد عملکرد یک شرکت از طریق مقایسه عملکرد و یا افشای همتایان شرکت نتیجه‌گیری کنند. سطح بالاتری از قابلیت مقایسه، درک و ارزیابی استفاده مدیران از منابع شرکت را برای سرمایه‌گذاران آسان‌تر می‌کند. از این‌رو صورت‌های مالی قابل مقایسه، نظارت بهتر بر استفاده مدیران از منابع شرکت را تسهیل می‌کند و بنابراین مدیران کمتر از منابع شرکت سوءاستفاده کرده و ارزش شرکت کمتر کاهش خواهد یافت. در نتیجه فرض می‌شود که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، کارایی استفاده مدیران از منابع شرکت را افزایش می‌دهد (کیم و همکاران ۲۰۲۱). استفاده کنندگان 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، استفاده کنندگان 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 (کمیته تدوین استاندارد‌های حسابداری ۱۳۹۷). 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 ۲۰۱۳). حساب‌رسان 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، برنامه ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک تجاری صاحبکار را بهبود می‌بخشد و در نتیجه منجر به ارائه اطلاعات به موقع می‌شود. 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 و همکاران ۲۰۱۸). اهمیت قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تا آنجا است که در بیانیه مفهومی شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی یکی از مهمترین دلایل نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده عنوان شده است و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (۱۳۹۰)، بیان شده است که اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی است که نهادهای استانداردگذار حسابداری به آن تأکید فراوان داشته‌اند. این قابلیت، موضوعی حیاتی برای حساب‌رسان، توانمندسازی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های آگاهانه محسوب می‌شود (بارت و همکاران ۲۰۱۹). قابلیت مقایسه با بهبود کیفیت اطلاعات مالی و محیط اطلاعاتی، امکان شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌های شرکت‌های مختلف و ارزیابی بهتر عملکرد اقتصادی آنها را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، فراهم و کیفیت اطلاعات مالی را بهبود می‌بخشد (هیأت تدوین استاندارد‌های حسابداری مالی آمریکا، ۲۰۱۰). سؤال مطرح‌شده این است که آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، علاوه بر بهبود کیفیت و شفافیت اطلاعات مالی در شرکت‌ها، که موجب کاهش هزینه جمع‌آوری اطلاعات قابل اتکاء حساب‌رسان در گزارشگری می‌شود بر تصمیم‌های حساب‌رسان شرکت‌ها به خصوص تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر. در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می‌شود و قابلیت اطمینان اطلاعات مالی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. افزون بر این، اطلاعات حسابداری با قابلیت مقایسه بالاتر، با کاهش هزینه‌های کسب اطلاعات، کارایی حاکمیت شرکتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را بهبود می‌بخشد و هزینه اجرای فعالیت‌های حسابرسی را برای نیل به منافع عمومی شرکت‌ها کاهش می‌دهد. به این ترتیب، قابلیت مقایسه بیشتر، تمایل مدیران را به اطلاعات مالی قابل اتکا افزایش داده و ضمن جلوگیری از تحمیل هزینه‌های جمع‌آوری اطلاعات

مالی توسط حسابرسان، موجب ارائه اطلاعات به موقع و با کیفیت به حسابرسان می شود که این امر سبب کاهش تاخیر در گزارش حسابرسی می شود.

هیئت اصول حسابداری^۱ (۱۹۷۰)، بر این نکته تأکید می کند که قابلیت مقایسه از مهم ترین اهداف حسابداری مالی است. بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت اصول حسابداری (۱۹۸۰)، قابلیت مقایسه را به صورت کیفیت اطلاعاتی که استانداردهای حسابداری مالی استفاده کنندگان را قادر می سازد تا شباهت ها و تفاوت های بین دو مجموعه از پدیده های اقتصادی را شناسایی کند تعریف می کند و بیان می کند که تصمیمات سرمایه گذاری و وام دهی اساساً مستلزم ارزیابی فرصت های جایگزین می شوند و اگر اطلاعات مقایسه ای در دسترس نباشد نمی توان تصمیمات منطقی اتخاذ نمود. قابلیت مقایسه یک ویژگی کلیدی در دستیابی به سودمندی تصمیم برای اطاعات مالی است قابلیت مقایسه براساس بیانیه مفهومی شماره ۳ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی یکی از ویژگی های ارتقاء دهنده کیفیت گزارش های مالی به شمار آمده و به این صورت تعریف شده است: ویژگی کیفی اطاعات است که استفاده کنندگان را قادر به شناسایی و درک شباهت ها و تفاوت های بین دو مجموعه از پدیده های اقتصادی می کند از نظر هیئت های فوق الذکر اگر بتوان اطاعات یک واحد تجاری را با اطاعات واحدهای تجاری دیگر و اطاعات مشابه همان واحد تجاری در مقاطع زمانی دیگر مقایسه کرد این اطاعات مفیدتر خواهند بود. در استانداردهای حسابداری ایران نیز بر قابلیت مقایسه به عنوان یک ویژگی کیفی سودمند تأکید شده است (سازمان حسابرسی ۱۳۹۲). اهمیت قابلیت مقایسه حسابداری تا آنجا است که در بیانیه مفهومی شماره ۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، یکی از مهمترین دلایل نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی، افزایش قابلیت مقایسه اطاعات مالی گزارش شده، عنوان شده است و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (۱۳۹۱)، نیز بیان شده است که اگر اطاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود (مهرورز و همکاران ۱۳۹۵). قابلیت مقایسه صورت های مالی مزایای متعددی نظیر؛ افزایش کیفیت اطاعات در دسترس، به موقع بودن اطلاعات و در نتیجه آن، افزایش پوشش تحلیلگران و دقت پیش بینی آنها (دیفرانکو و همکاران ۲۰۱۱)، کاهش هزینه جمع آوری اطلاعات توسط حسابرسان (بارث و همکاران ۲۰۱۳) و کاهش استفاده از اطاعات مالی غیر قابل اتکاء (بروچت و همکاران ۲۰۱۳)، را به دنبال خواهد داشت. علاوه بر این اطاعات حسابداری قابل مقایسه، هزینه جمع آوری و پردازش اطاعات که ناشی از پیچیدگی اطلاعات است را برای حسابرسان، سرمایه گذاران، تحلیلگران مالی و نهادهای قانونی کاهش می دهد و آنان را قادر می سازد تا با مقایسه اطاعات مالی شرکت مورد نظر با سایر شرکت های مشابه، اطاعات با کیفیت و قابل اتکاء را بهتر شناسایی کنند که موجب ارائه گزارش حسابرسی به موقع با حق الزحمه پایین می شود (لی و همکاران ۲۰۱۵).

