

تأثیر مدت تصدی حسابرسی و نوع حسابرسی بر گزارشگری محافظه‌کارانه سود

آزینا جهانشاد*

مرتضی نوایی لواسانی**

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۱/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۳/۲۵

چکیده

در ایران طبق دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۶، موسسات حسابرسی مجاز نیستند پس از گذشت چهار سال متوالی، مجدداً سمت حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل را بپذیرند. هدف از تدوین این دستورالعمل ارتقای استقلال حسابرسان بیان شده، زیرا تدوین‌گران آن بر این عقیده‌اند که در مدت تصدی طولانی مدت حسابرسی، از استقلال وی کاسته می‌شود. این امر توجه پژوهشگر را به موضوع مدت تصدی حسابرسی و اثر آن بر شاخص محافظه‌کاری جلب نمود که آیا مدت تصدی طولانی مدت باعث افزایش محافظه‌کاری می‌گردد و یا از آن می‌کاهد. همچنین اثر نوع حسابرسی (سازمان حسابرسی در مقابل سایر موسسات) نیز بر شاخص محافظه‌کاری مورد آزمون قرار گرفت. در این پژوهش برای محاسبه شاخص محافظه‌کاری از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش شامل یک بازه هشت ساله از سال ۱۳۸۲ تا سال ۱۳۸۹ می‌باشد و قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از ارتباطی مثبت و معنی‌دار بین مدت تصدی حسابرسی و شاخص محافظه‌کاری است، به همین جهت از نظر پژوهشگر، تعویض اجباری حسابرسان کمکی به افزایش شاخص محافظه‌کاری نمی‌نماید و شاید ضرورت بازننگری در دستورالعمل احساس می‌شود. به‌عنوان نتیجه دیگر پژوهش، ارتباط معنی‌داری بین نوع حسابرسی و شاخص محافظه‌کاری مشاهده نگردید. به این معنی که تفاوت معنی‌داری در شاخص محافظه‌کاری در شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند و شرکت‌هایی که توسط سایر موسسات، حسابرسی شده‌اند وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: مدت تصدی حسابرسی، نوع حسابرسی، محافظه‌کاری، تغییر حسابرسی.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده اقتصاد و حسابداری، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات. az_jahanshad@yahoo.com

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

۱- مقدمه

استقلال به منزله روحی در کالبد حسابرس و شکل دهنده فلسفه وجودی اوست. اصولاً با ارزش‌ترین دارایی یک حسابرس استقلال اوست و حسابرس دستمزد اعتماد جامعه نسبت به خویش را دریافت می‌کند، اما رسوایی‌های مالی آغاز هزاره سوم از جمله انرون^۱ و ورلدکام^۲ که از آنها به‌عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود انگشت اتهام را به سمت حسابرسان برده و منجر به تصویب قوانینی به منظور بهبود استقلال و کیفیت حسابرسی شده که می‌توان به تصویب قانون ساربینز- آکسلی^۳ (۲۰۰۲) توسط کنگره آمریکا اشاره کرد. این قانون موسسات حسابرسی را ملزم به تعویض اجباری شرکای مسئول کار بعد از ۵ سال حسابرسی متوالی یک صاحبکار واحد می‌نماید. منتقدان تعویض اجباری بر این عقیده‌اند که تعویض اجباری حسابرس پرهزینه بوده و کیفیت سود را می‌کاهد زیرا که در یک رابطه جدید بین صاحبکار و حسابرس، عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد (جنکینز و ولوری،^۴ ۲۰۰۸: ۱۰).

مدافعان این تعویض، بر این عقیده‌اند که با گذشت زمان، حسابرسان تبدیل به مدافعان مدیریت شده و به ادعاهای مدیریت از دید ایشان نگاه می‌کنند 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، ۱۳۸۹: ۷۰-۷۱). از اینرو از کیفیت حسابرسی آنها کاسته شده و به علت وابستگی مالی به صاحبکار استقلالشان به خطر می‌افتد. در کل این عقیده حاکم است که رابطه طولانی مدت صاحبکار و حسابرس ممکن است استقلال را خدشه دار کرده و از کیفیت حسابرسی بکاهد. در ایران نیز 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

-
1. Enron
 2. World com
 3. Sarbanes-Oxley Act(2002)
 4. David S. Jenkins , Uma Velury

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود۱۰۹

اینرو برای اظهار نظر حسابرسان نسبت به صورت های 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 امر موجب خدشه دار نمودن استقلال حسابرسان خواهد شد. در کشورمان بنا به تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل را بپذیرند. این موضوع پژوهشگر را بر آن داشت 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 اصلی این پژوهش این است که:

"آیا بین مدت تصدی حسابرس و گزارشگری محافظه کارانه سود ارتباط

معنی داری وجود دارد یا خیر؟"

