

## بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و تغییر حسابرِس

دکتر مهدی بهارمقدم\*

حمیدرضا قاندىها\*\*

### چکیده

در این مقاله این موضوع بررسی شده که چگونه تضاد منافع و اختلاف نظر بالقوه بین مدیران و حسابرسان در زمینه مدیریت سود و استفاده از اقلام تعهدی اختیاری باعث اصطکاک بین مدیر و حسابرس شده و بر روی طول دوره تصدی حسابرِس و تغییر حسابرِس تأثیر می‌گذارد. معیار مورد استفاده برای بررسی مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری می‌باشد که با استفاده از الگوی تعدیل شده کاسنیک محاسبه شده است. داده‌های تحقیق از ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۰ استخراج شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از الگوی رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج نشان دهنده این است که بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.

\* دانشیار حسابداری، دانشگاه شهیدباهنر کرمان، کرمان، ایران.

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: مهدی بهارمقدم (Email: m.bahar330@yahoo.com)

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱/۱۶

تاریخ دریافت: ۹۳/۸/۷

## واژه‌های کلیدی: اقلام تعهدی اختیاری، دوره تصدی حسابرس، کیفیت سود، مدیریت

سود.

### مقدمه

از مدیران واحدهای تجاری انتظار می‌رود که صورت‌های مالی را به صورت صحیح و منصفانه ارائه کنند، ولی باتوجه به جدایی مدیریت از مالکیت و شکل‌گیری رابطه نمایندگی، این احتمال وجود دارد که مدیریت واحدهای خرواسته یا ناخواست با دستکاری سود، وضعیت شرکت را متفاوت با آنچه که هست، جلوه دهد. لذا ممکن است سود واقعی و سود گزارش شده در صورت‌های مالی باهم مغایرت داشته باشند و رویدادی تحت عنوان مدیریت سود رخ دهد.

یکی از مکانیزم‌های مؤثر در کنترل دستکاری صورت‌های مالی توسط مدیریت، انجام حسابرسی است. انتظار می‌رود با افزایش طول دوره تصدی حسابرس در یک شرکت، شناخت او از صاحبکار و صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند، بالاتر رفته و باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود. طبق بررسی‌های انجام شده بر روی مدیریت سود، اقلام تعهدی اختیاری نقش مهمی در مدیریت سود دارند. مدیران با توجه به انگیزه‌های مختلف برای مدیریت سود می‌توانند با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری به اهدافشان برای افزایش یا کاهش سود دست یابند.

در مقابل، حسابرسان برای رهایی از ریسک دعاوی حقوقی و همچنین، افزایش کیفیت حسابرسی انجام شده، به دنبال بررسی کیفیت سود ارائه شده در صورت‌های مالی هستند. این انگیزه‌های متفاوت باعث ایجاد اصطکاک بین مدیریت و حسابرس شرکت می‌شود و بر تمایلات و ترجیحات آنها نسبت به حسابداری اقلام تعهدی مؤثر است. لذا، این تحقیق در پی پاسخ‌گویی به این سوال است که آیا اقلام تعهدی اختیاری افزایش دهنده یا کاهش دهنده سود بر امید به تداوم فعالیت حسابرس، یا به عبارت دیگر، بر دوره تصدی حسابرس تأثیر گذار است یا خیر؟

## مبانی نظری

مدیریت سود عبارت است از فرآیند انجام اقدامات عمومی در محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری که سبب رسیدن به سطح سود مورد نظر می‌شود. بنا به گفته برگستالر و اماس<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، مدیریت سود عموماً دربرگیرنده محدوده وسیعی از اقداماتی است که بر سود اثر می‌گذارد و محدوده وسیعی از اقدامات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی واقعی تا اقدامات دفترداری محض را در بر می‌گیرد که فقط بر معیارهای حسابداری سنجش سود تأثیر می‌گذارد. در یک تقسیم‌بندی کلی، مدیریت سود به دو شاخه تقسیم می‌شود؛ شاخه اول، مدیریت سود کارآ است که برای انتقال سود به سهامداران انجام می‌شود که به عنوان نمونه می‌توان به کاهش هزینه‌های سیاسی و یا انتقال اطلاعات محرمانه به سهامداران اشاره نمود. سوبرامانیام<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) به این نتیجه رسید که اقلام تعهدی اختیاری کارآ هستند، زیرا آن‌ها رابطه مثبت و معناداری با سودآوری آینده دارند. شاخه دوم، مدیریت سود فرصت‌طلبانه است که مدیریت برای حداکثر کردن منافع خویش، سود را به گونه‌ای فرصت‌طلبانه گزارش می‌کند.

