

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی
واحد تهران مرکزی
دانشکده اقتصاد و حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)
رشته : حسابداری

عنوان :

بررسی اثر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود

استاد راهنما :

دکتر آزیتا جهانشاد

استاد مشاور :

دکتر زهرا پورزمانی

پژوهشگر :

مرتضی نوایی لواسانی

زمستان 1390



ISLAMIC AZAD UNIVERSITY

Central Tehran Branch

Faculty of Economics & Accounting- Department of Accounting

"M. A" Thesis

In Accounting

Subject:

**A survey on the Effect of Auditor Tenure & Auditor Type on the
Reporting of Conservative Earnings**

Advisor:

Dr. Azita Jahanshad

Consulting-Advisor:

Dr. Zahra Poorzamani

By:

Morteza Navaei Lavasani

Winter - 2012

سپاس و قدردانی:

به راستی سپاس تورا است که مرا از خاکی بی ارزش هستی بخشیدی و جسم خاکی مرا با روح خود آسمانی نمودی . زبانم ناتوان از به جای آوردن مقام سپاسگزاری است که تو خود آگاه به ژرفای پنهان قلب منی.

از دو گوهر ارزنده زندگی ام ، پدر و مادر صبور و فداکارم سپاسگزارم که آسایش و جوانی خود را بی هیچ چشم داشتی وقف من نموده اند.

از زحمات استاد راهنمای بزرگواریم سرکار خانم دکتر آزیتا جهانشاد که در تمام مراحل این پژوهش دلسوزانه در کنارم بوده اند ، کمال سپاسگزاری را به جای می آورم.

از استاد مشاور گرانقدرم سرکار خانم دکتر زهرا پورزمانی به خاطر زحمات و راهنمایی هایشان بسیار سپاسگزارم.

و سپاسی ویژه از جناب آقای دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی که دیدگاه مرا به زندگی تغییر داده اند ، زیرا آدمی چیزی نیست جز اندیشه و مولوی چه خوش گفته است که :

مابقی را استخوان و ریشه ای

ای برادر تو همه اندیشه ای

در نهایت مسئولیت لغزش ها و خطاهای احتمالی در این پژوهش ، علیرغم کوشش بسیار در حذف آنها بر عهده این حقیر می باشد که تذکر آن موجب امتنان خواهد بود.

مرتضی نوایی لواسانی

زمستان 1390

تقدیم به :

آنان که گمشده شان تعالی دانش بشری است

فهرست مطالب

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>	
1	چکیده	
	فصل اول: کلیات پژوهش	
3	1-1 مقدمه	
4	2-1 بیان مسئله	
6	3-1 اهمیت موضوع پژوهش و انگیزه انتخاب آن	
6	4-1 اهداف پژوهش	
7	5-1 فرضیه های پژوهش	
7	6-1 روش پژوهش	
9	7-1 قلمرو پژوهش	
9	1-7-1 قلمرو موضوعی پژوهش	
9	2-7-1 قلمرو مکانی پژوهش	
10	3-7-1 قلمرو زمانی پژوهش	
10	8-1 تعریف واژه ها و اصطلاحات پژوهش	
11	9-1 ساختار پژوهش	
	فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه پژوهش	
	بخش اول: مبانی نظری	
13	1-2 مقدمه	
14	2-2 محافظه کاری در گزارشگری مالی	
14	1-2-2 تعریف محافظه کاری	
16	2-2-2 تاریخچه محافظه کاری	
17	3-2-2 جایگاه محافظه کاری در استانداردهای حسابداری	
18	3-2 موضوعات مفهومی محافظه کاری	
20	4-2 اهمیت محافظه کاری	
21	1-4-2 تبیین قراردادی	
25	2-4-2 تبیین دعاوی حقوقی	
25	3-4-2 تبیین مالیات	
26	4-4-2 تبیین قوانین و مقررات حسابداری	
27	5-2 معیارهای ارزیابی محافظه کاری	
27	1-5-2 معیار خالص دارایی ها	
27	2-5-2 معیارهای سود و اقلام تعهدی	
28	3-5-2 معیارهای رابطه سود و بازده سهام	
28	6-2 انتقادات وارده بر محافظه کاری	
29	7-2 تعویض اجباری حسابرس	
29	1-7-2 تعویض اجباری حسابرس در آمریکا	
30	2-7-2 تعویض اجباری حسابرس در سایر کشورها	
31	3-7-2 تعویض اجباری حسابرس در ایران	
33	4-7-2 دلایل تغییر حسابرس	
33	1-4-7-2 دلایل مرتبط با ویژگی های حسابداری و حسابرس	
33	1-1-4-7-2 حق الزحمه حسابرس	
34	2-1-4-7-2 اظهار نظر حسابداری	
35	3-1-4-7-2 کیفیت حسابداری	