همچنین این پژوهش بر آن است تا اثر نوع حسابرس (سازمان حسابرسی در برابر سایر موسسات حسابرسی) را بر گزارشگری محافظه کارانه سود مورد آزمون قرار دهد. با توجه به پژوهش انجام شده توسط مانوئل کانو رد ریگز^۱ موسسات حسابرسی بزرگ میزان محافظه کاری بیشتری را در سودهای گزارش شده نسبت به موسسات غیر بزرگ برای صاحبکارانشان فراهم می آورند (مانوئل کانو رد ریگز، ۲۰۰۹: ۱۲). به همین دلیل

۱۱۰ پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

پژوهشگر بر آن شد تا اثر نوع حسابرس (سازمان حسابرسی در برابر سایر موسسات حسابرسی) را بر گزارشگری محافظه‌کارانه سود مورد آزمون قرار دهد و از آنجاییکه سازمان حسابرسی تنها نهاد حسابرسی در بازار سرمایه ایران است که وظیفه حسابرسی درصد بالایی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بر عهده دارد به‌عنوان موسسه حسابرسی بزرگ در نظر گرفته شده و سایر موسسات حسابرسی به‌عنوان موسسات غیر بزرگ در برابر آن قرار می‌گیرند تا بتوان به این سوال پاسخ داد که:

"آیا بین نوع حسابرس و گزارشگری محافظه‌کارانه سود ارتباط معنی‌داری 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.

در ادامه مقاله، ابتدا مطالب مختصری پیرامون مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه خواهد گردید، سپس به معرفی فرضیات، روش پژوهش، روش نمونه‌گیری و متغیرهای پژوهش پرداخته خواهد شد. در ادامه یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی و نتایج حاصل از فرضیات پژوهش بیان می‌گردد و در انتها به نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادت پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در حسابداری سنتی محافظه‌کاری به‌عنوان شناسایی سریع زیان‌ها و شناسایی با تأخیر سودها تعریف شده است. باسو^۱، محافظه‌کاری را الزام به داشتن درجه بالایی از اثبات و تأیید برای شناخت اخبار خوب مانند سود، در مقابل شناخت اخبار بد مانند زیان تعریف می‌نماید (باسو، ۱۹۹۷: ۵). این تعریف، محافظه‌کاری را از دید سود و زیان

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود ۱۱۱

بررسی کرده است اما فلسام و اولسون^۱ محافظه کاری را این گونه تعریف می کنند که هرگاه تردید در انتخاب بین دو یا چند رویه حسابداری وجود داشته باشد، می بایست روشی انتخاب شود که دارای کمترین اثر مطلوب بر حقوق صاحبان سهام است (فلسام و اولسون، ۱۹۹۵: ۷۰۳). این تعریف محافظه کاری را از دیدگاه ترازنامه توصیف می نماید. با این حال گیولی و هاین^۲ تعریفی متفاوت از محافظه کاری ارائه داده اند که به نوعی ترکیب دو تعریف بالاست، در این دیدگاه، محافظه کاری یک مفهوم حسابداری است که منجر به کاهش سود انباشته گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع تر هزینه، ارزیابی پایین دارایی و ارزیابی بالای بدهی می شود (گیولی و هاین، ۲۰۰۰: ۱۳). در این پژوهش از تعریف و مدل محافظه کاری ارائه شده توسط گیولی و هاین برای محاسبه شاخص محافظه کاری استفاده شده است. با در نظر گرفتن تعاریف بالا، همواره انتقاداتی به محافظه کاری وارد بوده است، محافظه کاری در بهترین حالت، یک روش خیلی ضعیف از برخورد با عدم اطمینان موجود در ارزیابی سود است و در بدترین حالت منتج به انحراف کامل از داده های حسابداری می شود. بنابراین، داده های گزارش شده محافظه کارانه حتی توسط اغلب خوانندگان آگاه بطور صحیح تفسیر نمی شوند. محافظه کاری همچنین با افشای تمام اطلاعات مربوط مخالفت می کند. چون استانداردهای یک شکلی برای اجرای محافظه کاری وجود ندارد که می تواند منجر به عدم قابلیت مقایسه شود (هندریکسن، ون بردا^۳، ۱۹۹۲: ۳۴). با این حال اعتقاد عموم بر این بوده که محافظه کاری به عنوان یکی از مفاهیم بنیادین حسابداری، ابزاری است در جهت حفاظت از مباشر (حسابدار) و یک ویژگی کلیدی در گزارشگری مالی است که مانع از بیش نمایی صورت های مالی می شود و هدف نهایی آن حفاظت از منافع افراد ذینفع است.

