

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه علامه طباطبائی  
دانشکده مدیریت و حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد

در رشته حسابداری

رابطه تغییر حسابرس و تعدیلات سنواتی

استاد راهنما

جناب آقای دکتر یحیی حساس یگانه

استاد مشاور

جناب آقای دکتر صابر شعری

استاد داور

جناب آقای دکتر سید مهدی سید مطهری

نگارش

مهدی مفاخری

پاییز ۱۳۸۹

تقدیم ہے

پدر نزر کو اورو

مادر نمریا نم

با سپاس بیکران از درگاه حق تعالی که یگانه تکیه‌گاه من است و با تشکر و سپاس فراوان از تمامی اساتیدی که طی دوره‌های تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد در دانشگاه علامه طباطبایی افتخار شاگردیشان را داشته‌ام.

با سپاس و قدردانی از استاد گرامی جناب آقای دکتر یحیی حساس یگانه که به عنوان استاد راهنما در تمامی مراحل تهیه و تدوین پایان نامه با صبر و حوصله فراوان اینجانب را راهنمایی فرموده‌اند و انجام این تحقیق بدون مساعدت ایشان ممکن نبود. کمال تشکر و امتنان را از استاد ارجمند جناب آقای دکتر صابر شعری دارم که به عنوان استاد مشاور، مرا در انجام هرچه بهتر این تحقیق یاری دادند.

همچنین، از دوست عزیزم آقای حسین ابراهیمی که در تمام طول تحقیق یار و یاور من بودند کمال سپاسگذاری را دارم.

از مسئولین محترم واحد تحصیلات تکمیلی دانشکده حسابداری و مدیریت، به خاطر مساعدت‌ها و همکاری‌هایشان در طول دوره تحصیلی‌ام تشکر فراوان دارم.

## چکیده

حسابرسی صورتهای مالی عامل کلیدی در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی است. قوانین و مقررات، عرف یا انتظارات جامعه و اصول و موازین حرفه‌ای از عواملی هستند که موجب می‌شود حسابرس مستقل نسبت به قابلیت اتکای صورتهای مالی مسئول دانسته شود. واضح است که حسابرس مستقل در هنگام پذیرش یک صاحبکار جدید راهکارهایی را برای کاهش ریسک ناشی از پذیرش صاحبکار، بکار گیرد. یکی از این راهکارها تحت فشار قراردادان صاحبکار جدید جهت تجدید ارائه صورتهای مالی دوره‌های گذشته است. از طرفی، با تصویب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار (مصوب ۸ مرداد سال ۱۳۸۶ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) تغییر منظم حسابرس مستقل توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار الزام شده است. در جریان تحقیق حاضر تلاش شده با بررسی چگونگی تاثیر تغییر حسابرس بر تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورتهای مالی دوره‌های گذشته، شواهدی تجربی در ارتباط با تاثیر تغییر ادواری حسابرس مستقل بر افزایش قابلیت اتکای صورتهای مالی و کیفیت گزارشگری مالی ارائه گردد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تغییر حسابرس مستقل بر احتمال انجام تعدیلات سنواتی و اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تاثیری ندارد.

واژه‌های کلیدی: تغییر حسابرس، تعدیلات سنواتی، تجدید ارائه صورتهای مالی

## فهرست مطالب

### صفحه

### عنوان

۱	<b>فصل ۱. کلیات تحقیق</b>
۱-۱	۱-۱. مقدمه .....
۲	۲-۱. بیان مسئله .....
۴	۳-۱. اهمیت و ضرورت انجام تحقیق .....
۶	۴-۱. مطالعات تجربی بین‌المللی .....
۷	۵-۱. مطالعات تجربی داخلی .....
۹	۶-۱. فرضیه‌های تحقیق .....
۱۱	۷-۱. اهداف تحقیق .....
۱۲	۸-۱. روش شناسی .....
۱۲	۱-۸-۱. نوع روش تحقیق .....
۱۳	۲-۸-۱. روش گردآوری اطلاعات و داده‌ها .....
۱۳	۳-۸-۱. جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه .....
۱۴	۹-۱. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها .....
۱۴	۱-۹-۱. اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی .....
۱۵	۱۰-۱. تعریف مفاهیم و واژگان اختصاصی طرح .....
۱۵	۱۱-۱. ساختار تحقیق .....