36.....	دلائل مرتبط با ویژگی های صاحبکار و واحد مورد رسیدگی	2-4-7-2
36.....	مدیریت	1-2-4-7-2
37.....	اندازه شرکت	2-2-4-7-2
37.....	پیچیدگی واحد مورد رسیدگی	3-2-4-7-2
37.....	وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی	4-2-4-7-2
38.....	رشد واحد مورد رسیدگی	5-2-4-7-2
38.....	فعالیت های تامین مالی	6-2-4-7-2
38.....	تنظیم و ارائه مجدد صورت های مالی	7-2-4-7-2
39.....	اعمال غیر قانونی	8-2-4-7-2
39.....	تغییرات ادواری حسابرس	9-2-4-7-2
40.....	قانون ساربینز – آکسلی	8-2
40.....	در انرون چه گذشت	1-8-2
41.....	تصویب قانون ساربینز – آکسلی	2-8-2
43.....	نوع حسابرسان	9-2
43.....	چهار موسسه بزرگ حسابرسی بین المللی	1-9-2
45.....	تنوع موسسات حسابرسی در ایران	2-9-2
	بخش دوم : پیشینه پژوهش	
48.....	پیشینه پژوهش های انجام شده در خارج از کشور	10-2
53.....	پیشینه پژوهش های انجام شده در ایران	11-2
58.....	خلاصه فصل دوم	12-2

فصل سوم : روش شناسی پژوهش

60.....	مقدمه	1-3
61.....	طرح مسئله پژوهش	2-3
62.....	روش پژوهش	3-3
62.....	قلمرو پژوهش	4-3
62.....	قلمرو موضوعی پژوهش	1-4-3
63.....	قلمرو مکانی پژوهش	2-4-3
63.....	قلمرو زمانی پژوهش	3-4-3
63.....	جامعه آماری ، روش نمونه گیری و تعداد نمونه	5-3
64.....	روش و ابزار جمع آوری داده ها	6-3
65.....	فرضیه های پژوهش	7-3
66.....	فرضیه های مربوط به پژوهش	1-7-3
66.....	اندازه گیری متغیر های پژوهش	8-3
66.....	متغیر وابسته	1-8-3
66.....	متغیرهای مستقل	2-8-3
67.....	متغیرهای کنترل	3-8-3
67.....	تعریف عملیاتی متغیرها	9-3
67.....	شاخص محافظه کاری	1-9-3
69.....	مدت تصدی حسابرس	2-9-3
69.....	نوع حسابرس	3-9-3
70.....	سن شرکت	4-9-3
70.....	اندازه شرکت	5-9-3
71.....	روش های آماری	10-3
71.....	مدل رگرسیون	1-10-3
71.....	خصوصیات آماری م...دل رگرسیون خطی	1-1-10-3
72.....	بررسی مفروضات اساس...ی مدل رگرسیون خطی	2-1-10-3
72.....	آزمون معنی دار بودن مدل رگرسیون	2-10-3
73.....	آزمون معنی دار بودن متغیر مستقل	3-10-3

73.....	آزمون معنی دار بودن ضریب همبستگی	4-10-3
74.....	آزمون خود همبستگی بین مشاهدات	5-10-3
75.....	روش آزمون فرضیه ها	6-10-3
76.....	خلاصه فصل سوم	11-3