پژوهشگران حسابداری صورت های مالی را ترسیم وقایع اقتصادی با استفاده از ارقام حسابداری می دانند. (دیفرانکو و همکاران، ۲۰۱۱)، با این برداشت زمانی دو شرکت صورت های قابل مقایسه ای خواهند داشت که نحوه این ترسیم یکسان باشد به عبارت دیگر اگر شرکت ها ارقام حسابداری یکسانی را برای وقایع اقتصادی یکسان و ارقام حسابداری متفاوتی را برای وقایع اقتصادی متفاوت گزارش کنند شاهد صورت های مالی قابل مقایسه خواهیم بود. از طریق رعایت ویژگی های کیفی بنیادین اطاعات مالی می توان تا حدی به قابلیت مقایسه دست یافت. به عنوان مثال، زمانی که شرکت های مختلف برای انعکاس رویدادی یکسان ویژگی ارائه صادقانه را رعایت کنند درجه ای از قابلیت مقایسه به دست می آید. با این حال یک رویداد اقتصادی می تواند به صورت صادقانه اما به روش های مختلف ارائه گردد. مجاز دانستن روش های حسابداری متفاوت برای انعکاس یک رویداد اقتصادی یکسان قابلیت مقایسه را کاهش می دهد (هیئت اصول حسابداری ۲۰۱۰). فانگ و همکاران (۲۰۱۹)، دریافتند بین شرکت های مقایسه شده، اثر پوششی اطاعات وجود دارد؛ یعنی در صنایع مشابه، اطاعات شرکت ها مکمل یکدیگرند. افزایش قابلیت مقایسه به بهبود محتوای اطلاعاتی مالی شرکت منجر می شود و اطاعات بیشتری را به بازار ارائه می دهد. یافته های دورنف و همکاران (۲۰۱۹)، و رمنث و همکاران (۲۰۱۸)، نشان می دهند اطاعات حسابداری شرکت بر اطاعات حسابداری و تصمیم های تجاری شرکت های همکار تأثیر می گذارد و کیفیت اطاعات حسابداری نیز در شرکت های مقایسه شده بالاتر است. کیم و همکاران (۲۰۱۶)، دریافتند قابلیت مقایسه بیشتر صورت های مالی، سرمایه گذاران را قادر می سازد عملکرد شرکت را به راحتی درک و ارزیابی کنند. آنان همچنین نشان دادند قابلیت مقایسه اطاعات مالی، انگیزه مدیران را برای دستکاری کاهش می دهد و بدین ترتیب، شفافیت و کیفیت

¹ Accounting principles board

گزارشگری نیز افزایش می‌یابد. از آنجا که قابلیت مقایسه حسابداری کمیت و کیفیت گزارشگری حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را بهبود می‌بخشد شرکت‌های با صورت های مالی قابل مقایسه باید با محدودیت‌های مالی کمتر مواجه شوند (کیم و همکاران، ۲۰۱۹).

حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی به عنوان یکی از نشانه‌های تلاش حسابرسی، عاملی مهم در پذیرش یا رد یک کار حسابرسی از جانب صاحب کاران و حسابرسان محسوب می‌شود. آشنایی با عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، هم برای صاحبکاران آنها و هم برای اشخاصی اهمیت دارد که سیاست گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند (نیکبخت و همکاران ۱۳۹۰). با در نظر گرفتن هزینه های تهیه، حسابرسی و پردازش اطلاعات مالی، واضح است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری یک ضرورت برای گزارشگری مالی محسوب می‌شود (کوتاری و همکاران ۲۰۱۰). اگر اطلاعات مالی یک شرکت با شرکت‌های همان صنعت قابل مقایسه تر باشد، هزینه نهایی کسب و پردازش اطلاعات شرکت های موجود در صنعت برای سرمایه گذاران (شامل سهامداران و اعتباردهندگان) و گروه های اقلیت (مثل حسابرسان و تحلیلگران مالی) کاهش خواهد یافت (سون و همکاران ۲۰۱۹). بنابراین، سرمایه گذاران و گروه های اقلیت می‌توانند عملکرد شرکت را بهتر ارزیابی کنند. همچنین بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی به صاحبکار کمک می‌کند تا منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مسئله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد شد. ویژگی‌های شرکت صاحب کار و به خصوص ویژگی‌های گزارشگری مالی از عوامل مهمی است که می‌تواند بر زمان اجرای عملیات حسابرسی و به دنبال آن بر حق الزحمه حسابرسی نیز تأثیر بگذارد (گل محمدی شورکی و همکاران ۱۴۰۰). حق الزحمه حسابرسی، بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان برون سازمانی از صورت های مالی است و حق الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه ای در نظر گرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند (بیور و همکاران ۱۹۹۸). حق الزحمه حسابرسی به عامل های متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عامل ها در کشورهای مختلف متفاوت است. از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر تعیین کمترین نرخ حق الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی برخی از مؤسسات حسابرسی است اما در نظر گرفتن حسابرسی به عنوان یک کالای همگن و قیمت گذاری غیر رقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی را به خطر می‌اندازد (بزرگ اصل ۱۳۸۸). با در نظر گرفتن هزینه های تهیه، حسابرسی و پردازش اطلاعات مالی، واضح است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری یک ضرورت برای گزارشگری مالی محسوب می‌شود (کوتاری و همکاران ۲۰۱۰). اگر اطلاعات مالی یک شرکت با شرکت های همان صنعت قابل مقایسه تر باشد، هزینه نهایی کسب و پردازش اطلاعات شرکت های موجود در صنعت برای سرمایه گذاران (شامل سهامداران و اعتباردهندگان) و گروه های اقلیت (مثل حسابرسان و تحلیلگران مالی) کاهش خواهد یافت (سون و همکاران ۲۰۱۶). قابلیت مقایسه گزارش های مالی می‌تواند هزینه های پردازش اطلاعات و نظارت برای سهامداران نهادی را کاهش دهد، زیرا زمانی که گزارش های مالی شرکت ها با گزارش های مالی همتایان شان در صنعت قابل مقایسه باشد، تعدیلات حسابداری کمتر و محاسبه ذهنی کمتری برای اعداد حسابداری مورد نیاز است (کیم و همکاران ۲۰۱۹). علاوه بر این، در مقایسه با سهامداران غیرمشتک نهادی، سهامداران نهادی انگیزه بیشتری برای نظارت بر مدیران دارند تا اطمینان حاصل کنند که تصمیمات شرکتی مناسبی می‌گیرند و قابلیت مقایسه گزارش مالی می‌تواند به دستیابی به آن کمک کند (ادمز و همکاران، ۲۰۱۹).

مطالعات پیشین نشان داده است که حق الزحمه حسابرسی تابعی از تلاش حسابرس است که پیوند اقتصادی با صاحبکار و ریسک حسابرسی درک شده دارد (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۱). به طور خاص هزینه‌های حسابرسی مربوط به سطح ریسک حسابرسی و پیچیدگی کاری است که میزان تلاش‌های حسابرسی را در فرایند حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌دهد. آگاهی از عوامل شرکتی موثر بر حق الزحمه حسابرسی می‌تواند هم برای صاحبکار و هم برای حسابرسان مفید باشد (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۱). برای بسیاری از صاحبکاران هزینه حسابرسی رقم در خور توجهی است با شناخت این عوامل و افزایش آگاهی صاحبکاران می‌توان زمینه کاهش چنین هزینه‌ای را در شرکت فراهم کرد (بارث و همکاران ۲۰۱۲). حسابرسان نیز با کسب اطلاعات بیشتر در خصوص

پیچیدگی و ریسک حسابرسی و شناخت ویژگی‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها بهتر می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی ارائه کنند (کیم و همکاران ۲۰۱۳). حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد عوامل مختلفی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی موثر باشد از جمله این عوامل می‌توان به کیفیت گزارش حسابرسی اشاره کرد. چن و همکاران (۲۰۰۴)، اعتقاد دارند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از کیفیت اطلاعات مالی و فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب تواناییشان در مورد مناسب بودن یا نبودن قابلیت مقایسه حسابداری و کیفیت گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، شناخت حسابرس و کیفیت اطلاعات مالی صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. به اعتقاد آنان شناخت حسابرس باعث شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکالپذیری صورت‌های مالی افزایش یافته و اعتبار گزارش حسابرسی افزایش یابد. از سوی دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، چون ناشی از پیچیدگی کسب کار و تلاش حسابرس می‌باشد نیز افزایش خواهد یافت. به بیان دیگر، با افزایش کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌ها با استفاده از افزایش میزان قابلیت مقایسه پذیری آنها، این هزینه‌ها حذف می‌شود و در نتیجه حق الزحمه‌ی حسابرسی کاهش پیدا می‌کند (نیل و همکاران ۲۰۱۷). از طرفی، هدف‌های گزارش حسابرس و مبانی حسابداری ایجاب می‌کند، اطلاعاتی که گزارش حسابرس فراهم می‌آورد از ویژگی‌های کیفی معینی برخوردار باشد تا در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان مؤثر واقع شود. این ویژگی‌ها را ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌نامند که عبارتند از: الف) مربوط بودن: شامل به موقع بودن، سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی؛ ب) قابلیت اعتماد: شامل قابلیت تأیید، معتبر بودن و بیطرفانه بودن؛ ج) قابلیت مقایسه: شامل ثبات رویه و افشای کافی. بنابراین اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می‌تواند به تصمیم‌گیری‌ها کمک کند که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد (اعتمادی و همکاران ۱۳۸۵).