۱۷	<b>فصل ۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق</b>
۱۸	۱-۲. مقدمه .....
۲۰	۲-۲. مبانی نظری .....
۲۰	۱-۲-۲. اهداف گزارشگری مالی .....
۲۰	۱-۲-۲. استفاده‌کنندگان .....
۲۱	۲-۲-۲. خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات .....
۲۲	۳-۲-۲. اتخاذ تصمیمات اقتصادی .....
۲۳	۲-۲-۲. تعدیلات سنواتی .....
۲۴	۱-۲-۲. ماهیت تعدیلات سنواتی .....
۲۴	۲-۲-۲. تغییر در رویه حسابداری .....
۲۵	۳-۲-۲. اصلاح اشتباهات دوره‌های مالی قبل .....
۲۶	۴-۲-۲. دلایل تعدیلات سنواتی .....
۲۷	۵-۲-۲. عکس العمل سرمایه‌گذاران نسبت به تعدیلات سنواتی .....

۲۹	۳-۲-۲. افراد مسئول در فرایند گزارشگری مالی
۳۰	۱-۳-۲-۲. شرکت (هیئت مدیره)
۳۲	۲-۳-۲-۲. حسابرسان مستقل (نقش اعتباردهی)
۳۶	۳-۳-۲-۲. نهادهای قانون گذاری و نظارتی (دولت)
۳۷	۴-۲-۲. تغییر حسابرس - حسابرسی نخستین
۳۹	۱-۴-۲-۲. عوامل مرتبط با تصمیم صاحبکار برای تغییر حسابرس
۴۱	۲-۴-۲-۲. عوامل مرتبط با تصمیم حسابرس برای کناره گیری از کار
۴۱	۳-۴-۲-۲. تغییر اجباری حسابرس
۴۲	۴-۴-۲-۲. حسابرسی نخستین
۴۳	۳-۲. پیشینه تحقیق
۴۴	۱-۳-۲. مطالعات تجربی خارجی
۴۴	۱-۱-۳-۲. تحقیق لیزر و همکاران (۲۰۰۴)
۴۷	۲-۱-۳-۲. تحقیق دبرال مور (۲۰۰۷)
۴۸	۳-۱-۳-۲. رومنز و همکاران (۲۰۰۸)
۴۸	۴-۱-۳-۲. تحقیق سندپ نیپر و همکاران (۲۰۰۹)
۴۹	۵-۱-۳-۲. تحقیق تامسون و امسی کوی (۲۰۰۸)
۵۰	۶-۱-۳-۲. تحقیق سرینی ویسن (۲۰۰۴)
۵۱	۷-۱-۳-۲. تحقیق واندا والاس (۲۰۰۸)
۵۲	۸-۱-۳-۲. تحقیق لین لی لیو (۲۰۰۷)
۵۳	۲-۳-۲. مطالعات تجربی داخلی
۵۳	۱-۲-۳-۲. تحقیق بولو و همکاران (۱۳۸۹)
۵۵	۲-۲-۳-۲. تحقیق محمد حسین نجارزاده (۱۳۸۸)
۵۵	۳-۲-۳-۲. تحقیق حسین سجادی نژاد (۱۳۸۳)
۵۶	۴-۲-۳-۲. تحقیق صمد سروری مهر (۱۳۸۵)
۵۷	۵-۲-۳-۲. تحقیق امین پوربهبهانی (۱۳۸۷)
۵۷	۶-۲-۳-۲. تحقیق کمال زارعی مروج (۱۳۸۴)
۶۰	۴-۲. نتیجه گیری و مدل مفهومی تحقیق

## ۶۵

## فصل ۳. روش اجرای تحقیق

۶۶	۱-۳. مقدمه
۶۸	۲-۳. نوع تحقیق
۶۸	۳-۳. سؤال های تحقیق
۶۹	۴-۳. فرضیه های تحقیق
۷۰	۵-۳. تعاریف عملیاتی متغیرها
۷۰	۶-۳. شرایط انتخاب مشاهدات

