

## رابطه بین محافظه کاری حسابداری با تغییر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر بهمن بنی مهد\* سید سلمان فلاح میر عباسی\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۸۹/۰۵/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۰۶/۱۵

### چکیده

این تحقیق رابطه بین شاخص محافظه کاری حسابداری و تغییر حسابرس طی یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ را مورد بررسی قرار می دهد. با استفاده از داده های ترکیبی از ۵۶ شرکت مشخص گردید که شاخص محافظه کاری حسابداری با تغییر حسابرس رابطه معنی دار ندارد. همچنین با افزودن متغیرهایی مانند شاخص Z آلتمن، شاخص مدیریت سود و اندازه شرکت، مشخص شد که متغیرهای مذکور نیز هیچ رابطه معنی داری با تغییر حسابرس در ایران ندارند و در واقع عوامل تاثیرگذار بر تغییر حسابرس در ایران بیشتر عوامل غیر کمی و غیر حسابداری هستند. برای آزمون فرضیه ها نیز از دو روش آماری مختلف یعنی رگرسیون لجستیک و آزمون برابری میانگین استفاده شده است. هر دو آزمون نتایج یکسانی از آزمون فرضیه هارا نشان می دهند.

واژه های کلیدی: محافظه کاری حسابداری، تغییر حسابرس، مدیریت سود، شاخص Z آلتمن.

\* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال .

## ۱- مقدمه

تغییر حسابرس، پدیده‌ای است که بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی در کشور رواج یافته است. مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می‌کنند تا عملکرد خود را مثبت جلوه دهند، از اینرو برای اظهارنظر حسابرسان نسبت به صورت های مالی واحد تجاری تحت کنترل خود، اهمیت زیادی قایل می‌شوند. اما مشکل از آن جایی آغاز می‌شود که مدیران از یک سری رویه‌ها استفاده می‌کنند که لزوماً با اصول و استانداردهای حسابداری مطابقت ندارد و به اجبار از حسابرسان مستقل می‌خواهند که در مورد این رویه‌ها اظهارنظر مطلوب ارائه نمایند؛ که این امر موجب خدشه‌دار نمودن استقلال حسابرسان خواهد شد. بررسی دعاوی حقوقی مربوط به تقلب های مدیریت در آمریکا نشان می‌دهد که اکثر شرکت های درگیر در این دعاوی، قبل از آن، حسابرسان خود را تغییر داده بودند و تغییر حسابرس نیز بیشتر بخاطر اختلاف نظر در مورد کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری بوده است. طبق استانداردهای حسابرسی ایران نیز زمانی که شرکتی از حسابرسان می‌خواهد در مورد صورت های مالی گزارش دهند، در صورت تغییر حسابرس، حسابرس جدید قبل از ارائه گزارش بایستی با حسابرس قبلی شرکت مشورت نموده و در مورد درک محتوا و شکل معاملات اطمینان حاصل نمایند. البته چنانچه حسابرس وظیفه خود را به درستی انجام ندهد و یا اینکه حق الزحمه نامتناسب مطالبه کند، بدیهی است که موضوع تغییر حسابرس، امری منطقی خواهد بود. در کشور برای جلوگیری از وابستگی حسابرسان به مدیران و کارکنان شرکت طبق مصوبه آیین رفتار حرفه ای ضروری است که هیچ کارحسابرسی بیش از سه سال توسط یک مسئول کار و بیش از پنج سال با مسئولیت یک شریک انجام نشود. همان گونه که مشخص است این الزامات در داخل یک موسسه حسابرسی وجود دارد و در نتیجه برای حفظ استقلال و بی‌طرفی نیازی به تغییر ادواری حسابرسان نمی‌باشد.

هدف این تحقیق آن است که اثر محافظه کاری حسابداری بر تغییر حسابرس، طی یک دوره هفت ساله بررسی و مبانی نظری موضوع تغییر حسابرس در ایران بسط داده

شود. اهمیت پژوهش این است که به گونه تجربی به تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران، مدیران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری نشان دهد که تا چه اندازه میان تغییر حسابرسان و محافظه‌کاری حسابداری رابطه وجود دارد؟ پیشنهاد تحقیق، روش تحقیق و یافته‌های آن در ادامه مقاله ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

### تعریف محافظه‌کاری

باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری را الزام به داشتن درجه بالایی از اثبات و تائید برای شناخت اخبار خوب مانند سود، در مقابل شناخت اخبار بد مانند زیان تعریف می‌نماید. این تعریف، محافظه‌کاری را از دیدگاه سود و زیان توصیف می‌نماید (باسو<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷) اما تعریف دیگر، تعریف محافظه‌کاری از دیدگاه ترازنامه است. بر اساس این دیدگاه، در مواردی که تردیدی واقعی در انتخاب بین دو یا چند روش گزارشگری وجود دارد، روشی باید انتخاب شود که کمترین اثر مطلوب بر حقوق صاحبان سهام را داشته باشد (فلتمن و اوهلسون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵). تعریف سوم درباره محافظه‌کاری بر پایه دیدگاه ترکیبی ترازنامه و سود و زیان است. در دیدگاه سوم، محافظه‌کاری، یک مفهوم حسابداری است که منجر به کاهش سود انباشته گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع تر هزینه، ارزیابی پائین دارایی و ارزیابی بالای بدهی می‌شود (گیوولی و هین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰). در این تحقیق از تعریف سوم برای محاسبه شاخص محافظه‌کاری استفاده شده است. دسته بندی دیگری برای تعریف محافظه‌کاری از سوی رایان (۲۰۰۶) ارائه شده است که عبارت است از محافظه‌کاری شرطی<sup>۴</sup> و محافظه‌کاری غیر شرطی<sup>۵</sup>.

محافظه‌کاری شرطی، محافظه‌کاری است که توسط استانداردهای حسابداری الزام

---

۱. Basu

۲. Feltham & Ohlson

۳. Givoly & Hyan

۴. Conditional Conservatism

۵. Unconditional Conservatism

شده است. یعنی شناخت به موقع زیان در صورت وجود اخبار بد و نامطلوب و عدم شناخت سود در مواقع وجود اخبار خوب و مطلوب. مثلاً کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش در ارزیابی موجودی کالا، نوعی محافظه کاری شرطی است. به این نوع محافظه کاری، محافظه کاری سود و زیان و یا محافظه کاری گذشته نگر نیز می‌گویند. اما محافظه کاری غیر شرطی از طریق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، الزام نگردیده است. این نوع محافظه کاری، کمتر از واقع نشان دادن ارزش دفتری خالص دارایی‌ها بواسطه رویه‌های از پیش تعیین شده حسابداری است. محافظه کاری مذکور، به محافظه کاری ترازنامه و یا محافظه کاری آینده نگر نیز معروف است (ری یان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶).

