



دانشگاه علامه طباطبائی

دانشکده مدیریت و حسابداری

پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری

## رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود

نگارش

حمیدرضا شایسته مند

استاد راهنما

دکتر موسی بزرگ اصل

استاد مشاور

دکتر مهدی سدید

استاد داور

دکتر محسن سهرابی عراقی

شهریور ۱۳۸۹

تقدیم به :

پدر و مادرم ،

که در تمامی دوران زندگی و تحصیل حامی من بوده اند.

همسرم ،

او که همراهی ام کرد و در تمامی لحظه های من با شکیبایی و

دلگرمی های بی پایانش یاریگر من بود.

و فرزندم ،

که اوقات متعلق به او را صرف تحصیل علم نمودم.

سپاس خدایی را که بر من توفیق تحصیل علم عطا فرمود و لطف او همواره چراغ راهم بوده است.

بر خود واجب می دانم که از اساتید بزرگوار،

**جناب آقای دکتر بزرگ اصل** که راهنمایی این پایان نامه را بر عهده داشتند و با صرف وقت و حوصله ، موجبات ارتقای کیفیت پژوهش حاضر را فراهم نمودند ،

**جناب آقای دکتر سدید** که مشاوره این پژوهش را بر عهده داشتند و

**جناب آقای دکتر سهرابی** که ضمن قبول زحمت داوری، با رهنمودهای ارزشمند خود زمینه ارتقای کیفیت این پایان نامه را فراهم نمودند

تشکر و قدردانی نموده و از خداوند رحیم توفیقات روزافزون و سلامتی را برای آن اساتید فرزانه و خانواده محترمشان خواستارم.

مراتب سپاس خود را از **جناب آقای متین رزم** مدیر عامل محترم موسسه حسابرسی متین محاسب نوین و **جناب آقای بهبهانی پور** عضو محترم هیات مدیره آن موسسه که در تمامی مراحل تحصیل یاریگر و مشوق من بودند ابراز می نمایم.

همچنین از **سرکار خانم آراسته** که زحمات تایپ این پایان نامه را بر عهده گرفتند تشکر می نمایم.

## چکیده

نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی موجب تدوین مقرراتی نظیر چرخش اجباری حسابسان جهت محدود کردن این روابط شده است. اما در خصوص منافع چرخش اجباری حسابسان بین صاحبان نظر وجود ندارد و تحقیقات صورت پذیرفته، نتایج متناقضی را به همراه داشته است. تحقیق حاضر به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود می پردازد. در این تحقیق جهت نمایندگی مدیریت سود از اقلام تعهدی اختیاری علامت دار و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری طبق مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. با بررسی ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶-۱۳۸۲ و با بهره گیری از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه، نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرس و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری است. اما بین مدت تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری علامت دار ارتباطی مشاهده نشد.

در مجموع، یافته های تحقیق مبین این امر است که با افزایش مدت تصدی حسابرس، احتمال مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود بیشتر گردیده و جهت مدیریت سود وابسته به انگیزه های خاص مدیریت می باشد.

واژه های کلیدی: مدت تصدی حسابرس، استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی، مدیریت سود، اقلام تعهدی اختیاری

## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
<b>فصل اول : کلیات تحقیق</b>	
۱	۱-۱- مقدمه
۱	۱-۲- بیان مسأله
۵	۱-۳- اهمیت و ضرورت تحقیق
۶	۱-۴- اهداف تحقیق
۷	۱-۵- سؤالات و فرضیه های تحقیق
۸	۱-۶- تعاریف عملیاتی
۸	۱-۷- ساختار کلی تحقیق
<b>فصل دوم : مبانی نظری پژوهش و مروری بر تحقیقات پیشین</b>	
۱۰	۲-۱- مقدمه
۱۰	۲-۲- عوامل ایجاد کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی
۱۱	۲-۳- استقلال ، اساس و روح حسابرسی
۱۶	۲-۳-۱- عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس
۱۸	۲-۳-۲- ابعاد مختلف استقلال حسابرسان
۲۰	۲-۴- کیفیت حسابرسی
۲۲	۲-۵- تغییر ادواری حسابرسان ، کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس
۲۴	۲-۵-۱- تغییر ادواری حسابرسان در آمریکا
۲۷	۲-۵-۲- تغییر ادواری حسابرسان در دیگر کشورها
۲۸	۲-۵-۳- تغییر ادواری حسابرسان در ایران