۷۱.....	۷-۳. جامعه آماری و انتخاب نمونه.....
۷۳.....	۸-۳. قلمرو تحقیق.....
۷۳.....	۱-۸-۳. قلمرو زمانی تحقیق.....
۷۳.....	۲-۸-۳. قلمرو مکانی تحقیق.....
۷۳.....	۹-۳. نحوه گردآوری داده‌ها.....
۷۴.....	۱۰-۳. نحوه تجزیه و تحلیل داده‌ها.....
۷۵.....	۱-۱۰-۳. فرضیه مقایسه احتمال انجام تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۷۶.....	۲-۱۰-۳. فرضیه مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۷۷.....	۳-۱۰-۳. فرضیه مقایسه احتمال انجام تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس.....
۷۷.....	۴-۱۰-۳. فرضیه مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس.....

#### ۸۰ فصل ۴. تجزیه تحلیل اطلاعات

۸۱.....	۱-۴. مقدمه.....
۸۳.....	۲-۴. فرضیه مقایسه احتمال انجام تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۸۵.....	۳-۴. فرضیه مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۸۶.....	۱-۳-۴. آزمون نرمالیتی برای اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۸۷.....	۱-۳-۴. مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه.....
۸۸.....	۴-۴. فرضیه مقایسه احتمال انجام تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس.....
۹۰.....	۵-۴. فرضیه مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس.....
۹۰.....	۱-۵-۴. آزمون نرمالیتی برای اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در سال تغییر حسابرس و سال قبل از آن.....
۹۱.....	۲-۵-۴. مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در سال تغییر حسابرس و سال قبل از آن.....

#### ۹۵ فصل ۵. نتیجه گیری و پیشنهادها

۹۶.....	۱-۵. مقدمه.....
۹۶.....	۲-۵. خلاصه تحقیق.....
۹۸.....	۳-۵. نتایج تحقیق.....
۱۰۰.....	۴-۵. پیشنهادها و راه کارها.....
۱۰۰.....	۱-۴-۵. پیشنهادهای حاصل از نتایج تحقیق.....
۱۰۱.....	۲-۴-۵. پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی.....
۱۰۲.....	۵-۵. موانع و محدودیت‌های تحقیق.....

#### ۱۰۳ فهرست منابع



## فهرست جداول

صفحه

عنوان

### فصل ۲.

جدول ۱-۲. نتایج تحقیقات پیشین در خارج از کشور ..... ۵۸

### فصل ۴.

جدول ۱-۴. جدول متقاطع تعدیلات سنواتی و تغییر حسابرس (فرضیه اول) ..... ۸۳

جدول ۲-۴. آماره آزمون فرضیه اول ..... ۸۳

جدول ۳-۴. آزمون نرمالیتی برای متغیر اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در فرضیه دوم ..... ۸۶

جدول ۴-۴. میانگین اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه ..... ۸۷

جدول ۵-۴. آماره آزمون فرضیه دوم ..... ۸۷

جدول ۶-۴. جدول متقاطع تعدیلات سنواتی و تغییر حسابرس (جدول سوم) ..... ۸۹

جدول ۷-۴. آماره آزمون فرضیه سوم ..... ۸۹

جدول ۸-۴. آزمون نرمالیتی برای متغیر اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در فرضیه چهارم ..... ۹۱

جدول ۹-۴. مقایسه میانگین اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه ..... ۹۲

جدول ۱۰-۴. آماره آزمون فرضیه چهارم ..... ۹۲

## فهرست نمودارها

صفحه

عنوان

### فصل ۲.

نمودار ۱-۲. مدل مفهومی تحقیق ..... ۶۴

### فصل ۴.

نمودار ۱-۴. ناحیه رد و عدم رد فرضیه صفر برای آماره آزمون خی - دو در سطح اطمینان ۹۵ درصد ..... ۸۳