### حسابرسی و محافظه کاری حسابداری

یکی از نظریه‌های مرتبط با لزوم انجام حسابرسی در یک واحد تجاری، نظریه کارگزاری است. بر اساس این نظریه سهامداران واحد تجاری فردی به نام مدیر را به عنوان نماینده یا کارگزار خود انتخاب و او را در جایگاه مسئول و مأمور ارائه مجموعه‌ای از خدمات مشخص قراردادده و اختیار تصمیم‌گیری نیز به او تفویض می‌شود. در پی این تفویض اختیار، مدیر ممکن است بواسطه قدرتی که به او تفویض شده است به دنبال حداکثر کردن ثروت و منافع شخصی خود بوده و به گونه‌ای بر خلاف منافع سهامداران عمل نماید. بنابراین در اینجا، ضرورت اعمال نظارت بر رفتار مدیر از طریق حسابرسی مطرح می‌شود (امیر اصلانی، ۱۳۸۱).

همچنین تئوری اثباتی حسابداری فرض می‌نماید که مدیر در گزارش عملکرد خود به اشخاص طرف قرارداد با واحد تجاری (از جمله سهامداران)، جانبدارانه عمل نموده بطوری که ممکن است اطلاعات و ارقام حسابداری را به نفع خود دستکاری و بیش از واقع نشان دهد (واتس و زیمرمن<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰). در این میان محافظه کاری حسابداری می‌

۱. Ryan

۲. Watts & Zimmerman

تواند با به تأخیر انداختن شناسایی سود و بواسطه الزام قابلیت تأیید و اثبات خود در شناسایی سود و دارایی‌ها، رفتار فرصت طلبانه و جانبدارانه مدیر را در بیش‌نمایی سود و دارایی‌ها محدود نماید (واتس، ۲۰۰۳). همچنین اعتقاد بر آن است که محافظه‌کاری حسابداری می‌تواند حسابرسان را در مقابل دعاوی حقوقی و قضایی علیه آن‌ها، مصون نماید (بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ بیور، ۱۹۹۳). در عمل نیز محافظه‌کاری حسابداری مورد تأیید حسابرسان بوده و به عبارتی رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری نیز بیشتر از سوی آن‌ها حمایت می‌شود (لی، ۲۰۰۷). عدم اتفاق نظر میان مدیران و حسابرسان در بکارگیری رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری، مدیران را به تغییر حسابرسان تشویق می‌نماید. به بیانی دیگر، مدیران در راستای دستیابی به اظهار نظر مطلوب خود اقدام به تغییر حسابرسان می‌نمایند. نتایج تحقیق کریشنان نشان داد میان محافظه‌کاری حسابداری و تغییر حسابرسان رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. او نشان داد شرکت‌ها، به دلیل نارضایتی از تأکید حسابرسان بر بکارگیری رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری، اقدام به تغییر حسابرسان می‌نمایند (کریشنان، ۱۹۹۴).

## ۲-۱- نتایج تحقیقات در رابطه با موضوع تغییر حسابرسان

تحقیقات مختلفی در ایران و سایر کشورها انجام شده است که اهم این موارد به صورت جدول ۱ ارائه می‌گردد:

- 
۱. Ball & et al
  ۲. Beaver
  ۳. Li
  ۴. Krishnan

جدول ۱- پیشینه تحقیق در رابطه باموضوع تغییر حسابداری

ردیف	نام محقق	عنوان تحقیق	سال	نتایج تحقیق
۱	فلاح موحد	مطالعه تغییر حسابداری و بازرسی قانونی مؤسسات عضو جامعه حسابداری	۱۳۸۷	وجود اختلاف نظر میان صاحبکار و حسابداری، حق الزحمه حسابداری، تغییر در مدیریت شرکت، عدم رابطه مناسب میان کارکنان صاحبکار و کارکنان حسابداری باعث تغییر حسابداری و بازرسی قانونی می گردد.
۲	پور بهبهانی	بررسی رابطه حسابداری- صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابداری و تغییر حسابداری در ایران	۱۳۸۷	افزایش مدت تصدی حسابداری باعث کاهش احتمال تغییر حسابداری می شود. همچنین میان وضعیت مالی صاحبکار و تغییر حسابداری رابطه معنی داری وجود ندارد.
۳	ایمان زاده	بررسی دلایل تغییر حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳۸۵	حق الزحمه حسابداری، کیفیت کار حسابداری، تغییر مدیران شرکت ها، اندازه شرکت و نرخ بازگشت سرمایه شرکت ها بر تغییر حسابداری از سوی شرکت ها مؤثر است.
۴	زارعی مروج	شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابداری در ایران	۱۳۸۴	حق الزحمه حسابداری، کیفیت کار حسابداری، تغییر مدیران شرکت ها، اندازه شرکت، نرخ بازگشت سرمایه، میزان دارایی های شرکت و تعداد واحدهای تابعه شرکت از عوامل مؤثر تغییر حسابداری در ایران می باشد.
۵	محرمی	اهمیت ویژگی های مؤسسات حسابداری در فرآیند انتخاب حسابداری توسط شرکت ها و انگیزه های تغییر حسابداری در میان شرکت های ایرانی	۱۳۷۸	استفاده از تیم حسابداری کم تجربه، گردش و جایجایی زیاد پرسنل تیم حسابداری، تغییرات در مدیریت سطح عالی شرکت و عدم رضایت صاحبکار از کیفیت حسابداری از دلایل ایجاد انگیزه تغییر حسابداری در میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است، ولی میان حق الزحمه حسابداری و تغییر حسابداری ارتباط معنی داری وجود ندارد.
۶	لی	محافظه کاری حسابداری و مدت تصدی حسابداری	۲۰۰۷	هرچه مدت تصدی حسابداری در شرکت بیشتر باشد، محافظه کاری حسابداری نیز بیشتر می شود.
۷	مگینا	تغییر حسابداری و ورشکستگی	۲۰۰۸	میان شاخص ورشکستگی Z آلتمن و تغییر حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.

بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری با تغییر حسابرس در ... ۱۰۱

۸	جن کینز و ولوری	اثر مدت تصدی حسابرس بر گزارش محافظه‌کارانه سود حسابداری	۲۰۰۶	رابطه ای مستقیم میان افزایش سود محافظه‌کارانه و عدم تغییر حسابرس وجود دارد.
۹	گایگر و راگاناندان	مدت تصدی حسابرسی و نارسایی گزارش‌های حسابرسی	۲۰۰۲	در سال‌های اولیه تصدی حسابرسی، نسبت به زمانی که حسابرس برای مدت طولانی به صاحبکار خدمات می‌دهد نارسایی گزارش‌های حسابرسی به طور معنی‌داری بیشتر است. همچنین میان طول مدت همکاری حسابرسان با صاحبکار و احتمال این که شرکت ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی گزارش مشروط از بابت تداوم فعالیت دریافت کرده باشد ارتباط مثبت وجود دارد.
۱۰	وو و چای کو	بررسی عوامل مرتبط با تغییر حسابرس در کشور سنگاپور	۲۰۰۱	کیفیت حسابرسی، تغییر مدیریت شرکت، فرصت‌های دستکاری سود، اهرم مالی، اظهار نظر مشروط حسابرس، تنوع فعالیت‌های صاحبکار و تعداد زیاد واحدهای تابعه تأثیر مستقیم بر تغییر حسابرس می‌گذارند. اما میان حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه شرکت، وضعیت مالی، رشد شرکت و فعالیت‌های تأمین مالی شرکت با تغییر حسابرس ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.
۱۱	کریشنان	تغییر حسابرس و محافظه‌کاری	۱۹۹۴	محافظه‌کاری حسابداری رابطه مستقیمی با تغییر حسابرس دارد.
۱۲	شوارتز و منان	تغییر حسابرس توسط شرکت‌های ورشکسته	۱۹۸۵	شرکت‌هایی که در حال ورشکستگی هستند و یا مشکلات مالی دارند تمایل بسیاری برای تغییر حسابرس نسبت به شرکت‌های سالم‌تر دارند. ولی ارتباط معنی‌داری میان اندازه شرکت با تغییرات حسابرسان مشاهده نشد.

(ادامه جدول ۱)

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۲-۲- تحقیقات انجام شده در مورد محافظه‌کاری

### تحقیقات انجام شده در ایران

بنی مهد (۱۳۸۵) بر اساس اطلاعات یک دوره یازده ساله (۱۳۷۳ تا ۱۳۸۳) از

شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، عوامل مؤثر بر محافظه کاری حسابداری را تعیین و مدلی را برای اندازه گیری آن پیشنهاد داد. نتایج تحقیق او نشان داد که محافظه کاری حسابداری و شاخص سودآوری (بازده دارایی ها) در ایران طی دوره تحقیق بطور همزمان کاهش یافته است. اندازه شرکت ها و مالیات بر محافظه کاری حسابداری اثری نداشته و محافظه کاری حسابداری نمی تواند به عنوان یک مکانیزم قراردادی کارآمد برای کاهش تعارض های تقسیم سود بین سهامداران و اعتباردهندگان محسوب گردد (بنی مهد، ۱۳۸۵).

کردستانی و امیر بیگی (۱۳۸۷) رابطه بین عدم تقارن زمانی سود و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام را مورد بررسی قرار دادند. آن ها در این تحقیق دریافتند که بین عدم تقارن زمانی سود و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، رابطه ای منفی اما معنی دار وجود دارد و هر چه دوره برآورد معیار عدم تقارن زمانی سود طولانی تر شود، این رابطه نیز منفی تر می شود (کردستانی و امیر بیگی، ۱۳۸۷). در تحقیق دیگر، رضا زاده و آزاد (۱۳۸۷) رابطه بین محافظه کاری حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی را طی دوره ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آن ها حاکی از وجود رابطه مثبت و معنی دار میان عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه گذاران و محافظه کاری حسابداری است. همچنین طبق نتیجه گیری آن ها، تغییر در عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه گذاران موجب تغییر در سطح محافظه کاری می شود (رضازاده و آزاد، ۱۳۸۷). در دو تحقیق اخیر برای سنجش محافظه کاری حسابداری از مدل باسو (۱۹۹۷) استفاده شده است. مدل مذکور به رابطه ۱ می باشد:

$$NI = b_0 + b_1RD + b_2R + b_3R.RD \quad (1)$$

که در آن:

$NI$  = نسبت بازده به عایدات می باشد که برابر است با عایدات ( $E$ ) تقسیم بر

قیمت سهام در آغاز دوره مالی

$R$  = بازده سهام در طول سال مالی که از طریق تغییر در قیمت بازار اندازه گیری



می شود.

$RD =$  یک متغیر مجازی است. وقتی که  $R < 0$  است مقدار آن برابر ۱ خواهد بود. همچنین هنگامی که  $R \geq 0$  باشد مقدار آن صفر است. هرگاه بازده سهام منفی باشد، فرض می شود که آن، اخبار بد درباره آینده را منعکس می نماید. بنابراین این متغیر مجازی، زمانی که بازده سهام اخبار بد درباره آینده را پیش بینی نمی کند، مقدار صفر را به خود می گیرد و در غیر این صورت مقدار آن یک خواهد بود. به عبارت دیگر وقتی که  $R$  نتواند اخبار بد آینده را پیش بینی کند؛ یعنی در صورت فقدان محافظه‌کاری مقدار آن صفر خواهد بود.

ضریب  $b_2$  رابطه بین عایدات (سود حاصل از عملیات مستمر) و بازده سهام را نشان می دهد.

$b_3$  هنگامی که عایدات و نیز بازده سهام عملکرد بد آتی را پیش بینی می کند، این ضریب شدت رابطه بین عایدات و بازده سهام را نشان می دهد. این ضریب همان معیار باسو درباره اندازه گیری محافظه‌کاری سود است. چون سود اساساً عملکرد بد پیش بینی شده در آینده را منعکس می کند. برآورد  $b_3$  در مدل باسو در حدود ۰/۱۶ است (باسو، ۱۹۹۷).

تحقیقات مختلف نشان داده اند که مدل باسو دارای ایراداتی به شرح زیر است:

- مدل باسو در مورد شرکت هایی که برای آن ها بازده سهام وجود ندارد، نظیر شرکت های پذیرفته نشده در بورس، کاربردی ندارد (ری یان، ۲۰۰۶).
- محافظه‌کاری نهفته در ترازنامه را نشان نمی دهد (ری یان).
- در تحقیق گیولی و همکاران (۲۰۰۷) معیار محاسبه شده برای محافظه‌کاری براساس مدل باسو با معیار محاسبه شده توسط سایر مدل ها همبستگی منفی و غیرمستقیم دارد. بین نتایج تحقیقات با استفاده از مدل باسو با سایر مدل ها تضاد زیادی وجود دارد (گیولی و همکاران، ۲۰۰۷).