فصل چهارم : تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های پژوهش

78.....	مقدمه	1-4
78.....	آمار توصیفی	2-4
80.....	بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته	3-4
81.....	بررسی ضریب همبستگی	4-4
83.....	آزمون فرضیه های پژوهش	5-4
83.....	آزمون فرضیه اول	1-5-4
83.....	بررسی مدل با استفاده از تحلیل رگرسیونی	1-1-5-4
86.....	آزمون فرضیه دوم	2-5-4
86.....	بررسی مدل با استفاده از تحلیل رگرسیونی	1-2-5-4
89.....	مدل سوم	3-5-4
89.....	بررسی مدل با استفاده از تحلیل رگرسیونی	1-3-5-4
91.....	مدل نهایی	4-5-4
92.....	بررسی اعتبار مدل	6-4
94.....	خلاصه فصل چهارم	7-4

فصل پنجم : نتایج پژوهش و ارائه پیشنهادات

96.....	مقدمه	1-5
96.....	خلاصه موضوع و روش پژوهش	2-5
98.....	خلاصه یافته های پژوهش	3-5
99.....	بررسی تطبیقی نتایج پژوهش	4-5
99.....	محدودیت های پژوهش	5-5
99.....	پیشنهاد ها	6-5
100.....	پیشنهاد های برخاسته از پژوهش	1-6-5
100.....	پیشنهاد هایی برای پژوهش های آتی	2-6-5
101.....	خلاصه فصل پنجم	7-5

102..... ضمائم و پیوست ها

113..... فهرست منابع و مآخذ

117..... چکیده انگلیسی

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
79.....	جدول آمار توصیفی متغیرهای پژوهش..... 1-4
80.....	جدول آزمون کولموگروف – اسمیرنوف متغیر وابسته..... 2-4
82.....	جدول ماتریس همبستگی پیرسون هر یک از متغیرهای مستقل با متغیر وابسته محافظه کاری... 3-4
84.....	جدول نتایج آنالیز واریانس فرضیه اول..... 4-4
84.....	جدول خلاصه مدل فرضیه اول..... 5-4
85.....	جدول ضرایب مدل رگرسیون فرضیه اول..... 6-4
87.....	جدول نتایج آنالیز واریانس فرضیه دوم..... 7-4
87.....	جدول خلاصه مدل فرضیه دوم..... 8-4
88.....	جدول ضرایب مدل رگرسیون فرضیه دوم..... 9-4
89.....	جدول تحلیل واریانس مدل سوم..... 10-4
90.....	جدول خلاصه مدل سوم..... 11-4
90.....	جدول ضرایب رگرسیون مدل سوم..... 12-4
91.....	جدول خلاصه مدل نهایی..... 13-4
91.....	جدول ضرایب رگرسیون مدل نهایی..... 14-4
94.....	جدول نتایج آزمون فرضیات..... 15-4
98.....	جدول نتایج آزمون فرضیات..... 1-5

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
81.....	هیستوگرام نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
85.....	توزیع نرمال استاندارد 1-4

چکیده :

در ایران طبق دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب سال 1386 ، موسسات حسابرسی مجاز نیستند پس از گذشت 4 سال متوالی ، مجدداً سمت حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل را بپذیرند . هدف قانونگذاران از این قانون ارتقای استقلال حسابرسان بیان شده ، زیرا آنها بر این عقیده اند که در مدت تصدی طولانی مدت حسابرسی، از استقلال وی کاسته می شود . این امر توجه پژوهشگر را به موضوع مدت تصدی حسابرسی و اثر آن بر شاخص محافظه کاری جلب نمود که آیا مدت تصدی طولانی مدت باعث افزایش محافظه کاری می گردد و یا از آن می کاهد. همچنین اثر نوع حسابرسی (سازمان حسابرسی در مقابل سایر موسسات) نیز بر شاخص محافظه کاری مورد آزمون قرار گرفت . در این پژوهش برای محاسبه شاخص محافظه کاری از مدل گیولی و هاین (2000) استفاده شده است . قلمرو زمانی پژوهش شامل یک بازه 8 ساله از سال 1382 تا سال 1389 می باشد و قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نتایج پژوهش حاکی از ارتباطی مثبت و معنادار بین مدت تصدی حسابرسی و شاخص محافظه کاری است ، به همین جهت از نظر پژوهشگر ، تعویض اجباری حسابرسان کمکی به افزایش شاخص محافظه کاری نمی نماید و شاید ضرورت بازنگری در قانون احساس می شود. به عنوان نتیجه دیگر پژوهش ، ارتباط معناداری بین نوع حسابرسی و شاخص محافظه کاری مشاهده نگردید. به این معنی که تفاوت معناداری در شاخص محافظه کاری در شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی ، حسابرسی شده اند و شرکت هایی که توسط سایر موسسات ، حسابرسی شده اند وجود ندارد .

