

تأثیر ویژگی های حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی

محمد رضا عبدلی^۱، علی فعال قیومی^۲، ناصر پرتوی^۳

چکیده: در این پژوهش تأثیر ویژگی های حسابرسی، شامل اندازه مؤسسه های حسابرسی، چرخش و نوع اظهار نظر حسابرسی بر تجدید ارائه ارقام صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. برای این امر، ۱۳۰ شرکت انتخاب و فرضیه های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون حداقل مربعات مورد آزمون قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین چرخش حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی رابطه ای منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین با چرخش و تغییر حسابرسی، میزان اقلامی که در صورت های مالی تجدید ارائه می شود، کاهش می یابد و افزایش تعداد کارکنان و شرکای مؤسسه حسابرسی موجب کاهش اقلام تجدید ارائه شده در صورت های مالی می شود. هر چند نوع اظهار نظر حسابرسی و میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی، رابطه ای معناداری ندارند.

واژه های کلیدی: اندازه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسی، چرخش حسابرسی، تجدید ارائه ارقام صورت های مالی.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود، ایران

۲. دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه شیراز، ایران

۳. استادیار مؤسسه آموزش عالی پرندهک، استان مرکزی، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۲/۰۲/۰۱

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۲/۰۵/۲۰

نویسنده مسئول مقاله: محمد رضا عبدلی

E-mail: mra830@yahoo.com

مقدمه

استانداردهای حسابداری ایران مقرر می‌کند که شرکت‌ها باید ارقام سود و زیان و ترازنامه را به صورت مقایسه‌ای همراه با ارقام سال جاری ارائه و افشا کنند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱: ۲۱-۲۲). بر این اساس ارقام سال قبل در سال جاری، بار دیگر از سوی شرکت و حسابرس مورد بازبینی و طبقه‌بندی قرار گرفته و در صورت وجود اشتباهی با اهمیت در ماهیت و نحوه طبقه‌بندی و نیز مبالغ سال قبل، می‌بایست در سال جاری تجدید ارائه شوند. بدین ترتیب تجدید ارائه می‌تواند به معنای وجود یک نقص یا اشکال تعبیر شود که در سال جاری کشف شده است؛ البته به شرط آنکه ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری نباشد. مطالعات نیز نشان داده است که درصد بالایی از تجدید ارائه‌ها در ایران، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده است (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹).

ایجاد فضای بی‌اعتمادی در بازار سرمایه، غیرقابل اتکا تصور شدن صورت‌های مالی، تلاش برای دسترسی به اطلاعات در خارج از بورس، زیان ناشی از تصمیم‌گیری‌های اشتباه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و در نهایت تضييع منافع عمومی جامعه، بخشی از پیامدهای این امر است (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین، ارائه مجدد و مستمر اقلام در دوره‌های پی‌درپی و رواج آن میان شرکت‌های ایرانی، به اعتبار صورت‌های مالی آسیب می‌زند و موجب تخصیص و توزیع ناکارآمد ثروت و کاهش اعتماد مردم به بازارهای سرمایه می‌شود (بهار مقدم و دولت‌آبادی، ۱۳۹۱). از پیامدهای منفی دیگر ارائه مجدد ارقام مالی، اثر آن بر اعتبار حرفه حسابرسی است. لیو^۱ و همکاران (۲۰۰۹) بیان کردند که کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، تجدید ارائه این صورت‌ها را ضعف حسابرس تلقی می‌کنند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که سهام‌داران تمایل بیشتری به برکناری حسابرس بعد از تجدید ارائه صورت‌های مالی دارند. افزون بر این مطالعاتی نیز وجود دارد که ادعا می‌کند، نرخ اخراج حسابرسان پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی، بیش از نرخ عادی اخراج حسابرسان است (Hennes et al., 2012).

از سوی دیگر حسابرسان مستقل از جایگاه ویژه‌ای در ساختار حاکمیت شرکتی برخوردارند و نقش حساسی را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کنند که می‌تواند به واسطه ارائه مجدد صورت‌های مالی ناشی از اشتباه مخدوش شود (حساس یگانه و باغومیان، ۱۳۸۴). بر این اساس کیفیت حسابرسی حسابرسان مستقل می‌تواند بر کیفیت گزارش‌های مالی اثرگذار باشد. همچنین مطالعات تجربی نشان داده‌اند که ویژگی‌های حسابرس، از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی و

1. Liu

تخصص در صنعت، بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است (حساس یگانه و آذرین فر، ۱۳۸۹؛ اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). افزون بر این در دستورکار مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نیز، چرخش منظم مؤسسه‌های حسابرسی در دوره‌های زمانی چهار ساله در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار با هدف ضمنی ارتقای کیفیت حسابرسی الزامی شده است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶). بنابراین می‌توان انتظار داشت که ویژگی‌های حسابرس از طریق تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی اثرگذار باشد.