- در برخی تحقیقات نشان داده شده است، در نمونه هایی که محافظه کاری بالاست مدل باسو میزان محافظه کاری را پائین نشان می دهد و برعکس (احمد و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲).

- از بازده سهام برای تفکیک نمونه شرکت ها به دو گروه دارای اخبار خوب و دارای اخبار بد استفاده می شود. بازده منفی شاخصی برای اخبار بد و بازده مثبت، شاخصی برای اخبار خوب است. براساس فرضیه بازار کارآمد قیمت های سهام بطور کارآ منعکس کننده اطلاعات مربوط درباره یک شرکت است. قیمت های سهام منعکس کننده اطلاعات دریافت شده از سایر منابع نیز هست، یعنی منابعی غیر از سود حسابداری (ری یان، ۲۰۰۶). یکی از تفاوت های این تحقیق با سایر تحقیقات داخلی، عدم استفاده از مدل باسو برای اندازه گیری محافظه کاری حسابداری است.

### تحقیقات انجام شده خارج از ایران

باسو (۱۹۹۷) در تخمین شاخص محافظه کاری، رابطه بین عایدات و بازده سهام را از طریق رگرسیون بررسی نمود. او دریافت در شرکت هایی که بازده سهام آن ها منفی است، بازده سهام همبستگی بیشتری با عایدات دارد تا در شرکت هایی که بازده سهام آن ها مثبت است. باسو دریافت در دوره هایی که دعاوی قضایی در آمریکا افزایش یافته، محافظه کاری نیز افزایش یافته است (باسو، ۱۹۹۷).

بال و همکاران (۲۰۰۰) طی تحقیقی به این نتیجه رسیدند که در کشورهایی که قوانین آنان براساس عرف جامعه تعیین می شود (مانند آمریکا، استرالیا، انگلستان و کانادا)، استفاده از ارقام منتشر شده صورت های مالی در قراردادهای باعث شده است که ارقام سود، بسیار محافظه کارانه محاسبه شود تا نسبت به کشورهایی که فاقد قوانین عرفی (مانند فرانسه، آلمان و ژاپن) هستند (بال و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

احمد و همکاران (۲۰۰۲) نشان دادند که شرکت های بزرگ، از روش های حسابداری

۱. Ahmed et al

۲. Ball et al

بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری با تغییر حسابرِس در ... ۱۰۵

محافظه‌کارانه بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده می‌کنند. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که اگر تضاد منافع میان وام‌دهندگان و سهامداران در تقسیم سود وجود داشته باشد، در آن صورت مدیران شرکت‌های وام‌گیرنده، احتمالاً اشتیاق بیشتری به استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری دارند (احمد و همکاران، ۲۰۰۲).

لافوند و واتز (۲۰۰۸) دریافتند که میان محافظه‌کاری حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه وجود دارد. تغییر در عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران منجر به تغییر در محافظه‌کاری می‌شود. این موضوع نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا مبنی بر اینکه محافظه‌کاری موجب عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود را نقض می‌نماید (لافوند و واتس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

گیولی و همکاران (۲۰۰۷) اشاره دارند که برای محاسبه شاخص محافظه‌کاری، همزمان باید از مدل‌های مختلف استفاده نمود. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که نتایج مدل باسو با سایر مدل‌ها متفاوت است و با توجه به این که محیط گزارشگری از نظر نوع صنعت، کشور و دوره زمانی متفاوت است، باید همزمان از مدل‌های متفاوت استفاده نمود.

نیکلاف<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و محدودیت‌های قراردادهای بدهی را مورد بررسی قرار داد. او دریافت که هرچه محدودیت‌های قرارداد بدهی افزایش یابد، محافظه‌کاری نیز افزایش می‌یابد.

### ۳- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق شامل فرضیه‌های اصلی زیر می‌باشد:

۱- میان تغییر حسابرِس و شاخص محافظه‌کاری حسابداری رابطه معنی‌دار وجود دارد.

۲- میان تغییر حسابرِس و شاخص Z آلتمن رابطه معنی‌دار وجود دارد.

۱. Lafond & Watts

۲. Nikolaev

۳- میان تغییر حسابرس و شاخص مدیریت سود رابطه معنی دار وجود دارد.

۴- میان تغییر حسابرس و اندازه شرکت رابطه معنی دار وجود دارد.

#### ۴- روش تحقیق

روش این تحقیق از نوع همبستگی می باشد. در روش همبستگی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته اندازه گیری می شود. از آن جایی که متغیر وابسته (تغییر حسابرس)، یک متغیر مجازی با مقادیر یک و صفر است، بنابراین از روش رگرسیون لجستیک استفاده می شود. در رگرسیون لجستیک، متغیر وابسته مقدار صفر و یک را به خود اختصاص می دهد. در این تحقیق اگر حسابرس تغییر کرده باشد، مقدار متغیر وابسته در آن سال برابر یک و در غیر این صورت، برابر صفر خواهد بود. همچنین نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رگرسیون لجستیک از طریق آزمون آماری دیگری به نام آزمون برابری میانگین، مورد مقایسه قرار می گیرد. به عبارت دیگر در این تحقیق برای آزمون فرضیه ها از دو روش آماری متفاوت استفاده شده است.

#### ۵- متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته در این تحقیق، تغییر حسابرس است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. مقدار یک برای شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و صفر برای شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند. همچنین متغیرهای مستقل تحقیق شامل شاخص محافظه کاری، شاخص مدیریت سود، شاخص  $Z$  التمن و اندازه شرکت می باشد. در زیر چگونگی اندازه گیری متغیرهای تحقیق شرح داده می شود:

#### شاخص محافظه کاری حسابداری:

در تحقیق حاضر برای اندازه گیری شاخص محافظه کاری حسابداری، از مدل گیولی و هین (۲۰۰۰) استفاده شده است. شاخص محافظه کاری بر اساس مدل مزبور به رابطه ۲ محاسبه می شود:

بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری با تغییر حسابرسان در ... ۱۰۷

$$(۲) \quad (-۱) \times \frac{\text{اقلام تعهدی عملیاتی}}{\text{جمع دارایی‌ها در اول دوره}} = \text{شاخص محافظه‌کاری}$$

اقلام تعهدی عملیاتی از تفاوت سود خالص و جریان نقدی عملیاتی بعلاوه هزینه استهلاک به دست می‌آید. به عقیده گیولی و هین (۲۰۰۰) رشد ارقام تعهدی می‌تواند شاخصی از تغییر در درجه محافظه‌کاری حسابداری در طول یک دوره بلند مدت باشد. به بیانی دیگر اگر ارقام تعهدی نظیر حساب‌های دریافتی افزایش یابد، در آن صورت محافظه‌کاری کاهش می‌یابد و بر عکس، از این رو برای تعیین جهت تغییرات محافظه‌کاری ارقام تعهدی در عدد منفی یک ضرب می‌شود. برای کنترل عامل تورم بر ارقام تعهدی و تغییرات محافظه‌کاری و همچنین برای همگن کردن اطلاعات در سطح شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف، متغیرهای تحقیق بر جمع دارایی‌ها تقسیم شده است.