فصل اول :

کلیات پژوهش

1-1. مقدمه

استقلال به منزله روحی در کالبد حسابرِس و شکل دهنده فلسفه وجودی اوست. اصولاً با ارزش ترین دارایی یک حسابرِس استقلال اوست و حسابرِس دستمزد اعتماد جامعه نسبت به خویش را دریافت می کند، اما رسوایی های مالی آغاز هزاره سوم از جمله انرون¹ و ورلدکام² که از آنها به عنوان شکست حسابرسی یاد می شود انگشت اتهام را به سمت حسابرسان برده و منجر به تصویب قوانینی به منظور بهبود استقلال و کیفیت حسابرسی شده که می توان به تصویب قانون ساربینز- آکسلی³ (2002) توسط کنگره آمریکا اشاره کرد. این قانون موسسات حسابرسی را ملزم به تعویض اجباری شرکای مسئول کار بعد از 5 سال حسابرسی متوالی یک صاحبکار واحد می نماید. (کاپلان و مالدین⁴، 2008) منتقدان تعویض اجباری بر این عقیده اند که تعویض اجباری حسابرِس پرهزینه بوده و کیفیت سود را می کاهد زیرا که در یک رابطه جدید بین صاحبکار و حسابرِس، عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. (جنکینز و ولوری⁵، 2008).

لیکن مدافعان این تعویض، بر این عقیده اند که با گذشت زمان، حسابرسان تبدیل به مدافعان مدیریت شده و به ادعاهای مدیریت از دید ایشان نگاه می کنند و دقت و توجه خود را نسبت به مدارک و اطلاعات صاحبکار از دست داده و به کاربرگهای سالهای قبل خود اتکا میکنند. (شایسته مند، 1389) لذا از کیفیت حسابرسی آنها کاسته شده و به علت وابستگی مالی به صاحبکار استقلالشان به خطر می افتد. لذا در کل این عقیده حاکم است که رابطه طولانی مدت صاحبکار و حسابرِس ممکن است استقلال را خدشه دار کرده و از کیفیت حسابرسی بکاهد. در ایران نیز تغییر حسابرِس، پدیده ای است که بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی در کشور رواج یافته است. مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می کنند تا عملکرد خود را مثبت جلوه دهند از اینرو برای اظهار نظر حسابرسان نسبت به صورتهای مالی واحد تجاری تحت کنترل خود، اهمیت زیادی قائل می شوند. اما مشکل از آنجایی آغاز می شود که مدیران از یک سری رویه ها استفاده می کنند که لزوماً با اصول و استانداردهای حسابداری مطابقت ندارد و به اجبار از حسابرسان مستقل می خواهند که در مورد این رویه ها اظهار نظر مطلوب ارائه نمایند که این

1- Enron

2- World com

3- Sarbanes – Oxley Act

4- Steven E. Kaplan, Elaine G. Mauldin

5- David S. Jenkins, Uma Velury

امر موجب خدشه دار نمودن استقلال حسابرسان خواهد شد. در کشورمان بنا به تبصره 2 ماده 10 دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب 1386/5/8 موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت 4 سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل را بپذیرند. این پژوهش بر آن است که به ارزیابی پدیده تغییر حسابرس در ایران بپردازد. به این ترتیب که به بررسی رابطه بین طول مدت رابطه حسابرس-صاحبکار (مدت تصدی حسابرس) و محافظه کاری در حسابداری پرداخته شود. زیرا هر چند از تعویض اجباری حسابرس به لحاظ قانونی حمایت می شود می بایست بررسی کنیم که آیا این تعویض اجباری به میزان محافظه کاری سود کمک می کند یا اینکه ممکن است اثر ناخوشایندی بر محافظه کاری در سود گزارش شده داشته باشد. در نهایت سوال این پژوهش این است که:

"آیا بین مدت تصدی حسابرس و گزارشگری محافظه کارانه سود رابطه ای وجود دارد یا خیر؟"

همچنین سعی شده تا اثر نوع حسابرس (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات حسابرسی) را بر گزارشگری محافظه کارانه سود مورد آزمون قرار داده و به این سوال پاسخ داده شود که:

"آیا بین نوع حسابرس و گزارشگری محافظه کارانه سود رابطه ای وجود دارد یا خیر؟"

قابل توجه است که آنچه در این پژوهش مورد نظر است، تغییر موسسات حسابرسی است و نه تغییر شرکای مسئول حسابرسی.

2-1. بیان مسئله

محافظه کاری یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی است که در سال‌های اخیر به واسطه رسوایی‌های مالی مشاهده شده در شرکت‌هایی چون انرون و ورلد کام بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. در حالیکه اکثر حسابداران وجود محافظه کاری را قبول دارند ولی تا کنون تعریف روشنی از آن ارائه نشده است، از این رو هنوز ابهاماتی در این زمینه باقی است و از آنجاییکه مدیران در رفتارهای مغرضانه خود و به جهت انتقال ثروت از جانب سهامداران به سمت خود گاهی سعی در بیش نمایی صورتهای مالی و سود آورتر نشان دادن شرکتها دارند، محافظه کاری قادر است با به تاخیر انداختن شناسایی سودها این رفتار سودجویانه مدیران را بی اثر کند. در حالیکه اگر حسابرس در یک رابطه طولانی مدت با صاحبکار رسالت خود را فراموش کرده و نسبت به صورتهای مالی دستکاری شده توسط مدیران اظهار نظر مطلوبی ارائه دهد ممکن است موجب زیان افراد زیادی شده و در نهایت خود درگیر دعوی حقوقی متعددی گردد. در همین راستا و در پی رسوایی‌های حسابرسان در تقابل شرکتهایی چون انرون و ورلداکام قانون ساربینز-آکسلی در سال 2002 در کنگره آمریکا به تصویب رسید و یکی از مصوبات این قانون تعویض دوره ای و اجباری شرکای حسابرسی پس از 5 سال متوالی