۲۹	۲-۵-۴- اظهار نظر مجامع حرفه ای و قانونگذاران در خصوص تغییر ادواری حسابرس
۳۲	۲-۶- مدیریت سود
۳۳	۲-۶-۱- دامنه مدیریت سود
۳۴	۲-۶-۲- قانونگذاران و مدیریت سود
۳۵	۲-۶-۳- انگیزه های مدیریت سود
۳۷	۲-۶-۴- مدیریت سود خوب است یا بد
۳۸	۲-۶-۵- مدل های تعیین مدیریت سود
۴۴	۲-۷- تحقیقات خارجی صورت پذیرفته در زمینه مدت تصدی حسابرس
۴۵	۲-۷-۱- تحقیقات خارجی مخالف تغییر اجباری حسابرس
۵۲	۲-۷-۲- تحقیقات خارجی موافق تغییر اجباری حسابرس
۵۷	۲-۷-۳- تحقیقات خارجی با نتایج دوگانه و یا توأم با ابهام در خصوص تغییر اجباری حسابرس
۵۹	۲-۸- تحقیقات داخلی در خصوص مدت تصدی حسابرس
	<b>فصل سوم : روش تحقیق</b>
۷۵	۳-۱- مقدمه
۷۵	۳-۲- روش تحقیق
۷۶	۳-۳- فرضیه های تحقیق
۷۶	۳-۴- متغیرهای تحقیق
۷۷	۳-۵- مدل های آماری تحقیق
۷۸	۳-۶- روشهای گردآوری اطلاعات
۷۹	۳-۷- قلمرو زمانی تحقیق
۷۹	۳-۸- جامعه آماری
۸۰	۳-۹- نمونه آماری
۸۰	۳-۱۰- روش های آماری

۸۱	۳-۱۰-۱- آزمو ن فرضیه در رگرسیون خطی چند متغیره
۸۱	۳-۱۰-۱-۱- آزمو ن معنادار بو دن رگرسیون
۸۱	۳-۱۰-۱-۲- آزمو ن معنادار بو دن هر یک از ضرایب رگرسیون
۸۲	۳-۱۰-۲- روش تخمین مدل
۸۲	۳-۱۰-۲-۱- رگرسیون پنل دیتا
۸۳	۳-۱۰-۳- بررسی اعتبار مدل ها

### فصل چهارم : تجزیه و تحلیل یافته های تحقیق

۸۵	۴-۱- مقدمه
۸۶	۴-۲- آمار توصیفی
۸۷	۴-۳- بررسی نرمال بو دن توزیع متغیرهای وابسته
۸۸	۴-۴- آزمو ن فرضیه اول تحقیق
۸۹	۴-۴-۱- بررسی ضریب همبستگی بین متغیرها
۸۹	۴-۴-۲- بررسی رابطه با استفاده از تحلیل پانلی
۹۲	۴-۵- آزمو ن فرضیه دوم تحقیق
۹۲	۴-۵-۱- بررسی ضریب همبستگی بین متغیرها
۹۲	۴-۵-۲- بررسی رابطه با استفاده از تحلیل پانلی
۹۵	۴-۶- بررسی مدل تعدیل شده جونز
۹۶	۴-۷- بررسی اعتبار مدل ها
۹۶	۴-۸- خلاصه

### فصل پنجم : خلاصه تحقیق ، نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات

۹۸	۵-۱- مقدمه
۹۸	۵-۲- خلاصه تحقیق

- ۱۰۳ ۵-۳- نتیجه پژوهش
- ۱۰۴ ۵-۴- محدودیت های تحقیق
- ۱۰۵ ۵-۵- پیشنهادات تحقیق
- ۱۰۵ ۵-۵-۱- پیشنهادات برگرفته از نتایج تحقیق
- ۱۰۶ ۵-۵-۲- پیشنهادات تحقیقات آتی