1. Feltham G , Ohlson J
2. Givoly & Hayn
3. Hendricksen, E.S. & Vanbreda, M.F

۲-۱- مدت تصدی حسابر س و محافظه کاری

یکی از الزامات قانون ساربینز - آکسلی، تعویض دوره‌ای شرکای حسابر س پس از ۵ سال متوالی حسابر س یک صاحبکار واحد است. هدف از این قانون، افزایش استقلال حسابر س و حفاظت از منافع سرمایه گذاران عنوان شده است. در کل این عقیده حاکم است که رابطه طولانی مدت صاحبکار و حسابر س ممکن است استقلال را خدشه دار کرده و از کیفیت حسابر س بکاهد. از طرفی منتقدان تعویض اجباری بر این عقیده‌اند که تعویض اجباری حسابر س پرهزینه بوده و کیفیت سود را می‌کاهد زیرا که در یک رابطه جدید بین صاحبکار و حسابر س، عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد (جنکینز و ولوری، ۲۰۰۸: ۸). دستورالعملی مشابه این قانون در کشورمان در سال ۱۳۸۶ به تصویب رسیده که تعویض اجباری حسابر سان پس از چهار سال متوالی حسابر س را مقرر کرده است. در رابطه با اثر مدت تصدی حسابر س بر موضوعات مختلف پژوهش‌هایی صورت پذیرفته است که به چند مورد از آنها اشاره می‌کنیم. پژوهش انجام شده توسط جنکینز و ولوری حاکی از آن است که با افزایش مدت تصدی حسابر س بر میزان شاخص محافظه‌کاری افزوده می‌شود از اینرو آنها موضوع تعویض اجباری حسابر سان را مناسب نمی‌بینند. دن لی^۱ موضوع پژوهش جنکینز و ولوری را مجدداً بررسی نمود و نتایج متفاوتی را بدست آورد و به این نتیجه رسید که ارتباط منفی و معنی‌داری بین مدت تصدی حسابر س و شاخص محافظه‌کاری وجود دارد و او بر این اساس از مدافعان تعویض اجباری حسابر سان است (دن لی، ۲۰۱۰: ۱۴). دیویس^۲ در پژوهشی به بررسی اثر مدت تصدی حسابر س بر مدیریت سود پرداخت، نتایج پژوهش او حاکی از آن است که با افزایش مدت تصدی حسابر س، مدیریت سود افزایش می‌یابد و اینکه استقلال حسابر سان در یک رابطه طولانی مدت دستخوش انحراف می‌گردد (دیویس، ۲۰۰۰: ۸). پژوهش قوش^۳ پیرامون

1. Dan Li
2. Larry R. Davis
3. Aloke Ghosh

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود۱۱۳

مدت تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی است، نتایج پژوهش او از تصدی طولانی مدت حسابرسان حمایت می‌کند و حاکی از آن است که با افزایش مدت تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی نیز افزوده می‌شود (قوش، ۲۰۰۴: ۱۷). در کشورمان، شایسته مند به بررسی اثر مدت تصدی حسابرس بر مدیریت سود پرداخته و این طور نتیجه گرفته 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 انگیزه‌های خاص مدیریت می‌باشد (شایسته مند، ۱۳۸۹: ۱۱۳). پوربهبهانی به بررسی رابطه حسابرس - صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرسی و تغییر حسابرس در ایران پرداخت و این گونه نتیجه گرفت که تغییر حسابرسان شرکت‌ها، اغلب باعث میشود اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد (پوربهبهانی، ۱۳۸۷: ۹۳). فلاح میرعباسی به بررسی رابطه محافظه‌کاری حسابداری و تغییر حسابرسان پرداخته و به این نتیجه رسید که ارتباط معنی‌داری بین گزارشگری محافظه کارانه و تغییر حسابرسان وجود ندارد (فلاح میرعباسی، ۱۳۸۹: ۱۰۶). فلاح موحد به بررسی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس و بازرسی قانونی پرداخته و عواملی چون نوع گزارش حسابرس را بر این موضوع مؤثر دانسته است (فلاح موحد، ۱۳۸۷: ۱۲۲).

۲-۲- نوع حسابرس و محافظه‌کاری

همواره یکی از موضوعات جذاب برای پژوهشگران، اثر نوع حسابرس بر فاکتورهای گزارشگری بوده است. از آنجاییکه به طور کلی می‌توان موسسات حسابرسی را به بزرگ (در حال حاضر چهار بزرگ^۱) و موسسات غیر بزرگ تقسیم نمود. انتظار می‌رود تا تفاوت‌های معنی‌داری بین فاکتورهای گزارشگری مالی بین این دو دسته موسسات وجود داشته باشد. نتیجه به دست آمده از پژوهش ردیگز که به

بررسی نوع حسابرس و محافظه‌کاری پرداخته نشان می‌دهد که چهار موسسه بزرگ میزان محافظه‌کاری بیشتری را در سودهای گزارش شده نسبت به موسسات غیربزرگ برای صاحبکارانشان فراهم می‌آورند. پژوهش یوسف^۱ نیز نشان داد که کیفیت حسابرسی در موسسات بزرگ به مراتب بالاتر از موسسات غیربزرگ است و اینکه تفاوت زیادی بین کیفیت حسابرسی‌های انجام شده در میان موسسات غیر بزرگ وجود ندارد (یوسف، ۲۰۰۶: ۱۳). با توجه به خلا پژوهش‌های انجام شده در ایران پیرامون موضوع اثر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر شاخص محافظه‌کاری، علاقه‌مندی نویسندگان به این موضوعات جلب گردید.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به پیشینه پژوهش، فرضیه‌های این پژوهش به صورت دو فرضیه اصلی در نظر گرفته شده است که به شرح ذیل می‌باشد:

فرضیه ۱: بین مدت تصدی حسابرس و گزارشگری محافظه‌کارانه سود ارتباطی مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه ۲: بین نوع حسابرس و گزارشگری محافظه‌کارانه سود ارتباطی معنی‌دار وجود دارد.