نمودار ۲-۴. ناحیه رد و قبول فرضیه صفر در سطح اطمینان ۸۵٪ ..... ۸۵

نمودار ۳-۴. مقایسه نسبت شرکت‌های دارای تعدیلات سنواتی در دو گروه ..... ۸۵

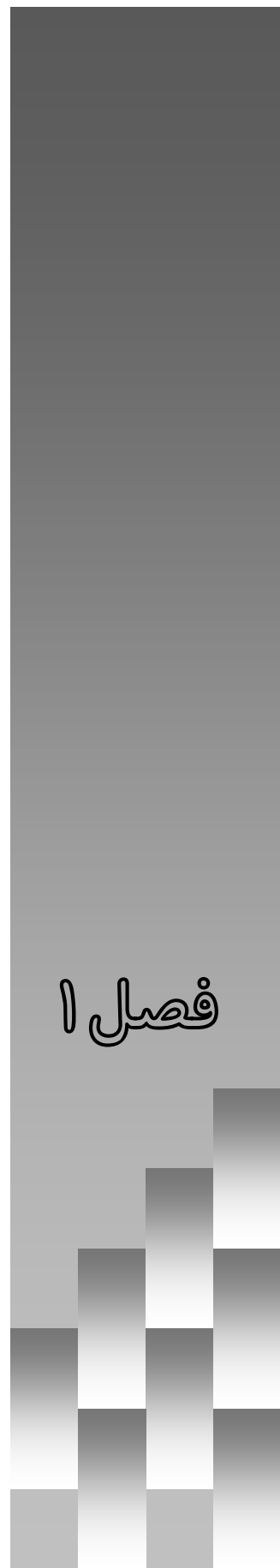
نمودار ۴-۴. مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در دو گروه ..... ۸۸

نمودار ۵-۴. مقایسه احتمال انجام تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس ..... ۹۰

نمودار ۶-۴. مقایسه اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی نسبت به سال قبل از تغییر حسابرس ..... ۹۲

کلیات تحقیق

فصل ۱



## ۱-۱. مقدمه

از اهداف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات سودمند جهت استفاده در تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان است. اطلاعات حسابداری زمانی برای استفاده کنندگان سودمند است که ضمن مرتبط بودن با تصمیمات مورد نظر آنها، جهت کاربرد در مدل‌های تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از قابلیت اتکای کافی نیز برخوردار باشد. تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته که در پی انجام تعدیلات سنواتی صورت می‌گیرد حاکی از آن است که اشتباه با اهمیت یا رویه‌ای نادرست در صورت‌های مالی دوره یا دوره‌های گذشته واحد تجاری وجود داشته است. از این رو، تعدیلات سنواتی به معنی عدم قابلیت اتکا کافی صورت‌های مالی دوره یا دوره‌های گذشته است.

حسابرسی صورت‌های مالی عامل کلیدی در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی است. قوانین و مقررات، عرف یا انتظارات جامعه و اصول و موازین حرفه‌ای از عواملی هستند که موجب می‌شود حسابرس مستقل نسبت به قابلیت اتکای صورت‌های مالی مسئول دانسته شود. بنابراین، واضح است که حسابرس مستقل در هنگام پذیرش یک صاحبکار جدید راهکارهایی را برای کاهش ریسک ناشی از پذیرش صاحبکار، بکار گیرد. یکی از این راهکارها تحت فشار قراردادن صاحبکار جدید برای به کارگیری رویه‌های حسابداری مناسبتر و اصلاح اشتباهات دوره‌های گذشته است که منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته می‌شود.

با تصویب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار (مصوب ۸ مرداد سال ۱۳۸۶ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) موضوع تغییر حسابرس مستقل توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مد نظر قرار گرفته است. طبق تبصره ۲ از ماده ۱۰ دستورالعمل مذکور مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل (شرکت‌های بورسی، شرکت‌های فرعی آنها، شرکت‌های سهامی عام و...) مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند.

در جریان تحقیق حاضر تلاش شده با بررسی چگونگی تاثیر تغییر حسابرس بر تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته (به عنوان نشانه‌ای از مدیریت سود در دوره‌های گذشته)، شواهدی تجربی در ارتباط با تاثیر تغییر حسابرس بر افزایش قابلیت اتکای صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی ارائه گردد.