مطالعات نیز نشان داده است که ویژگی‌های حسابرس، از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی، رتبه و شهرت حسابرس و میزان آشنایی وی با صنعت مورد فعالیت کارفرما و نیز پیچیدگی بعضی سرفصل‌های حسابداری، می‌تواند بر کیفیت حسابرسی، میزان اصلاحات پیشنهادی حسابرس و الزام کارفرما به تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی در سال بعد مؤثر باشد (Kend, 2008; AICPA, 2011). بر این اساس در پژوهش پیش رو، تأثیر ویژگی‌های حسابرس شامل چرخش حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس بر روند ارائه مجدد صورت‌های مالی مورد واکاوی قرار گرفت.

مبانی نظری

نتایج پژوهش‌های انجام شده در ایران، در خصوص تجدید ارائه ارقام مالی و دلایل و عوامل مؤثر بر آن، حاکی از آن است که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را با نام تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). این موضوع نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری شرکت‌ها از نظر ویژگی عاری از اشتباه بودن مورد تردید است. تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های قبل، پیامدهای منفی متعددی را به همراه دارد؛ زیرا رقم سود خالص مبنای محاسبات متعددی چون، پاداش هیئت مدیره، مالیات و سود تقسیمی بین سهام‌داران است. علاوه بر این، رقم سود خالص مبنای تصمیم‌گیری اغلب سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری در مورد خرید یا فروش سهام شرکت‌ها است که تجدید ارائه این رقم، می‌تواند از جنبه حقوقی و قانونی مشکلاتی را برای شرکت‌ها و حسابرسان و بازرسان قانونی آنها به همراه داشته باشد؛ زیرا حسابرسان وظیفه اعتباردهی به ارقام مالی را به عهده دارند که این امر با تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی می‌تواند خدشه‌دار شود (Kachelmeier, 2010).

از سوی دیگر حسابرسی باکیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه‌شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت کسب کنند (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین کیفیت حسابرسی می‌تواند بر تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی اثرگذار باشد. البته اندازه‌گیری مستقیم کیفیت حسابرسی در مطالعات تجربی به‌واسطه غیرقابل مشاهده بودن آن یا داده‌های محدود با چالش‌هایی همراه است. در نتیجه در این مطالعات از معیارهای غیر مستقیم کیفیت حسابرسی (ویژگی‌های حسابرس) مانند چرخش حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرس و ... استفاده می‌شود (Woodland & Reynolds, 2003).

تداوم انتخاب حسابرس در مقابل چرخش حسابرس

جکسن^۱ و همکاران (۲۰۰۸) اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی را از دو دیدگاه قابل بررسی می‌دانند. تداوم انتخاب حسابرس موجب می‌شود حسابرس، به‌مرور دانش خاص مشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس، موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت کارفرما می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد. بنابراین با توجه به اهمیت استقلال حسابرس و برای تقویت استقلال حسابرسان، نهادهای حرفه‌ای و قانونی تغییر منظم آنها را یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به‌اجرا گذاشته‌اند. در این راستا بولین^۲ و همکاران (۲۰۱۳) نیز به بررسی تأثیر چرخش حسابرس و تجربه و تخصص حرفه‌ای او بر کیفیت حسابرس پرداخته‌اند. آنها دریافتند که چرخش اجباری حسابرس، موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود، البته به شرط آنکه حسابرس درست‌کاری و صداقت مدیریت را باور داشته باشد.

نوع اظهار نظر حسابرس (اظهار نظر پذیرفتنی در مقابل تمایل به اظهار نظر مشروط یا غیر قابل پذیرش)

دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱) اظهار نظر حسابرس را نتیجه حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تهیه شده به‌دست مدیریت می‌داند. از سوی دیگر، شرکت‌ها نیز اغلب خواهان کسب اظهار نظر مقبول حسابرسی هستند و در این راه تلاش می‌کنند تا با حسابرس خود به توافق برسند یا حتی دست به تعویض حسابرس بزنند. بنابراین، می‌توان گفت که نوع اظهار نظر حسابرس، به خود حسابرس بستگی دارد و کارفرما می‌تواند تأثیر کمی بر آن داشته باشد.