### شاخص مدیریت سود:

جونز در مدلی که در سال ۱۹۹۱ برای بررسی مدیریت سود ارائه کرد، فرض کرد که ارقام تعهدی غیر اختیاری در طول زمان ثابت هستند. این مدل که سعی در تفکیک ارقام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری دارد، سعی شده است که تأثیر شرایط اقتصادی یک واحد تجاری بر ارقام تعهدی غیر اختیاری را کنترل کند. در مدل یاد شده در اولین قدم، ارتباط مجموع ارقام تعهدی برای یک دوره زمانی مشخص که به دوره رویداد معروف است، با متغیرهای درآمد و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به شرح رابطه ۳ برآورد می‌شود:

$$(۳) \quad \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_{it} \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1it} \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2it} \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

$TA_{it}$  = مجموع ارقام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$

$A_{it-1}$  = جمع دارایی‌ها در پایان سال  $t-1$

تغییرات در درآمد عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$   $\Delta REV_{it} =$

خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$   $PPE_{it} =$

$\varepsilon =$  بیانگر خطای مدل است. در مدل فوق، قدر مطلق خطا به تفکیک هر صنعت شاخصی برای مدیریت سود می باشد و نشان می دهد چه بخشی از ارقام تعهدی به واسطه مدیریت سود ایجاد شده است و قابلیت تبدیل شدن به وجه نقد را ندارد (جونز<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱).

وجود فرصت‌های دستکاری سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و زمینه‌ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس خواهد بود. تحقیقات گذشته (شوارتز و منان<sup>۲</sup> ۱۹۸۵) وجود ارتباط مستقیم بین این عامل و تغییر حسابرس را تأیید نموده‌اند.

#### اندازه شرکت:

پالمرز<sup>۳</sup> (۱۹۸۴) نشان داد که هرچه اندازه شرکت بزرگ‌تر شود تعداد قراردادهای کارگزاری و کارگماری نیز افزایش می‌یابد و این امر نظارت مالکیت بر مدیریت و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکیت و مدیریت را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند. این امر ضرورت استقلال حسابرس را بیشتر می‌کند. جانسون و لایز<sup>۴</sup> (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای دارد. از این رو در این تحقیق نیز اندازه شرکت به عنوان یک متغیر مستقل در نظر گرفته شده است.

#### شاخص $Z$ آلمن:

شاخصی است برای اندازه‌گیری ورشکستگی شرکت‌ها. این شاخص توسط

---

۱. Jones  
 ۲. Schwartz and Menon  
 ۳. Palmrose  
 ۴. Johnson and Lys

بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری با تغییر حسابرِس در ... ۱۰۹

آلتمن<sup>۱</sup> در سال ۱۹۶۸ برای پیش بینی شرکت های ورشکسته ارائه شد. این شاخص عبارتست از جمع نسبت های زیر به شکل رابطه ۴:

سرمایه در گردش به جمع دارایی ها ( $X_1$ )، سودنباشته به جمع دارایی ها ( $X_2$ )، بازده دارایی ها ( $X_3$ )، ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری بدهی ها ( $X_4$ ) و فروش به جمع دارایی ها ( $X_5$ ).

$$Z = \beta_0 X_1 + \beta_1 X_2 + \beta_2 X_3 + \beta_3 X_4 + \beta_4 X_5 \quad (۴)$$

$$Z < 1/2$$

حالت ورشکستگی کامل

$$1/2 < Z < 2/9$$

حالت مابین ورشکستگی و غیر ورشکستگی

$$Z \geq 2/9$$

حالت سلامت کامل

#### ۶- قلمرو تحقیق:

موضوع این تحقیق؛ بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و تغییر حسابرِس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده، که در ۵۶ شرکت طی دوره زمانی سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ (دوره ۷ ساله) مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است.

#### ۷- روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده ها

منبع جمع آوری داده های مورد نیاز این تحقیق، صورت های مالی شرکتها بوده است. داده های مورد نیاز این پژوهش از طریق بانک های اطلاعاتی رایانه ای، مراجعه به کتابخانه، بایگانی اداره نظارت و ارزیابی سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار اکسل و پس از اصلاحات و طبقه بندی لازم بر اساس متغیرهای مورد بررسی، وارد رایانه شده است. تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم افزار SPSS شماره ۱۶ انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها و روابط میان متغیرهای مستقل و وابسته از دو آزمون متفاوت برابری میانگین و رگرسیون لجستیک استفاده می شود.

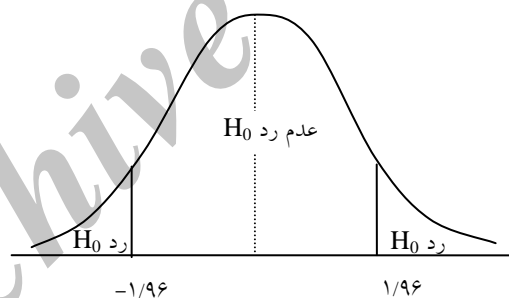
۱. Altman

### ۷-۱- آزمون برابری میانگین

برای مقایسه میانگین دو گروه از شرکت ها که میزان اندازه شرکت، شاخص آلتمن، شاخص محافظه کاری و شاخص مدیریت سود در شرکت هایی که تغییر حسابرس داشته و آن هایی که تغییر نداشته اند از این آزمون استفاده شده است. در این آزمون فرض  $H_0$  و  $H_1$  بصورت زیر خواهد بود:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 \\ H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases} \begin{cases} H_0 : \text{میانگین شاخص در شرکت هایی که تغییر حسابرس داشته اند برابر با شرکت هایی است که تغییر حسابرس نداشته اند.} \\ H_1 : \text{میانگین شاخص در شرکت هایی که تغییر حسابرس داشته اند برابر با شرکت هایی نیست که تغییر حسابرس نداشته اند.} \end{cases}$$