### منابع و مأخذ

- ۱۰۷ منابع فارسی
- ۱۱۰ منابع لاتین

### فهرست جداول

- ۶۳ جدول ۲-۱- تحقیقات خارجی مخالف تغییر اجباری حسابرس
- ۷۰ جدول ۲-۲- تحقیقات خارجی موافق تغییر اجباری حسابرس
- ۷۴ جدول ۲-۳- تحقیقات خارجی با نتایج دو گانه و یا توأم با ابهام در خصوص تغییر اجباری حسابرس
- ۷۶ جدول ۲-۴- تحقیقات داخلی در خصوص مدت تصدی حسابرس
- ۱۱۸ جدول ۴-۱- آمار توصیفی مربوط به مدل تعدیل شده جونز
- ۱۱۸ جدول ۴-۲- آمار توصیفی مربوط به مدل ۱ و ۲ تحقیق
- ۱۱۸ جدول ۴-۳- جدول مدت تصدی حسابرس به تفکیک سال
- ۱۱۹ جدول ۴-۴- جدول اظهار نظر حسابرس به تفکیک سال
- ۱۱۹ جدول ۴-۵- آزمون کلموگروف - اسمیرنف مربوط به جمع اقلام تعهدی مدل تعدیل شده جونز
- ۱۲۰ جدول ۴-۶- آزمون کلموگروف - اسمیرنف مربوط به اقلام تعهدی اختیاری علامت دار قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری و لگاریتم طبیعی قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری
- ۱۲۰ جدول ۴-۷- ماتریس همبستگی پیرسون مربوط به مدل آماری فرضیه اول تحقیق



- جدول ۴-۸- نتایج تحلیل پانلی مدل آماری فرضیه اول تحقیق ۱۲۱
- جدول ۴-۹- ماتریس همبستگی پیرسون مربوط به مدل آماری فرضیه دوم تحقیق ۱۲۲
- جدول ۴-۱۰- نتایج تحلیل پانلی مدل آماری فرضیه دوم تحقیق ۱۲۳
- جدول ۴-۱۱- نتایج تحلیل پانلی مدل تعدیل شده جونز ۱۲۴

### فهرست شکل ها

- شکل ۴-۱- نمودار پراکنش باقیمانده ها در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۵
- شکل ۴-۲- نمودار پراکنش باقیمانده ها در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق ۱۲۵
- شکل ۴-۳- نمودار پراکنش باقیمانده ها در مقابل مقادیر برآورد شده مدل تعدیل شده جونز ۱۲۶
- شکل ۴-۴- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۶  
( لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی اختیاری - مدت تصدی حسابر س )
- شکل ۴-۵- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۷  
( لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی اختیاری - اظهار نظر حسابر س )
- شکل ۴-۶- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۷  
( لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی اختیاری - نسبت اهرمی )
- شکل ۴-۷- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۸  
( لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی اختیاری - نرخ بازده دارائیهها )
- شکل ۴-۸- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه اول تحقیق ۱۲۸  
( لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی اختیاری - اندازه شرکت )
- شکل ۴-۹- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق ۱۲۹  
( اقلام تعهدی اختیاری - مدت تصدی حسابر س )
- شکل ۴-۱۰- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق ۱۲۹  
( اقلام تعهدی اختیاری - اظهار نظر حسابر س )
- شکل ۴-۱۱- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق ۱۳۰

( اقلام تعهدی اختیاری - نسبت اهرمی )

۱۳۰ شکل ۴-۱۲- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق

( اقلام تعهدی اختیاری - نرخ بازده دارائیهها )

۱۳۱ شکل ۴-۱۳- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده فرضیه دوم تحقیق

( اقلام تعهدی اختیاری - اندازه شرکت )

۱۳۱ شکل ۴-۱۴- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده مدل تعدیل شده جونز

( جمع اقلام تعهدی - ضریب ثابت )

۱۳۲ شکل ۴-۱۵- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده مدل تعدیل شده جونز

( تغییرات درآمدهای تعهدی )

۱۳۲ شکل ۴-۱۶- نمودار پراکنش باقیمانده در مقابل مقادیر برآورد شده مدل تعدیل شده جونز

( ناخالص اموال ، ماشین آلات و تجهیزات )

## فصل اول

طرح و کلیات تحقیق

## ۱-۱ مقدمه

استقلال اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی، بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است. استقلال علاوه بر آنکه بر کیفیت و نتایج حسابرسی تاثیر گذار است، به لحاظ حفظ و ارتقای حرفه نیز امری ضروری است. دو موضوع کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی نیز همواره مورد بحث جوامع حرفه ای و دانشگاهی بوده است. طی چند دهه اخیر موضوعات فوق همواره به عنوان زمینه تحقیقاتی با اهمیتی در محافل دانشگاهی و حرفه ای مطرح بوده است. یکی از زمینه هایی که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته، مدت تصدی<sup>۱</sup> حسابرس به عنوان عامل تاثیر گذار بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابرس و حسابرسی و استقلال حسابرس بوده است. در این خصوص می توان به تحقیقات متعدد صورت پذیرفته در رابطه با تغییر اجباری یا اختیاری موسسات حسابرسی و یا شرکای موسسات حسابرسی، اشاره نمود.

