

## عوامل موثر در حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران

رامین معراجی<sup>۱</sup> و بابک پور بهرامی، معصومه شجاعی

۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، پرنده، ایران

### چکیده

صورت‌های مالی به ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری می‌پردازند. موضوعی که در گزارشگری مالی حائز اهمیت است، مفید بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. به همین دلیل صورت‌های مالی باید از ویژگی‌های کیفی مناسبی برخوردار باشند. حسابرسی با کیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت کسب کنند. بنابراین کیفیت حسابرسی می‌تواند بر تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی اثرگذار باشد. در این پژوهش به بررسی کیفیت حسابرسی چه تاثیری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد، پرداخته شده است. در این پژوهش روابط مفروض بین متغیرهای توضیحی متشکل از چهار متغیر مستقل و چهار متغیر کنترل با متغیر وابسته با تحلیل رگرسیون ترکیبی برازش داده شد. با توجه به یافته‌های پژوهش نتیجه‌گیری شد که بین اندازه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و مثبتی وجود دارد. بین حق‌الزحمه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و معکوس وجود دارد. بین تغییر حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و مثبت وجود دارد. بین نوع اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و منفی وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرسی، اندازه حسابرس، حق الزحمه حسابرس، اندازه شرکت، رشد فروش، نسبت اهرم مالی، بازده دارایی‌ها

## ۱- مقدمه

حجم زیاد رسوایی حسابداری در طی چند سال اخیر منجر به سلب اعتماد عمومی از شرکت های بزرگ و مؤسسات حسابرسی آن ها شده است. عمده این رسوایی ها با تجدید ارائه صورت های مالی همراه بوده است. ارائه مجدد صورت های مالی برای بازار سرمایه حاوی اطلاعات جدید است. در اغلب موارد، ارائه مجدد بیانگر وجود مشکلات در سیستم کنترل داخلی شرکت هایی بوده است که شهرت و ارزش آن ها در بازار آسیب دیده و حتی در برخی اوقات منجر به ورشکستگی آن شده است (کاظمی، ۱۳۹۰). نتایج پژوهش های 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 شرکت های ایرانی، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت های مالی را تجدید ارائه و رقمی را با نام تعدیلات سنواتی گزارش می کنند (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). این موضوع نشان می دهد که اطلاعات حسابداری شرکت ها از نظر ویژگی عاری از اشتباه بودن مورد تردید است. تجدید ارائه صورت های مالی دوره های 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 تصمیم گیری اغلب سرمایه گذاران برای تصمیم گیری در مورد خرید یا فروش سهام شرکت ها است که تجدید ارائه این رقم، می تواند از جنبه حقوقی و قانونی مشکلاتی را برای شرکت ها و حسابرسان و بازرسان قانونی آن ها به هر ماه داشته باشد؛ زیرا حسابرسان وظیفه اعتباردهی به ارقام مالی را به عهده دارند که این امر با تجدید ارائه ارقام صورت های مالی می تواند خدشه دار شود (کچلمیر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

اکثر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های متمادی، صورت های مالی خود را تجدید ارائه می نمایند. با توجه به ماهیت گسترده تجدید ارائه صورت های مالی در بازار اوراق بهادار کشورمان طی سال های گذشته، طبیعی است چگونگی تاثیر تجدید ارائه ها بر ارزش حقوق صاحبان سهام شرکت ها و همچنین بر کیفیت سودهای گزارش شده که توسط فعالان بازار سرمایه، در فرایندهای تصمیم گیری مورد توجه قرار می گیرند، مورد پرسش قرار گیرد (آقایی و همکاران، ۱۳۹۱). حسابرسی با کیفیت تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت کسب کنند. بنابراین کیفیت حسابرسی می تواند بر تجدید ارائه ارقام صورت های مالی اثرگذار باشد. البته اندازه گیری مستقیم کیفیت حسابرسی در مطالعات تجربی به واسطه غیرقابل مشاهده بودن آن یا داده های محدود با چالش هایی همراه است. در نتیجه در این مطالعات از معیارهای غیر مستقیم کیفیت حسابرسی (ویژگی های حسابرسی) مانند چرخش حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرس و ... استفاده می شود. بنابراین مساله پژوهش این است که کیفیت حسابرسی چه تاثیری بر تجدید ارائه صورت های مالی دارد.

## ۲- ادبیات تحقیق

در این بخش به معرفی متغیرهای تحقیق می پردازیم و خلاصه ای در مورد پیشینه و کاربردهای اصلی هریک مطالبی را بیان خواهیم کرد.

## ۲-۱- تجدید ارائه صورت های مالی

یکی از مهمترین ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری، اتکاپذیری آن است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکاپذیر است که از اشتباه و تمایلات جانبدارانه خالی باشد. تحقیقاتی که پیشتر در ایران انجام گرفته است نشان می دهد که درصد بالایی از شرکت های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت های مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می کنند (سروری مهر، ۱۳۸۵ و کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). این موضوع نشان می دهد که اطلاعات حسابداری شرکت ها از نظر ویژگی عاری از اشتباه بودن مورد تردید است.

تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورت های مالی دوره های قبل، پیامدهای منفی متعددی را به همراه دارد. رقم سود خالص، مبنای محاسبه مواردی نظیر پاداش هیئت مدیره، مالیات و سود تقسیمی به سهامداران است. علاوه بر این، سود هر سهم و

<sup>1</sup> Kachelmeier

نسبت قیمت به سود هر سهم از جمله شاخص‌هایی است که مورد استفاده تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. در نتیجه ارائه نادرست سود، و اصلاح آن در دوره‌های بعد، یعنی پس از گرفتن تصمیم‌های مربوط، آثار اقتصادی و مالی برای افراد مختلف خواهد داشت. یکی دیگر از پیامدهای منفی تعدیلات سنواتی، اثر آن بر اعتبار حسابرسان است. هدف حسابرسان اعتباربخشی به صورت‌های مالی است و زمانی که صورت‌های مالی حسابرسی شده دوره‌های گذشته به دلیل اشتباهات حسابداری قابل توجه بارها تجدید ارائه شود، اعتماد جامعه نسبت به اظهار نظر حسابرسان کاهش می‌یابد.