حسابرسی است. قانون گذاران هدف از این قانون را حمایت از منافع سرمایه گذاران عنوان کرده اند و معتقدند که مدت تصدی طولانی مدت حسابرس موجب کاهش استقلال وی و کاهش کیفیت حسابرسی او می شود و از آنجاییکه در یک رابطه طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار احتمال شکل گیری نوعی رابطه دوستانه وجود دارد پس احتمال سازش و چشم پوشی حسابرس نسبت به انحرافات صورتهای مالی صاحبکار به وجود آمده و در نتیجه احتمال تقلب در گزارشگری مالی بالا می رود و در نهایت محافظه کاری سود های گزارش شده تنزل کرده و احتمال مدیریت سود افزایش می یابد. مشابه این قانون در کشورهای متعددی به تصویب و اجرا در آمده که بعضی تنها به تعویض دوره ای شرکای حسابرسی اکتفا کرده اند اما بعضی تنها تعویض دوره ای موسسات حسابرسی را مناسب دیده اند. حتی تجربه این تعویض های اجباری در بعضی کشورها شکست خورده و آنها نسبت به لغو این قانون اقدام کرده اند. در کل موضوع تعویض اجباری حسابرس و تبعات ناشی از آن در سالهای اخیر موضوعی جدید و جذاب برای پژوهشگران بوده و پژوهش های متعددی در این بابت در سراسر دنیا صورت پذیرفته که به بررسی اثر مدت تصدی حسابرس بر موضوعاتی چون محافظه کاری سودهای گزارش شده، مدیریت سود، کیفیت سود، استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و... پرداخته اند که تعدادی از آنها تعویض اجباری حسابرس را مفید و بعضی آن را مضر نیز دانسته اند و نتایج این پژوهش ها گاهی پیش فرض های بالا را تأیید و یا رد کرده اند. در کشورمان نیز به جهت حمایت از سرمایه گذاران و حفظ منافع آنها قوانینی همراستا با SOX به تصویب رسیده که می توان به "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" که در سال 1386 به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار رسیده اشاره نمود. تبصره 2 از ماده 10 این دستورالعمل اینگونه بیان می دارد که مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی ذکر شده در دستورالعمل مجاز نیستند بعد از گذشت 4 سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکتهای مذکور را بپذیرند. به همین جهت چند سالی است که پژوهشگران ایرانی هم به موضوع مدت تصدی حسابرسان و تعویض اجباری آنها علاقه مند شده و پژوهش های مفیدی در مورد اثر مدت تصدی حسابرس و تعویض حسابرس بر موضوعاتی چون مدیریت سود و کیفیت سود انجام داده اند، لیکن پژوهشی در مورد اثر مدت تصدی حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود صورت پذیرفته است که این موضوع علاقه مندی نویسندگان را به خود جلب کرده است. در همین راستا به جهت تقویت موضوع پژوهش سعی گردیده تا اثر نوع حسابرس نیز بر گزارشگری محافظه کارانه سود مورد آزمون قرار گیرد و به همین جهت حسابرسان به دو دسته بزرگ و غیر بزرگ تقسیم شده اند که سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ در نظر گرفته شده و سایر موسسات حسابرسی نیز به عنوان موسسات غیر بزرگ در نظر گرفته شده اند تا در نهایت بررسی شود که محافظه کاری سود های گزارش شده در کدام یک از این دو دسته موسسات حسابرسی بیشتر است.

3-1. اهمیت موضوع پژوهش و انگیزه انتخاب آن

در واقع کسب آگاهی نسبت به پدیده نوین تعویض اجباری حسابرس و پیامدهای احتمالی ناشی از آن بسیار مفید بوده و استفاده بهینه از این ابزار جز با انجام پژوهش های گوناگون در این زمینه حاصل نمی شود. از طرفی در کشورمان پژوهش های محدودی درباره موضوع تعویض حسابرس و پیامدهای ناشی از آن و همچنین مدت تصدی حسابرس و اثر آن صورت پذیرفته که به منظور کمک به تنظیم کنندگان مقررات حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار به جهت تصویب مقررات لازم برای بهبود استقلال حسابرس و افزایش کیفیت گزارشگری اطلاعات مالی ضروری می باشد. شاید تعویض اجباری موسسات حسابرسی در ایران مفید نباشد و کپی برداری نا آگاهانه از SOX برای اقتصادی چون اقتصاد ایران با ساختار خاص سیاسی و اجتماعی آن نا مطلوب باشد. اصولاً ضرورت داشت که قانونگذاران بازار سرمایه ایران پیش از تصویب قانون تعویض اجباری حسابرسان، پژوهش هایی در ایران انجام می دادند و یا حداقل در حال حاضر از نتایج پژوهش های پژوهشگران در این بابت استفاده کنند تا در مورد ابقا یا لغو این قانون تصمیم گیری بهتری صورت پذیرد. با این اوصاف متأسفانه تاکنون این موضوع در ایران چندان مورد توجه قانون گذاران، پژوهشگران، صاحب نظران و حتی دانشجویان این رشته واقع نشده است و پژوهش های محدودی پیرامون موضوع مدت تصدی حسابرسان و اثرات ناشی از تعویض اجباری حسابرسان صورت گرفته و در کل در ارتباط با موضوع اصلی این پژوهش که به بررسی اثر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود می پردازد نیز تاکنون در کشور ما به دلیل عدم توجه کافی و عدم آشنایی با آن هیچ کار علمی و پژوهشی انجام نشده است. در حالی که در همین ارتباط، پژوهش ها و مقالات بسیار زیادی در سایر کشورها به چشم می خورد. این خلا، نویسنده را به موضوع مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود در بازار سرمایه ایران علاقه مند کرده و امیدوار است بتواند با انجام این پژوهش گامی مثبت در جهت کمک به قانون گذاران بازار سرمایه ایران بردارد.