برگستالر و دیچو<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) نشان دادند که مدیران به منظور جلوگیری از گزارش زیان یا کاهش سود اقدام به مدیریت سود می‌کنند، بالسام و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۲) شواهدی را مبنی بر فرصت‌طلبانه بودن مدیریت سود ارائه کردند. بنابراین، مدیریت سود فرصت‌طلبانه زمانی رخ می‌دهد که مدیران با استفاده از قضاوت‌های شخصی خود در گزارش‌گری مالی و سازمان‌دهی معاملات، عملکرد اقتصادی شرکت را به گونه‌ای گمراه‌کننده نشان دهند یا نتایج قراردادهای آنها را تحت تأثیر قرار دهند.

همان‌طور که ذکر شد، در بررسی‌های انجام شده روی مدیریت سود، اقلام تعهدی اختیاری، یعنی اقلامی که مدیریت می‌تواند آن‌ها را دستکاری کند، نقش مهمی دارند. حسابداری تعهدی حق انتخاب قابل توجهی به مدیران در تعیین سود در دوره‌های زمانی متفاوت اعطا می‌کند. در واقع، مدیران در سیستم حسابداری تعهدی با گزینه‌هایی در مورد تشخیص درآمدها و هزینه‌ها روبه‌رو هستند، مانند تشخیص سریع‌تر درآمد از طریق انجام

فروش نسبه. ارقام تعهدی اختیاری باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجوه نقد می‌شود. در نتیجه، با فرض اینکه جریان های نقدی دست کاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش یا کاهش ارقام تعهدی است. اما مسأله این است که ارقام تعهدی بر خلاف ارقام نقدی با درجه‌ای از ابهام همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکای آن‌ها می‌شود.

مدیران واحدهای تجاری دارای انگیزه‌های مختلفی برای مدیریت سود و متفاوت جلوه دادن سود و عملکرد شرکت هستند. گاهی مدیران به دنبال بیشتر نشان دادن سود در صورت‌های مالی هستند، مانند زمانی که انگیزه مدیران، کسب پاداش بیشتر است و گاهی به دنبال کمتر نشان دادن سود هستند که می‌تواند به دلیل مقاصد مالیاتی باشد. مدیران می‌توانند از طریق افزایش و یا کاهش در ارقام تعهدی اختیاری به مقاصد خود دست پیدا کنند که این امر منجر به کاهش کیفیت و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی می‌شود.

یکی از راه‌های حمایت از سهامداران و سایر ذینفعان در مقابل رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت، استفاده از خدمات حسابرسی است. در مقابل، انگیزه‌ها و منافع مدیران برای مدیریت سود، حسابرسان نیز دارای انگیزه‌هایی برای بررسی کیفیت و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی هستند که این انگیزه‌ها می‌تواند با انگیزه‌های مدیران در تضاد باشد، مانند رهایی از ریسک دعاوی حقوقی و نیز افزایش کیفیت حسابرسی برای کسب شهرت و حفظ منافع حرفه حسابرسی. دیفوند و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۹۸) استدلال کردند که ریسک دعاوی حقوقی باعث می‌شود که حسابرسان شیوه‌های حسابداری کاهش دهنده سود را ترجیح دهند.

این تنش و اصطکاک میان مدیران واحدهای تجاری و حسابرسان باعث می‌شود که ارقام تعهدی‌ای در صورت‌های مالی منعکس شوند که نتیجه انتخاب شیوه‌های حسابداری مدیران هستند که در نهایت، توسط حسابرسان تأیید می‌شود. لاسگارتن و شوون<sup>۶</sup> (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که مدیران به احتمال زیاد ارقام تعهدی افزایش دهنده سود را ترجیح می‌دهند، در حالی که حسابرسان به احتمال زیاد ارقام تعهدی کاهش دهنده سود را ترجیح می‌دهند. این اختلاف نظرها و اصطکاک به وجود آمده، می‌تواند باعث تغییر حسابرس و

کاهش دوره تصدی حسابرس در یک شرکت خاص شود. به عبارت دیگر، با توجه به این که حسابرسی یک مکانیزم حمایت از ذینفعان در برابر دستکاری اقلام صورت‌های مالی است و با در نظر گرفتن این مسأله که اختلاف نظر و متفاوت بودن انگیزه‌های مدیران و حسابرسان می‌تواند موجب تغییر حسابرسان از طرف مدیران برای دستیابی به اهداف مورد نظرشان به خصوص در زمینه مدیریت سود شود؛ لذا این تحقیق با در نظر گرفتن اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار مدیریت سود به بررسی تأثیر آن بر تغییر حسابرسان پرداخته و به دنبال یافتن این موضوع است که تضاد منافع بالقوه بین مدیران و حسابرسان چگونه باعث اصطکاک و اختلاف نظر بین آن‌ها و در نهایت، تغییر حسابرس می‌شود.