تاخیر در گزارش حسابرسی

یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی درهم پیچیده شده‌اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کاربرده می‌شوند. صالحی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهند که میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی در ایران بین سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳، ۷۶ روز است، درحالی‌که پژوهش نکل و همکاران (۲۰۱۲)، نشان می‌دهد که میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی در آمریکا حدود ۴۵ روز است. محتوای گزارش حسابرسی و صدور به هنگام آن برای استفاده‌کنندگان دارای بار اطلاعاتی است. درباره تأخیر در گزارش حسابرسی پژوهش‌های متعددی انجام شده است. از ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی می‌توان به ارائه به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده اشاره کرد. تاخیر در صورت‌های مالی حسابرسی شده باعث می‌شود گزارش‌های مالی به موقع در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد. این موضوع کاهش محتوای اطلاعات مالی را در پی دارد. از طرفی سرمایه‌گذاران نیز فعالیت‌های معاملاتی در اوراق بهادار را تا زمانی که اطلاعات مالی منتشر گردد به تعویق می‌اندازند (بارث و همکاران ۲۰۱۱). در پیوست استانداردهای حسابداری ایران و در بخش مفاهیم نظری نیز بر ارائه اطلاعات قابل اتکا تأکید شده و قابلیت اتکای اطلاعات را جزئی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات ذکر کرده است. در این بخش از استانداردها عنوان گردید اطلاعاتی قابل اتکا هستند که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت بوده و به طور صادقانه معرف آن چیزی هستند که مدعی بیان آن می‌باشند یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کنند و در ادامه ذکر می‌کند که باید نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی ارائه اطلاعات قابل اتکا و گزارشگری به موقع برقرار نمود. در هر حال با توجه به اهمیت موضوع ارائه اطلاعات قابل اتکا برای بازار سرمایه و نیز نقش حسابرسان مستقل بر اعتباردهی و بالابردن قابلیت اتکای اطلاعات باید عوامل اثرگذار بر میزان استقلال حسابرسان ارزیابی گردیده و با شناسایی عوامل یاد شده تدابیری اندیشه شود تا سهامداران و شرکت‌ها بتوانند از حسابرسانی با کیفیت بالاتر و خدمات بهتر استفاده نموده صورت‌های مالی حتی‌المکان عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت مدیران گردیده و در جهت بهبود ویژگی قابلیت اتکا در گزارشگری مالی گام برداشته شود.

یکی از عوامل اثرگذار بر میزان استقلال حسابرس حق الزحمه حسابرس می‌باشد. در واقع با استخدام شرکای حسابرسی باتجربه و کارمندان ماهر حسابرسان قادرند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش دهند. در عین حال استفاده از تیم حسابرسی با تخصص بالا هزینه‌های حسابرسی را از سطح عادی افزایش می‌دهد. بنابراین نتیجه تأخیر کمتر در ارائه گزارش حسابرسی حق- الزحمه عادی حسابرسی بالاتر خواهد بود. به عبارت دیگر افزایش تلاش‌های بنیادی حسابرس زمان مورد نیاز برای تکمیل کار حسابرسی را افزایش می‌دهد (نبات دوست باغمشه و همکاران ۱۳۹۵). در واقع آنها بیان می‌دارند که سطح معینی از فعالیت برای انجام عملیات حسابرسی الزامی است انجام فعالیت‌های حسابرسی بیشتر باعث افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بدون تغییر در کیفیت حسابرسی می‌شود. ولی به موقع بودن گزارشگری مالی حسابرسی شده نگرانی دیرینه سهامداران، مدیران، قانونگذاران و حسابرسان داخلی و مستقل می‌باشد (مرگنتالر و همکاران ۲۰۱۴).

پیشینه تجربی پژوهش

براساس بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، تصمیمات سرمایه گذاری و تأمین مالی مستلزم ارزیابی فرصت های جایگزین بوده و در صورتیکه اطلاعات قابل مقایسه نباشد نمی تواند به طور منطقی در تصمیم گیری اقتصادی سودمند باشد (هیئت استانداردهای حسابداری ۱۹۸۰). بیانیه مفاهیم حسابداری مالی بیان می کند اطلاعات مربوط و صادقانه در صورتی مفید است که بتوان آن را به راحتی با اطلاعات مشابه گزارش شده توسط شرکت های دیگر و توسط همان شرکت در دوره های مختلف مقایسه کرد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی ۲۰۱۰). کیم و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی تأثیر قابلیت مقایسه بر استفاده مدیران از منابع شرکت در کشور آمریکا طی دوره ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۳ را با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه بررسی نمودند. نتایج نشان داد که با افزایش قابلیت مقایسه، ارزش نهایی نگهداشت وجوه نقد و مخارج سرمایه‌ای افزایش می‌یابد. لو و همکاران (۲۰۲۱)، با بررسی تأثیر مالکان نهادی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی، نشان دادند مالکیت نهادی مشترک، قابلیت مقایسه صورت های مالی یک شرکت را با صورت های مالی هم‌تایان خود در صنعت افزایش می دهد و این اثر زمانی قوی تر است که سهامداران نهادی مشترک در تعداد بیشتری از شرکت ها در یک صنعت خاص سرمایه گذاری کنند، افق سرمایه گذاری طولانی تری دارند و سهم بیشتری در یک شرکت دارند، و بیشتر بر اطلاعات عمومی تکیه می کنند. سو و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و مدل تجربی هزینه سرمایه و بدهی بر اساس شرکت های پذیرفته شده در کشور چین پرداختند نتایج آنها نشان می دهد، قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری تحت تاثیر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و هزینه سرمایه تأمین شده می باشد. همچنین، آنها به این نتیجه رسیدند که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری ارتباط منفی معناداری با هزینه بدهی دارد. ایموف و همکاران (۲۰۱۸)، بررسی نمودند که چگونه قابلیت مقایسه صورت های مالی یک شرکت با هزینه حقوق صاحبان سهام آن شرکت مرتبط است. قابلیت مقایسه یک اصل مهم حسابداری است زیرا به کاربران صورت های مالی اجازه می دهد هنگام تمایز بین فرصت های سرمایه گذاری جایگزین، شرکت را در برابر بنگاه های مشابه محک بزنند. آنها شواهدی ارائه می دهند که قابلیت مقایسه صورت های مالی بیشتر با پایین آمدن هزینه حقوق صاحبان سهام همراه است و نشان می دهیم که تأثیر قابلیت مقایسه بر هزینه حقوق صاحبان سهام پس از کنترل کیفیت حسابداری همچنان بدون تغییر باقی مانده است. سولتانا و همکاران^۱ (۲۰۱۴)، معتقدند که اقدامات کمیته حسابرسی مستقل تر به احتمال فراوان برای کاهش زمان صرف شده برای صدور گزارش حسابرسی است. یافته‌های پژوهش آنها ارتباط منفی و معناداری را بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی نشان داد. دفرانکو و همکاران (۲۰۱۱)، دریافتند که قابلیت مقایسه حسابداری میزان پوشش دهی تحلیل گران و دقت پیش بینی و ایجاد تنوع برای شرکت ها را افزایش می‌دهد. راس و همکاران^۲ (۲۰۱۱)، عوامل تعیین کننده قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را در سطح کشوری و سطح شرکتی بررسی کرده‌اند و به این نتیجه رسیدند که در سطح شرکتی متغیر اندازه شرکت با قابلیت مقایسه رابطه مستقیم و متغیرهای مدیریت سود ونوسانات بازده دارایی ها با قابلیت مقایسه رابطه معکوس دارند.