۴- روش پژوهش

این پژوهش از دیدگاه تقسیم‌بندی پژوهش‌ها بر حسب هدف، پژوهشی است کاربردی و بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، پژوهشی توصیفی است. پژوهش حاضر از نوع همبستگی می‌باشد. در مطالعات همبستگی، هدف، بررسی رابطه دو به دو متغیرهای موجود در پژوهش است. همبستگی را معمولاً با تحلیل رگرسیون به کار می‌برند. در تحلیل رگرسیون، هدف، پیش‌بینی تغییرات متغیر وابسته با توجه به تغییرات

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود۱۱۵

متغیرهای مستقل است. در اولین مرحله با استفاده از روش کتبخانه‌ای، مبانی نظری مرتبط با موضوع پژوهش از منابع داخلی و خارجی استخراج گردیده است. در گام بعدی، داده‌های مورد نیاز در پژوهش به کمک نرم افزار سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و سایت‌های سازمان بورس "Rdis.ir و Codal.ir" جمع‌آوری شده است و در آخرین مرحله، طبقه بندی داده‌ها، تحلیل آنها و انجام آزمون‌ها به کمک نرم‌افزارهای EXCEL و SPSS 15 انجام شده است.

۵- جامعه آماری و نمونه‌های پژوهش

جهت جمع‌آوری اطلاعات از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۹ استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. اما با توجه به برخی ناهماهنگی‌ها میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، شرایط زیر جهت تعیین جامعه آماری پژوهش در نظر گرفته شده است:

الف) قبل از سال ۱۳۸۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. دلیل این امر، این است که دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۸۲ شروع می‌شود، از اینرو برای برخی متغیرهای پژوهش نیاز به اطلاعات سال گذشته می‌باشد.

ب) طی دوره زمانی پژوهش که بین سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۹ است از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس حذف نشده باشد.

پ) پایان سال مالی شرکت باید ۲۹ اسفند ماه باشد و در طی دوره زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد.

ت) شرکت مورد بررسی نمی‌بایست جزء واسطه‌گرهای مالی باشد.

ث) اطلاعات مالی مورد نیاز در همه سال‌های دوره پژوهش در دسترس باشد.

با در نظر گرفتن تمامی شرایط ذکر شده در بالا حدود ۳۳۰ شرکت حائز آن شرایط بودند و از میان آنها ۱۰۲ شرکت به‌عنوان نمونه و به صورت تصادفی انتخاب گردید.

۶- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش، شاخص محافظه‌کاری است، متغیرهای مستقل نیز عبارتند از مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس. در این پژوهش دو متغیر کنترلی سن شرکت و اندازه شرکت نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

۱-۶- متغیر وابسته: شاخص محافظه‌کاری در حسابداری

- در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری شاخص محافظه‌کاری حسابداری از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده شده است. گیولی و هاین اعتقاد دارند رشد اقلام تعهدی می‌تواند شاخصی از تغییر در درجات محافظه‌کاری حسابداری در طول یک دوره بلندمدت باشد. به بیان دیگر اگر اقلام تعهدی افزایش یابد در آن صورت محافظه‌کاری کاهش می‌یابد و بالعکس. از اینرو برای تعیین جهت تغییرات محافظه‌کاری، اقلام تعهدی در عدد منفی یک ضرب می‌شود. برای همگن کردن اطلاعات در سطح شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف، متغیرهای پژوهش بر جمع دارایی‌ها تقسیم شده است. شاخص مزبور توسط رابطه ۱ محاسبه می‌شود:

(۱)

$$(1) * \frac{\text{جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی} - \text{هزینه استهلاک} + \text{سود خالص}}{\text{جمع دارایی‌ها در اول دوره}} = \text{شاخص محافظه‌کاری}$$

۲-۶- متغیر مستقل: مدت تصدی حسابرس

- یکی از محدودیت‌های پژوهش اندازه‌گیری مدت تصدی حسابرسان است، زیرا به منظور اندازه‌گیری صحیح آن می‌بایست سالی که حسابرس به استخدام واحد تجاری در آمده است در دسترس باشد. تعیین این تاریخ برای شرکت‌هایی که طی دوره زمانی پژوهش (سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۹) حسابرس خود را تغییر داده‌اند مشکل نیست و

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود۱۱۷

مدت تصدی حسابرس برای اولین سال انتخاب حسابرس برابر با ۱ و جهت سال‌های بعد در صورت عدم تغییر حسابرس، برابر با مدت تصدی سال قبل به اضافه ادر نظر گرفته شده است. ولی در مورد شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۳۸۲ و بعد از آن حسابرس واحدی داشته‌اند چون تعیین سال شروع کار حسابرسان ممکن نیست، روش دیگری به کار گرفته شده است و در این موارد به جمع آوری اطلاعات مدت تصدی حسابرسان تا سال ۱۳۸۰ پرداخته شد و اگر شرکت مورد نظر از سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ همچنان حسابرس واحدی داشته ؛ سال ۱۳۸۰ به‌عنوان اولین سال تصدی حسابرس در نظر گرفته شده است.