4-1. اهداف پژوهش

برابر تبصره 2 از ماده 10 دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب 1386/5/8 شورای عالی بورس، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول این دستورالعمل (شرکتهای بورسی، شرکتهای فرعی آنها، شرکتهای سهامی عام و...) مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. حال هدف از این پژوهش ارزیابی دقیق تر پدیده تغییر حسابرس است در این پژوهش سعی شده به بررسی رابطه بین طول

مدت رابطه حسابرس- صاحبکار و محافظه کاری در سود پرداخته شود تا بررسی شود آیا طول مدت این رابطه تأثیری در به کارگیری رویه های محافظه کارانه توسط شرکتها دارد یا خیر و از طرفی اثر نوع حسابرس (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات حسابرسی) را بر گزارشگری محافظه کارانه سود بیابد و امیدوار است نتایج این پژوهش گامی هرچند کوچک در جهت کمک به قانونگذاران کشورمان بردارد.

1-5. فرضیه های پژوهش

این پژوهش با استفاده از مدل "گیولی و هاین¹ (2000)" به اندازه گیری شاخص محافظه کاری پرداخته و با بررسی متغیر دوره تصدی (Tenure) که بیانگر مدت زمان رابطه حسابرس و صاحبکار است سعی دارد تا فرضیه زیر را آزمون نماید که:

فرضیه 1: بین مدت تصدی حسابرس و گزارشگری محافظه کارانه سود رابطه معناداری وجود دارد.

از طرفی سعی دارد اثر نوع حسابرس (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات حسابرسی) را بر گزارشگری محافظه کارانه سود مورد آزمون قرار دهد که فرضیه آن به شرح ذیل است:

فرضیه 2: بین نوع حسابرس و گزارشگری محافظه کارانه سود رابطه معناداری وجود دارد.

1-6. روش پژوهش

پژوهش حاضر از شاخه پژوهش های پس رویدادی است که بر اساس اطلاعات واقعی بازار سهام و صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام می گیرد. اطلاعات اساسی این پژوهش، اطلاعات مربوط به صورت های مالی شرکت ها است. از این رو به دلیل سهولت در دسترسی، شفافیت در ارائه و قابلیت اتکای بالا در محتوای اطلاعات و همچنین به واسطه مقبولیت عمومی از سوی استفاده کنندگان حرفه ای این عرصه از قبیل سرمایه گذاران و تحلیلگران مالی مجرب، از اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بهره گرفته شده است. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نیاز در قسمت پیشینه پژوهش از روش مطالعات کتابخانه ای و اطلاعات موجود در متون مرتبط با موضوع، پایان نامه ها، مقالات فارسی و انگلیسی و سایت های مختلف اینترنتی استفاده شده و در بخش مربوط به تجزیه و تحلیل از نرم افزار هایی که در زمینه شرکتهای بورسی اطلاعاتی ارائه می نماید، از قبیل تدبیر پرداز و... استفاده می شود. همچنین در صورت لزوم و جهت گردآوری اطلاعات

¹ Givoly and Hayn

مورد نیاز به شرکت ها و نهادها و سازمان هایی که اطلاعات مورد نیاز را در اختیار دارند، مراجعه خواهد شد.