## ۲-۱. بیان مسئله

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (۱۳۸۶)، هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌گردد. مفاهیم نظری گزارشگری مالی تمرکز خود را بر استفاده کنندگان برون سازمانی، به ویژه سرمایه گذاران معطوف نموده است. مفاهیم نظری مربوط بودن<sup>۱</sup> و قابل اتکا<sup>۲</sup> بودن اطلاعات مالی را به عنوان خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات بر می‌شمارد. اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تایید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته آنها موثر واقع شود. اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.

مدیران واحد تجاری مسئول تهیه و ارائه صورت‌های مالی هستند و حسابرسان مسئولیت اعتباردهی به صورت‌های مالی را بر عهده دارند. بنابراین، مسئولیت ارائه صورت‌های مالی قابل اتکا و مربوط بر عهده مدیران واحد تجاری و حسابرسان مستقل است. این افراد با ایفای نقش خود اطلاعاتی برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورند که به آنها امکان ارزیابی عملکرد واحد تجاری را می‌دهد. این ارزیابی به همراه مقایسه روند عملکرد واحد تجاری طی دوره‌های مالی متوالی، امکان پیش بینی سودآوری و جریان‌های نقدی واحد تجاری در آینده، و اتخاذ تصمیمات اقتصادی بر آن اساس را فراهم می‌آورد.

این نوع برداشت از صورت‌های مالی با اهداف مورد نظر مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (۱۳۸۶)، انطباق داشته، و اساساً مفهومی صحیح از کارکردهای صورت‌های مالی را می‌رساند. از طرفی این تصویر از فرایند گزارشگری مالی حاکی از التزام حسابرسان برای رسیدگی به مطلوب بودن

1 . Relevance

2 . Reliable

صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری است. از این طریق استفاده‌کنندگان می‌توانند اطمینان بیشتری نسبت به قابلیت اتکای صورت‌های مالی گزارش شده داشته باشند.

تعدیلات سنواتی به دو دلیل ممکن است صورت گیرد؛ تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره یا دوره‌های گذشته. تعدیلات سنواتی می‌تواند نشان دهنده وجود ضعف در سیستم حسابداری، گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی شرکت و تلاش مدیریت شرکت برای دستکاری سود از طریق استفاده از روش‌های حسابداری نامناسب، عدم شناسایی درآمدها و هزینه‌ها به صورت عمدی و یا شناسایی درآمدها و هزینه‌های واهی باشد. همچنین، تعدیلات سنواتی می‌تواند نشان دهنده ضعف یا قصور حسابرس در حسابرسی‌های قبلی باشد. بنابراین، به طور کلی عکس‌العمل استفاده‌کنندگان نسبت به این موضوع منفی است.

از طرفی هنگامی که شرکتی صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌کند، می‌پذیرد که اشتباه با اهمیت یا رویه‌ای نادرست در صورت‌های مالی دوره یا دوره‌های گذشته خود داشته است. از این رو، تعدیلات سنواتی نشانه مدیریت سود در دوره‌های گذشته است. لذا، تعدیلات سنواتی به معنی عدم قابلیت اتکا کافی صورت‌های مالی دوره یا دوره‌های گذشته است؛ که توسط مدیریت واحد تجاری تهیه شده و حسابرس مستقل نسبت به مطلوبیت آن اظهار نظر نموده است.

با توجه به مسئولیت‌های قانونی حسابرسان نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی می‌توان انتظار داشت که تعدیلات سنواتی منجر به اقامه دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان و یا حتی تغییر آنها شود. علاوه بر این، از دیدگاه حسابرسان مستقل تعدیلات سنواتی خطرات دیگری مانند از دست رفتن اعتبار حرفه‌ای نیز به همراه دارد.

بر اساس بخش ۵۱ استانداردهای حسابرسی ایران (۱۳۸۶)، با عنوان حسابرسی نخستین مانده - های اول دوره، حسابرس در حسابرسی نخستین باید شواهدی کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری کند:

الف. نبود اشتباه یا تحریف در مانده‌های اول دوره که بر صورت‌های مالی دوره جاری اثری با اهمیت دارد.

ب. درستی انتقال مانده‌های آخر دوره قبل به دوره جاری یا در صورت لزوم، تجدیدنظر و ارائه مجدد آن‌ها.

پ. یکنواختی در اعمال رویه‌های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه‌های حسابداری در صورت‌های مالی و کفایت افشای مربوط.