۶-۳- متغیر مستقل: نوع حسابرس

- در این پژوهش موسسات حسابرسی به دودسته بزرگ (Big) و غیر بزرگ (Non-Big) تقسیم شده است. سازمان حسابرسی به‌عنوان موسسه بزرگ و سایر موسسات حسابرسی معتمد بورس به‌عنوان موسسه غیر بزرگ در نظر گرفته می‌شوند. ولی از آنجاییکه متغیر نوع حسابرس در مدل رگرسیون قابل اندازه گیری باشد می‌بایست آن را به متغیر کمی تبدیل کنیم. به همین جهت هر گاه موسسه حسابرسی از نوع بزرگ بود عدد ۱ و اگر از نوع غیر بزرگ بود عدد صفر به متغیر نوع حسابرس اختصاص داده می‌شود.

۶-۴- متغیر کنترل: سن شرکت

- در واقع متغیر کنترل، متغیری است که می‌بایست اثر آن خنثی شود، سن شرکت به‌عنوان یک متغیر کنترل، عبارت است از لگاریتم طبیعی تفاوت سال درج شرکت به‌عنوان نماد قابل معامله در بورس اوراق بهادار تهران و سال مورد نظر.

۶-۵- متغیر کنترل: اندازه شرکت

- اصولاً شرکت‌های بزرگتر به علت وجود حساسیت‌های سیاسی بیشتر

۱۱۸ پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

محافظه‌کاری بیشتری اعمال می‌نمایند (تئوری هزینه سیاسی). اندازه شرکت عبارت است از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت.

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

در جدول ۱ شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است.

جدول ۱ - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

حداکثر	حداقل	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	تعداد	
۱۸/۳۲۱	۹/۷۹۷	۱/۱۹۶	۰/۸۸۲	۱/۴۱۵۷۵۹	۱۲/۸۴۸۷۴	۱۳/۰۲۳۳۲۹	۸۱۶	اندازه شرکت
۳/۷۶۱	۰/۰۰۰	۱/۴۴۱	-۰/۵۵۴	۰/۶۳۸۸۶۷	۲/۴۸۴۹۱	۲/۴۶۲۶۵	۸۱۶	سن شرکت
۰/۵۰۹	-۰/۴۹۹	۱/۰۰۱	-۰/۱۰۳	۰/۱۳۹۲۵۹	-۰/۰۲۰۷۹	-۰/۰۳۰۱۵	۸۱۴	محافظه کاری

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۲ توزیع فراوانی متغیر مدت تصدی و در جدول ۳ توزیع فراوانی نوع حسابرس ارائه گردیده است.

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود.....۱۱۹

جدول ۲ - توزیع فراوانی متغیر مدت تصدی حسابرسان

مدت تصدی حسابرس به سال	فراوانی مطلق	درصد فراوانی نسبی
۱	۱۴۰	٪۱۷/۲
۲	۱۱۳	٪۱۳/۸
۳	۱۴۳	٪۱۷/۵
۴	۱۰۰	٪۱۲/۳
۵	۷۶	٪۹/۳
۶	۶۲	٪۷/۶
۷	۵۷	٪۷/۰
۸	۵۱	٪۶/۳
۹	۴۱	٪۵/۰
۱۰	۳۳	٪۴/۰
جمع	۸۱۶	٪۱۰۰

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳ - توزیع فراوانی متغیر نوع حسابرس

نوع حسابرس	فراوانی مطلق	درصد فراوانی نسبی
سازمان حسابرسی	۲۵۸	٪۳۱/۶
سایر موسسات	۵۵۸	٪۶۸/۴
جمع	۸۱۶	٪۱۰۰

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۷- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۲-۷-۱- آزمون فرضیه اول

به منظور آزمون این فرضیه، رابطه ۲ به شرح ذیل برآورد می‌شود:

$$\text{CONSERVATISM} = \beta_0 + \beta_1 \text{Tenure}_{it} + \beta_3 \text{AGE} + \beta_3 \text{Size}_{it} + e_{it} \quad (2)$$

Conservatism: محافظه‌کاری در حسابداری (متغیر وابسته)

نتایج آزمون این فرضیه در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴- نتایج آماری آزمون فرضیه اول

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	ضرایب مدل (β)	متغیرهای مستقل
بی معنی	۰/۲۳۶	-۱/۱۸۶	-۰/۰۵۶	Constant (مقدار ثابت)
مثبت و معنی دار	۰/۰۳۱	۲/۱۵۵	۰/۰۰۴	Tenure (مدت تصدی حسابرس)
بی معنی	۰/۲۸۲	-۱/۰۷۷	-۰/۰۰۴	Size (اندازه شرکت)
مثبت و معنی دار	۰/۰۰۳	۳/۰۰۷	-۰/۰۲۳	Age (سن شرکت)
ضریب تعیین شده = ۰/۰۱۶		ضریب تعیین = ۰/۰۱۹		آماره دوربین - واتسون = ۱/۷۳۱
ضریب همبستگی = ۰/۱۳۹		آماره F = ۵/۳۴۶		سطح معنی داری F = ۰/۰۰۱