برای درک انگیزه‌های احتمالی مدیریت شرکت‌ها از ارائه نادرست ارقام حسابداری و اصلاح آن در دوره‌های آینده، باید به عواملی توجه کرد که این گونه عمل را توجیه می‌کند. تحقیقات انجام شده در زمینه گزارشگری متقلبانه، انگیزه‌های مختلفی را برای چنین اقداماتی برشمرده‌اند. البته باید به یاد داشت که تجدید ارائه صورت‌های مالی همواره نشانه تقلب نیست و در طیفی از اصلاح اشتباهات سهوی تا گزارشگری متقلبانه قرار می‌گیرد؛ اما به سادگی می‌تواند به عنوان سرپوشی برای رفتارهای متقلبانه مدیریت به کار رود.

## ۲-۲- تغییر حسابرسان

از جمله دلایل تغییر حسابرسان می‌توان به انگیزه و تلاش مدیریت به منظور مخفی کردن گزارشگری متقلبانه و مدیریت سود اشاره کرد. نتایج برخی تحقیقات نیز مؤید این است که تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌تواند با تغییر حسابرسان شرکت در رابطه باشد (گروه مشاوره هورون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳؛ مور<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

زمانی که صاحبکاران حسابرسان خود را تغییر می‌دهند، برای موسسات حسابرسی افزایش در هزینه حسابرسی نخستین و برای صاحبکاران افزایش در هزینه ناشی از تغییر را به دنبال دارد که باعث افزایش در حق الزحمه حسابرسی می‌شود. موسسات حسابرسی با پذیرش صاحبکار جدید هزینه‌های مورد انتظار آینده خود را نیز مدنظر قرار می‌دهند. در بازارهای رقابتی، اگر ارزش فعلی جریان‌های ورودی به موسسه مثبت باشد، در این حالت موسسه حسابرسی ممکن است برای جذب صاحبکار جدید و نیز با در نظر گرفتن هزینه‌های ناشی از حسابرسی نخستین، حق الزحمه کمتری را درخواست کند (سینت<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴).

بررسی سوابق در کشور ایران در این زمینه نشان می‌دهد که فرایند تغییر حسابرسان مستقل در سال‌های گذشته به دلیل محدود بودن حسابرسی توسط چند موسسه بزرگ از جمله موسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی و در غالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای تعدادی از کارهای خاص، با نظر مدیران مؤسسه تغییر می‌کرد. در سال ۱۳۶۶، سازمان حسابرسی با ادغام این مؤسسه‌ها تشکیل شد. در سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد صاحبکاران و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای کار در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال تغییر می‌یابند. این جابه جایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند. بنابراین، فرایند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در دورن سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرسان، آن گونه که در سایر کشورها مدنظر است قرار نمی‌گیرد. اما در نهایت با تصویب دستورالعمل موسسه حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در هشتم مرداد ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرسان مستقل در دوره زمانی چهار ساله الزامی شد و تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴).

## ۲-۳- نوع اظهار نظر حسابرسی

گزارش حسابرسان درباره صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول اطمینان از قابلیت اطمینان اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مورد رسیدگی آلودگی‌ها

<sup>1</sup> Huron Consulting Group

<sup>2</sup> Moore

<sup>3</sup> Sinnett

را از اطلاعات مالی می‌زدایند و موجب شفافیت و قابل اطمینان اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در دهه‌های اخیر، که به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر رسوایی‌های حسابداری شرکت‌های انرون، ورلدکام و نظایر آن استقلال حسابرسان همواره مورد سوال قرار گرفته، نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آن‌ها را به عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند (بولو و همکاران، ۱۳۸۹). پژوهش گرانی چون دی آنجلو (۱۹۸۲)، مگی و تست<sup>۱</sup> (۱۹۹۰)، دی<sup>۲</sup> (۱۹۹۱)، تئو<sup>۳</sup> (۱۹۹۲)، کریشنان<sup>۴</sup> و همکاران (۱۹۹۶) معتقدند که تهدید بالقوه تغییر حسابرس می‌تواند باعث تأثیرگذاری بر روی اظهارنظر حسابرس و در نهایت استقلال او شود. چاو و رایس<sup>۵</sup> (۱۹۸۲)، کراسویل<sup>۶</sup> (۱۹۸۸)، سیترون و تافلر<sup>۷</sup> (۱۹۹۲)، کریشنان و استفانس<sup>۸</sup> (۱۹۹۵) و لینوکس<sup>۹</sup> (۲۰۰۰) اعتقاد دارند که عدم صدور اظهارنظر مطلوب یا گزارش مورد نظر صاحبکار توسط حسابرس، از جمله مهم‌ترین دلایل تغییر حسابرس است.

از سال ۱۳۸۱، بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، پدیده تغییر حسابرس و در پی آن ارائه اظهار نظر مورد درخواست صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهاداری تهران، به پدیده‌های مرسوم تبدیل شده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرس را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد.

#### ۴-۲- حق الزحمه حسابرس

گروهی معتقد هستند که حسابرسان متخصص به دلیل برخورداری از دانش تخصصی از شرایط صنعت صاحبکار، توانایی بیشتری در ارائه حسابرسی با کیفیت تر برای کاهش ریسک اطلاعاتی دارند. به بیان دیگر، آنان توانایی کسب ارزش افزوده بیشتری را دارند. دیدگاه‌های بعدی در رابطه با ارتباط بین تخصص حسابرس و حق الزحمه حسابرسی بر پایه معیارهای اقتصادی استوار است، که بیانگر کارایی عملیاتی حسابرسی است (چاس<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۹؛ دیفوند<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). اگر چه حسابرسی عملی هزینه بر است اما، به نحوی به صرفه برای صاحبکاران نیز تلقی می‌شود. زمانی که حسابرسان متخصص باشند، رویه‌های حسابرسی را به صورت اثربخشی اجرا می‌کنند. صاحبکاران تمایلی به هدر دادن وقت خود برای آموزش و تفسیر ساز و کار خود به حسابرسان ندارند و این در حالی است که حسابرسان متخصص زمان زیادی از مدیریت و کارکنان صاحبکار را برای درک عملیات و ماهیت صنعتی که در آن فعالیت دارند را هدر نمی‌دهند. بنابراین، حق الزحمه کل حسابرسی موسسات متخصص با در نظر گرفتن مزایای آن برای صاحبکار نسبت به موسسات غیرمتخصص به صرفه تر است (های و جیتر<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۱).