در این تحقیق سعی گردیده است تاثیر مدت تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مورد مطالعه و شناسایی قرار گیرد.

## ۱-۲ بیان مسئله

استقلال به منزله فلسفه وجودی و روح حسابرسی مستقل است و حسابرسی مستقل بدون استقلال عملاً فاقد معنی و مفهوم است. بسیاری از صاحب نظران استقلال را بعنوان فرض بدیهی رفتاری حسابرسی بیان

---

<sup>۱</sup> Auditor tenure

نموده اند. استقلال حسابرس نوید دهنده این اطمینان است که صورتهای مالی به وسیله افرادی حسابرسی شده است که همراه با صلاحیتهای فنی، از بی طرفی کافی جهت اجرای حسابرسی برخوردار بوده اند. یکی از عوامل اصلی کاهش استقلال، وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار است که بر گزارش تحریفات با اهمیت تاثیر می گذارد. از همین رو است که بسیاری از مجامع حرفه ای و حتی قانونی کشورهای مختلف سقف خاصی را به عنوان حداکثر میزان وابستگی موسسات حسابرسی به یک صاحبکار تعیین نموده اند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) بیان می کند اگر حق الزحمه ی حسابرسی یک صاحبکار بیش از ۱۵ درصد کل در آمد آن مؤسسه ی حسابرسی را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن مؤسسه را از بین ببرد زیرا، امکان دارد وابستگی مؤسسه حسابرسی به یک صاحبکار یا صاحبکاران خاص خیلی زیاد شود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> (۲۰۰۲)، فدراسیون بین المللی حسابداران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) و انجمن حسابداران خبره کانادا<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) بدون تعیین درصد خاصی برای این موضوع پیشنهاد کردند تهدید استقلال مؤسسه حسابرسی مورد ارزیابی قرار گرفته و در صورتی که تهدید، مهم ارزیابی شود، حفاظتهای لازم بعمل آید. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز<sup>۵</sup> (۱۹۹۵) درصد مزبور را برای شرکتهای بورسی و غیر بورسی به ترتیب ۱۰ و ۱۵ درصد اعلام کرده است و بالاتر از این درصدها را مجاز نمی داند.

سودمندی چرخش اجباری و یا اختیاری حسابرسان نیز به عنوان ابزاری جهت کمک به افزایش استقلال حسابرسان در سالهای گذشته همواره مورد بحث دانشگاهیان، سیاست گذاران بازار سرمایه و حسابرسان قرار گرفته است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸ و ۱۹۸۷. ترنر<sup>۶</sup>، ۱۹۹۹. کنگره آمریکا<sup>۷</sup>، ۲۰۰۲). به نقل از دیویس و همکاران، (۲۰۰۰). توجهات فعلی به چرخش اجباری حسابرسان ریشه در نگرانی های ابراز شده از سوی کمیسیون مبادلات اوراق بهادار آمریکا در خصوص کاهش کیفیت گزارشگری مالی دارد

<sup>۱</sup> US Securities and Exchange Commission, NY

<sup>۲</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

<sup>۳</sup> International Federation of Accountants (IFAC)

<sup>۴</sup> Canadian Institute of chartered Accountants (CICA)

<sup>۵</sup> Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)

<sup>۶</sup> Turner

<sup>۷</sup> US Congress

(لویت<sup>۱</sup> ۱۹۹۸ به نقل از دیویس و همکاران، ۲۰۰۰). نگرانی اول مربوط به مدیریت روز افزون سود توسط شرکتها جهت دستیابی به پیش بینی تحلیلگران و نگرانی بعدی مربوط به کوتاهی حسابرسان در کشف موارد مربوط به مدیریت سود می باشد که آن را به ضعف استقلال حسابرسان نسبت می دهند(دیویس و همکاران، ۲۰۰۰ و ۲۰۰۸).

سازمان بورس اوراق بهادار ایران نیز در دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸)، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل مذکور را از پذیرش حسابرسی و بازرسی قانونی یک شرکت، به مدت بیش از چهار سال منع کرده است.