### پیشینه تحقیق

مشایخی و همکاران (۱۳۸۴) به بررسی نقش اقلام تعهدی در مدیریت سود شرکت‌ها پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که در شرکت‌های تحت بررسی، مدیران به هنگام کاهش وجوه نقد عملیاتی که بیانگر عملکرد ضعیف واحد تجاری بوده است، به منظور جبران این موضوع اقدام به افزایش سود از طریق افزایش اقلام تعهدی اختیاری کرده‌اند. ابراهیمی کردلر و سیدی (۱۳۸۷) در پژوهش خود رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرسی را با مدیریت سود بررسی کردند، نتایج حاکی از این بود که تنها نوع مؤسسه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری رابطه دارد.

نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۸۹) رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت پایین‌تر، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتر بوده و در نتیجه، قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالاتری دارند. نتایج تحقیق دیفوند و همکاران (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که اقلام تعهدی اختیاری در سال آخر تصدی حسابرس به طور قابل توجهی کاهش دهنده سود است و موضوع فعالیت شرکت و این که ریسک دعاوی حقوقی آن بالا باشد، باعث گزارش اقلام تعهدی اختیاری کاهش دهنده سود می‌شود. آن‌ها این یافته‌ها را این گونه تفسیر

کردند که روش‌های حسابداری کاهش دهنده سود توسط حسابرسان وقت پیشنهاد می‌شود که به علت نگرانی از دعاوی حقوقی به وجود می‌آید.

مایرز و همکارانش<sup>۷</sup> (۲۰۰۳) در پژوهشی دریافتند که با کاهش دوره تصدی حسابرس، احتمال گزارش مقدار ارقام تعهدی اختیاری زیاد، افزایش خواهد یافت. همچنین، بازار به اعلام سود این شرکت‌ها واکنش کمتر نشان خواهد داد، چرا که اعتماد کمتری به کیفیت سود این شرکت‌ها دارد. آن‌ها همچنین، به این نتیجه رسیدند که با افزایش دوره تصدی حسابرس پراکندگی در توزیع ارقام تعهدی کاهش می‌یابد و در نتیجه، موجب بهبود در کیفیت حسابرسی می‌شود.

دیویس و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۹) در تحقیقی با عنوان دوره تصدی حسابرس و ناتوانی دستیابی به درآمد پیش بینی شده، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که دارای ارتباط طولانی با حسابرس هستند، به احتمال زیاد برای رسیدن به سود‌های پیش بینی شده، بیشتر از ارقام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند. لاسگارتن و شوون<sup>۹</sup> (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین ارقام تعهدی اختیاری افزایش دهنده و کاهش دهنده سود با تغییر حسابرس پرداختند که نتایج حاکی از این بود که هم ارقام تعهدی اختیاری افزایش دهنده سود و هم ارقام تعهدی اختیاری کاهش دهنده سود، باعث تغییر حسابرس می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مطالب بیان شده در مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه ۱: ارقام تعهدی اختیاری افزایش دهنده سود، باعث تغییر حسابرس می‌شود.

فرضیه ۲: ارقام تعهدی اختیاری کاهش دهنده سود، باعث تغییر حسابرس می‌شود.

### روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ همبستگی و روش‌شناسی، از نوع شبه‌تجربی و در حوزه تحقیقات پس‌رویدادی و اثباتی حسابداری قرار دارد و با استفاده از اطلاعات واقعی

صورت می‌گیرد و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، لذا نوعی تحقیق کاربردی می‌باشد. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پایگاه داده‌ای تدبیرپرداز و برداشت مستقیم آن‌ها از صورت‌های مالی و گزارش حسابرس صورت گرفته است. پژوهش با استفاده از داده‌های پانل انجام شده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فعال طی سال‌های ۱۳۸۱ تا پایان سال ۱۳۹۰ می‌باشد. به دلیل اینکه از سال ۱۳۹۱ به موجب دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار به تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۱۷، مؤسسات حسابرسی که مسئولیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بر عهده دارند، می‌بایست هر ۴ سال تعویض شوند و این تغییرات از سال ۱۳۹۱ اتفاق افتاده، اطلاعات مالی سال‌های ۱۳۹۰ به بعد در تجزیه و تحلیل پژوهش استفاده نشده است. برای تعیین نمونه از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک استفاده شده است، به این صورت که شرکت‌های فاقد ویژگی‌های زیر از فرآیند تجزیه و تحلیل کنار گذاشته شدند:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۰ نماد آن از تابلو معاملات حذف نشده باشد.
۲. شرکت طی دوره زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداده باشد.
۳. داده‌های مورد نیاز این پژوهش موجود باشد.
۴. شرکت‌های نمونه جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشند.