برای آزمون فرضیه های پژوهش و بر اساس پژوهش های انجام شده در ایران و آزمون مدل های محافظه کاری، مدل "گیولی و هاین(2000)" نسبت به سایر مدل های محافظه کاری از جمله مدل باسو(1997) نتایج بهتری در اندازه گیری شاخص محافظه کاری داشته، از آن جمله می توان به پایان نامه آقای رسول سعید به راهنمایی خانم دکتر حیدرپور و آقای محمد زینالی به راهنمایی خانم دکتر جهاننژاد در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی اشاره نمود که به این نتیجه رسیده اند که مدل باسو شاخص مناسبی برای اندازه گیری محافظه کاری نیست. در واقع می بایست به این مطلب اشاره شود که مدل باسو دارای ایراداتی است از جمله این که مدل باسو در مورد شرکت هایی که برای آن ها بازده سهام وجود ندارد نظیر شرکت های پذیرفته نشده در بورس کاربردی ندارد، محافظه کاری نهفته در ترانزنامه را نشان نمی دهد، معیار محاسبه شده بر اساس مدل باسو با معیار محاسبه شده توسط سایر مدل ها همبستگی منفی و غیر مستقیم دارد و بین نتایج تحقیقات با استفاده از مدل باسو با سایر مدل ها تضاد زیادی وجود دارد و در برخی از تحقیقات نیز نشان داده شده است که در نمونه هایی که محافظه کاری بالاست مدل باسو میزان محافظه کاری را پایین نشان می دهد و بالعکس (فلاح میرعباسی، 1389). از این رو این پژوهش بر آن است برای کاهش ریسک نتایج نادرست ناشی از اثرات بازار از مدل گیولی و هاین (2000) استفاده نماید. در نهایت در این پژوهش از مدل محافظه کاری "گیولی و هاین(2000)" به جهت اندازه گیری شاخص محافظه کاری استفاده شده است که به شرح ذیل ارائه می گردد:

$$\text{اقدام تعهدی قبل از استهلاک} \\ (-1) * \frac{\text{شاخص محافظه کاری}}{\text{جمع دارایی ها در اول دوره}}$$

و یا

$$\text{جریان وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی} - \text{هزینه استهلاک} + \text{سود خالص} \\ (-1) * \frac{\text{شاخص محافظه کاری}}{\text{جمع دارایی ها در اول دوره}}$$

به عقیده گیولی و هاین رشد اقدام تعهدی می تواند شاخصی از تغییر در درجه محافظه کاری حسابداری در طول یک دوره بلندمدت باشد. به بیانی دیگر اگر اقدام تعهدی نظیر حسابهای دریافتی افزایش یابد، در آن صورت محافظه کاری کاهش می یابد و برعکس، از اینرو برای تعیین جهت تغییرات محافظه کاری اقدام تعهدی در عدد منفی یک ضرب می شود. برای همگن

کردن اطلاعات در سطح شرکتها با اندازه های مختلف ، متغیرهای پژوهش بر جمع دارایی ها تقسیم شده است.

همچنین این پژوهش بر آن است تا اثر نوع حسابرس را بر گزارشگری محافظه کارانه سود مورد آزمون قرار دهد ، برای این منظور حسابرسان به 2 گروه تقسیم شده اند، یکی سازمان حسابرسی و دیگری سایر موسسات حسابرسی و بوسیله مدل "گیولی و هاین" به اندازه گیری شاخص محافظه کاری پرداخته شده و برای آزمون روابط بین متغیرها از رگرسیون چند متغیره استفاده می شود.

در ادامه ، متغیرها نیز به شرح ذیل تعریف می شوند:

$\hat{A}x_{it}$ از تفاوت سود خالص و جریان نقدی عملیاتی بعلاوه هزینه استهلاک به دست می آید.

$\hat{U}x_{it}$: بیانگر تعداد سالهایی است که حسابرس ، حسابرسی صاحبکار را به طور متوالی بر عهده داشته است.

\hat{a} عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به‌گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود .

$\hat{U}x_{it}$: در این پژوهش ، حسابرسان به دوگروه ، یکی سازمان حسابرسی و دیگری سایر موسسات حسابرسی تقسیم شده اند.

7-1 . قلمرو پژوهش

این پژوهش شامل سه قلمرو موضوعی، مکانی و زمانی می باشد :

1-7-1 . قلمرو موضوعی پژوهش :

قلمرو موضوعی این پژوهش شامل بررسی اثر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود است .

2-7-1 . قلمرو مکانی پژوهش :

اطلاعات مورد نیاز این پژوهش مربوط به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است . از این رو به دلیل جامعیت و سهولت دسترسی به بورس اوراق بهادار تهران ، قلمرو مکانی این پژوهش بورس اوراق بهادار تهران می باشد .