¹ Soltana et al

² Ross et al

بهنام‌پور و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی رابطه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و استفاده مدیران از منابع شرکتی را برای ۱۰۲ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ با استفاده از مدل رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی بررسی نمودند. نتایج نشان داد که قابلیت مقایسه بر ارزش نهایی نگهداشت وجه نقد و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر مثبت و معناداری دارد ولی بر ارزش نهایی مخارج سرمایه‌ای تأثیر معناداری ندارد. واعظ و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر انحراف توجه سهامدار نهادی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتیجه به‌دست‌آمده بیانگر این است که انحراف توجه سهامدار نهادی، قدرت نظارتی سرمایه‌گذاران نهادی را خنثی، نتایج حاکمیت شرکتی را تضعیف، رویکرد منفعلانه و فرصت‌طلبانه مدیریت را تقویت و در نتیجه کیفیت پایین گزارشگری و قابلیت مقایسه کمتر صورت‌های مالی را در پی دارد. رستمی و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر منفی و معناداری دارد. خزایی و همکاران (۱۴۰۰) با بررسی نقش تبدیگر ساختار مالکیت بر رابطه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مدیریت سود نشان دادند قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با مدیریت سود اقلام تعهدی رابطه منفی و معناداری دارد و افزایش سطح مالکیت نهادی موجب تضعیف رابطه معکوس قابلیت مقایسه و مدیریت سود می‌شود. قادی صاحبی و علی نژاد (۱۴۰۰)، با بررسی تأثیر مالکیت نهادی بر ارتباط بین استقلال هیئت مدیره و افشای اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند مالکیت نهادی دارای اثر معکوسی بر رابطه منفی بین استقلال هیئت مدیره و افشای اختیاری شرکت‌ها دارد. دارابی و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابر، حق الزحمه حسابرسی، با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای پرداختند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش، بیان‌کننده وجود رابطه‌ی معنی‌دار و مستقیم (مثبت) بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابر و حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای در ایران می‌باشد. رضایی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی نگهداشت وجوه نقد شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشان دهنده این است که ارتباط معناداری بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجوه نقد وجود دارد. بر اساس یافته‌ها، ارتباط منفی و معناداری ناشی از تمرکز مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجوه نقد وجود داشت. ضمناً محدودیت تأمین مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجوه نقد تأثیر معناداری نداشت. شکری دوغ آبادی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی رابطه بین قابلیت مقایسه با مدیریت سود را برای ۱۴۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه بررسی نمودند. نتایج نشان داد بین قابلیت مقایسه و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی رابطه معناداری وجود ندارد. ظفری و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان تأثیر قابلیت مقایسه و ثبات رویه حسابداری بر عدم تقارن اطلاعاتی رویکرد متن‌کاوی، با استفاده از مدل فضای برداری و تکنیک متن‌کاوی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه و ثبات رویه حسابداری بر عدم تقارن اطلاعاتی پرداخته‌اند. نتایج و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که قابلیت مقایسه و ثبات رویه حسابداری بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها در بازار سرمایه ایران تأثیر منفی دارند. کیا و صفری گرایلی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری مدیریت سود اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی یافتند که بین قابلیت مقایسه و مدیریت سود تعهدی یک رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. فروغی و قاسم زاد (۱۳۹۵)، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر همزمانی قیمت سهام شرکت‌ها را برای نمونه‌ای متشکل از ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار دادند و چنین نتیجه‌گیری می‌کنند که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر همزمانی قیمت سهام تأثیر منفی و معناداری دارد. مهدوی و حسینی نیا (۱۳۹۴)، به بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش حاکی از این است که بین نوع گزارش حسابر و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد.
فرضیه دوم: قابلیت مقایسه حسابداری بر تأخیر گزارش حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد.

روش شناسی پژوهش

با توجه به اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری استفاده شود این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین از آنجا که به دنبال ارزیابی ارتباط بین دو یا چند متغیر است از لحاظ ماهیت توصیفی - همبستگی است. مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش از طریق روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری شد و فرضیه‌های پژوهش با بهره‌مندی از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و به کمک داده‌های ترکیبی آزمون شدند. داده‌ها و اطلاعات مالی پژوهش از طریق مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نرم افزار رهاورد نوین به دست آمد و جمع بندی محاسبه و تجزیه و تحلیل آنها در نرم افزارهای Excell، و نسخه دهم Eviews14 انجام گرفت.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۱ است. با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی منظم و با اعمال شرایط زیر شرکت‌هایی که این شرایط را نداشتند، از نمونه آماری این پژوهش کنار گذاشته شده‌اند:

۱. چون برای محاسبه معیار قابلیت مقایسه به داده‌های شش نیمسال (۳ سال) قبل نیاز می‌باشد، از داده‌های سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ استفاده شده است. بنابراین شرکت باید قبل از سال ۱۳۹۲ در بازار اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۴۰۱ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد.
 ۲. شرکت‌ها در طول قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداشته باشند.
 ۳. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد و دارای صورت‌های مالی شش ماهه نیز باشند.
 ۴. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانکها، بیمه‌ها و لیزینگ نباشند.
 ۵. طول وقفه انجام معاملات در این شرکت‌ها طی دوره زمانی مذکور بیشتر از شش ماه نباشد.
 ۶. دستیابی به اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها در طول قلمرو زمانی پژوهش، مقدور باشد.
- از آنجا که متغیر قابلیت مقایسه در بین شرکت‌های هر صنعت و جدا از سایر صنایع محاسبه می‌شود؛ لذا پس از اعمال شرایط فوق، تنها صناعی در نظر گرفته شدند که حداقل پنج شرکت در آنها فعال باشند. در نهایت با توجه به اعمال محدودیت‌ها، ۱۲۰ شرکت (۹۶۰ مشاهده) در ده صنعت به عنوان نمونه انتخاب گردید.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش و تصریح مدل‌ها

پیش از تشریح مدل‌های به کار رفته برای آزمون فرضیه‌ها نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش توضیح داده می‌شود.

متغیرهای وابسته:

حق الزحمه حسابرسی (LogFee): در این پژوهش یکی از متغیرهای وابسته، حق الزحمه حسابرس است که به صورت لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی در مدل وارد می‌شود.

تأخیر در گزارش حسابرس (Delay): مطابق پژوهش نکل و همکاران (۲۰۰۱)، تأخیر در گزارش حسابرسی از سه جزء شامل تأخیر در شروع کار حسابرسی، تأخیر در انجام کار حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تشکیل شده است که هر چقدر طولانی‌تر باشد، می‌تواند به مربوط بودن اطلاعات مالی حسابرسی شده در تصمیم‌گیری، آسیب بزند. در این پژوهش برای اندازه‌گیری تأخیر در گزارش حسابرسی از لگاریتم طبیعی مدت زمان صدور گزارش حسابرسی که برابر است با تعداد روزهای بین پایان سال مالی صاحبکار و تاریخ گزارش حسابرس برای یک شرکت فرعی استفاده شده است.

بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و ...