در نهایت، با در نظر گرفتن محدودیت‌های ذکر شده، تعداد ۷۲ شرکت که دارای ویژگی‌های فوق بودند، به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند که پس از حذف مشاهدات غیرعادی، تعداد مشاهدات پژوهش برابر ۷۱۶ سال-شرکت می‌باشد.

### الکوها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگوی رگرسیون چند متغیره شماره (۱) استفاده شده است.

$$\text{LASTYR}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{POS\_DA}_{it} + \beta_2 \text{NEG\_DA}_{it} + \beta_3 \text{TENURE}_{it} + \beta_4 \text{SIZE}_{it} + \beta_5 \text{OUDIT-Q}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

که در آن؛  $\text{LASTYR}_{it}$ ، تغییر حسابرس؛  $\text{POS\_DA}_{it}$ ، اقلام تعهدی اختیاری مثبت؛  $\text{NEG\_DA}_{it}$ ، اقلام تعهدی اختیاری منفی؛  $\text{TENURE}_{it}$ ، دوره تصدی حسابرس؛  $\text{SIZE}_{it}$ ، اندازه شرکت؛  $\text{OUDIT-Q}_{it}$ ، کیفیت مؤسسه حسابرسی؛ و  $\text{LEV}_{it}$ ، اهرم مالی می باشد. تعریف متغیرها و نحوه اندازه گیری آن ها به شرح زیر است:

**تغییر حسابرس ( $\text{LASTYR}_{it}$ ):** تغییر حسابرس، متغیر وابسته این الگو می باشد که یک متغیر موهومی بوده و بدین صورت محاسبه می شود که اگر سال مورد بررسی (سال  $t$ )، آخرین سال فعالیت حسابرس در شرکت مورد نظر باشد، به عبارت دیگر، حسابرس در سال بعد ( $t+1$ ) تغییر پیدا کرده باشد، عدد ۱، در غیر این صورت، عدد صفر به آن تعلق می گیرد.

**اقلام تعهدی اختیاری مثبت ( $\text{POS\_DA}_{it}$ ):** متغیر مستقل برای آزمون فرضیه اول، اقلام تعهدی اختیاری مثبت است و به این صورت محاسبه می گردد که اگر اقلام تعهدی اختیاری، مثبت باشند، مقدار عددی اقلام تعهدی اختیاری را در نظر می گیریم و در غیر این صورت، عدد صفر به آن تعلق می گیرد.

**اقلام تعهدی اختیاری منفی ( $\text{NEG\_DA}_{it}$ ):** برای آزمون فرضیه دوم اقلام تعهدی اختیاری منفی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. به این صورت که اگر اقلام تعهدی اختیاری، منفی باشند، مقدار عددی اقلام تعهدی اختیاری را در نظر می گیریم و در غیر این صورت، عدد صفر به آن تعلق می گیرد. برای به دست آوردن اقلام تعهدی اختیاری از الگوی کاسنیک<sup>۹</sup> (۱۹۹۹) که به وسیله بهارمقدم و کوهی (۱۳۸۹) تعدیل شده، استفاده شده است:

$$\text{ACCR}_{it} = a_0 + a_1 [\Delta \text{REV}_{it} - \Delta \text{REC}_{it} + \Delta \text{INV}_{it}] + a_2 \text{PPE}_{it} + a_3 \Delta \text{CFO}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

که در آن؛ اقلام تعهدی ( $\text{ACCR}_{it}$ ) با استفاده از سود ناشی از فعالیت های عملیاتی ( $\text{EARN}_{it}$ ) و جریان نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی ( $\text{CFO}_{it}$ ) به صورت زیر محاسبه می شود:



$$AACR_{it} = EARN_{it} - CFO_{it} \quad (۳)$$

سایر متغیرهای الگوی کاسنیک (۱۹۹۹) شامل موارد زیر است:

$\Delta REV_{it}$ : بیانگر تغییر در درآمد امسال شرکت نسبت به سال قبل.

$\Delta REC_{it}$ : تغییر در حساب‌های دریافتی امسال شرکت نسبت به سال قبل.

$\Delta INV_{it}$ : تغییر در موجودی کالای امسال شرکت نسبت به سال قبل.

$\Delta PPE_{it}$ : ناخالص دارایی‌های ثابت مشهود.

$\Delta CFO_{it}$ : تغییر در جریان نقدی عملیاتی امسال شرکت نسبت به سال قبل.

$\varepsilon_{it}$ : پسماند الگو و تعیین کننده کیفیت ارقام تعهدی.