ناحیه رد و قبول فرض صفر به صورت نمودار ۱ است:



نمودار ۱- ناحیه رد و قبول فرضیه صفر

با توجه به جدول شماره ۲ مقادیر سطح معنی داری حاکی از آن است که در دو حالت تغییر حسابرس یا عدم تغییر حسابرس تفاوت معناداری بین میانگین چهار شاخص وجود ندارد. زیرا مقادیر آن ها برای شاخص آلتمن برابر ۰/۷۷۸، اندازه شرکت ۰/۵۳۸، شاخص محافظه کاری ۰/۸۶۳ و شاخص مدیریت سود ۰/۴۰۵ بوده که تمام مقادیر بیشتر از ۵ درصد هستند بنابراین فرض  $H_0$  یعنی برابری میانگین دو گروه رد نمی شود.



جدول ۲- آزمون نمونه های مستقل

	آزمون Levene برای برابری واریانس ها		آزمون t برای برابری میانگین ها			
	F	سطح معنی - داری	t	درجه آزادی	سطح معنی داری (دو دامنه)	تفاوت میانگین
شاخص Z آتمن	۰/۹۵۴	۰/۳۲۹	۰/۲۷۵	۳۷۹	۰/۸۸۳	۰/۰۳۲۶۳۵
			۰/۲۸۳	۲۱۳/۶	۰/۷۷۸	۰/۰۳۲۶۳۵
اندازه شرکت	۶/۲۲۱	۰/۰۱۳	۰/۶۱۷	۳۸۰	۰/۵۶۸	۰/۸۱۷۷۲
				۲۶۷/۷	۰/۵۳۸	۰/۸۱۷۷۲
شاخص محافظه کاری	۰/۰۰۹	۰/۹۲۶	-۰/۱۷۳	۳۸۱	۰/۳۶۲	-۰/۰۰۱۹۹۹
			-۰/۱۷۲	۲۰۶/۹	۰/۳۶۳	-۰/۰۰۱۹۹۹
شاخص مدیریت سود	۰/۶۰۲	۰/۴۳۸	۰/۸۶۹	۳۸۴	۰/۳۸۵	۰/۰۰۸۴۷۷
			۰/۸۳۴	۱۹۶/۸	۰/۴۰۵	۰/۰۰۸۴۷۷

\* منبع: یافته های پژوهشگر

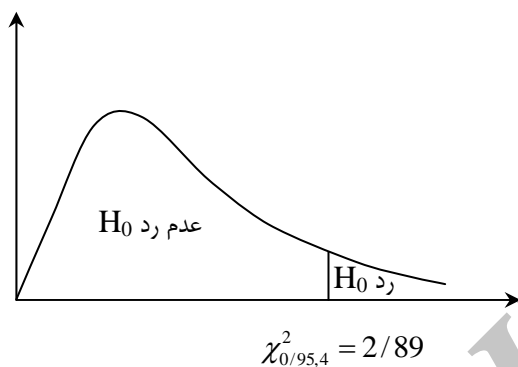
### ۲-۷- رگرسیون لجستیک

روش برآورد مدل های رگرسیون لجستیک در دو بخش انجام شده است. ابتدا با استفاده از روش اینتر ( اجباری) تمام متغیرها در مدل آورده شده اند و در بخش دوم و با استفاده از روش گام به گام تنها متغیرهای معنی دار در مدل لحاظ شده اند. فرض معنی داری مدل به صورت زیر نوشته میشود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = \beta_4 \\ H_1 : \beta_i \neq \beta_j \end{cases} \quad i \neq j = 1, 2, 3, 4, \dots$$

مقدار آماره آزمون کای دو<sup>۱</sup> بر اساس جدول شماره ۳ برابر با ۲/۸۹ بدست آمده است که همان گونه که در نمودار ۲ دیده می شود در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد. بنابراین فرض صفر رد نمی شود. به عبارت دیگر، مدل معنی داری وجود ندارد.

۱. Chi-Square



نمودار ۲ - ناحیه رد و قبول فرضیه صفر

جدول ۳- آزمون ضرایب مدل

مرحله اول	کای دو	درجه آزادی	سطح معنی داری
مرحله	۲/۸۹۲	۴	۰/۵۷۶
بلاک شده	۲/۸۹۲	۴	۰/۵۷۶
مدل	۲/۸۹۲	۴	۰/۵۷۶

\* منبع: یافته های پژوهشگر

### ۳-۷- ضریب تعیین کاکس - اسنل

همانطور که می دانیم هنگام استفاده از روش رگرسیون چند متغیره، ضریب همبستگی (ضریب تعیین)  $R^2$  میزان تغییرات متغیر وابسته بر اثر متغیر مستقل را نشان می دهد. در تحقیق حاضر چون از روش رگرسیون لجستیک استفاده می شود، ضریب تعیین کاکس - اسنل همان نقشی را ایفا می کند که  $R^2$  در رگرسیون چند متغیره ایفا می نماید. عنی مقدار ضریب تعیین کاکس - اسنل نشان دهنده میزان وابستگی میان متغیر وابسته و مستقل می باشد. با توجه به جدول شماره ۴ میزان این شاخص برابر ۰/۰۰۸ است که تقریباً نزدیک به صفر است. یعنی همبستگی میان متغیر وابسته (تغییر حسابرس) با متغیرهای مستقل و تعدیل کننده (شاخص محافظه کاری، شاخص آلتمن، شاخص مدیریت سود و اندازه شرکت) بسیار ضعیف می باشد.

بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری با تغییر حسابرِس در ... ۱۱۳

جدول ۴- ضریب  $R^2$  کاکس - اسنل

مرحله	-2 Log likelihood	$R^2$ کاکس - اسنل	$R^2$ ناگلکرک
۱	۴۳۳/۴۸۸ <sup>a</sup>	۰/۰۰۸	۰/۰۱۱

a. Estimation Terminated at Iteration Number 4 because Parameter Estimates Changed by Less than ۰/۰۰۱.

\* منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج حاصل از جدول آماره های توصیفی شماره ۵ مبین این واقعیت است که درصد پیش بینی مدل در سطح ۷۰٪ بوده است از آنجا که در روش رگرسیون لجستیک، درصد پیش بینی مدل باید بالای ۵۰٪ باشد تا قابل قبول باشد، بنابراین می توان نتیجه گرفت که درصد پیش بینی مدل در تحقیق حاضر درست بوده است.