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقدار آماره t برای متغیر مدت تصدی حسابرس (TENURE) برابر با ۲/۱۵ (مثبت و معنی دار)، برای متغیر اندازه شرکت (SIZE) برابر با ۱/۰۸- (بی معنی) و برای متغیر سن شرکت (AGE) برابر با ۳/۰۰۷ (مثبت و معنی دار) است. رابطه ای مثبت (مستقیم) بدین معنی است که با افزایش آنها مقدار متغیر وابسته افزایش مییابد. مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۱/۱۹- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد. یافته‌ها حاکی از تأیید فرضیه اول است و نشان‌دهنده این موضوع است که با

تاثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود ۱۲۱

افزایش مدت تصدی حسابرس بر محافظه کاری حسابداری افزوده می شود.

۷-۲-۲- آزمون فرضیه دوم

به منظور آزمون این فرضیه، رابطه ۳ به شرح ذیل برآورد می شود:

$$\text{CONSERVATISM} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG}_{it} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{AGE} + e_{it} \quad (3)$$

Conservatism: محافظه کاری در حسابداری (متغیر وابسته)

نتایج آزمون این فرضیه در جدول ۵ ارائه شده است:

جدول ۵ - نتایج آماری آزمون فرضیه دوم

متغیرهای مستقل	ضرایب مدل (β)	آماره t	سطح معنی داری	نتیجه
Constant (مقدار ثابت)	-۰/۰۶۹	-۱/۴۵۱	۰/۱۴۷	بی معنی
Big (نوع حسابرس)	-۰/۰۰۶	-۰/۵۱۰	۰/۶۱۰	بی معنی
Size (اندازه شرکت)	-۰/۰۰۲	-۰/۴۵۶	۰/۶۴۸	بی معنی
Age (سن شرکت)	۰/۰۲۵	۳/۲۲۶	۰/۰۰۱	مثبت و معنی دار
آماره دوربین - واتسون = ۱/۷۳۱	ضریب تعیین = ۰/۰۱۴	ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۰۱۰		
سطح معنی داری F = ۰/۰۰۹	آماره F = ۳/۸۶۴	ضریب همبستگی = ۰/۱۱۹		

*منبع: یافته های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا دیده میشود مقدار آماره t برای متغیر نوع حسابرس (BIG) برابر با ۰/۵۱- (بی معنی)، برای متغیر اندازه شرکت (SIZE) برابر با ۰/۴۵۶- (بی معنی) و برای متغیر سن شرکت (AGE) برابر با ۳/۲۳ (مثبت و معنی دار) است. رابطه ای مثبت (مستقیم) بدین معنی است که با افزایش آنها مقدار متغیر وابسته افزایش مییابد. مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۱/۴۵- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد. یافته ها حاکی از رد فرضیه

۱۲۲ پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

دوم است و نشان‌دهنده این موضوع است که ارتباط معنی‌داری بین نوع حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری وجود ندارد.

۷-۲-۳- مدل سوم

در این بخش متغیرهای مستقل به صورت همزمان و در کنار متغیرهای کنترلی آورده شده و در نهایت با استفاده از روش گام به گام مناسب‌ترین مدل معنی‌دار انتخاب می‌گردد. به همین منظور رابطه ۴ به شرح ذیل برآورد می‌شود:

$$\text{CONSERVATISM} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG}_{it} + \beta_2 \text{TENURE}_{it} + \beta_3 \text{SIZE} + \beta_4 \text{AGE} + e_{it} \quad (4)$$

نتایج حاصله در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶ - نتایج آماری آزمون مدل سوم

نتیجه	سطح معنی‌داری	آماره t	ضرایب مدل (β)	متغیرهای مستقل
بی معنی	۰/۱۶۲	-۱/۳۹۹	-۰/۰۶۶	Constant (مقدار ثابت)
بی معنی	۰/۱۰۹	-۱/۶۰۳	-۰/۰۲۰	Big (نوع حسابرس)
مثبت و معنی‌دار	۰/۰۰۸	۲/۶۳۸	۰/۰۰۶	Tenure (مدت تصدی حسابرس)
بی معنی	۰/۵۱۳	-۰/۶۵۵	-۰/۰۰۲	Size (اندازه شرکت)
مثبت و معنی‌دار	۰/۰۱۲	۲/۵۱۳	۰/۰۲۰	Age (سن شرکت)
ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۰۱۸		ضریب تعیین = ۰/۰۲۳		آماره دوربین - واتسون = ۱/۸۳۱
ضریب همبستگی = ۰/۱۵		آماره F = ۴/۶۵۹		سطح معنی‌داری F = ۰/۰۰۱

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

تأثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود ۱۲۳

مقدار آماره t برای متغیر نوع حسابرس (BIG) برابر با ۱/۶- (بی معنی)، برای متغیر مدت تصدی حسابرس (TENURE) برابر با ۲/۶۴ (مثبت و معنی دار)، برای متغیر اندازه شرکت (SIZE) برابر با ۰/۶۵۵- (بی معنی) و برای متغیر سن شرکت (AGE) برابر با ۲/۵۱ (مثبت و معنی دار) است. مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۱/۴- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد. اما برای برآورد مدل مناسب از روش گام به گام (Stepwise) استفاده شده است در این روش متغیرهای مستقل به ترتیب معنی داری وارد مدل میشوند تا هنگامی که تمام متغیرهای معنی دار وارد مدل گردند.