1. Jackson
2. Bowlin
3. De Angelo

عرب‌مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۱) سبک شناختی و حجم اطلاعات را مؤثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت‌ها دانسته‌اند. از دید آنها، حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی با پردازش اطلاعات بیشتری اشباع می‌شوند و اظهار نظرهای صحیح‌تری دارند.

اندازه مؤسسه حسابرسی

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت صورت‌های مالی تعریف می‌کند. او از دید نظری، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی را مطرح کرد و معتقد بود مؤسسه‌های بزرگ، شرکت‌های بیشتری را حسابرسی می‌کنند و کل دستمزد آنها بین شرکت‌های کارفرما تفکیک می‌شود و به کارفرماها وابستگی ندارند. بنابراین مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، استقلال بیشتری دارند و با کیفیت بیشتری به حسابرسی می‌پردازند.

فرانسیس^۱ و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی عوامل مؤثر بر تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی شرکت‌های امریکایی طی سال‌های ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۸ پرداختند. نتیجه پژوهش آنها نشان‌دهنده تأثیر اندازه کارفرما، عملکرد مالی وی، نوع صنعت، شاخص‌های غیر مالی عملکرد شرکت، دستمزد حسابرس و میزان آشنایی حسابرس با صنعت مورد فعالیت کارفرما بر میزان تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی بود.

پیشینه پژوهش

با مطالعه و بررسی پژوهش‌های انجام شده در خصوص تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی، مشخص می‌شود که این پژوهش‌ها در ایران به‌طور عمده بر شناسایی ماهیت و عوامل مؤثر بر آن متمرکز بوده است. پژوهش پیش رو نیز جدا از این امر نبوده و به بررسی اثر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید آرائه صورت‌های مالی می‌پردازد؛ در حالی که مطالعات انجام شده سایر کشورها در سه بخش، شامل بررسی عوامل مؤثر و انگیزه‌های تجدید آرائه صورت‌های مالی، تشخیص و پیش‌بینی تجدید آرائه صورت‌های مالی و شناسایی پیامدهای منفی تجدید آرائه صورت‌های مالی بوده است.

نتایج پژوهش راقاناندان^۲ و همکاران (۲۰۰۳) نشان‌دهنده رابطه‌ای معنادار بین میزان دستمزد خدمات غیر حسابرسی و میزان ارقام تجدید آرائه در صورت‌های مالی است.

1. Francis
2. Raghunandan

سرینیواسان^۱ (۲۰۰۵) در مطالعه خود بین ۴۰۹ شرکت در سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۱، به این نتیجه رسید که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه و میزان تجدید آرائه اقلام صورت‌های مالی، رابطه منفی معناداری وجود دارد.

لینک^۲ و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهش خود نشان دادند که نوع مؤسسه حسابرسی می‌تواند بر تغییر ارقام حسابداری سال‌های گذشته مؤثر باشد.

استانلی و دیزورت^۳ (۲۰۰۷) پژوهشی با موضوع بررسی رابطه چرخش حسابرس و تجدید آرائه سود در ۳۸۲ شرکت کشور فنلاند، طی دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۴ انجام دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این بود که رابطه منفی و معناداری بین چرخش حسابرس و میزان آرائه مجدد سود حسابداری وجود دارد.

عبدالله^۴ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی که در کشور مالزی انجام دادند، به بررسی ماهیت تجدید آرائه در صورت‌های مالی شرکت‌های بورس کوالالامپور پرداخته‌اند و تأثیر مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی را بر آنها مورد مطالعه قرار دادند. آنها دریافتند که بیشترین دلیل دستکاری ارقام، برای دستیابی به سطح معینی از سود بوده است و میان استقلال هیئت مدیره، مالکیت مدیریت و دوگانگی وظیفه مدیر عامل با آرائه مجدد صورت‌های مالی، رابطه معناداری وجود ندارد.

هنس^۵ و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین استقلال حسابرس با میزان تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها ارتباط مستقیم و معنادار بین شهرت و اعتبار حسابرس با میزان تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی را تأیید کرد. علاوه بر این آنها دریافتند که اگر حسابرس دارای اعتبار و شهرت بالایی باشد، عمده تجدید آرائه‌ها از نوع اصلاح اشتباه‌های سال قبل است و از انواع تقلب‌ها نیست.