جدول ۵- آماره های توصیفی و طبقه بندی

مشاهدات	پیش بینی شده				
	تغییر حسابرِس		تغییر نداشته	درصد صحیح	
	تغییر نداشته	تغییر داشته			
مرحله ۱	تغییر حسابرِس	تغییر نداشته	۲۵۴	۰	۱۰۰
		تغییر داشته	۱۰۶	۰	۰/۰۰۰
		درصد کلی			۷۰/۶

\* منبع: یافته های پژوهشگر \*\*ارزش مقطعی ۰/۵ است.

## ۸- آزمون ضرایب متغیرها

فرض ها در مورد آزمون ضرایب به صورت زیر نوشته می شود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_i = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \end{cases} \quad i \neq 0, 1, 2, \dots, 20$$

نتایج حاصل از آزمون ضرایب متغیرها نشان می دهد که مقادیر سطح معناداری

(Sig) برای هر کدام از متغیرهای آلتمن، اندازه شرکت، محافظه کاری و مدیریت سود به ترتیب برابر ۰/۵۰۴، ۰/۳۵۳، ۰/۷۷۸ و ۰/۲۱۰ می باشد، با توجه به این که مقادیر فوق بیشتر از ۵٪ است، فرضیه  $H_0$  رد نمی شود، به عبارتی مقدار ضرایب متغیرها صفر است که حاکی از عدم معناداری این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد است (جدول ۶).

جدول ۶- متغیرها در معادله

	B	S.E.	Wald	درجه آزادی	سطح معنی دار	EXP(B)
X1 مرحله ۱	-۰/۰۷۷	۰/۱۱۵	۰/۴۴۷	۱	۰/۵۰۴	۰/۹۲۶
X2	-۰/۰۸۸	۰/۰۹۵	۰/۸۶۱	۱	۰/۳۵۳	۰/۹۱۵
X3	-۰/۳۴۷	۱/۲۳۱	۰/۰۷۹	۱	۰/۷۷۸	۰/۷۰۷
X4	-۱/۹۰۲	۱/۵۱۶	۱/۵۷۴	۱	۰/۲۱۰	۰/۱۴۹
Constant	۰/۵۷۰	۱/۲۶۷	۰/۲۰۲	۱	۰/۶۵۳	۱/۷۶۸

Variable(s) Entered on Step 1: X1, X2, X3, X4.

\* منبع: یافته های پژوهشگر

مقادیر X1 و X2 و X3 و X4 در جدول فوق همان متغیرهای وابسته یعنی به ترتیب شاخص محافظه کاری، شاخص آلتمن، شاخص مدیریت سود و اندازه شرکت است.

#### ۸-۱- آماره های توصیفی تحقیق

مقادیر شاخص های پراکندگی و مرکزی برای چهار متغیر در دو سطح از شرکت هایی که تغییر حسابرس داشته و یا شرکت هایی که تغییر حسابرس نداشته اند، محاسبه و در جدول شماره ۷ آورده شده است. نزدیکی مقادیر میانگین و انحراف معیار متغیرها در دو سطح از شرکت ها (شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند) مهم ترین عامل بی تاثیر بودن متغیرها در تغییر یا عدم تغییر حسابرس در شرکت هاست.

جدول ۷- آماره های توصیفی

تغییر حسابر س	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	
شاخص Z آلتمن	تغییر نداشته	۲۷۱	۱/۹۰۷۱۴	۱/۰۶۵۶۹۲	۱/۲۸۸	۱/۶۶۸
	تغییر داشته	۱۱۰	۱/۸۷۴۵۱	۱/۰۰۳۱۱۲	۱/۳۷۲	۲/۲۰۷
اندازه شرکت	تغییر نداشته	۲۶۵	۱۲/۸۵۲۵۲	۱/۳۵۹۲۴۰	۰/۸۱۶	۰/۴۲۹
	تغییر داشته	۱۱۷	۱۲/۷۷۰۷۵	۱/۱۱۴۵۲۷	۰/۶۴۶	۰/۶۷۷
شاخص محافظه کاری	تغییر نداشته	۲۷۰	-۰/۰۳۰۰۱	۰/۱۰۲۳۲۰	-۰/۱۰۱	۰/۴۱۸
	تغییر داشته	۱۱۳	-۰/۰۲۸۰۱	۰/۱۰۴۰۶۳	-۰/۲۴۴	۰/۳۸۲
شاخص مدیریت سود	تغییر نداشته	۲۷۱	۰/۱۰۴۳۴	۰/۰۸۴۹۰۳	۱/۱۹۷	۱/۳۰۰
	تغییر داشته	۱۱۵	۰/۰۹۵۸۷	۰/۰۹۳۸۹۷	۱/۵۱۶	۱/۶۵۷

\* منبع: یافته های پژوهشگر

همچنین مقادیر چولگی و کشیدگی متغیرها انحراف زیادی از چولگی و کشیدگی توزیع نرمال نشان نمی دهد. بنابراین توزیع متغیرها نیز نرمال به نظر می رسد.

## ۹- بحث و نتیجه گیری

در تحقیق حاضر تأثیر متغیرهای مستقلی چون شاخص محافظه کاری حسابداری، شاخص Z آلتمن، شاخص مدیریت سود و اندازه شرکت بر متغیر وابسته تغییر حسابر س از دو روش آماری متفاوت یعنی روش برابری میانگین و روش رگرسیون لجستیک مورد آزمون و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج هر دو روش آماری یکسان و مشابه هم بوده است. بنابراین با توجه به نتایج حاصله از تجزیه و تحلیل های آماری و همچنین آزمون فرضیه ها، نتایج بصورت جدول شماره ۸ نشان داده می شود:

جدول ۸- خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

ردیف	فرضیه های تحقیق	متغیرهای مستقل	نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها
۱	میان تغییر حسابرس و شاخص محافظه کاری حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	شاخص محافظه کاری	محافظه کاری در شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و آن هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند متفاوت نیست. بنابراین فرضیه رد می شود.
۲	میان تغییر حسابرس و شاخص Z آلتمن رابطه معنی داری وجود دارد.	شاخص Z آلتمن	شاخص Z آلتمن در شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و آن هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند متفاوت نیست. بنابراین فرضیه رد می شود.
۳	میان تغییر حسابرس و شاخص مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد.	شاخص مدیریت سود	شاخص مدیریت سود در شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و آن هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند متفاوت نیست. بنابراین فرضیه رد می شود.
۴	میان تغییر حسابرس و اندازه شرکت رابطه معنی داری وجود دارد.	اندازه شرکت	اندازه شرکت در شرکت هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند و آن هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند متفاوت نیست. بنابراین فرضیه رد می شود.