بدیهی است که در حسابرسی نخستین حسابرسان توجه بیشتری به مانده‌های ابتدای دوره دارند و صاحبکاران خود را برای تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره یا دوره‌های گذشته، به منظور اصلاح اشتباهات دوره‌های گذشته و یا انتخاب رویه‌های حسابداری مناسبتر بیشتر تحت فشار قرار می‌دهند، تا از این طریق ریسک کمتری متحمل شوند.

بنابراین این تحقیق در پی یافتن پاسخی علمی برای پرسش‌های اساسی زیر است:

- I. آیا احتمال انجام تعدیلات سنواتی در شرکت‌هایی که با تغییر حسابرس مواجه هستند نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است؟
- II. آیا اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در شرکت‌هایی که با تغییر حسابرس مواجه هستند نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است؟
- III. آیا احتمال وقوع تعدیلات سنواتی در اولین سال تصدی حسابرس نسبت به سال قبل از آن بیشتر است؟
- IV. آیا اهمیت نسبی تعدیلات سنواتی در اولین سال تصدی حسابرس نسبت به سال قبل از آن بیشتر می‌شود؟

### ۱-۳. اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

با وجود اینکه فراوانی تجدید ارائه صورت‌های مالی در کشور ما بسیار بالا است، در تحقیقات و پایان نامه‌های موجود به این موضوع توجه بسیار کمی شده است. فقدان تحقیقات دانشگاهی کافی در

خصوص تعدیلات سنواتی موجب گردیده تا سرمایه‌گذاران، قانونگذاران، حسابرسان و سایر گروه‌های استفاده‌کننده صورت‌های مالی توجه کافی به این موضوع نداشته باشند.

از طرفی تحقیقاتی که در خصوص تعدیلات سنواتی انجام شده به بررسی پیامدهای ناشی آن محدود شده است (باید توجه داشت که اصولاً خود استفاده از تعدیلات سنواتی خبر نگران‌کننده‌ای نیست، بلکه آگاهی از غیر منصفانه بودن صورت‌های مالی دوره‌های گذشته است که موجب نگرانی استفاده‌کنندگان می‌شود.) و به عواملی که مقدم بر تعدیلات سنواتی است و می‌تواند بر فراوانی استفاده از تعدیلات سنواتی و مبلغ آن موثر باشد، نپرداخته‌اند. بنابراین، نبود تحقیقات کافی در خصوص تعدیلات سنواتی و فقدان تحقیقی که عوامل موثر بر فراوانی و مبلغ آن را بررسی کند انگیزه اصلی انجام این تحقیق می‌باشد.

#### ۴-۱. مطالعات تجربی بین‌المللی

در تحقیقی که توسط لیزر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) انجام گردید، چگونگی کنترل ریسک دعاوی حقوقی در حسابرسی نخستین، توسط حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های تحقیقات آن‌ها نشان می‌دهد که پس از تغییر حسابرس، فراوانی و اهمیت تعدیلات سنواتی در شرکت‌ها افزایش می‌یابد. همچنین، آن‌ها نشان دادند که حسابرسان برای صاحبکار جدید نسبت به سایر صاحبکارها، کنترل‌های شدیدتری در ارتباط با اقلام تعهدی اجرا می‌کنند.

واندا والاس<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) در بررسی میزان تغییر حسابرس در شرکت‌هایی که چندین بار صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه نموده‌اند، در مقایسه با شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه ننموده‌اند و یا تنها یک بار تجدید ارائه کرده‌اند، مشاهده نمود که احتمال تغییرات حسابرس در هنگام تجدید ارائه صورت‌های مالی بیشتر است.

1 . Ron Lazer

2 . Wanda A Wallace



در تحقیقی که لین‌لی‌لیو<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) انجام داد، تاثیر تجدید ارائه صورت‌های مالی بر تغییر حسابرس پس از قانون ساربینز اکسلی<sup>۲</sup> مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که پس از گزارش تعدیلات سنواتی، احتمال تغییر حسابرس چه به دلیل استعفای حسابرس و چه به دلیل برکناری توسط شرکت بیشتر است.