متغیر مستقل: AccComp متغیر مستقل پژوهش است که نشان دهنده قابلیت مقایسه حسابداری است. جهت اندازه گیری قابلیت مقایسه حسابداری از میزان همبستگی سود بازده یک زوج- شرکت یک صنعت خاص استفاده خواهد شد (فروغی و همکاران ۱۳۹۵، دیفرانکو و همکاران ۲۰۱۱). در این مدل دو شرکت زمانی مشابه در نظر گرفته می شوند که مجموعه ای از رویدادهای اقتصادی یکسان (مثل بازده)، گزارش مالی (مثل سود حسابداری) مشابهی ارائه کرده باشند. برای اندازه گیری قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j ، ابتدا هر شرکت سال مدل رگرسیونی به شرح مدل (۳) با استفاده از داده های سری زمانی (شش ماهه)، برای دوره چهار ساله اخیر منتهی به پایان سال t برآورد می شود.

$$\text{Earning}_{it} = \alpha_i + \beta_i \text{Return}_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل ۳:}$$

که در این رابطه Earning_{it} سود خالص شرکت i در شش ماهه t تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت در ابتدای شش ماهه و Return_{it} بازده سهام شرکت i در شش ماهه t می باشد. ضرایب برآورد شده از مدل (۳) برای هر شرکت - سال، معیاری از عملیات حسابداری آن شرکت است. یعنی α_i و β_i نشان دهنده عملیات حسابداری شرکت i و ضرایب α_j و β_j معرف عملیات شرکت j است. شباهت بین عملیات حسابداری دو شرکت میزان قابلیت مقایسه بین دو شرکت را نشان می دهد. به منظور برآورد تفاوت بین عملیات حسابداری دو شرکت i و j از مفهوم قابلیت مقایسه (ارائه گزارش های مشابه درباره مجموعه ای از رویدادهای مشابه)، استفاده می شود. از این رو در هر سال از طریق مدل های (۴) و (۵) سود شرکت i به طور جداگانه یکبار با ضرایب خود شرکت i و یکبار با ضرایب شرکت j اما با بازده شرکت i (رویداد مشابه) برای دوره زمانی مشابه با دوره زمانی مدل (۳) پیش بینی می شود.

$$E(\text{Earning})_{iit} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_i \text{Return}_{it} \quad \text{مدل ۴:}$$

$$E(\text{Earning})_{ijt} = \hat{\alpha}_j + \hat{\beta}_j \text{Return}_{it} \quad \text{مدل ۵:}$$

در این مدل ها $E(\text{Earning})_{iit}$ سود پیش بینی شده برای شرکت i و شش ماهه t با استفاده از ضرایب شرکت i و $E(\text{Earning})_{ijt}$ سود پیش بینی شده برای شرکت i و شش ماهه t با استفاده از ضرایب شرکت j می باشد. سپس قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j در سال t با استفاده از مدل (۶) محاسبه می شود.

$$\text{AccComp}_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t=7}^t |E(\text{Earning}_{iit}) - E(\text{Earning}_{ijt})| \quad \text{مدل ۶:}$$

مقدار ریاضی بیشتر برای AccComp_{it} نشان دهنده قابلیت مقایسه بیشتر بین دو شرکت است. به طریق مشابه برای هر سال و هر جفت شرکت i با شرکت های عضو یک صنعت، معیار AccComp_{it} محاسبه می شود و میانگین چهار عدد بزرگتر محاسبه شده برای آن، معیار قابلیت مقایسه خاص شرکت i تعریف می شود که AccComp_{it} نشان داده می شود (بنایی قدیم و همکاران ۱۴۰۱، خزایی و همکاران ۱۴۰۰، وانگ و همکاران ۲۰۲۰).

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (Size): اندازه شرکت است که طریق از لگاریتم کل دارایی های به دست می آید؛ اهرم مالی (Leve): جمع کل بدهی ها تقسیم بر جمع دارایی ها به دست می آید؛ بازده دارایی ها (ROA): بازده دارایی که از طریق تقسیم سود عملیاتی سالیانه به کل دارایی شرکت محاسبه و به صورت درصد بیان می شود؛ سود و زیان (Loss): زیان ده بودن صاحبکار که یک متغیر ساختگی است و مساوی با یک است اگر صاحبکار زیان خالص گزارش کرده باشد و در غیراینصورت صفر؛ اندازه حسابرس (Big N): در صورتی که حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد، عدد یک و اگر توسط سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده باشد، عدد صفر به این متغیر اختصاص داده می شود؛ نرخ رشد فروش (SalesG): از نسبت تغییر در فروش سال جاری نسبت به فروش سال قابل محاسبه می شود؛ تغییر حسابرس (Audchg): متغیر ساختگی که مساوی یک است اگر حسابرس

تغییر یافته باشد و در غیر این صورت صفر؛ نسبت آنی (Quick): نسبت دارایی‌های جاری به جز موجودی کالا به بدهی جاری؛ نسبت جاری (CURR): نسبت دارایی جاری به کل بدهی‌های جاری؛ تخصص حسابرس (Specialist): متغیر ساختگی که در صورتی که حسابرس متخصص صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد؛ گردش حسابرس (Tenure): از طریق محاسبه لگاریتم تعداد سال‌های همکاری حسابرس و شرکت پس از اولین سال انتصاب حسابرس به دست می‌آید. برای نشان دادن رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی از مدل ژانگ (۲۰۱۸)، استفاده شده است. برای آزمون فرضیه اول از مدل (۱) استفاده می‌شود.

مدل ۱:

$$\text{LogFee}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AccComp}_{it} + \beta_2 \text{Delay}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{Lever}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{LOSS}_{it} + \beta_7 \text{BigN}_{it} + \beta_8 \text{SalesG}_{it} + \beta_9 \text{AudChg}_{it} + \beta_{10} \text{Quick}_{it} + \beta_{11} \text{CURR}_{it} + \beta_{12} \text{Specialist}_{it} + \beta_{13} \text{Tenure}_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن LogFee نشان دهنده حق الزحمه حسابرسی است که از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی جمع حق الزحمه حسابرسی در طول یک سال مالی به دست می‌آید. همچنین برای آزمون فرضیه دوم از مدل (۲) استفاده می‌شود.

مدل ۲:

$$\text{Delay}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AccComp}_{it} + \beta_2 \text{Delay}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{Lever}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{LOSS}_{it} + \beta_7 \text{BigN}_{it} + \beta_8 \text{SalesG}_{it} + \beta_9 \text{AudChg}_{it} + \beta_{10} \text{Quick}_{it} + \beta_{11} \text{CURR}_{it} + \beta_{12} \text{Specialist}_{it} + \beta_{13} \text{Tenure}_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن Delay نشان دهنده تاخیر گزارش حسابرسی است که از طریق محاسبه تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی محاسبه می‌شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

هدف از این بخش محاسبه پارامترهای جامعه آماری است. در نگاره (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است.

نگاره ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در دوره مورد بررسی

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	LogFee	۷/۰۱۳	۶/۹۲۸	۹/۳۷۱	۴/۷۸۷	۰/۸۰۰
تاخیر در گزارش	Delay	۶۲/۱۱۱	۶۰/۲۵۳	۱۱۲	۲۶	۲۴/۶۶۵
قابلیت مقایسه	AccComp	-۰/۵۸۷	-۰/۴۲۵	-۰/۰۰۹	-۰/۸۶۴	۰/۱۱۴
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۹۷۷	۱۲/۹۵۸	۲۰/۵۳۵	۱۰/۵۳۳	۱/۲۰۲
اهرم مالی	Lever	۰/۶۵۳	۰/۶۲۶	۸/۱۸۸	۰/۱۴۷	۰/۲۳۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۸۳	۰/۱۸۱	۳/۶۲۷	-۰/۵۴۱	۰/۲۴۱
سود و زیان	LOSS	۰/۱۴۲	۰	۱	۰	۰/۳۴۹
اندازه حسابرس	BigN	۰/۲۲۲	۰	۱	۰	۰/۴۱۶
نرخ فروش	SalesG	۰/۱۸۶	۰/۱۳۰	۲/۷۳۳	-۰/۵۲۴	۰/۳۹۱
تغییر حسابرس	AudChg	۰/۱۸۵	۰	۱	۰	۰/۳۸۹
نسبت آنی	Quick	۱/۰۶۲	۰/۸۷۳	۶/۴۴۳	۰/۰۹۸	۰/۷۳۸
نسبت جاری	CURR	۱/۴۹۵	۱/۳۱۱	۱۰/۹۴۷	۰/۲۸۱	۰/۹۶۲
تخصص حسابرس	Specialist	۰/۶۸۲	۱	۱	۰	۰/۴۸۸
گردش حسابرس	Tenure	۳/۴۹۱	۳	۱۱	۱	۲/۴۱۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج نگاره (۱)، از آنجا که میانگین قابلیت مقایسه حسابداری (۰/۰۸۷-)، و بیشینه (۰/۰۰۹-)، و کمینه (۱/۶۶۴-)، می‌باشد می‌توان گفت که اکثر شرکت‌ها از قابلیت مقایسه بالای برخوردار هستند. براساس مدل دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۱)،

بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و ... هرچه مقدار این متغیر، بیشتر و به صفر نزدیکتر باشد، قابلیت مقایسه شرکت با سایر شرکت‌های هم‌صنعت بیشتر است. با بررسی سایر متغیرهای پژوهش ملاحظه می‌شود که میانگین اندازه صاحبکار ۱۴/۹۷۷ است. همچنین، میانگین اهرم مالی ۰/۶۵۳ نشان می‌دهد ساختار سرمایه شرکت‌ها بیشتر براساس تأمین مالی از طریق بدهی بنا نهاده شده است. همچنین میانگین تخصص حسابرس نشان می‌دهد که ۶۸ درصد از شرکت‌های نمونه توسط حسابرسان متخصص در صنعت مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند.

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی نرمال بودن توزیع باقیمانده‌های مدل‌ها از آزمون جارک - برا استفاده شد که نتایج آن در نگاره (۲) ارائه شده است. از آنجا که سطح معناداری این آزمون برای مدل‌های پژوهش کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع اجزای اخلال مدل‌های پژوهش رد می‌شود. اما طبق قضیه حد مرکزی چنانچه تعداد مشاهدات در نمونه مورد بررسی به میزان کافی زیاد باشد توزیع داده‌ها به نرمال نزدیک است و حتی اگر جامعه نرمال نباشد، می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد (سوری، ۱۳۹۲؛ بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

نگاره ۲: نتایج نرمال بودن باقیمانده‌های مدل‌های پژوهش

آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه
جارک - برا (فرضیه اول)	۱۱/۶۷۶	۰/۰۰۰	عدم توزیع نرمال جملات خطا
جارک - برا (فرضیه دوم)	۱۳/۵۴۳	۰/۰۰۰	عدم توزیع نرمال جملات خطا

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون ناهمسانی جملات خطا

به منظور بررسی ناهمسانی واریانس باقیمانده‌های مدل‌ها از آزمون وایت استفاده شده است که نتایج آن در نگاره (۳) ارائه شده است. نتایج آزمون وایت برای بررسی فرض همسانی واریانس در اجزای اخلال مدل‌ها با توجه به سطح معناداری کمتر از (۰/۰۵)، حاکی از وجود ناهمسانی واریانس در هر دو مدل است که برای رفع این مشکل، از روش تصحیح وایت و روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS)، استفاده شد.

نگاره ۳: آزمون همسانی واریانس

آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه
وایت (فرضیه اول)	۱۰/۴۶۶	۰/۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
وایت (فرضیه دوم)	۱۴/۵۴۲	۰/۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون خودهمبستگی جملات خطا

علاوه بر این، به منظور آزمون خودهمبستگی بین اجزای خطای مدل از آماره دوربین واتسون استفاده شد که نتایج آن در نگاره‌های (۶) و (۷)، آمده است. در ساختار داده‌های پانل روش مرسوم بررسی وجود یا عدم وجود خودهمبستگی بین مقادیر خطا آزمون دوربین - واتسون است. نتایج این آزمون، همزمان با نگاره تخمین مدل ارائه می‌شود و چنانچه مقدار آماره دوربین واتسون به عدد ۲ نزدیک باشد (بین ۱/۵ تا ۲/۵)، نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین مقادیر خطا است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵). از آنجا که آماره دوربین - واتسون در هر دو مدل بین ۱/۵ تا ۲/۵ است پس مشکل خودهمبستگی وجود ندارد.

آزمون انتخاب نوع داده‌های ترکیبی

داده‌های پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد، لذا به منظور انتخاب بین روش داده‌های تلفیقی و تابلویی در برآورد مدل، از آزمون اف لیمر و تعیین نوع داده‌ها از آزمون هاسمن استفاده شده است. نگاره (۴) خلاصه نتایج آزمون اف لیمر و هاسمن در خصوص مدل‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

نگاره ۴: آزمون لیمر مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

عنوان آماره	ضریب	سطح معناداری	نوع داده
مدل فرضیه اول	۱۵/۸۹۶	۰/۰۰۰	تابلویی
مدل فرضیه دوم	۱۶/۱۹۸	۰/۰۰۰	تابلویی

نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب الگو از بین اثرات ثابت و اثرات تصادفی را نشان می‌دهد. باتوجه به نتایج ارائه شده در نگاره (۵) استنباط می‌شود که الگو از نوع اثرات ثابت است.

نگاره ۵: آزمون هاسمن مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

عنوان آماره	آماره کای مربع	سطح معناداری	نتیجه
مدل فرضیه اول	۱۷/۶۵۶	۰/۰۰۱	اثرات ثابت بهتر است
مدل فرضیه دوم	۱۷/۹۸۶	۰/۰۰۲	اثرات ثابت بهتر است

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی فرضیه اول تدوین شده در نگاره (۶)، نشان داده شده است.

نگاره ۶: نتایج آزمون مدل رگرسیونی فرضیه اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	احتمال	VIF
قابلیت مقایسه	AccComp	-۰/۱۸۸	۰/۶۳۳	۰/۰۳۲	۱/۰۱۲
اندازه شرکت	Size	۰/۴۵۲	۶/۴۲۳	۰/۰۰۰	۱/۲۳۱
اهرم مالی	Lever	-۰/۱۸۲	-۰/۸۷۶	۰/۰۸۱	۳/۱۰۲
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۳۹۷	-۱/۲۶۹	۰/۲۰۵	۱/۰۶۲
سود و زیان	LOSS	۰/۱۶۵	۱/۷۲۷	۰/۰۸۶	۴/۰۹۸
اندازه حسابرس	BigN	۰/۴۵۷	۳/۵۲۴	۰/۰۰۰	۱/۶۴۳
نرخ فروش	SalesG	۰/۰۲۷	۰/۴۲۷	۰/۰۶۹	۵/۶۲۱
تغییر حسابرس	AudChg	-۰/۰۷۴	-۱/۲۵۵	۰/۰۱۰	۲/۰۵۳
نسبت آنی	Quick	-۰/۰۸۲	-۱/۹۰۱	۰/۰۵۸	۳/۲۱۹
نسبت جاری	CURR	-۰/۰۲۸	-۰/۶۳۷	۰/۰۲۴	۱/۷۶۲
تخصص حسابرس	Specialist	-۰/۰۸۶	-۰/۸۹۵	۰/۰۶۹	۲/۰۰۲
گردش حسابرسی	Tenure	۰/۲۵۲	-۰/۳۷۶	۰/۰۱۲	۲/۰۹۶
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	C	۱/۰۲۱	۱/۴۹۴	۰/۱۲۶	-
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۷۸۸			
دوربین-واتسون		۱/۸۶			
آماره F		۱۹/۴۵۶			
احتمال (آماره F)		۰/۰۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه احتمال آماره F از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچکتر است می‌توان گفت که مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه‌ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۵٪ اطمینان معنی‌دار است. نتایج حاصل از نگاره (۶)، بیان‌کننده تأثیر منفی و معنادار قابلیت مقایسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. زیرا اولاً علامت ضریب رگرسیونی متغیر مربوطه (-۰/۱۸۸)، منفی و ثانیاً مقدار احتمال آماره تی آن (۰/۳۲۶)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است که این ارتباط همسو با فرضیه

بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و ...