۷-۲-۴- مدل پیشنهادی پژوهش

در گام اول متغیر سن شرکت را وارد مدل می کنیم. رابطه ۵ به شرح ذیل برآورد می شود:

$$\text{CONSERVATISM} = \beta_0 + \beta_1 \text{AGE} + e_{it} \quad (۵)$$

نتایج حاصله در جدول ۷ ارائه شده است:

جدول ۷ - نتایج آماری آزمون مدل

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	ضرایب مدل (β)	متغیرهای مستقل
معنی دار	۰/۰۰۰	-۴/۷۵۵	-۰/۰۹۲	Constant (مقدار ثابت)
مثبت و معنی دار	۰/۰۰۱	۳/۳۰۷	۰/۰۲۵	Age (سن شرکت)
ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۰۱۲		ضریب تعیین = ۰/۰۱۳		ضریب همبستگی = ۰/۱۱۵

*منبع: یافته های پژوهشگر

در مرحله دوم، متغیر مدت تصدی حسابرس نیز وارد مدل می شود، رابطه ۶ به شرح ذیل برآورد می شود:

$$\text{CONSERVATISM} = \beta_0 + \beta_1 \text{AGE}_{it} + \beta_2 \text{TENURE}_{it} + e_{it} \quad (۶)$$

نتایج حاصله در جدول ۸ ارائه شده است:

جدول ۸ - نتایج آماری مدل نهایی

متغیرهای مستقل	ضرایب مدل (β)	آماره t	سطح معنی داری	نتیجه
Constant (مقدار ثابت)	-۰/۱۰۱	-۵/۰۹۰	۰/۰۰۰	معنی دار
Age (سن شرکت)	۰/۰۲۳	۲/۹۲۰	۰/۰۰۴	مثبت و معنی دار
Tenure (مدت تصدی حسابرس)	۰/۰۰۴	۱/۹۷۵	۰/۰۴۹	مثبت و معنی دار
ضریب همبستگی = ۰/۱۳۴		ضریب تعیین = ۰/۰۱۸		ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۰۱۶
آماره دوربین - واتسون = ۱/۸۳۰				

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

میزان ضریب تعیین در مرحله دوم (یعنی در مدل نهایی ۲ متغیر از ۴ متغیر معنی دار شده است) برابر با ۰/۰۱۸ است (در حدود ۲ درصد مدل کامل). مقدار آماره t برای متغیر مدت تصدی حسابرس (TENURE) برابر با ۱/۹۷ (مثبت و معنی دار) و برای متغیر سن شرکت (AGE) برابر با ۲/۹۲ (مثبت و معنی دار) است. مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۵/۰۹- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. رابطه ۷ به شرح زیر است:

$$\text{CONSERVATISM} = -0/101 + 0/004 \text{ TENURE} + 0/023 \text{ AGE} \quad (7)$$

رابطه هر دو متغیر معنی دار و جهت آن با متغیر وابسته، مستقیم است. بنابراین با توجه به معادله بدست آمده اگر متغیر مدت تصدی یک واحد افزایش یابد، متغیر محافظه‌کاری نیز با فرض ثابت بودن سایر عوامل به طور متوسط ۰/۰۰۴ افزایش می‌یابد. از اینرو مدت تصدی حسابرس اثر مستقیمی بر محافظه‌کاری دارد و اگر متغیر سن شرکت ۱٪ افزایش یابد، آنوقت متغیر محافظه‌کاری با فرض ثابت بودن سایر عوامل به طور متوسط ۰/۰۲۳٪ افزایش می‌یابد.

۸- نتیجه گیری

بر اساس آزمون‌های به عمل آمده ارتباط مثبت و معنی داری بین مدت تصدی حسابرسان و گزارشگری محافظه کارانه سود اثبات گردید که به معنای تایید فرضیه اول پژوهش می‌باشد؛ به این معنی که با افزایش مدت تصدی حسابرسان بر میزان شاخص محافظه کاری در سودهای گزارش شده افزوده می‌شود؛ به همین جهت می‌توان مدت تصدی طولانی مدت را مفید دانست. هر چند در آمریکا قانون ساربینز-آکسلی موسسات حسابرسی را مجبور به تعویض دوره‌ای شرکای حسابرسی نموده است ولی دستورالعمل تدوین شده در بازار سرمایه ما تعویض اجباری موسسات حسابرسی را وضع نموده است، شاید بهتر بود تدوینگران این دستورالعمل به جای تعویض موسسات حسابرسی تنها به تعویض مدیران حسابرسی موسسات اکتفا می‌نمودند، البته سازمان حسابرسی از ابتدای دهه ۸۰ خورشیدی خود راسا اقدام به تعویض دوره‌ای مدیران حسابرسی پس از سه سال متوالی نموده بود. در مورد فرضیه دوم نیز هیچ گونه ارتباط معنی داری بین نوع حسابرسان و گزارشگری محافظه کارانه سود مشاهده نگردید که به معنای رد فرضیه دوم پژوهش می‌باشد.