#### ۴-۵- اندازه شرکت

به دلایل زیر، انتظار می‌رود که شرکت‌های بزرگتر، اطلاعات را با کیفیت بهتری افشا کنند: شرکت‌های بزرگ، دارای منابع کافی به منظور جمع‌آوری، تحلیل و ارائه حجم وسیعی از داده‌ها با حداقل هزینه هستند. افزون بر این، در شرکت‌های بزرگ، اطلاعات تفصیلی برای گزارشگری داخلی به مدیران ارشد گردآوری می‌شود. بنابراین، افشای چنین اطلاعاتی چندان هزینه بر نیست (سینقوی و دسای<sup>۱۳</sup>، ۱۹۷۱؛ بازی<sup>۱۴</sup>، ۱۹۷۵).

<sup>1</sup> Magee & Tseng

<sup>2</sup> Dye

<sup>3</sup> Teoh

<sup>4</sup> Krishnan

<sup>5</sup> Chow & Rice

<sup>6</sup> Craswell

<sup>7</sup> Citron & Taffler

<sup>8</sup> Krishnan and Stephens

<sup>9</sup> Lennox, C.

<sup>10</sup> Chase

<sup>11</sup> DeFond

<sup>12</sup> HAY, D & JETER

<sup>13</sup> Singhavi, S. S. and Desai, H. B.

<sup>14</sup> Buzby, S. L.

شرکت‌های بزرگ، به دلیل نیازمندی به منابع تأمین مالی بیش تر، اطلاعات را با کیفیت بهتری افشا می کنند (سینقاوی و دسای، ۱۹۷۱). مباحث نظری و شواهد تجربی حاکی از آن است که رابطه منفی و معناداری، بین کیفیت افشا و هزینه سرمایه ناشی از تأمین مالی وجود دارد (دالیوال و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۳۸۲). شرکت‌های کوچک، بیش تر احساس می کنند که افشای کامل اطلاعات می تواند موقعیت رقابتی آنها را با خطر مواجهه کند. بنابراین، اطلاعات کم تر و با کیفیت پایین تری را افشا می کنند (سینقاوی و دسای، ۱۹۷۱؛ رافورنیر<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵؛ و بازی، ۱۹۷۵).

شرکت‌های بزرگ، به هزینه‌های سیاسی، حساسترند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶). یافته‌های پژوهش تجربی زیمرمن (۱۹۸۳)، این ادعا را تأیید می کند. شرکت‌های بزرگ، اطلاعات بیش تر و با کیفیتتری افشا می کنند تا انتقادهای عمومی یا دخالت دولت در فعالیت‌هایشان را کاهش دهند (رافورنیر، ۱۹۹۵).

شرکت‌های بزرگ، تمایل بیش تری به استفاده از سیستم‌های کنترل داخلی قوی و حساب‌رسان داخلی دارند. بنابراین، صورت‌های مالی با کیفیت تری ارائه و حساب‌رسان مستقل، زمان کم تری صرف اجرای آزمون‌های رعایت و محتوا می کنند. در نتیجه، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، حداقل شده و شرکت‌ها می توانند به موقع اطلاع رسانی کنند (اوسه-آنسه<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰).

## ۲-۶- اندازه مؤسسه حسابرسی

مؤسسات حسابرسی بزرگتر (دارای نام تجاری) حسن شهرت بالایی دارند و این حسن شهرت اعتبار حسابرس را بالا می برد و اعتبار حسابرس اطلاعاتی را از توانایی نظارت حسابرس و از این رو توانایی حسابرس برای تأثیر گذاردن بر کیفیت اطلاعات به دست می دهد (جف<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). در بیشتر تحقیقاتی که در ایران انجام شده سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه حسابرسی بزرگ و مابقی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان مؤسسات کوچک در نظر گرفته شده است.

## ۲-۷- نسبت اهرم مالی

تأمین مالی از طریق استقراض، حداقل به دو صورت زیر، به عنوان یک ساز و کار کاهش هزینه‌های نمایندگی به حل مشکل نمایندگی کمک می کند (نوروش و همکاران، ۱۳۸۸):

۱. با انتشار سهام جدید، درصد مالکیت مدیران کاهش می یابد. بنابراین، تأمین مالی از طریق استقراض، در مقایسه با انتشار سهام جدید، مانع از کاهش درصد مالکیت و در نتیجه افزایش همسویی منافع مدیران و مالکان می شود.
۲. افزایش بدهی با کاهش جریان‌های نقد در اختیار مدیریت، باعث کاهش هزینه نمایندگی جریان‌های نقد آزاد می گردد. رابطه مدیران و اعتباردهندگان متفاوت از رابطه آن‌ها با سهامداران است. بدین معنی که میزان و زمان پرداخت اصل و فرع بدهی، توسط مدیران تعهد شده است، در صورتی که آن‌ها تعهدی مبنی بر توزیع میزان معینی از سود در زمان‌های از پیش تعیین شده به سهامداران ندارند. استقراض با خروج وجوه نقد به صورت منظم و از پیش تعیین شده، منجر به کاهش جریان‌های نقدی آزاد شده و این امر امکان سرمایه‌گذاری چنین وجوهی را در پروژه‌های با خالص ارزش فعلی منفی، کاهش می دهد. در نتیجه با افزایش استقراض، هزینه نمایندگی جریان‌های نقد آزاد کاهش می یابد.

افزون بر این، با توجه به این که شفافیت صورت‌های مالی و کیفیت افشای اطلاعات ارائه شده در آن، به عنوان یک راهکار عملی برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، مورد توجه قرار گرفته است (کارامونو و وافیز، ۲۰۰۵)، انتظار می رود که شرکت‌های اهرمی با (هزینه‌های نمایندگی کم تر)، تعهد کم تری در قبال افشای اطلاعات با کیفیت بالا داشته باشند و در نتیجه اطلاعات کم تر یا با کیفیت پایین تری را افشا کنند. به عبارت دیگر، انتظار می رود رابطه اهرم مالی و میزان افشا معکوس باشد.

متغیر اهرم حاصل تقسیم کل بدهی بر کل دارایی است. شرکت‌های اهرمی بسیار قوی تر ممکن است انگیزه‌های بیشتری برای مدیریت سود داشته باشند (بکر<sup>۵</sup> و همکاران، ۱۹۹۸).