پژوهش می‌باشد؛ به عبارتی، حسابرسان در ایران با توجه به اندازه شرکت، حق الزحمه مطالبه می‌کنند و سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر هم در مقایسه با حسابرسان دیگر از حقالزحمه بالاتری برخوردارند. لذا فرضیه اول پژوهش تایید می‌گردد. ضمناً این نتیجه با نتیجه پژوهش ژانگ (۲۰۱۸)، همسو است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل (۰/۷۸۸) درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می‌کند.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه دوم تدوین شده در نگاره (۷)، نشان داده شده است.

نگاره ۷: نتایج آزمون مدل رگرسیونی فرضیه دوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	احتمال	VIF
قابلیت مقایسه	AccComp	-۰/۵۵۹	-۰/۴۱۳	۰/۰۲۷	۱/۰۱۰
اندازه شرکت	SIZE	۷/۲۷۷	۲/۰۸۸	۰/۰۳۷	۱/۲۲۱
اهرم مالی	Lever	-۵/۲۳۸	-۰/۷۲۶	۰/۰۸۷	۳/۲۱۲
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۳۴۵	-۱/۲۱۳	۰/۰۲۲	۱/۰۵۱
سود و زیان	LOSS	۲/۴۱۷	۰/۸۱۰	۰/۰۶۵	۴/۱۰۸
اندازه حسابرِس	BigN	۱۱/۲۰۸	۱/۷۳۷	۰/۰۸۴	۱/۶۲۲
نرخ فروش	SalesG	-۲/۹۷۴	-۱/۵۰۴	۰/۱۲۱	۵/۶۲۳
تغییر حسابرِس	AudChg	-۱/۰۳۷	-۰/۴۸۷	۰/۰۶۳	۲/۰۵۴
نسبت آنی	Quick	-۰/۰۴۵	-۱/۹۰۵	۰/۰۷۶	۳/۲۲۱
نسبت جاری	CURR	-۰/۰۵۳	-۰/۳۴۷	۰/۰۸۴	1/۷۶۰
تخصص حسابرِس	Specialist	-۰/۰۸۳	-۰/۸۸۹	۰/۰۳۳	۱/۹۰۸
گردش حسابرِس	Tenure	-۰/۲۵۵	-۰/۳۶۹	۰/۰۷۱	۲/۰۹۲
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	C	۱/۹۷۲	۰/۲۷۵	۰/۱۶۸	-
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۷۷۵			
دوربین-واتسون		۱/۷۸			
آماره F		۱۷/۷۸۳			
احتمال (آماره F)		۰/۰۰۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه احتمال آماره F از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچکتر است می‌توان گفت که مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه‌ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۵٪ اطمینان معنی‌دار است. نتایج حاصل از نگاره (۷)، بیان‌کننده تأثیر منفی و معنادار قابلیت مقایسه حسابرسی تاخیر گزارش حسابرِس می‌باشد. زیرا اولاً علامت ضریب رگرسیونی متغیر مربوطه (-۰/۵۵۹)، منفی و ثانیاً مقدار احتمال آماره تی آن (۰/۰۲۷)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است که این ارتباط همسو با فرضیه پژوهش می‌باشد؛ لذا فرضیه دوم پژوهش تایید می‌گردد. ضمناً این نتیجه با نتیجه پژوهش ژانگ (۲۰۱۸)، همسو بوده است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل (۰/۷۷۵) درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می‌کند.

نتیجه‌گیری

قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های مهم صورت‌های مالی است که به استفاده کنندگان صورت‌های مالی کمک می‌نماید با مقایسه روند فعلی شرکت با روند قبلی تصمیمات مناسب و صحیحی اتخاذ نمایند. این مطالعه تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده

است. نتایج پژوهش نشان دهنده اثر منفی و معنادار قابلیت مقایسه حسابداری بر حق الزحمه حسابرس است. به عبارت دیگر با افزایش قابلیت مقایسه حسابداری حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. یافته‌های پژوهش حاضر در این زمینه با نتایج پژوهش ژانگ و همکاران (۲۰۱۸)، گل محمدی و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد. با توجه به عواملی که در بررسی فرضیه اول بر میزان حق الزحمه حسابرسی موثر تشخیص داده شده‌اند می‌توان چنین بیان کرد که یکی از عوامل اصلی و تقریباً اصلی‌ترین عامل تعیین میزان حق الزحمه حسابرس، قابلیت مقایسه حسابداری می‌باشد.

همچنین در فرضیه دوم پژوهش تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر تاخیر در گزارش حسابرسی آزمون شد که نتایج این آزمون گویای آن است که قابلیت مقایسه حسابداری بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معناداری دارد. به عبارت دیگر با افزایش قابلیت مقایسه حسابداری تاخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. این نتیجه نیز با یافته‌های ژانگ و همکاران (۲۰۱۸)، همسو است. در تفسیر نتایج می‌توان استدلال نمود که قابلیت مقایسه حسابداری به حسابرسان در تشخیص شباهت‌ها و تفاوت‌های تبدیل رویدادهای مالی و اقتصادی در قالب زبان حسابداری کمک می‌کند. بنابراین می‌توان قابلیت مقایسه حسابداری را در افزایش تخصص حسابرس در صنعت موثر دانست که سبب کاهش تاخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. در مورد فرضیه دوم علاوه بر قابلیت مقایسه حسابداری عوامل دیگری مانند اندازه صاحبکار و اندازه حسابرس نیز مورد توجه می‌باشند. به طور کلی از پژوهش این استنتاج قابل استخراج است که قابلیت مقایسه حسابداری، کیفیت اطلاعات را افزایش می‌دهد. افزایش کیفیت اطلاعات هم در جهت منافع صاحبکار است و هم در جهت منافع حسابرس. 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 تاخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا به مدیران و صاحبکاران پیشنهاد می‌شود در راستای کاهش حق الزحمه حسابرسی، در تصمیمات خود به بحث قابلیت مقایسه حسابداری توجه بیشتری کنند. 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 به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی امر حسابرسی در کشور پیشنهاد می‌گردد از طریق سازوکارهای معین، نظر حسابرسان 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. بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که مدیران برای کاهش محدودیت‌های مالی شرکت و کاهش هزینه‌های کسب اطلاعات، سطح بالاتری از افشا را برای بالاتر بردن قابلیت مقایسه‌پذیری در صورت‌های مالی بکار ببرند. همچنین به مدیران واحدهای تجاری و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری توصیه می‌شود که برای کمک به سرمایه‌گذاران در ارزیابی عملکرد شرکت‌ها به بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی توجه نمایند. همچنین به صاحبکاران، حسابرسان و مدیران واحد تجاری پیشنهاد می‌شود جهت بهبود حق الزحمه حسابرسی و عدم تاخیر در گزارش حسابرسی در تصمیمات خود علاوه بر قابلیت مقایسه حسابداری به سایر عوامل موثر بر حق الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرس از جمله، اندازه صاحبکار، اندازه موسسه حسابرسی، زیان‌ده بودن شرکت، ازدیادکاری حسابرس، تخصص حسابرس، کاهش و در نظر گرفتن حجم کار توجه بیشتری داشته باشند و در چنین وضعیتی صاحبکاران، مدیران و حسابرسان می‌توانند حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در زمان صدور گزارش را بهبود ببخشند. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه به عنوان مثال نیل و همکاران (۲۰۱۸)، 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.