\* منبع: یافته های پژوهشگر

۱۰- پیشنهادات تحقیق

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها، به نظر می رسد تغییر حسابرس در ایران بیشتر تحت تأثیر عوامل غیر حسابداری از جمله عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، وجود سهامداران عمده در ترکیب سهام شرکت ها (پایین بودن سهام شناور شرکت ها)، وجود سهامداران حقوقی و شبه دولتی در ترکیب سهام شرکت ها، تصمیم گیری شرکت های هلدینگ برای شرکت های گروه قرار دارد، تا تحت تأثیر عوامل کمی و متغیرهای حسابداری. از این رو برای تحقیقات آتی پیشنهادات زیر ارائه می شود:

- ۱- بررسی رابطه بین استقلال حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری
- ۲- بررسی رابطه بین تغییر حسابرِس با نظام راهبری شرکت‌ها
- ۳- بررسی تطبیقی استقلال حسابرِس قبل و بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی
- ۴- بررسی اثر خصوصی سازی صنایع بر کیفیت گزارش حسابرسی

## منابع

- امیر اصلانی، حامی، (۱۳۸۱)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، نشریه شماره ۱۵۹، انتشارات سازمان حسابرسی: ۲۳.
- ایمان‌زاده، پیمان، (۱۳۸۵)، « بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران »، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی.
- بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۸۶)، « تبیین و ارائه الگو برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری حسابداری »، مجله اقتصاد و مدیریت، انتشارات دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
- پوربهبهانی، امین، (۱۳۸۷)، « بررسی رابطه حسابرِس - صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرسی و تغییر حسابرِس در ایران »، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- رضا زاده، جواد و آزاد عبدالله، (۱۳۸۷)، " رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی "، فصل‌نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴: ۸۰-۶۳.
- زارعی مروج، کمال، (۱۳۸۴)، « شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرِس در ایران »، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- فلاح موحد، مرتضی، (۱۳۸۷)، « مطالعه تغییر حسابرِس و بازرِس قانونی (مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) »، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی.
- کردستانی و امیر بیگی، (۱۳۸۷)، " محافظه‌کاری در گزارشگری مالی: بررسی رابطه عدم تقارن زمانی سود و MTB به عنوان دو معیار ارزیابی محافظه‌کاری "، فصل‌نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۲: ۱۰۶-۸۹.

محرمی، بهرام، (۱۳۷۸)، « اهمیت ویژگی های مؤسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس توسط شرکت ها و انگیزه های تغییر حسابرسان در میان شرکت های ایرانی»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

Ahmed, A. S., Billings, B. K., Morton, R. M. and, (2002) , M. Stanford-Harris, "The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts Over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs" , The Accounting Review, 77(4), 867-890.

Altman , E.,(1968)."Financial Ratios, Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy", Available at: [www.stern.nyu.edu/nealtman](http://www.stern.nyu.edu/nealtman).

Ball, R., S.P. Kothari and A. Robin. ,(2000). "The Effect of International Institutional".

Factors on Properties of Accounting Earnings. Journal of Accounting and Economics 29 (1): 1-51.

Basu, S. ,(1997). " The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings " , Journal of Accounting and Economics 24 (1): 3-37.

Beaver, W.H. ,(1993). "Conservatism". Working Paper, Stanford University.

Feltham, G. and Ohlson, J. A. ,(1995)," Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities " , Contemporary Accounting Research, 11(2), 689-731.

Givoly, D. and C. Hayn, (2000) ," The Changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative? " , Journal of Accounting and Economics, 29(3), 287-320.

Geiger, and Raghunandan. ,(2002). "Pricing The Audit Sevcies " , Auditing A Journal of Pracitce & Theory, March, 70-78.

Givoly, D., C. K. Hayn, and A. Natarajan. ,(2007).,"Measuring Reporting Conservatism. " The Accounting Review 82 (1): 65-106.

Hasking, M. E. and Williams. D. D. ,(1990). "A Contingent Model of Intra-Big 8 Auditor Changes. Auditing: " ,A Jounal of Practice and Theory, 9 (Fall): 55-74.

Jenkins, D. and U. Velury ,(2006) , " Does Auditor Tenure Impact The Reporting of Conservative Earnings?" Working Paper, University of Delaware.

Johnson ,W.B and T.Lys.,(1990) , " The Tarket for Audit



Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes." *Journal of Accounting and Economics* , 12 (January), 281-308.

Jones J.J. , (1991). " Earnings Management During Import Relief Investigations" , *Journal of Accounting Research* , 29 , 193-228.

Krishnan, J. ,(1994). "Auditor Switching and Conservatism". *The Accounting Review* , 69 (January): 200-215.

LaFond, W., and R. L. Watts. ,(2008) , "The Information Role of Conservatism " , *The Accounting Review* , Vol. 83 Issue 2, 447-478.

Li Dan ,(2007) , " Auditor Tenure and Accounting Conservatism " , Ph.D. Dissertation , Georgia Institute of Technology.

Maggina , A.G.,(2008) ," Business Consultant , Auditors Switching: An Empirical Investigation " , *Global Journal Of Business Research*. Volume 2. Number 1.

Nikolaev, V., (2008) ,"Debt Covenants and Accounting Conservatism: Complements or Substitutes? " , Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

Palmrose, Z. ,(1984) ," The demand for Quality Differentiated Audit Services in an Agency Cost Setting: an Empirical Investigation." , *Auditing Research Symposium (University of Illinois)*, 229-252.

Ryan, S. ,(2006). "Identifying Conditional Conservatism." *European Accounting Review* , 15 (4): ,511-525.

Schwartz, K. B. and Menon, K.,(1985), "Auditor Switches by Failing Firms." *Accounting Review*, 60 (April).

Watts , R.L. ,(2003) ," Conservatism in Accounting , Part I: Explanations and Implication " , *Accounting Horizons* , 17(3) , 207-221.

Watts, R.L, Zimmerman ,j.l. ,(1990). "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. " *The Accounting Review*, 65(1):, 131-156.

Woo, E. and Chye Koh, H., (2001), " Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study." *Accounting and Business Research*. Vol. 31. No. 2., 133-144.