تامسون و ام‌سی‌کوی<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) تجدید ارائه صورت‌های مالی به دلیل اصلاح اشتباهات و تغییر حسابرس در شرکت‌های فورچون ۵۰۰ را طی سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که احتمال تغییر حسابرس در شرکت‌هایی که از طریق تعدیلات سنواتی، سود و زیان انباشته خود را به میزان با اهمیتی کاهش داده‌اند، نسبت به شرکت‌هایی که تعدیلات سنواتی کاهنده سود (زیان) انباشته نداشته‌اند، بیشتر است.

سندیپ نیپر<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۹) ارائه نادرست سود، تجدید ارائه و حاکمیت شرکتی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی دوره‌های قبل خود را تجدید ارائه نموده‌اند در مقایسه با سایر شرکت‌ها در جامعه آماری ارکان حاکمیت شرکتی ضعیفتری دارند. همچنین این شرکت‌ها در مقایسه با سایر شرکت‌ها در جامعه آماری بیشتر مدیران ارشد (به عنوان مثال مدیرعامل و مدیر مالی) و حسابرسان مستقل خود را تغییر داده بودند.

دبرال مور<sup>۵</sup> (۲۰۰۷) در تحقیقی که هدف آن پیش بینی مدیریت سود و تجدید ارائه صورت‌های مالی با استفاده از برخی نسبت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی شرکت‌ها طی یک دوره سه ساله بود، به این نتیجه رسید که با استفاده از برخی از نسبت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی می‌توان مدیریت سود و تجدید ارائه صورت‌های مالی را در شرکت‌ها پیش‌بینی نمود. یافته‌های او نشان می‌دهد که احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر حسابرس بیشتر می‌شود.

1 . Li-Lin-Liu

2 . Sarbanes-Oxley

3 . James H. Thompson, Timothy L. McCoy

4 . SandeepNabar

5 . Debra L Moore

رومنز<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۸) تاثیر تغییر نوع حسابرس را بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی مطالعه نمودند. بر اساس نتایج یافته‌های آنها تغییر از یک حسابرس غیر تخصصی<sup>۲</sup> به یک حسابرس تخصصی<sup>۳</sup> احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد؛ و برعکس تغییر حسابرس از یک حسابرس تخصصی به حسابرس غیر تخصصی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. چندین مورد از تحقیقات بین‌المللی به رابطه بین تغییر حسابرس و تعدیلات سنواتی پرداخته‌اند. برخی از این تحقیقات مانند تحقیقاتی که توسط لیزر و همکاران (۲۰۰۴)، رومنز و همکاران (۲۰۰۸) و دبرا ال مور (۲۰۰۷) انجام شده است، تاثیر تغییر حسابرس بر انجام تعدیلات سنواتی را بررسی نموده‌اند. برخی دیگر از تحقیقات مانند: واندا والاس (۲۰۰۸)، رابطه تغییر حسابرس و انجام تعدیلات سنواتی را مورد آزمون قرار داده‌اند، بدون اینکه تقدم و تاخر تغییر حسابرس نسبت به انجام تعدیلات سنواتی را در نظر بگیرند و گروهی دیگر از محققان مانند تامسون و ام‌سی کوی (۲۰۰۸) و سندپ نیپر و همکاران (۲۰۰۹) تاثیر تجدید ارائه صورت‌های مالی را بر تغییر حسابرس بررسی نموده‌اند.

## ۱-۵. مطالعات تجربی داخلی

در داخل کشور تنها تحقیقی که تاثیر تغییر حسابرس را بر تعدیلات سنواتی مورد بررسی قرار داده تحقیق بولو و همکاران (۱۳۸۹) است. همچنین، برخی دیگر از تحقیقات داخلی، به صورت جداگانه موضوع تغییر حسابرس و یا تعدیلات سنواتی را مورد بررسی قرار داده‌اند، مطالعه نتایج این تحقیقات می‌تواند در روشن شدن ابعاد موضوع تحقیق، راه‌گشا باشد.

بلو و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی که هدف آن بررسی تاثیر تغییر حسابرس مستقل بر شفافیت اطلاعاتی و تعدیلات سنواتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود به این نتیجه رسیدند که رتبه شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها بعد از تغییر حسابرس مستقل بهبود نمی‌یابد.