به منظور همگن کردن داده‌ها، کلیه عوامل الگوی مزبور بر مجموع دارایی‌های اول دوره تقسیم شده‌اند. برای برآورد الگوی ارقام تعهدی، از اطلاعات ده ساله شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۰ استفاده شده است.

متغیرهای کنترلی تحقیقه شرح زیر می‌باشند:

**اندازه شرکت ( $SIZE_{it}$ ):** از لگاریتم طبیعی ارزش دارایی‌های شرکت به دست می‌آید. پالمروز<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۴) بیان می‌کند که هرچه اندازه شرکت بزرگتر باشد، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت نیز افزایش می‌یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین، نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند و در نتیجه، استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می‌یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای اینکه نشان دهند همکاری قبلی آن‌ها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کارحرفه‌ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می‌دهند و تلاش دارند که تا حد امکان از مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالاتر و اعتبار بیشتر استفاده کنند. همچنین، با بزرگ‌تر شدن و افزایش میزان دارایی‌های شرکت و افزایش حجم مبادلات، برای ارائه صورت‌های مالی با کیفیت و قابلیت اعتماد بیشتر، نیاز به مؤسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می‌شود. جانسون و لایز<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای دارد.

**کیفیت مؤسسه حسابرسی (OUDIT-Q<sub>it</sub>):** متغیری موهومی است که نمایانگر کیفیت مؤسسه حسابرسی می‌باشد. برای محاسبه این متغیر از رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی انجام شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران استفاده شده است. در این رتبه‌بندی به مؤسسات حسابرسی بر اساس کیفیت آن‌ها رتبه ۱ تا ۴ تعلق گرفته است. در این تحقیق به مؤسساتی که دارای رتبه ۱ هستند، عدد ۴؛ مؤسساتی که دارای رتبه ۲ هستند، عدد ۳؛ به مؤسساتی که دارای رتبه ۳ هستند، عدد ۲ و به مؤسساتی که دارای رتبه ۴ هستند، عدد ۱ تعلق گرفته است. حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. شرکت‌هایی که انگیزه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود و برائت از هرگونه سوء استفاده دارند، معمولاً مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر و مشهورتر را انتخاب می‌کنند و به همین دلیل، ممکن است حسابرس خود را از مؤسسات حسابرسی با شهرت و اعتبار کمتر به مؤسسات حسابرسی با شهرت و اعتبار بیشتر تغییر دهند.

**اهرم مالی (LEV<sub>it</sub>):** از تقسیم جمع کل بدهی‌های شرکت به جمع کل دارایی‌های شرکت به دست می‌آید. تحقیقات زیادی در مورد ارتباط بین اهرم مالی و تغییر حسابرس صورت گرفته است، از جمله تحقیق وو و کو<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۱) که نتایج آن حاکی از وجود ارتباط مستقیم بین اهرم مالی و تغییر حسابرس به سطح حسابرسی باکیفیت بالاتر می‌باشد. جنسن و مک‌لینگ<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت را از اعتباردهندگان به خود دارند. هرچه میزان بدهی شرکت بیشتر باشد، ثروت بالقوه قابل انتقال، بیشتر است. در این شرایط، استقلال حسابرس اهمیت بیشتری پیدامی‌کند، زیرا مدیران شرکت‌ها بدین وسیله می‌خواهند در خصوص رعایت شرایط قرارداد استقراض به اعتباردهندگان اطمینان بیشتری بدهند.

**دوره تصدی حسابرس (TENURE<sub>it</sub>):** این متغیر از طریق تعداد سال‌هایی که یک مؤسسه حسابرسی به طور مداوم حسابرسی یک شرکت را برعهده گرفته است، محاسبه می‌شود. هر چه دوره تصدی حسابرس در یک شرکت خاص افزایش پیدا کند، احتمال تغییر حسابرس بیشتر است.

## نتایج آمار توصیفی

نتایج تحلیل توصیفی حاکی از آن است که در دوره زمانی پژوهش، تنها حدود ۱۵٪ از شرکت های مورد بررسی حسابرس خود را تغییر داده اند. همچنین، با توجه به بالا بودن میانگین متغیر کیفیت حسابرسی، نشان می دهد که اکثر شرکت های نمونه از مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالا استفاده می کنند. متوسط اهرم مالی شرکت های مورد بررسی نزدیک به ۶۶٪ می باشد که بیانگر این است که شرکت های مورد بررسی دارای اهرم مالی بالایی می باشند. متوسط دوره تصدی حسابرس در یک شرکت حدود ۴/۶ سال می باشد، دوره تصدی حسابرسان در شرکت های مورد بررسی از ۱ سال تا ۱۳ سال متغیر بوده است.