<sup>1</sup> Dhaliwal, D. S. et al

<sup>2</sup> Raffournier, B.

<sup>3</sup> Owusu-Ansah, S.

<sup>4</sup> Jeff P. B

<sup>5</sup> Becker

## ۲-۸- رشد فروش

رشد فروش یکی از شاخص های ارزیابی فعالیت شرکت می باشد. رشد مستمر درآمد فروش و سود شرکت منجر به آن می شود که بازار ریسک کمتری را برای شرکت در نظر بگیرد. نرخ رشد فروش شرکت عبارت است از (حقیقت و موسوی، ۱۳۸۶):

$$SGR_{iq} = \frac{S_q - S_{q-1}}{S_{q-1}}$$

## ۲-۹- بازده دارایی ها

بازده کل دارایی های یک شرکت به عنوان نتیجه فعالیت ها و کارایی شرکت ها در رابطه با بکارگیری آن ها می باشد. یکی از معیارهای اندازه گیری کارایی، محاسبه بازده دارایی هاست. بازده دارایی ها، توانایی شرکت را در ایجاد سود با توجه به میزان سرمایه گذاری انجام شده در شرکت اندازه گیری می کند و از تقسیم سودخالص عملیاتی شرکت بر منابع بکار گرفته شده بدست می آید. اعتبار بازده دارایی ها، به اندازه گیری مناسب سود و دارایی های مورد استفاده شرکت بستگی دارد. بازده دارایی ها را می توان بر اساس سیستم دوپونت بدست آورد. برای بدست آوردن این نرخ از نسبت گردش دارایی ها و نسبت حاشیه سود خالص استفاده می شود. گردش دارایی ها از تقسیم فروش بر مجموع دارایی ها بدست می آید همچنین حاشیه سود خالص از تقسیم سود خالص متعلق به سهامداران عادی بر فروش بدست می آید. بازده دارایی ها (ROA) به عنوان نسبت سود خالص بعد از مالیات به مجموع دارایی های اندازه گیری شده تعریف می گردد.

## ۲-۱۰- پیشینه پژوهش

در این بخش به بیان پژوهش هایی که از جوانب گوناگون در زمینه پژوهش صورت پذیرفته می پردازیم: اشگنیا و صالحی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی تاثیر تجدید ارائه مالی بر تغییرات حسابرسان: شواهد ایران پرداخته اند. این مطالعه با استفاده از داده های ۱۰۵ شرکت (۷۳۵ شرکت سال) که در بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۲۰۰۸-۲۰۱۴ گردآوری شده است. رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه ها استفاده شد. در این پژوهش نتایج نشان داد که تجدید ارائه صورت های مالی باعث تغییر حسابرسان نمی شود.

جیانگ<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۵)، به بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه در چین پرداختند. نمونه مورد بررسی آن ها شامل ۵۵۷ مشاهده بود. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن بود که دستکاری سود، احتمال مشاهدات تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را افزایش می دهد، اما حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می کند. با این حال، آن ها چنین شواهدی برای تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی پیدا نکردند، به عبارتی افزایش کیفیت حسابرسی اثری بر تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی ندارد. فایلس<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی به ارائه شواهد تجربی از عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت های مالی پرداختند. نمونه مورد بررسی آن ها شامل ۲۱۲ مشاهده بود. یافته های پژوهش نشان داد که ویژگی های حسابرسان و شدت تجدید ارائه، بر تکرار تجدید ارائه صورت های مالی مؤثر است. همچنین احتمال تجدید ارائه صورت های مالی در بین صاحب کاران شرکت هایی که توسط موسسه های حسابرسی کوچک تر حسابرسی شده اند بیشتر است.

لوبو و ژائو<sup>۴</sup> (۲۰۱۳)، در پژوهشی اقدام به بررسی رابطه بین مشخصات حسابرسان با میزان تجدید ارائه صورت های مالی از نوع اشتباه های اصلاح شده کرده است. نتایج این پژوهش نشان داده است که بین میزان دستمزد حسابرسان با میزان اصلاح اشتباهات رابطه منفی وجود دارد.

1 Eshagniya & Salehi

2 Jiang , H

3 Firth ,M

4 Lobo & Zhao

فرانسیس<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، از تأثیر دستمزد حسابرِس و میزان آشنایی حسابرِس با صنعت مورد فعالیت کارفرما بر میزان تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی تأیید شده است. حق‌الزحمه حسابرِس‌ان به عنوان یکی از عوامل مهم در کیفیت گزارشگری مالی در مطالعه زیادی مشاهده شده است. همچنین بین میزان حق‌الزحمه حسابرِس‌ان و درجه صلاحیت آنان رابطه وجود دارد و این گونه حسابرِس‌ان معمولاً در شرکت بزرگ به استخدام در می‌آیند.

هنس<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، اقدام به بررسی ارتباط بین استقلال حسابرِس با میزان تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی نموده است. نتایج این پژوهش نشان داده است که ارتباط مستقیم و معنادار بین شهرت و اعتبار حسابرِس با میزان تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی وجود دارد. علاوه بر این نتایج نشان داده است که اگر حسابرِس دارای اعتبار و شهرت بالایی باشد، عمده تجدید ارائه‌ها از نوع اصلاح اشتباه‌های سال قبل است و از انواع تقلب‌ها نیست.

چن و هسو<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، برای بررسی اینکه آیا ارتباط مثبتی بین اندازه حسابرِس و کیفیت حسابرِس وجود دارد و بررسی رابطه بین کیفیت حسابرِس و حق‌الزحمه حسابرِس، کیفیت حسابرِس را از سرمایه انسانی (تحصیلات، تجربه، گواهی، آموزش، تلاش) استخراج کردند و اندازه حسابرِس را در سه سطح (بزرگ، متوسط، کوچک) تجزیه کردند. آنها یافتند که رابطه مثبتی بین اندازه حسابرِس و کیفیت حسابرِس موسسات بزرگ حسابرِس نسبت به موسسات کوچک حسابرِس وجود دارد، اما این تفاوت در مورد موسسات حسابرِس متوسط نسبت به کوچک صدق نمی‌کند. همچنین آنها بین کیفیت حسابرِس و حق‌الزحمه حسابرِس موسسات بزرگ حسابرِس نسبت به موسسات کوچک حسابرِس رابطه مثبت بالایی یافتند، اما این موضوع بین موسسات حسابرِس متوسط و کوچک تفاوتی ندارد. در هر صورت شواهد تجربی آنها از اندازه حسابرِس به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرِس حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که موسسات بزرگ حسابرِس با کیفیت حسابرِس بالا، حق‌الزحمه اضافی دارند.