لوبو و ژائو^۶ (۲۰۱۳) رابطه بین مشخصات حسابرس با میزان تجدید آرائه صورت‌های مالی از نوع اشتباه‌های اصلاح شده را بررسی کردند و دریافتند که رابطه‌ای منفی بین میزان دستمزد حسابرس با میزان اصلاح اشتباهات وجود دارد.

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) با مصاحبه از ۵۰ نفر خبره، عوامل مؤثر بر تجدید آرائه صورت‌های مالی را بررسی و در نهایت الگویی را در این خصوص تبیین کردند. در این راستا داده‌های مربوط

1. Srinivasan
2. Linck
3. Stanley and DeZoort
4. Abdullah
5. Hennes
6. Lobo & Zhao

به ۲۰۲ شرکت بوری طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ مورد استفاده قرار گرفته است. یافته‌های آنها حاکی از آن است که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی، بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی مؤثر بوده است. موسوی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط میان برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، شامل استقلال هیئت مدیره، دوگانگی وظیفه مدیر عامل و کیفیت حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین استقلال هیئت مدیره و دوگانگی وظیفه مدیر عامل با تجدید ارائه صورت‌های مالی، ارتباط معناداری وجود ندارد و بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

تقی‌زاده (۱۳۹۲) در مطالعه خود با استفاده از اطلاعات ۹۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۰، به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی روی تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخت. نتایج این مطالعه نشان داد که بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل و اندازه هیئت مدیره با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

برای دستیابی به اهداف پژوهش و بر اساس مبانی نظری، فرضیه‌های زیر تدوین شده‌اند:

۱. بین چرخش حسابرس در شرکت با میزان ارقام تجدید ارائه‌شده در صورت‌های مالی سالانه شرکت، رابطه‌ای معنادار وجود دارد.
۲. بین اندازه حسابرس با ارقام تجدید ارائه‌شده در صورت‌های مالی سالانه شرکت، رابطه‌ای معنادار وجود دارد.
۳. بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل با ارقام تجدید ارائه‌شده در صورت‌های مالی سالانه شرکت، رابطه‌ای معنادار وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش پیش رو از دید هدف کاربردی است و در آن به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته شده است. بنابراین از نوع نیمه‌تجربی است و با استفاده از اطلاعات گذشته به بررسی همبستگی بین متغیرها پرداخته است. داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از طریق مطالعه صورت‌های مالی مندرج در لوح‌های فشرده ارائه‌شده از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه‌های اینترنتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار جمع‌آوری شده و به کمک نرم‌افزار SPSS18 تحلیل شده است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، رگرسیون تجمعی داده‌ها برای یک دوره سه‌ساله و ۱۳۰ شرکت برآورد شده (۳۹۰ مشاهده سال - شرکت) و تحلیل آماری بر اساس ضرایب و معنادار بودن متغیرها در مدل برآورد شده (آزمون تی). انجام پذیرفته است. علت استفاده از این نوع رگرسیون، فراهم آوردن امکان تحلیل داده‌های حسابداری محدود، حذف آثار سوگیرانه داده‌ها برای دستیابی به نتایجی قابل تعمیم و قوی است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۸).
جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که دارای محدودیت‌های زیر باشند:

۱. از نوع تأمین‌کننده مالی، سرمایه‌گذاری و بیمه‌ای و بانک‌ها و لیزینگ‌ها نباشد؛
۲. سال مالی آنها منتهی به پایان سال تقویمی (۲۹ اسفند) باشند؛
۳. داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش برای دوره زمانی پژوهش در دسترس باشند.
با توجه به شرایط فوق، تعداد ۱۳۰ شرکت برای آزمون فرضیه‌ها انتخاب شدند.

مدل و متغیرهای پژوهش

بر اساس مبانی نظری و مطالعات انجام‌گرفته سایر کشورها (جکسن و همکاران، ۲۰۰۸؛ اردیان‌شاه، ۲۰۱۲) و نیز روابط بین متغیرها، مدل شماره ۱ برای پژوهش تبیین شده است:

$$Re\ state = \alpha_0 + \alpha_1 A Rotate + \alpha_2 A Size + \alpha_3 A Op in + \varepsilon \quad (1)$$