جدول شماره (۱). نتایج آمار توصیفی

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
تغییر حسابرس	۷۱۶	۰/۱۵۱	۰	۰	۱	۰/۳۵۸
اقلام تعهدی اختیاری مثبت	۷۱۶	۰/۰۵۹	۰	۰	۰/۴۹۱	۰/۰۹۱
اقلام تعهدی اختیاری منفی	۷۱۶	-۰/۰۵۸	-۰/۰۲۴	-۰/۴۳۶	۰	۰/۰۸۵
اندازه شرکت	۷۱۶	۱۲/۷۲	۱۲/۵۸	۹/۷۹۷	۱۶/۶۱۴	۱/۲۸۳
دوره تصدی حسابرس	۷۱۶	۴/۶۵۷	۴	۱	۱۳	۳/۰۰۶
کیفیت مؤسسه حسابرسی	۷۱۶	۳/۶۱۷	۴	۱	۴	۰/۶۹۰
اهرم مالی	۷۱۶	۰/۶۶۳	۰/۶۷۷۶	۰/۰۶۳	۰/۹۸۲	۰/۱۵۷

برای بررسی وجود رابطه خطی و شدت همبستگی بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. نتایج آزمون همبستگی پیرسون همراه با سطح معناداری آنها در جدول شماره (۲) ارائه گردیده اند. همانطور که در جدول شماره (۲) ملاحظه می شود، همبستگی معناداری بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و متغیر وابسته (LASTYR) در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد، ولی بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و متغیر وابسته ارتباط معناداری وجود ندارد. همچنین، بین متغیر وابسته و اندازه شرکت همبستگی معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد.

جدول شماره (۲). نتایج آزمون همبستگی پیرسون

OU-DIT-S	SIZE	TENURE	NEG_DA	POS_DA	LASTYR	
					۱	LASTYR
				۱	-۰/۰۳۹	POS_DA
			۱	۰/۸۴۰**	-۰/۰۴۳۵*	NEG_DA
		۱	-۰/۰۱۷	-۰/۰۲۵	۰/۰۰۵۷	TENURE
	۱	۰/۱۷۷**	-۰/۰۲۲	۰/۰۲۷	-۰/۰۳۱*	SIZE
۱	-۰/۱۳۸**	-۰/۲۴۵**	-۰/۰۲۷	-۰/۰۵۱	۰/۰۴۱	OU-DIT-Q
۰/۰۳۴	۰/۰۴۸	-۰/۰۴۹	-۰/۰۲۶	۰/۰۰۴۹	۰/۰۱۸	LEV

\*\*\*، \*\* به ترتیب در سطح ۱٪ و ۵٪ معنادار است.

### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

در آزمون فرضیه اول به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت با تغییر حسابرِس شرکت پرداخته شده است. همان‌طور که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌شود، الگوی پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است که نشان دهنده انتخاب متغیرهای مناسب در الگو می‌باشد. اما از آن جایی که ضریب و آماره Z متغیر اقلام تعهدی اختیاری و به ترتیب، برابر با ۰/۴۵۲ و ۰/۸۱ می‌باشد که سطح معناداری آن نیز ۰/۴۱ می‌باشد و در نتیجه، در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابرِس شرکت وجود ندارد. در نتیجه، فرضیه اول که بیان می‌کند: "اقلام تعهدی اختیاری افزایش دهنده سود، باعث تغییر حسابرِس می‌شود،" مورد قبول واقع نمی‌گردد. یافته‌های ناشی از تجزیه و تحلیل این فرضیه با یافته‌های دیویدسون و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۶) مطابقت دارد. آن‌ها در تحقیق خود، پژوهش‌های انجام شده توسط دیفوند و همکاران (۱۹۹۸) را گسترش دادند و به این نتیجه رسیدند که به طور معمول مدیریت سود، تغییرات حسابرِس شرکت را افزایش نمی‌دهد. اما یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل این پژوهش بر خلاف یافته‌های فرضیه اول پژوهش لاسگارتن و شوون (۲۰۱۲) مبنی بر وجود رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابرِس می‌باشد.