جکسن<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۸)، به اعتقاد آنها تداوم انتخاب حسابرِس موجب می‌شود حسابرِس، به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرِس و افزایش کیفیت حسابرِس می‌شود. اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرِس، موجب نزدیکی بیش از حد حسابرِس به مدیریت کارفرما می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس داشته باشد.

کانستیتینوس<sup>۵</sup> و کلایو (۲۰۰۸)، به آزمون اثر تلاش‌های حسابرِس بر مدیریت سود پرداختند در این بررسی، از پایگاه منحصر به فرد، اطلاعات ساعات کار ۹۷۳۸ حسابرِس انجام شده در یونان برای دوره ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۲ بدست آمده است. نتایج نشان می‌دهد وقتی که ساعات کاری حسابرِس پایین است: (۱) ارقام تعهدی غیر عادی بیشتر مثبت هستند تا منفی (۲) ارقام تعهدی غیر عادی مثبت، هنگفت هستند، و (۳) برای مدیریت سود شرکت‌ها احتمال بالایی وجود دارد. آنها اشاره می‌کنند با توجه به نتایج، ساعات کاری پایین حسابرِس زمینه‌ای برای قادر ساختن مدیران برای گزارش سود بیشتر است.

استانلی و دیزورت<sup>۶</sup> (۲۰۰۷)، در کشور فنلاند، اقدام به بررسی رابطه چرخش حسابرِس و تجدید ارائه سود کرده است. نمونه آماری این پژوهش را ۳۸۲ شرکت بورس فنلاند در دامنه زمانی بین سال‌های ۲۰۰۰ و ۲۰۰۴ تشکیل داده است. نتایج این پژوهش نشان داده است که رابطه منفی و معناداری بین چرخش حسابرِس و میزان ارائه مجدد سود حسابداری وجود دارد.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷)، در این پژوهش با استفاده از اطلاعات ۷۳ شرکت و با تحلیل لاجیت، نقش حسابرِس در تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل شرکت‌ها بررسی گردیده است. برای این منظور، از چهار ویژگی اندازه حسابرِس، حق‌الزحمه حسابرِس، تخصص صنعتی حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد

1 Francis

2 Hennes, K.M., Leone, A.J. & Miller, B.P

3 Chen and Hsu

4 Jackson

5 Constantinos and Clive

6 Stanley and DeZoort



افزایش تعداد شرکای موسسات حسابرسی و حق الزحمه آن‌ها، احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی سال قبل را به ترتیب افزایش و کاهش می‌دهد؛ همچنین تاثیر مثبت دوره تصدی حسابرس با احتیاط پذیرفته شده، اما تاثیر تخصص صنعتی حسابرس بر احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی سال قبل تایید نمی‌شود. تجزیه و تحلیل اثرنهایی متغیرهای پژوهش نیز تاثیر متغیرهای یادشده بر احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی سال قبل را تایید می‌نماید. این یافته‌ها می‌تواند به استفاده کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده کمک نماید تا با ارزیابی ویژگی‌های حسابرس و ویژگی‌های شرکت براساس الگوی معرفی شده در این پژوهش، احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی نمایند.

خواجوی و صالحی نیا (۱۳۹۶)، این پژوهش به بررسی رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و رشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. به همین منظور ۷۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۲ بررسی شد. از تحلیل آماری رگرسیون خطی چندمتغیره برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و رشد فروش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، رابطه منفی معناداری وجود دارد؛ اما شواهدی از وجود رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و رشد سود خالص، رشد دارایی‌ها و رشد قابل‌تحمل مشاهده نشده است. همچنین نتایج فرضیه‌ها نشان می‌دهد که اندازه و سودآوری شرکت با شاخص‌های رشد رابطه مستقیمی دارند؛ اما سود تقسیمی شرکت با اکثر شاخص‌های رشد رابطه معکوسی دارند.

صفری گرایی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تاثیر تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی شرکت‌ها می‌پردازد. بدین منظور، نمونه‌ای متشکل از ۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ انتخاب گردید و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل‌های رگرسیون لجستیک مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند.

ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵)، به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت جریان نقد در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۶۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان داد بین معیارهای کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه، رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش کیفیت حسابرسی، احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت وجه نقد کاهش می‌یابد. بین اندازه حسابرس و تخصص حسابرس با هر سه معیار تجدید ارائه رابطه منفی و معنادار وجود دارد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. نمونه مورد بررسی آن‌ها شامل ۱۰۹ شرکت بود. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن بود که بین تغییر حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. عبدلی و همکاران (۱۳۹۲)، پژوهشی با عنوان تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را بررسی نموده است. در این پژوهش تاثیر ویژگی‌های حسابرس، شامل اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، چرخش و نوع اظهار نظر حسابرس بر تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش نمونه آماری پژوهش یکصد و سی شرکت است که فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون حداقل مربعات مورد آزمون قرار گرفته است. این پژوهش در یک دوره سه ساله انجام گرفته است. نتایج پژوهش نشان داده است که بین چرخش حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی رابطه ای منفی و معناداری وجود دارد، اما بین اظهار نظر حسابرس با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی رابطه معناداری مشاهده نشده است. حیدرپور و ازوجی (۱۳۸۹)، در پژوهشی تاثیر رشد فروش، اندازه شرکت، بازده داراییها و نسبت اهرم مالی به عنوان متغیرهای مستقل بر تجدید ارائه سود هر سهم مورد بررسی قرار گرفته است و رابطه این متغیرها در بعضی از سال‌های مورد مطالعه معنادار مشاهده شده است. نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱)، طی یک پژوهش اقدام به تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران



کرده‌اند. در این پژوهش رابطه‌این دسته از اطلاعات شامل: عوامل مدیریتی، عملکرد مالی شرکت و عوامل حسابداری با تجدید ارائه صورت‌های مالی در دامنه بین سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۲ بررسی شده است. مدل این پژوهش با تحلیل رگرسیون لجستیک مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است. در این پژوهش دو متغیر مرتبط با عوامل حسابداری است که شامل اندازه مؤسسه حسابداری و چرخش حسابرسان مستقل است. نتیجه پژوهش نشان داده است که اندازه مؤسسه حسابداری با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد و تغییر حسابرس رابطه مثبت دارد. حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)، در ایران رابطه اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری را بررسی کردند، به همین منظور مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره مؤسسات حسابداری کوچک و سازمان حسابداری به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش، مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابداری و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابداری) است.