در این مدل، متغیر Restate نشان‌دهنده قدر مطلق میزان ارقام تجدید ارائه‌شده و متغیرهای A Rotate، A Size، A Op in، به‌ترتیب نشان‌دهنده چرخش حسابرس، اندازه حسابرس و نوع اظهار نظر حسابرس است.
پژوهش‌ها نشان داده‌اند که عوامل متعددی می‌توانند بر روابط فوق اثرگذار باشند (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰ و هنس و همکاران، ۲۰۱۲). بر این اساس مدل نهایی پژوهش برای کنترل عوامل مداخله‌گر، به‌صورت زیر مدل شماره ۲ ارائه می‌شود:

$$Re\ state = \alpha_0 + \alpha_1 A Rotate + \alpha_2 A Size + \alpha_3 A Op in + \alpha_4 DE + \alpha_5 Inv/TA + \alpha_6 Re/TA + \varepsilon \quad (2)$$

در این رابطه DE، Inv/TA و Re/TA، به‌ترتیب نشان‌دهنده نسبت اهرمی، نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌ها و نسبت مطالبات به کل دارایی‌ها هستند.

متغیر وابسته

ارقام تجدید آرائه‌شده صورت‌های مالی: برای محاسبه متغیر تجدید آرائه، ارقام مربوط به تعدیلات سنواتی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است. ابتدا ارقام تجدید و آرائه‌شده بدون توجه به افزایش یا کاهش آنها تعیین شدند و پس از هم‌مقیاس شدن، میانگین قدر مطلق این ارقام برای دوره پژوهش محاسبه شد.

متغیرهای مستقل

چرخش حسابرس: با بررسی گزارش حسابرس، در صورت تغییر حسابرس مستقل شرکت طی دوره پژوهش، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

اندازه حسابرس: این متغیر با محاسبه تعداد کارکنان و شرکای مؤسسه و مراجعه به اطلاعات جامعه حسابداران رسمی تعیین شده است. هر چه تعداد کارکنان و شرکای یک مؤسسه بیشتر باشد، آن مؤسسه حسابرسی بزرگتر خواهد بود. به دلیل مناسب‌تر بودن اعداد لگاریتم، لگاریتم تعداد کارکنان مؤسسه ملاک عمل قرار گرفته است.

نوع اظهار نظر حسابرسی: با مراجعه به گزارش حسابرسی سالانه شرکت‌ها مشخص شده است. در صورت صدور گزارش قابل پذیرش از سوی حسابرس شرکت، این متغیر معادل عدد یک و در غیر این صورت معادل عدد صفر است.

متغیرهای کنترل

نسبت اهرمی: از تقسیم میانگین مجموع بدهی‌ها به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت‌ها محاسبه شده است.

نسبت موجودی‌ها به جمع کل دارایی‌ها: از تقسیم میانگین موجودی‌ها به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت به دست آمده است.

نسبت مطالبات به جمع کل دارایی‌ها: از تقسیم میانگین مطالبات به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول شماره ۱ آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. بر این اساس میانگین مبلغ ارقام تجدید آرائه‌شده در صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه ۵۱۴۰ میلیون ریال

است. به‌علاوه میانگین اندازه حسابرس نشان می‌دهد که تعداد کارکنان و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی مورد بررسی بیش از ۱۱۰ نفر است؛ البته انحراف معیار این متغیر بسیار زیاد و در حدود ۱۱۶/۸۸۸ است.

جدول ۱. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

ضرب چولگی	انحراف معیار	واریانس	میانگین	تعداد مشاهدات	آماره متغیر
۰/۴۲۱	۹۵۴	۱/۲۰۰	۵۱۴۰	۳۹۰	ارقام تجدید ارائه‌شده
۰/۵۵۲	۰/۷۰۸	۰/۴۷۰	۰/۳۲۳	۳۹۰	چرخش حسابرس
۰/۴۶۲	۱۰/۸۱۱	۱۱۶/۸۸۸	۱۱۰/۷۴۶	۳۹۰	اندازه حسابرس
۰/۴۶۹	۰/۷۰۸	۰/۵۰۱	۰/۴۶۲	۳۹۰	نوع اظهار نظر حسابرس
۰/۱۹۳	۰/۴۰۰	۰/۱۶۰	۰/۶۱۱	۳۹۰	نسبت اهرمی
۰/۴۰۲	۰/۹۰۶	۰/۸۲۰	۰/۳۸۴	۳۹۰	نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌ها
۰/۴۳۳	۰/۳۴۶	۰/۱۲۰	۰/۲۶۹	۳۹۰	نسبت مطالبات به کل دارایی‌ها