به عنوان یک نتیجه گیری فرعی، در این پژوهش ارتباطی معنی دار و مثبت میان سن شرکت و شاخص محافظه کاری مشاهده گشت؛ به این معنی که با افزایش سن شرکت بر میزان شاخص محافظه کاری در سودهای گزارش شده افزوده می‌شود.

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های انجام شده، انتظار می‌رفت تا ارتباطی مثبت و معنی دار بین مدت تصدی حسابرس و شاخص محافظه کاری اثبات گردد، زیرا جنکینز و ولوری بر مبنای پژوهش خود در بازار سرمایه ایالات متحده ارتباطی مثبت و معنی دار بین مدت تصدی حسابرس و شاخص محافظه کاری نتیجه گرفته بودند، در این پژوهش نیز بنا به نتایج به دست آمده در بازار سرمایه ایران، مشابه آنها ارتباطی مثبت و معنی دار بین مدت تصدی حسابرس و شاخص محافظه کاری نتیجه گرفته شد. از بابت

فرضیه دوم که به بررسی نوع حسابرس و محافظه‌کاری پرداخته نیز بر اساس پیشینه پژوهش انجام شده، مانوئل کانو ردیگرز به این نتیجه رسیده بود که بین چهار موسسه بزرگ و سایر موسسات در میزان محافظه‌کاری تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. به طور مشابه در این پژوهش نیز تفاوت معنی‌داری بین شاخص محافظه‌کاری در شرکت‌هایی که سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس برگزیده‌اند و شرکت‌هایی که سایر موسسات را انتخاب کرده‌اند وجود ندارد.

در ادامه موضوعاتی که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد توجه پژوهشگران قرار گیرد به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

- می‌توان به بررسی اثر نوع حسابرسان بر موضوعاتی چون مدیریت سود، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و... پرداخت.
- بررسی اثر تغییر شریک حسابرسی یا مدت تصدی شریک حسابرسی بر موضوعاتی چون محافظه‌کاری، مدیریت سود، کیفیت سود، کیفیت حسابرسی و یا استقلال حسابرس.

تاثیر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه سود۱۲۷

منابع

پور بهبهانی، امین، (۱۳۸۷) «بررسی رابطه حسابرس - صاحبکار با تاکید بر مدت تصدی حسابرس و تغییر حسابرس در ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت.

سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸)، «دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار».

شایسته مند، حمیدرضا، (۱۳۸۹)، «رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.

فلاح موحد، مرتضی، (۱۳۸۷)، «مطالعه تغییر حسابرس و بازرس قانونی (موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی)»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده اقتصاد و حسابداری.

فلاح میرعباسی، سید سلمان، (۱۳۸۸)، «رابطه بین محافظه کاری حسابداری با تغییر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، دانشکده حسابداری.

مومنی، منصور و علی فعال قیومی، (۱۳۸۷)، «تحلیل های آماری با استفاده از اس پی اس اس»، چاپ دوم، تهران، انتشارات کتاب نو.

Aloke Ghosh, (2004) "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", U.S. Securities and Exchange Commission.

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

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

Givoly Dan, Hayn Carla, (2000), "The Changing Time - Series Properties of Earning, Cash Flow and Acrouals: Has Financial Reporting

Become More Conservative?”, *Journal of accounting and economics*, 29, PP. 287-320.

Dan, Givoly, Hayn Carla and Ashok Natarajan, (2007), “Measuring Reporting Conservatism”, *The Accounting Review*, 82, PP. 65-106.

Hendriksen, E.S. and M. F. Vanbreda, (1992), “Accounting Theory”.

Jenkins David S. and Velury Uma, (2008), “Does Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings?”, *Journal of Accounting and public policy*, 27, PP. 115-132.

Joseph V. Carcello, (2004), “Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting”, University of Tennessee.

Larry R. Davis, (2000), “Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management”, Michigan Tech University.

Li, Dan, (2010), “Does Auditor Tenure Affect Accounting Conservatism?”, *Journal of Accounting and public policy* 29, PP. 226-241.

Manuel Cano-Rodríguez, (2009), “Big 4 Audits and Conservatism: The Trade-Off Between Auditor’s Litigation Risk And Client’s Information Efficiency”, University of Jáen - Department of Business Administration, Accounting and Sociology.

Sasson Bar-Yosef, (2006), “Audit Quality and Auditor Type: The Italian Experience”.