منابع

- دارابی، رویا، پسندیده پارسا، بهرام، حاجی رضا، محمدرضا. (۱۴۰۰). تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بیمه ای. *فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای*، ۱(۲)، ۱۳۲-۱۵۵.
- رحمانی، علی و شقایق و فاطمه. (۱۳۹۶). رابطه قابلیت مقایسه حسابداری با مدیریت سود واقعی و تعهدی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۴(۲۴)، ۵۲۷-۵۵۰.
- رستمی، وهاب، کارگر، حامد، رضایی، لیلا. (۱۴۰۱). تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. *فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای*، ۲(۸)، ۱۴۶-۱۶۲.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۲). *استانداردهای حسابداری نشریه* ۱۶۰، چاپ ۲۳، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- صالحی، مهدی، اورادی، جواد، سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۷(۲۶)، ۵۹-۸۳.
- ظفری، سبحان، فروغی، داریوش و کیانی، غلامحسین. (۱۳۹۸). تأثیر قابلیت مقایسه وثبات رویه حسابداری بر عدم تقارن اطلاعات: رویکرد متن کاوی، *مجله حسابداری مدیریت*، ۱۲(۱۴)، ۳۳-۱۵.
- فروغی، داریوش و قاسم زاد، پیمان. (۱۳۹۵). تأثیر قابلیت مقایسه صورت های مالی بر همزمانی قیمت سهام. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱(۸)، ۳۹-۵۴.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۷). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی*، سازمان حسابرسی.
- گل محمدی شورکی، مجتبی، زارع مهرجردی، ابوالفضل. (۱۴۰۰). قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و تلاش حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(۷۰)، ۱۱۳-۱۳۸.
- مشایخ، شهناز، حامدی، فاطمه و فرزانه کارگر، اسماعیل. (۱۴۰۱). نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۱)، ۵۵-۷۷.
- نبات دوست باغمیشه، محمدحسین و حیدر محمدزاده سالدیه. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۲)، ۱۵۹-۱۷۶.
- نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۹۰). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی، *پژوهش های حسابداری مالی*، ۲(۳)، ۱۱۱-۱۳۲.
- واعظ، سید علی، بنایی قدیم، رحیم، قلمبر، محمد حسین، قناد، علی. (۱۴۰۳). تأثیر انحراف توجه سهامداران نهادی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۴(۱)، ۱۳۹-۱۶۴.
- Accounting Standards Development Committee (2018), Theoretical Concepts of Financial Reporting, Auditing Organization. (In Persian).
- Auditing Organization. (2013). Accounting Standards, Issue 160, Issue 23, Tehran: Auditing Organization Publications. (In Persian).
- Barth, M.E., Landsman, W., Lang, M., Williams, C. (2019). "Are IFRS based and US GAAP-based accounting amounts comparable". *Journal of Accounting and Economics* 54 (1), 68-93.
- Cahan, S. F., D. C. Jeter, and V. Naiker. 2013. "Are all industry specialist auditors the same? Auditing" *A Journal of Practice & Theory* 30 (4): 191-222.
- Chen, B, Kurt, A, & Wang, I. (2020). Accounting comparability and the value relevance of earning and book value. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(4), 82-98.
- Chen, C. Y., C. J. Lin., and Y. C. Lin. (2004), "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality". *Working paper*, Hong Kong University of Science and Technology.

- Choi, J., S. Choi, L.A. Myers, and D.A. Ziebart. 2017. "Financial statement comparability and the ability of current stock returns to reflect the information in future earnings". *Working paper*, Seoul National University, University of Arkansas, and University of Kentucky. 1393-423.
- Darabi, Roya, Pasandideh Parsa, Bahram, Haji Reza, Mohammad Reza (2021), Explaining the relationship between audit quality, auditor independence, audit fees, and financial reporting quality in insurance companies. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 132-155. (In Persian).
- De Franco, G. S.P. Kothari, and R.S. Verdi. (2011). "The Benefits of Financial Statement Comparability". *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, No. 2, Pp, 895-931.
- DeFond, M. L., and . Zhang. (2014). " A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58, No. (2-3), Pp, 275-326.
- Financial Accounting Standards Board. (2010). "Conceptual Framework for Financial Reporting". *Statement of Financial Accounting Concepts* No. Norwalk, CT: FASB.
- Foroughi, Dariush and Peyman Ghasemzad. (2015). The effect of comparability of financial statements on the reaction coefficient of future profits. *Accounting and Auditing Reviews*, Year 4, Issue 22, pp. 479-500. (In Persian).
- Francis, J. R., Pinnuck, M. L., & Watanabe, O. (2013). "Auditor style and financial statement comparability. *The Accounting Review*, 89(2), 605-633.
- Golmohammadi Shouraki, Mojtaba, Zare Mehrjerdi, Abolfazl (2021), Comparability of Accounting Information and Audit Effort. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(70), 113-138. (In Persian).
- Kim, J. B., Li, L., Lu, L. Y., & Yu, Y. (2021). Financial statement comparability and managers' use of corporate resources. *Accounting & Finance*, 61, 1697-1742.
- Kim, J. B., Li, L., Lu, L. Y., and Yu, Y. (2020). Financial statement comparability and managers' use of corporate resources. <https://ssrn.com>.
- Kim, S., P. Kraft, and S. Ryan. (2013). "Financial statement comparability and credit risk". *Review of Accounting Studies*, Vol. 18, No. 3, Pp, 783-823.
- Kothari, S. P., K. Ramanna, and D. Skinner. (2010). "Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. (2-3), Pp 246-86.
- Mashaykh, Shahnaz, Hamed, Fatemeh and Farzaneh Kargar, Ismail. (2022). The role of audit report delay on the relationship between profit volatility and audit fees. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 55-77. (In Persian).
- Nabat Doost Baghmisheh, Mohammad Hossein and Heydar Mohammadzadeh Salteh. (2016). Investigating the effect of audit quality on the comparability of financial statements in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, Year 16, Issue 62, pp. 159-176. (In Persian).
- Nikbakht, Mohammad Reza and Tanani, Mohsen (2011), Examining the factors affecting the audit fee of financial statements, *Financial Accounting Research*, 2(2), pp. 111-132. (In Persian).
- Rahmani, Ali and Qashqaei, Fatemeh. (2017), The relationship between accounting comparability and actual and accrual earnings management. *Accounting and Auditing Reviews*, 24(4), pp. 550-527. (In Persian).
- Rostami, Vahab, Kargar, Hamed, Rezaei, Leila (2022), The effect of unexpected audit fees on the quality of financial reporting. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 2(8), 146-162. (In Persian).
- Salehi, Mehdi; Oradi, Javad; Salari-Forg, Zeinab. (2016), The effect of the existence of an audit committee and its characteristics on the delay of audit reports. *Accounting Knowledge*, 7(26), pp. 59-83. (In Persian).

- Sohn, B. C. 2016. "The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 35, No. 50, 513-39.
- Vaez, Seyed Ali, Bonabi Ghadim, Rahim, Qalambar, Mohammad Hossein, Qanad, Ali. (2023). The effect of institutional shareholders' attention deviation on the comparability of financial statements. *Empirical Accounting Research*, 14(1), 139-164. (In Persian).
- Wu, S., and I.X. Zhang. (2011). "Accounting integration and comparability: *Evidence from relative performance evaluation around IFRS adoption*". Working paper, University of Rochester and University of Minnesota.
- Zafari, Sobhan, Foroughi, Dariush and Kiani, Gholamhossein. (2019). The effect of comparability and consistency of accounting procedures on information asymmetry: A text mining approach, *Journal of Management Accounting*, Volume 12, Issue 41, pp. 33-150. (In Persian).