چرخش اجباری حسابرسان، مدافعان و مخالفان فراوانی دارد. مدافعان آن ایجاد نگاه تازه ای به صورتهای مالی ارائه شده توسط صاحبکار و افزایش استقلال حسابرس و کشف خطاهای موجود در صورتهای مالی را به عنوان دلایل خود در دفاع از چرخش اجباری حسابرسان عنوان می نمایند. ایشان کاهش استقلال حسابرس را ناشی از موارد زیر می دانند:

- با گذشت زمان، حسابرسان تبدیل به مدافعان مدیریت شده و به ادعاهای مدیریت از دید ایشان نگاه می کنند.

- با گذشت زمان، حسابرسان دقت و توجه خود را نسبت به مدارک و اطلاعات صاحبکار از دست داده و در خصوص تغییرات، قضاوت مناسبی نخواهند داشت (دیویس و همکاران<sup>۲</sup> ۲۰۰۰).

- هزینه های حسابرسی در سال اول بیش از سالهای بعد می باشد، لذا حسابرسان متمایل به حفظ صاحبکار و نتیجتاً افزایش سود حسابرسی هستند. با توجه به انگیزه اقتصادی اشاره شده، حسابرسان جهت حفظ کار سعی در تعامل و سازش با مدیریت صاحبکار خواهند داشت(بیگز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰. بازرمن و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۶).

---

۱ Levitt

۲ Davis et al

۳ Biggs

۴ Bazerman et al

مخالفتان چرخش اجباری حسابرسان، مقررات قانونی، شکایت های قضایی و انگیزه های حسابرسان جهت حفظ شهرت را به عنوان دلایل عدم نیاز به چرخش اجباری حسابرسان بر می شمارند. حرفه حسابرسی یکی از نتایج چرخش اجباری حسابرسان را افزایش هزینه های حسابرسی برای سرمایه گذاران و صاحبکار می داند. برهان دیگری که در مقام مخالفت با چرخش اجباری حسابرس عنوان گردیده است، کاهش کیفیت حسابرسی بدلیل عدم آشنایی با صاحبکار می باشد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸). کاپلند<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲. موسسه حسابرسی پی دبلیو سی، ۲۰۰۲ به نقل از دیویس و همکاران، ۲۰۰۰).

با توجه به وجود موافقان و مخالفان چرخش اجباری حسابرسان، نیاز به بررسی رابطه بین افزایش مدت تصدی حسابرس و چرخش اجباری ایشان و استقلال و توانایی حسابرس در تشخیص گزارشگری مالی حاوی تحریف با اهمیت احساس می شود. هدف این تحقیق بررسی ارتباط بین مدت تصدی حسابرسان و مدیریت سود به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی است.

در این تحقیق، مشابه با تحقیقات متعدد صورت پذیرفته توسط اشخاص چون جونز<sup>۲</sup> (۱۹۹۱)، مک نیکولز و ویلسون<sup>۳</sup> (۱۹۸۸)، هیلی و والن<sup>۴</sup> (۱۹۹۸)، بکر و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۹۸)، رینولدز و فرانسیس<sup>۶</sup> (۲۰۰۰)، گوش و مون<sup>۷</sup> (۲۰۰۳) و دیویس و همکاران (۲۰۰۰ و ۲۰۰۸)، جهت تعیین کیفیت حسابرسی و منصفانه منصفانه بودن گزارشات مالی، مدیریت سود و استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری<sup>۸</sup> به عنوان نماینده در نظر گرفته شده است.