نتایج آمار استنباطی

آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل رگرسیونی پژوهش و با در نظر گرفتن متغیرهای کنترل انجام شد. البته استفاده از تحلیل رگرسیونی، بسته به محقق شدن فرض‌هایی است که برای این امر، از آزمون دوربین - واتسون و آزمون هم‌خطی استفاده شد. به‌علاوه فرض‌های نرمال بودن توزیع متغیر وابسته و خطاها نیز که مفروضات کلاسیک رگرسیون هستند، در تمام آزمون‌ها بررسی و تأیید شده است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره ۲ ارائه‌شده است. همان‌گونه که در این جدول مشاهده می‌شود، ضریب تولرانس تمام متغیرهای مستقل نزدیک به عدد یک بوده و بنابراین هم‌خطی چندگانه میان متغیرهای مستقل اندک است. همچنین ضریب وی. آی. اف. یا عامل تورم واریانس (معکوس تولرانس) نیز کوچک است (کمتر از عدد ۱۰). بنابراین همبستگی متغیرهای مستقل کم و مدل رگرسیون برای پیش‌بینی مناسب است. همچنین با توجه به آماره دوربین - واتسون، خطاهای مدل مستقل است.

ضریب تعیین معادل مدل برآوردی برابر ۴۳ درصد است که نشان می‌دهد ۴۳ درصد از تغییرات ارقام تجدید ارائه‌شده (متغیر وابسته) را می‌توان به کمک متغیرهای مستقل تبیین کرد. علاوه بر این، ضریب متغیر مستقل اول، یعنی چرخش حسابرس منفی و در سطح خطای

۵ درصد معنادار است. در نتیجه، چرخش حسابرس موجب کاهش ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی می‌شود.

جدول ۲. نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل پژوهش

متغیر	ضرایب	آماره تی.	معناداری
مقدار ثابت	۰/۷۲۷	۱۲/۲۰۲	۰/۰۰۰
چرخش حسابرس	-۰/۵۱۳	۸/۲۸۹	۰/۰۱۹
اندازه حسابرس	-۱/۲۰۴	۱۱/۹۰۳	۰/۰۰۰
اظهار نظر حسابرس	۰/۳۸۷	۴/۹۰۵	۰/۰۸۹
اهرم مالی	۱۲/۳۲۸	۱۰/۳۷۸	۰/۰۰۰
موجودی‌ها به کل دارایی‌ها	۰/۴۲۹	۵/۲۰۰	۰/۰۹۳
مطالبات به کل داری‌ها	-۰/۰۲۹	۹/۲۷۲	۰/۰۰۳
R Square		-۰/۴۲۹	
F		۹/۲۷۹	
Durbin-Watson		۱/۸۶۳	
آزمون هم‌خطی	متغیرهای مستقل	تولرانس	VIF
	چرخش حسابرس	۰/۹۶۴	۱/۱۰۴
	اندازه حسابرس	۰/۹۰۲	۱/۱۰۹
	اظهار نظر حسابرس	۰/۹۲۵	۱/۰۸۱

ضریب متغیر مستقل دوم (اندازه حسابرس) مطابق با ادبیات پژوهش، منفی و معنادار است. در نتیجه، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان تجدید ارائه ارقام در صورت‌های مالی، دارای رابطه‌ای منفی و معنادار است. به بیان دیگر، اگر حسابرس اندازه بزرگتری داشته باشد، میزان ارقام تجدید ارائه شده از سوی شرکت‌ها کاهش می‌یابد. ضریب متغیر مستقل سوم پژوهش (نوع اظهار نظر حسابرس) نیز منطبق با نتایج آزمون‌های قبل (آزمون فرضیه سوم)، بیانگر عدم وجود رابطه معنادار بین نوع اظهار نظر حسابرس و تجدید ارائه ارقام است. بنابراین نوع اظهار نظر حسابرس بر میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی اثرگذار نیست.

به علاوه، بررسی آماره تی. متغیرهای مستقل و ضرایب آنها، نشان می‌دهد رابطه اندازه حسابرس با تجدید ارائه ارقام، نسبت به رابطه چرخش حسابرس و تجدید ارائه ارقام، قوی‌تر است. بنابراین اندازه حسابرس نسبت به چرخش حسابرس اثر بیشتری بر میزان ارقام تجدید