در آزمون فرضیه دوم به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری منفی با تغییر حسابرس شرکت پرداخته شد. مطابق با اطلاعات ارائه شده در جدول شماره (۳)، ضریب متغیر اقلام تعهدی اختیاری منفی (NEG-DA<sub>it</sub>) برابر ۲/۳۰- و آماره Z آن ۲/۴۶- می‌باشد که با توجه به سطح معناداری ۰/۰۱۳۶ در می‌یابیم که بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت که رابطه منفی و معنادار بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابرس وجود دارد. به عبارت دیگر، هرچه اقلام تعهدی اختیاری منفی کوچک‌تر باشند، احتمال تغییر حسابرس بیشتر می‌باشد. یافته‌های ناشی از تجزیه و تحلیل این پژوهش با یافته‌های دیفوند و همکاران (۱۹۹۸) و همچنین، یافته‌های ناشی از تجزیه و تحلیل فرضیه دوم پژوهش لاسگارتن و شوون (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

جدول شماره (۳). نتایج حاصل از برازش الگو

$$\text{LASTYR} = \beta_0 + \beta_1 \text{POS\_DA}_{it} + \beta_2 \text{NEG\_DA}_{it} + \beta_3 \text{TENURE}_{it} + \beta_4 \text{SIZE}_{it} + \beta_5 \text{ODUIT-Q}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	علامت اختصاری	علامت مورد انتظار	ضریب	آماره Z	سطح معناداری
عرض از مبدا	$\beta_0$		-۰/۵۰۲	-۳/۹۸۹	۰/۰۰۰۱
اقلام تعهدی اختیاری مثبت	POS-DA <sub>it</sub>	+	۰/۴۵۲	۰/۸۱	۰/۴۱
اقلام تعهدی اختیاری منفی	NEG-DA <sub>it</sub>	-	-۲/۳۰	-۲/۴۶	۰/۰۱۳۶
دوره تصدی حسابرس	TENURE <sub>it</sub>	+	۰/۰۳۷	۱/۰۲۲	۰/۳۰
اندازه شرکت	SIZE <sub>it</sub>	+	-۰/۱۵۰	-۱/۷۱	۰/۰۱۶
کیفیت حسابرس	ODUIT-Q <sub>it</sub>	-/+	-۰/۱۵۵	-۱/۰۶۳	۰/۲۸
اهرم مالی	LEV <sub>it</sub>	+	۰/۱۶۰	۰/۲۳۸	۰/۵۶۸
آماره <sup>۲</sup> LR				سطح معناداری LR	
				۰/۰۴۹	
					۱۲/۶۴

پس از اجرای رگرسیون‌های لوجستیک، باید آزمون نیکویی برازش انجام شود. فرض صفر این آزمون، نیکویی برازش می‌باشد. در جدول شماره (۴) نتایج آزمون هاسمر-لمشو (نیکویی برازش) ارائه شده است. مطابق با جدول شماره (۴)، سطح معناداری آماره<sup>۵</sup> هاسمر-لمشو برابر ۶۹٪ می‌باشد، با توجه به اینکه این عدد بزرگتر از ۵٪ است، در نتیجه، فرض صفر این آزمون رد نشده و نیکویی برازش برقرار است.

جدول شماره (۴). آزمون هاسمر - لمشو

آماره <sup>۵</sup> هاسمر-لمشو (H-L)	۵/۵۵۶۰
سطح معناداری آماره <sup>۵</sup> H-L	۰/۶۹۶۸

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این تحقیق به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و تغییر حسابر پرداخته شده است. لذا، فرضیه اول به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابر پرداخته که نتایج حاصل از آزمون فرضیه آن حاکی از عدم وجود ارتباط معنادار بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابر در سطح اطمینان ۹۵٪ است؛ اما باید توجه داشت که معناداری کل الگو در سطح ۹۹٪ حاکی از انتخاب متغیرهای مناسب در الگو می‌باشد. فرضیه دوم تحقیق به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابر پرداخته است که نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابر، ارتباط منفی معناداری وجود دارد که این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بوده و به این معناست که هرچه اقلام تعهدی اختیاری منفی کوچکتر باشند، احتمال تغییر حسابر بیشتر می‌باشد. بنابراین، فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود. علت وجود این رابطه را می‌توان به تمایل حسابرسان به اقلام تعهدی منفی برای فرار از دعاوی حقوقی دانست که معمولاً عکس انگیزه مدیران می‌باشد و باعث اصطکاک و اختلاف نظر بین حسابر و مدیر می‌شود.

با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهایی کاربردی زیر را می‌توان ارائه نمود:

۱. سیاست‌های تغییر حسابرس باید به گونه‌ای باشد که از تضعیف استقلال حسابرسان جلوگیری شود. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه دوم تحقیق نشان می‌دهد که مدیریت سود منفی باعث تغییر حسابرس می‌شود. بر این اساس، نهادهای ناظر و سیاست‌گذار باید تدابیری به منظور اجتناب از تغییر حسابرس به واسطه مدیریت سود منفی را اتخاذ نمایند.

۲. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، به خصوص اعتباردهندگان، بانک‌ها و سرمایه‌گذاران باید به علل تغییر حسابرس توجه بیشتری داشته باشند و به دلایل ذکر شده توسط مدیریت اکتفا نکنند و اقلام غیرعادی مانند اقلام تعهدی اختیاری بیش از حد معمول (مدیریت سود) در صورت‌های مالی را مورد توجه قرار دهند.