---

۱ Copeland

۲ Jones

۳ Mc Nichols and Wilson

۴ Healy and Wahlen

۵ Becker et al

۶ Reynolds and Francis

۷ Ghosh and Moon

۸ Discretionary accruals

مدیریت سود عبارتست از مداخله هدفمند مدیریت در فرایند گزارشگری مالی برون سازمانی به منظور آنکه برخی منافع شخصی را عاید خود نماید (هیلی و والن ۱۹۹۹). بلکویی<sup>۱</sup> آن را به عنوان هماهنگ نمودن آگاهانه سود جهت دستیابی به یک سطح یا روند مورد نظر تعریف نموده است. کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا نیز آن را به صورت کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری به شکلی نامناسب تعریف کرده است. به نظر هی وورث<sup>۲</sup>، انگیزه های مدیریت سود شامل بهبود روابط با اعتباردهندگان، سرمایه گذاران و کارکنان و تعدیل چرخه های تجاری از طریق فرایندهای روان شناختی است (بلکویی). مدیریت سود زمانی اتفاق می افتد که مدیران از قضاوت خود، در گزارشگری مالی و سازماندهی معاملات استفاده می کنند تا گزارشات مالی را در راستای گمراه کردن برخی ذینفعان و در مورد عملکرد اقتصادی بخصوصی در شرکت تغییر دهند تا بتوانند بر نتایج مفاد قراردادهای که مبتنی بر ارقام حسابداری است اثر گذارند (هیلی و والن ۱۹۹۹). تحقیق صورت پذیرفته توسط کرمی و همکاران (۱۳۸۴) حاکی از آنست که در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سود مدیریت شده است. با توجه به این موارد در بسیاری از تحقیقات کنونی حسابداری، مدیریت سود به عنوان نماینده کاهش کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است.

در این تحقیق به دنبال یافتن پاسخی علمی و در خور در خصوص این موضوع هستیم که آیا مدت تصدی حسابرس (موسسه حسابرسی) با استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و در نهایت کیفیت گزارشگری مالی رابطه دارد یا خیر؟

### ۳-۱ اهمیت و ضرورت تحقیق

پژوهشهای مختلف نشان می دهد یکی از عواملی که موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه های مختلف در طول تاریخ تمدن بشری بوده و راز ماندگاری آنها می باشد آیین رفتار حرفه ای است (حساس یگانه).

---

۱ Ahmed Belkaoui

۲ Hey worth



حرفه حسابرسی نیز مانند سایر حرفه ها دارای اصول و ضوابط رفتار حرفه ای است که طی عمر این حرفه توسط انجمن های حرفه ای در کشورهای مختلف تدوین گردیده است. در این خصوص یکی از مواردی که همواره مورد تاکید قرار گرفته، لزوم حفظ استقلال واقعی و ظاهری حسابرسان است. ضمن آنکه پس از گذر از دوران کلاسیک اقتصاد و تشکیل شرکتهای سهامی و قوت گرفتن بازارهای سرمایه این امر مورد تاکید بیشتری قرار گرفته است. در این خصوص یکی از عواملی که طی دهه های اخیر مورد بحث و بررسی قرار گرفته مدت تصدی حسابرس است. این موضوع هم توسط دانشگاهیانی چون دوپاچ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) و مایرز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) و هم توسط حرفه ای هایی جامعه حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۹۲، ۱۹۹۵) و هیلی<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) مورد بررسی قرار گرفته است. از سوی دیگر طی دهه اخیر و پس از رسوایی های مالی شرکتهایی چون انرون، ورلدکام و پارمالات، این امر مورد تاکید بیشتری قرار گرفته است. در این خصوص اهمیت و ضرورت این پژوهش، شامل فراهم سازی شواهد تجربی در خصوص رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود<sup>۴</sup> و کمک به تنظیم کنندگان مقررات حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار، جهت ایجاد مقررات لازم جهت افزایش استقلال حسابرس و کیفیت گزارشات مالی می باشد.

#### ۴-۱ اهداف تحقیق

برابر تبصره ۲ از ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول این دستور العمل (شرکتهای بورسی، شرکتهای فرعی آنها، شرکتهای سهامی عام و...) مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت های

---

<sup>۱</sup> Dopuch et al

<sup>۲</sup> Myers et al

<sup>۳</sup> Healey

<sup>۴</sup> Earnings Management

مذکور را بپذیرند. کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا نیز در اواسط دهه ۱۹۹۰ نگرانی خود را در خصوص کاهش کیفیت گزارشگری مالی ناشی از مدیریت روزافزون سود توسط شرکتها و کوتاهی حسابرسان در کشف این موارد (بدلیل ضعف استقلال)، ابراز نمود. هدف این تحقیق، بررسی ارتباط بین مدت تصدی حسابرسان و استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری جهت هموار سازی و مدیریت سود می باشد.