### ۳- مدل و فرضیه‌های تحقیق

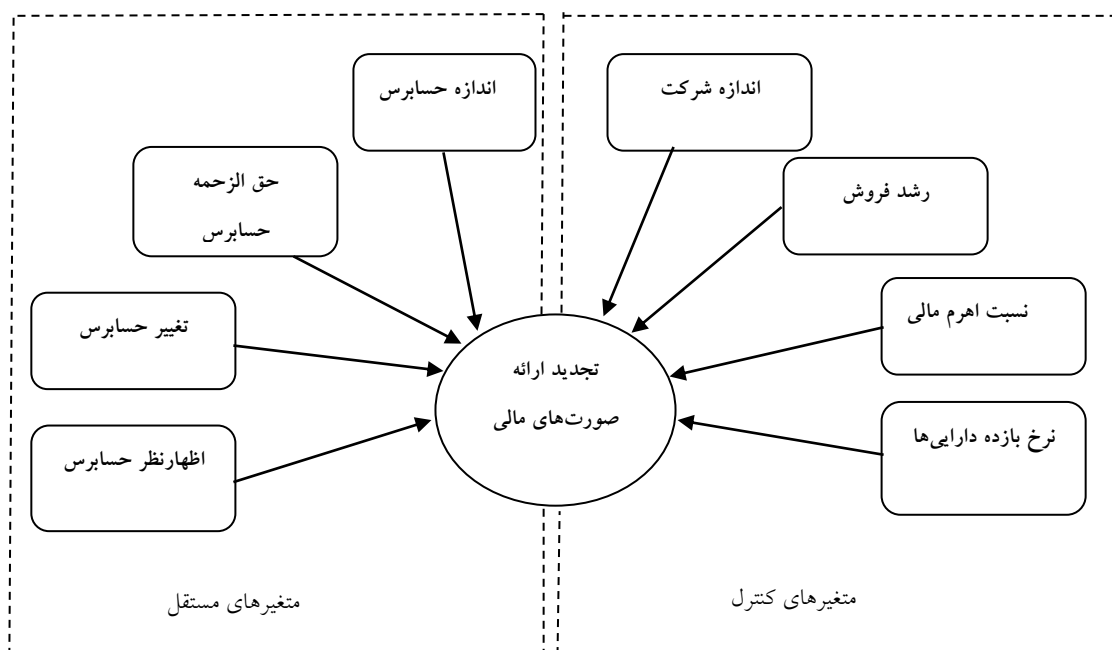
شکل شماره ۱ مدل مفهومی تحقیق حاضر را نشان می‌دهد که در آن "اندازه حسابرس، حق الزحمه حسابرس، تغییر حسابرس، اظهار نظر حسابرس" به عنوان متغیر مستقل، "اندازه شرکت، رشد فروش، نسبت اهرم مالی، نرخ بازده دارایی‌ها" به عنوان متغیر کنترلی، و "تجدید ارائه صورتهای مالی" به عنوان متغیر وابسته بکار رفته است. با توجه به مدل فوق، تحقیق حاضر قصد دارد به بررسی فرضیه‌های زیر در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران بپردازد:

**فرضیه شماره ۱:** بین چرخش حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها، رابطه وجود دارد.

**فرضیه شماره ۲:** بین اندازه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها، رابطه وجود دارد.

**فرضیه شماره ۳:** بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها، رابطه وجود دارد.

**فرضیه شماره ۴:** بین حق الزحمه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها، رابطه وجود دارد.



شکل ۱. مدل پژوهش منبع: (استنلی و دیزورت، ۲۰۰۷)، (هوچی و سان، ۲۰۱۴)، (لیو و همکاران، ۲۰۰۹)، (هنس و

همکاران، ۲۰۱۴) و (کستر، ۲۰۱۲)

#### ۴- روش تحقیق

##### ۴-۱- جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری تحقیق را کلیه شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند که حداقل تا سال ۱۳۸۰ در بورس پذیرفته شده و به فعالیت پرداخته است. با توجه به اینکه تعداد جامعه آماری معلوم و حدود ۴۵۰ شرکت است، مطابق فرمول برآورد حجم نمونه کوکران نمونه آماری به تعداد ۲۰۷ شرکت برآورد می‌گردد. در انتخاب نمونه آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌گردد تا نمونه آماری معرف جامعه آماری باشد.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که دارای محدودیت‌های زیر باشند:

۱. از نوع تأمین کننده مالی، سرمایه‌گذاری و بیمه‌ای و بانک‌ها و لیزینگ نباشد؛
  ۲. سال‌های 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 ۲۰۷ شرکت برای آزمون فرضیه‌ها انتخاب شدند.

##### ۴-۲- ابزار

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات از روشهای آمار توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. پس از گردآوری اطلاعات، ابتدا اطلاعات خام به متغیرهای تحقیق تبدیل می‌شود. سپس با استفاده از آمار توصیفی شاخص‌های گرایش به مرکز و پراکندگی محاسبه می‌گردد و با استفاده از فنون آمار استنباطی فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار می‌گیرد و در مورد فرضیه‌ها بر پایه تئوری احتمالات قضاوت می‌شود. با توجه به ماهیت موضوع و متغیرهای تحقیق، روابط بین متغیرها با استفاده از تحلیل رگرسیون بررسی شده و مدل علی مورد نظر مورد مطالعه و آزمون قرار می‌گیرد. در بررسی مدل از تحلیل رگرسیون ترکیبی با استناد به نتایج آزمون‌های چاو و هاسمن یکی از انواع ترکیبی و یا تلفیقی و انواع اثرات ثابت یا تصادفی انتخاب و مدل برازش می‌شود. در فرایند تجزیه و تحلیل آماری از بسته نرم افزارهای آماری "اس.پی.اس.اس" و "ایویوز" استفاده می‌گردد.