ارائه شده در صورت های مالی دارد. از بین متغیرهای کنترل نیز، نسبت اهرمی و نسبت مطالبات به کل دارایی ها با متغیر وابسته رابطه ای معناداری داشته و نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی ها با این متغیر فاقد رابطه ای معنادار است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه ویژگی های حسابرس شامل چرخش حسابرس، اندازه حسابرس و نوع اظهار نظر وی با میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی بوده است. نتایج نشان دهنده رابطه منفی و معنادار میان چرخش حسابرس و میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی است. این مسئله می تواند به این دلیل باشد که معمولاً حسابرسان به محض ورود به محیط کار جدید و برخورد با کارفرما، بر رعایت سخت گیرانه تر استانداردها تأکید می کنند، بنابراین خواستار تعدیلات بیشتری از سوی کارفرما هستند و در مواردی ممکن است با حسابرس قبلی تفاوت دیدگاه داشته باشند و نظر حسابرس قبلی را در خصوص طبقه بندی ارقام تأیید نکنند. این نتایج، مشابه با یافته های بزرگ اصل و شایسته مند (۱۳۹۰) و بولین و همکاران (۲۰۱۳) بوده و می تواند دلیلی برای تأیید چرخش منظم حسابرسان بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورکار مؤسسه های حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار باشد.

بعلاوه، نتایج نشان می دهد که اندازه حسابرس با تجدید ارائه ارقام، دارای رابطه ای منفی و معنادار است؛ زیرا حسابرسی که اندازه بزرگتری دارند، از کنترل کیفیت بالاتری برخوردار بوده و در کنترل رعایت استانداردها سخت گیرانه تر عمل می کنند. بنابراین میزان تجدید ارائه ارقام با افزایش اندازه حسابرس کاهش می یابد. در مقابل، مؤسسه های حسابرسی کوچکتر، به دلیل تلاش برای حفظ و جذب کارفرماهای بیشتر، توجه کمتری به کنترل کیفیت و رعایت استانداردها می کنند و به احتمال تجدید ارائه ارقام به میزان بیشتری در دوره حسابرسی آنها انجام خواهد شد. این نتایج با یافته های اردیان سیاه^۱ (۲۰۱۲) در کشور اندونزی و کند (۲۰۰۸) منطبق است.

البته نتایج نشان دهنده عدم وجود رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس و میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی است. این مسئله می تواند به این دلیل باشد که شرکت ها بر مبنای استانداردهای حسابداری مبادرت به تجدید ارائه صورت های مالی می کنند و حسابرسان این موضوع را برخلاف استانداردها و قوانین تلقی نمی کنند. این نتایج مشابه یافته های لوبو و زائو (۲۰۱۳) است.

افزون بر این بر اساس یافته‌های پژوهش، رابطه نسبت اهرمی و نسبت مطالبات به دارایی‌ها با میزان تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی معنادار است. بر این اساس عمده تجدید آرائه‌ها مربوط به دارایی‌های جاری بوده و شرکت‌هایی که از نسبت اهرمی بالاتری برخوردارند، به میزان بیشتری مبادرت به تجدید آرائه صورت‌های مالی می‌کنند. این نتایج مشابه نتایج و توصیه‌های عبدالله و همکاران (۲۰۱۰) و هنس و همکاران (۲۰۱۲) است.

پیشنهادها

بر مبنای نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود:

- در مؤسسه‌های حسابرسی کوچکتر به تجدید آرائه ارقام صورت‌های مالی از طریق تأکید بر کنترل کیفیت و رعایت استانداردهای حسابرسی توجه بیشتری صورت گیرد.
- با توجه به عدم وجود رابطه‌ای معنادار بین نوع اظهار نظر حسابرس با میزان تجدید آرائه ارقام در صورت‌های مالی و به دلیل اهمیت موضوع تعدیلات سنواتی و تغییر مستمر ارقام، در مؤسسه‌های حسابرسی این موضوع مورد توجه بیشتری قرار گیرد و در نامه مدیریت این موضوع تذکر داده شود.
- با توجه به پیامدهای نامطلوب تجدید آرائه صورت‌های مالی بر بازار سرمایه و کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به تغییرات مستمر ارقام مندرج در صورت‌های مالی، نهادهای ناظر و از جمله سازمان حسابرسی که مرجع تدوین استانداردهاست، ضرورت دارد تا نسبت به اعمال استانداردهای سخت‌گیرانه‌تری برای تعدیلات سنواتی اقدام کند.
- افزون بر این، با توجه به پژوهش‌های اندکی که در زمینه تجدید آرائه صورت‌های مالی در ایران انجام پذیرفته، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود بر موضوعات زیر پژوهش‌های بیشتری انجام دهند:
- بررسی اثر تجدید آرائه صورت‌های مالی بر تعویض حسابرس مستقل؛
- بررسی اثر تجدید آرائه صورت‌های مالی بر دستمزد حسابرس.