1 . Robin N Romanus  
2 . Nonspecialist Auditor  
3 . Specialist Auditor

همچنین، بر اساس یافته‌های تحقیق، محققین چنین نتیجه‌گیری کرده‌اند که تغییر حسابرس موجب افزایش قدر مطلق تعدیلات سنواتی نمی‌شود.

محمد حسین نجارزاده (۱۳۸۸) عکس العمل بازار سرمایه نسبت به تجدید ارائه صورت‌های مالی طی سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۶ را مورد بررسی قرار داده است. در این تحقیق محقق به این نتیجه دست یافته است که بازار سرمایه ایران واکنشی معنی دار نسبت به تجدید ارائه صورت‌های مالی، چه از نوع کاهنده و چه از نوع افزایشنده نشان نمی‌دهد. شایان ذکر است که با توجه به اینکه در نمونه آماری مورد بررسی به تجدید ارائه به علت تغییر در رویه‌های حسابداری برخورد نشده است، محقق قادر بررسی واکنش‌های احتمالی بازار سرمایه ایران در این خصوص نگردیده است و نتایج این تحقیق محدود به تجدید ارائه‌های انجام شده به علت اشتباهات حسابداری شده است.

حسین سجادی نژاد (۱۳۸۳)، اثر تعدیلات سنواتی مندرج در صورت‌های مالی بر قیمت سهام و همچنین رابطه بین تعدیلات سنواتی و ویژگی‌هایی نظیر اندازه و عمر شرکت را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق حاکی از این است که تعدیلات سنواتی برای بورس اوراق بهادار تهران دارای محتوای اطلاعاتی است. همچنین، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت و تعدیلات سنواتی رابطه معکوس وجود دارد. به این معنی که تعدیلات سنواتی در شرکت‌های بزرگتر کمتر از شرکت‌های کوچک است.

در تحقیق دیگری که توسط صمد سروری مهر (۱۳۸۵) انجام گردیده است به بررسی ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۳ پرداخته شده است. یافته‌های محقق حاکی از آن است که شرکت‌ها اشتباهاً برخی از اقلام تغییر در برآورد را نیز به عنوان تعدیلات سنواتی منعکس می‌کنند. عمده مواردی که محقق در این خصوص ذکر نموده شامل تغییر در برآورد مالیات، تغییر در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و تغییر در برآورد ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بوده است.

امین پوربهبهانی (۱۳۸۷) رابطه حسابرس- صاحبکار را با تاکید بر مدت تصدی حسابرس و تغییر حسابرس بررسی نموده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که احتمال تغییر حسابرس در صاحبکاران بزرگ نسبت به صاحبکاران کوچک کمتر است. همچنین یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که احتمال تغییر حسابرس در صاحبکاران با رشد بالا نسبت به صاحبکاران با رشد پایین بیشتر است و احتمال تغییر حسابرس در صاحبکاران با وضعیت مالی نامناسب نسبت به صاحبکاران با وضعیت مالی مناسب، بیشتر است.

کمال زارعی مروج (۱۳۸۴)، در تحقیقی تلاش نموده عواملی که بر تغییر حسابرس توسط شرکت‌های ایرانی موثر است را شناسایی کند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که عواملی مانند: افزایش حق الزحمه درخواستی توسط حسابرس، کیفیت پایین خدمات ارائه شده توسط حسابرس و تغییر در مدیریت شرکت صاحبکار به صورت مثبت، اندازه واحد تجاری (اندازه‌گیری شده به وسیله مبلغ دفتری دارایی‌ها) و نرخ بازگشت سرمایه شرکت به صورت منفی با احتمال تغییر حسابرس در شرکت‌های ایرانی رابطه دارد.

#### ۱-۶. فرضیه‌های تحقیق

بر اساس مطالعات اکتشافی مدل مفهومی تحقیق که در فصل دوم ارائه گردیده است و پرسش‌های مطرح شده در قسمت پایانی بیان مسئله، فرضیه‌های زیر قابل ارائه است:

#### فرضیه ۱

احتمال انجام تعدیلات سنواتی در شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند، نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است.