##### ۴-۳- متغیرهای پژوهش

در این پژوهش با استناد به چارچوب نظری و نتایج پژوهش‌های پیشین، تاثیر دو دسته از متغیرهای مستقل و کنترل بر متغیر وابسته تجدید ارائه صورت‌های مالی بررسی می‌شود. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که عوامل متعددی می‌توانند بر روابط فوق اثرگذار باشند (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰؛ هنس و همکاران، ۲۰۱۲). بر اساس مدل نهایی پژوهش برای کنترل عوامل مداخله‌گر، مدل پژوهش به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$\text{Restate} = \alpha_0 + \alpha_1 A\text{Rotate} + \alpha_2 A\text{Size} + \alpha_3 A\text{Opin} + \alpha_4 A\text{fees} + \alpha_5 DE \\ + \alpha_6 \text{Inv}/TA + \alpha_7 \text{Size} + \alpha_8 SG + \varepsilon$$

متغیرهای پژوهش به صورت زیر می‌باشند:

##### متغیرهای مستقل

$A\text{Size}$  = اندازه حسابرس،

<sup>1</sup> SPSS  
<sup>2</sup> EViews

$Afees$  = حق الزحمه حسابرس،

$ARotate$  = تغییر حسابرس،

$AOpin$  = اظهار نظر حسابرس.

متغیر وابسته

$Restate$  = تجدید ارائه صورتهای مالی

متغیرهای کنترلی

$Size$  = اندازه شرکت،

$SG$  = رشد فروش،

$DE$  = نسبت اهرم مالی،

$Inv/TA$  = نرخ بازده داراییها.

۵- یافته‌های تحقیق

#### ۵-۱- تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش

توصیف اطلاعات گردآوری شده یکی از فرآیندهای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق است. داده‌های تحقیق با استفاده از منابع اطلاعاتی دست دوم گردآوری و دسته‌بندی شده و سپس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و درباره موضوع مورد پژوهش به منظور ارزشیابی فرضیه‌های پژوهش بر اساس شواهد تجربی تفسیر انجام گرفته است. متغیرها دارای مقیاس نسبی و اسمی است که با توجه به مقیاس اندازه‌گیری از شاخص‌های آماری: فراوانی، درصد فراوانی، نما و سایر شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی استفاده شده و تحلیل‌های توصیفی صورت گرفته است. چولگی مثبت یعنی داده‌های دور افتاده در سمت راست و چولگی منفی یعنی داده‌های دور افتاده در سمت چپ واقع شده‌اند. در صورت بزرگتر بودن از قدر مطلق  $1/96$  یعنی تفاوت جدی با یک توزیع نرمال دارد. کشیدگی مثبت و یا منفی هم اشاره به بلندتر یا کوتاهتر بودن توزیع دارد.

جدول ۱: شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	توزیع	
						آماره جارک برا	سطح خطا
نسبت اهرم مالی	۲۰۷	۰,۱۰۷	۰,۱۱۱	۳۰,۳۲۷	۱۳,۱۸۸	۲۹۹,۴۷۲	۰,۰۰۰
رشد فروش	۲۰۷	۱,۳۰۸۵	۰,۱۱۷	-۱,۴۶۹	۲۶,۶۲۱	۳۱۶۳,۵۲	۰,۰۰۰
بازده داراییها	۲۰۷	۰,۰۱۳	۰,۰۱۳	۱,۱۷۶	۵,۸۰۱	۷۶,۵۱۱	۰,۰۰۰
اندازه شرکت	۲۰۷	۱۵,۹۸۶۵	۰,۵۵۲	-۰,۳۳۰	۲,۴۶۹	۴,۵۸۶۰	۰,۱۰۰۹

#### ۵-۲- تجزیه و تحلیل استنباطی

آمار به عنوان یک موضوع علمی، شامل مفاهیم و روش‌هایی است که در تمام پژوهش‌هایی که مستلزم جمع‌آوری داده‌ها به وسیله یک فرایند آزمایش و مشاهده و انجام استنباط و نتیجه‌گیری به وسیله تجزیه و تحلیل این داده‌ها است، دارای اهمیت بوده و یکی از مراحل مهم استنباط از داده‌های گردآوری شده در مورد جامعه آماری است. در تجزیه و تحلیل‌های استنباطی به

جای مطالعه کل اعضای جامعه، بخشی از آن با استفاده از فنون نمونه‌گیری انتخاب شده و مورد مطالعه قرار می‌گیرد تا نتایج حاصل از آن به کل جامعه تعمیم داده شود. برای استنباط درست از روش‌هایی استفاده می‌شود که مناسب با داده‌ها و اهداف فرضیه‌ها است.

یکی از مفروضه‌های بنیادی قابل توجه در آزمونهای پارامتریک، نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد مطالعه است. البته نرمال بودن توزیع شرط لازم نیست و اگر حجم نمونه آماری بزرگ باشد و یا توزیع نمونه از چولگی شدید برخوردار نباشد، حتی اگر از توزیع نرمال برخوردار نباشد، همچنان می‌توان از آزمون پارامتریک استفاده کرد. از دیگر مفروضه‌های آزمون تحلیل رگرسیون ایستایی یا مانایی است. یک سری زمانی ماناست که توزیع مقادیر آن در طول زمان ثابت باشد. یعنی احتمال اینکه در فاصله خاص در زمان حال قرار گیرد، مشابه هر زمان دیگر در گذشته و آینده است. اگر متغیرهای سری زمانی ناپایا باشند، در حالیکه بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل رابطه‌ای از لحاظ تئوریک وجود نداشته باشد، ولی مدل با ضریب تعیین بالایی تخمین زده شود. برای آزمون توزیع متغیرهای مورد مطالعه تحقیق از آزمون "جارك-برا"<sup>۱</sup> استفاده شده و سطح معنی داری محاسبه شده با مبنای ۰/۰۵ مقایسه شده است. احتمال خطای بالاتر از ۰/۰۵ بیانگر نرمال بودن توزیع و کوچکتر از آن نشانگر عدم نرمال بودن توزیع است. بر اساس نتایج آزمون جارك - برا توزیع متغیر وابسته نرخ تغییرات تولید ناخالص داخلی نرمال است و توزیع متغیرهای مستقل غیرنرمال است، اما با توجه به بزرگ بودن حجم نمونه، تک نمایی بودن و نبود چولگی بسیار شدید، استفاده از تحلیل رگرسیون قابل تبیین و توجه است. به منظور آزمون پایایی متغیرهای تحقیق از آزمون "لوین لین و چو"<sup>۲</sup> استفاده شده است. سطح معناداری برای آزمون "لوین لین و چو" همه متغیرها کوچکتر از ۰/۰۵ است که از پایا بودن متغیرهای مدل در سطح حمایت کرده است. نتایج در جدول ذیل منعکس گردیده اند.