منابع

اعتمادی، ح، محمدی، ا. و ناظمی اردکانی، م. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱(۱): ۱۷-۳۲.

بهارمقدم، م.، و دولت آبادی، م. (۱۳۹۱). بررسی مقایسه‌ای کیفیت سود گزارش شده با سود تجدید ارائه‌شده. *مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۴ (۱۴): ۱۹-۱.

تقی‌زاده، س. (۱۳۹۲). تأثیر حاکمیت شرکتی روی تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده علوم اقتصادی.

حساس یگانه، ی. و آذین فر، ک. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۶۱): ۹۸-۸۵.

حساس یگانه، ی. و باغومیان ر. (۱۳۸۴). حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی. *فصلنامه حسابدار رسمی*، شماره ویژه دی، ۸۶-۴۵.

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). *دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار*. تهران.

عرب‌مازار یزدی، م.، مسیح آبادی، ا.، و پوریوسف، ا. (۱۳۹۱). سبک‌شناختی حسابرس، حجم اطلاعات و کیفیت اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت. *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۲): ۹۶-۷۳.

کردستانی، غ. ر.، آزاد، ع.، و کاظمی، م. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه ایران. *مجله تحقیقات حسابداری*، ۲ (۸): ۷۳-۶۲.

کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۱). *استانداردهای حسابداری*. تهران: سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰.

موسوی، ر.، جباری، ح. و طالب بیدختی، ع. (۱۳۹۱). بررسی ارتباط برخی مکانیزم‌های حاکمیت شرکت با تجدید ارائه صورت‌های مالی، مجموعه مقالات اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان‌ها، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران.

مؤمنی، م.، و فعال قیومی، ع. (۱۳۸۸). مقایسه انواع تحلیل‌های رگرسیونی برای داده‌های حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۱۲ (۵۸): ۱۰۳-۱۱۲.

نونهال‌نهر، ع. ا.، جبارزاده کنگرلویی، س.، و پور کریم، ی. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۳): ۷۰-۵۵.

نیکبخت، م. ر.، و رفیعی، ا. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۳ (۹): ۱۹۴-۱۶۷.

Abdullah, S. N., Mohammad Yusof, N. Z., & Mohamad Nor, M. N. (2010). Financial restatement and corporate governance among Malaysian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 25(6): 526-552.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2011). *Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation*. New York, NY.
- Ardiansyah, R. (2012). *Corporate Governance, Audit Firm Size and Restated Financial Statement in Indonesia Stock Exchange*. www.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2182253.
- Bowlin, K., Hobson, J.L., & Piercey, M.D. (2013). *The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality*. Retrieved from http://www.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1914557.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- Francis, J.R., Michas, P.N. & Yo, D. M. (2012), *Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements*. Contemporary Accounting Research, Accepted Article. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12011/abstract>.
- Hennes, K.M., Leone, A.J. & Miller, B.P. (2012). *Auditor Dismissals after Accounting Restatements*. Retrieved from http://www.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id_1735675.
- Jackson, A. B., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5): 420 – 437.
- Kachelmeier, S. J. (2010). Introduction to a forum on Individual Differences in Accounting Behavior. *The Accounting Review*, 85 (4): 1129-1130.
- Kend, M. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding. *Pacific Accounting Review*, 20: 49-62.
- Linck, J. S., Lopez, T. J. & Rees, L.L. (2006). The Valuation Consequences of Voluntary Accounting Changes. Retrieved from http://www.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=820604.
- Liu, L.L., Raghunandan, K., and Rama, D. (2009). Financial restatements and shareholder ratifications of the auditor. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1): 225-240.
- Lobo, G.J. & Zhao, Y. (2013). Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, In-Press.

- Raghunandan, K., Read, W.J. & Whisenant, J.S. (2003). Initial evidence on the association between non audit fees and restated financial statements. *Accounting Horizon*, 17 (3): 223-234.
- Srinivasan, S. (2005). Consequences of Financial Reporting Failure for Outside Directors: Evidence from Accounting Restatements and Audit Committee Members. *Journal of Accounting Research*, 43(2): 102-128.
- Stanley, J.D. and DeZoort, F.T. (2007). Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2): 131-159.
- Woodland, A. M., & Reynolds, J. K. (2003). *Restatements and audit quality*. Retrieved from <http://www.aaahq.com>.