۳. حسابرسان جایگزین نیز، علاوه بر پرس‌وجو از حسابرسان قبلی در مورد اصطکاک و اختلاف نظر در مورد اقلام صورت‌های مالی به خصوص اقلام تعهدی اختیاری، به بررسی دقیق اقلام غیرعادی در صورت‌های مالی بپردازند.

در حوزه پژوهش‌های آینده، پیشنهاد می‌شود موارد زیر مدنظر قرار گیرد:

۱. انجام تحقیق مشابه، با استفاده از معیارهای دیگری برای مدیریت سود مانند الگوی تعدیل شده اقلام تعهدی جونز.

۲. مطالعه و مقایسه قوانین کشورهای مختلف در خصوص نحوه تغییر حسابرس و مقایسه نتیجه حاصل با قوانین فعلی حرفه حسابداری در ایران.

۳. انجام تحقیق مشابه در شرکت‌های غیربورسی.

۴. بررسی عوامل دیگر در تغییر حسابرس.

#### یادداشت‌ها

- |                           |                          |
|---------------------------|--------------------------|
| 1. Bergstahler and Emas   | 2. Subramanyam           |
| 3. Burgstahler and Dichev | 4. Baslam                |
| 5. Defond                 | 6. Lustgarten and Shon   |
| 7. Myers                  | 8. Davis                 |
| 9. Kasznik                | 10. Palmrose             |
| 11. Johnson and Lys       | 12. Haskins and Williams |
| 13. Woo and Koh           | 14. Jensen and Meckling  |
| 15. Davidson              |                          |

## References

- Ashbaugh, H. and Warfield, T. (2003). Governance mechanism: evidence from the German market, *Journal of International Accounting Research*, 2, 1–21.
- Baharmoghadam, M. and koohi, A. (2012). Type of earnings management in iranian companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*. 1(2), 75-93 [In Persian].
- Balsam, S., Bartov, E. and Marquardt, C. (2002). Accruals management, investor sophistication, and equity valuation: evidence from 10-Q filings. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 987–1012.
- Banimahd, B., Moradzadefard, M. and Zeinali, M. (2013). Relationship between change of independent auditor and change of audit opinion. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(14), 91-108 [In Persian].
- Burgstahler, D. and Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 99–126.
- Davidson, W., Jiraporn, P., and Dedalt, P. (2006). Causes and consequences of audit shopping: an analysis of auditor opinions, earnings management and auditor changes. *Journal of Accounting Research*, 45, 69–87.
- Davis, R.L. Soo, B.S. and Trompeter, G.M., (2009). Auditor tenure and ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26, 517-548.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- DeFond, M., and Subramanyam, K. (1998). Auditor changes and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 25, 35–67.
- Ebrahimi, A. and Sayedi, A. (2009). Independent auditor's roles in decreasing discretionary accrual. *Accounting and Auditing Review*, 54, 3-16 [In Persian].
- Haskins, M. and Williams, D. (1990). A contingent model of inter-audit changes. *Journal of Practice and Theory*, 9, 55-74.
- Jensen, M.C., and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Johnson, W. and Lys, T. (1990). The target for audit services: evidence from voluntary auditor changes. *Journal of Accounting and Economics*, 12, 281-308.
- Karami, G., Bazrafshan, A. and Mohammadi, A. (2011). Auditor tenure and earnings management. *Journal of Accounting Knowledge*. 4, 65-82 [In Persian].



- Leuz, C. and Verrecchia, R. (2000). The economic consequences of increased disclosure, *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- Lustgarten, S. and Shon, J., (2012). Do abnormal accruals affect the life expectancy of audit engagements?, *www.springer.com*
- Mashayekhi, B., Mehrani, S., Mehrani, K. and Karami, G. (2006). Discretionary accruals roles in earning management in iranian companies listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 42, 61-74 [In Persian].
- Myers, J., Myers, L. and Omer, T. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship: a case for mandatory auditor rotation?. *Accounting Review*, 78, 779-800.
- Nonahalnahr, A., Jabarzadeh, S and Yaghoobpoor, K (2010). The relationship between auditor quality and accrual reliability. *Accounting and Auditing Review*, 61, 55-70 [In Persian].
- Palmrose, Z., (1984). The demand for quality-differentiated audit services in an agency-cost setting: an empirical investigation. *Auditing Research Symposium*, University of Illinois.
- Subramanyam, K.R. (1996). The pricing of discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 22, 249-281.
- Woo, E.S. and Koh, H.C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31(2), 133-144.