## ۵-۱ سوالات و فرضیه های تحقیق

در تحقیق پیش رو به دنبال پاسخ به این سوال خواهیم بود که آیا بین مدت تصدی حسابرس در یک شرکت و مدیریت سود به عنوان نماینده استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنی داری وجود دارد یا خیر. به دلیل آنکه استقلال و کیفیت حسابرسی مستقیماً قابل مشاهده نیست، شاخص های متعددی به عنوان معیار ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. کمران و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، گایگر و راگوناندان<sup>۲</sup> (۲۰۰۲)، فرانسیس و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) و کارسلو و نگی<sup>۴</sup> (۲۰۰۴) جهت ارزیابی کیفیت حسابرسی از معیار خطای گزارشگری استفاده نمودند. سایر مطالعات عمدتاً از کیفیت سود به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی استفاده نموده اند. در خصوص کیفیت سود به استثنای چند تحقیق معدود، سایر تحقیقات از اقلام تعهدی اختیاری و همچنین قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری به عنوان نماینده کیفیت سود استفاده نموده اند. بنابراین فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشند:

فرضیه ۱: بین مدت تصدی حسابرس و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین مدت تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری رابطه معنی داری وجود دارد.

---

۱ Cameran et al

۲ Geiger & Raghunandan

۳ Francis et al

۴ Carcello & nagy

## ۶-۱ تعاریف عملیاتی

مدت تصدی حسابرس: مدت تصدی یک شخص یا یک موسسه حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل در یک شرکت.

مدیریت سود: فرایندی است که مدیران طی آن سود را با استفاده از قضاوتشان در چارچوب استانداردهای حسابداری و برای اهداف معین و متفاوت مدیریت می کنند.

اقلام تعهدی<sup>۱</sup>: تغییرات سرمایه در گردش غیر نقدی پس از کسر هزینه استهلاک اموال، ماشین آلات و تجهیزات و دارائیهای نامشهود. به بیان دیگر اقلام تعهدی عبارتست از مابه التفاوت سود حسابداری بر طبق مبانی حسابداری نقدی و تعهدی.

اقلام تعهدی اختیاری: بخشی از اقلام تعهدی است که تحت اختیار و کنترل مدیریت قرار دارد و مدیریت از طریق دستکاری آن اقدام به مدیریت سود می نماید. این بخش از اقلام تعهدی معمولاً حاصل کسر اقلام تعهدی غیر اختیاری (بخشی از اقلام تعهدی است که تحت اختیار و کنترل مدیریت نمی باشد) از جمع اقلام تعهدی است.

استقلال حسابرس: کیفیتی است که به فرد امکان قضاوت بی طرفانه را می دهد تا واقعیتها را بطور عینی در رسیدن به اظهار نظر یا تصمیم خود مد نظر قرار دهد.

## ۷-۱ ساختار کلی تحقیق

چارچوب فصل های مختلف پایان نامه به شرح زیر است:

فصل اول، کلیات تحقیق

---

<sup>۱</sup> Accruals

در این فصل ابتدا مقدمه ای در رابطه با موضوع تحقیق، بیان مساله تحقیق، اهمیت و ضرورت تحقیق، اهداف تحقیق و فرضیات آن ارائه شد و در پایان تعاریف عملیاتی واژگان و اصطلاحات تحقیق ارائه شده گردید.

#### فصل دوم، مبانی نظری و پیشینه تحقیق

در این فصل مبانی نظری تحقیق تشریح و تبیین گردیده و در ادامه پیشینه و ادبیات تحقیق مورد بررسی قرار می گیرد.

#### فصل سوم، روش اجرای تحقیق

در این فصل روش اجرای تحقیق تشریح خواهد گردید. ابتدا روش و فرضیه های تحقیق مشخص گردیده، در ادامه پس از تعریف متغیرهای تحقیق، مدل های آماری تحقیق معرفی خواهد شد. سپس روشهای گردآوری اطلاعات، قلمرو زمانی تحقیق، جامعه و نمونه آماری تشریح می گردد. در پایان نیز روشهای آماری تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها ارائه می گردد.

#### فصل چهارم، تجزیه و تحلیل یافته های تحقیق

در این فصل داده ها و اطلاعات جمع آوری شده، با استفاده از روش ها و مدل های آماری مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و پس از ارائه آمارهای توصیفی، نتایج آزمون هر یک از فرضیه های تحقیق به تفکیک ارائه می شود.

#### فصل پنجم، نتیجه گیری و پیشنهادات

در این فصل ابتدا خلاصه تحقیق ارائه خواهد شد. در ادامه نتایج پژوهش ارائه، ارزیابی و تشریح خواهد شد. سپس پیشنهاداتی عملی جهت کاربرد یافته ها و همچنین پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه و محدودیتهای تحقیق بیان خواهد شد.