**جدول ۲، نتایج آزمون مانایی متغیرهای مدل و نتایج آزمون توزیع متغیرهای پژوهش**

آزمون و هدف آزمون		بررسی مانایی متغیرهای پژوهش		بررسی توزیع متغیرهای پژوهش	
ردیف	متغیرهای تحقیق	لوین لین و چئو		نتایج آزمون جارك - برا	
		آماره	احتمال خطا	آماره	احتمال خطا
۱	تجدید ارائه صورتهای مالی	-16.78	0.000	28.47	0.000
۲	اندازه حسابرسی	-44.73	0.000	24.95	0.000
۳	حق الزحمه حسابرسی	-3.63424	۰,۰۰۰	۱۹,۸۲۲	۰,۰۰۰
۴	تغییر حسابرس	-5.08009	۰,۰۰۰	۱۲۰,۶۱۲	۰,۰۰۰
۵	اظهارنظر حسابرس	-3.75065	0.000 <sup>۱</sup>	53.1254	0.000
۶	نسبت اهرم مالی	-5.65	0.000	278.24	0.000
۷	رشد فروش	-35.76	0.000	227.73	0.000
۸	بازده داراییها	-36.76	0.000	749.12	0.000
۹	اندازه شرکت	-33.762	0.0000	4.683	0.1009

<sup>1</sup> Jarque- bera

<sup>2</sup> Levin, Lin & Chu

برای استفاده از تحلیل رگرسیون با سری‌های ترکیبی نیاز به انجام یک سری از آزمون‌های مقدماتی که شامل بررسی شیب دوره‌ها و مقاطع و نوع اثرات است. رگرسیون ترکیبی با مدل‌های پولد یا پانل انجام می‌گیرد. برای تصمیم‌گیری در استفاده از مدل‌های پولد یا پانل از آزمون لیمر و برای نوع اثرات از آزمون هاسمن استفاده شده است. بر اساس نتایج بدست آمده برای مدل یک، آزمون اف لیمر برای دوره‌ها، آماره آزمون کوچکتر از مقدار بحرانی و احتمال خطا بزرگتر از ۰/۰۵ است که از کاربرد مدل پولد حمایت کرده است. اما بر اساس نتایج آزمون اف لیمر برای مقاطع، آماره آزمون بزرگتر از مقدار بحرانی و احتمال خطا کوچکتر از ۰/۰۵ است که از کاربرد مدل پانل پشتیبانی کرده و با توجه به بزرگ بودن آماره آزمون هاسمن و کوچک بودن سطح معناداری آن از مقدار ۰/۰۵ از کاربرد اثرات ثابت پشتیبانی شده است. بنابراین مدل پژوهش با مدل پولد برای دوره‌ها و مدل پانل با اثرات ثابت برای مقاطع بررسی شده است. نتایج در جدول ذیل منعکس گردیده اند.

### جدول ۳: نتایج آزمون انتخاب مدل‌های مناسب برای کاربرد مدل پولد یا پانل و نوع اثرات

مدل	هدف	آزمون چاو			آزمون هاسمن		
		آماره F	سطح خطا	نتیجه	مربع کا	سطح خطا	نتیجه
۱	آزمون دوره	0.435	0.877	مدل پولد	-	-	-
	آزمون مقطع	11.290	0.000	مدل پانل	104.800	0.0000	اثرات ثابت

یکی از مفروضه‌های استفاده از تحلیل رگرسیون نبود خود همبستگی و نرمال بودن توزیع باقیمانده‌های مدل است. باقیمانده‌های مدل باید مستقل از یکدیگر بوده و بین آن نباید همبستگی وجود داشته باشد. به بیان دیگر باید خطای بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده دارای استقلال باشد. آزمون دوربین - واتسون شاخصی برای بیان وضعیت استقلال خطاهای مدل است که قرار گرفتن آماره در بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ بیانگر نبود خودهمبستگی است. پسماندهای مدل نیز باید از توزیع نرمال برخوردار باشد. در صورتیکه توزیع نرمال نباشد، ولی توزیع آن بدون چولگی شد و تک نمایی باشد، نرمال نبودن توزیع قابل توجیه است. آماره آزمون جارک - برا درباره شکل توزیع قضاوت می‌کند و کوچک بودن آماره از مقدار بحرانی و یا بزرگ بودن احتمال خطا بیانگر نرمال بودن توزیع است. وجود رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق از دیگر مفروضه‌های تحلیل رگرسیون است که براساس آماره فیشر مورد قضاوت قرار می‌گیرد. بزرگ بودن آمار از مقدار بحرانی و یا کوچک بودن احتمال خطا از مقدار ۰/۰۵ نشان دهنده وجود رابطه خطی بین متغیرهای توضیحی و وابسته است. با استناد به نتایج بررسی‌های صورت گرفته در هر دو مدل، آماره دوربین - واتسون مدلهای مناسب است که از نبود خودهمبستگی یا استقلال پسماندها پشتیبانی کرده است. آماره جارک - برا برای مدل تحقیق بزرگتر از مقدار بحرانی است و احتمال خطای آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که از نرمال نبودن توزیع باقیمانده‌ها حمایت شده است. آماره فیشر محاسبه شده برای مدل تحقیق بزرگتر از مقدار بحرانی است و احتمال خطای آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که رابطه بین متغیرهای توضیحی با متغیر وابسته در هر دو مدل خطی ارزیابی شده است. نتایج در جدول ذیل منعکس گردیده اند.

### جدول شماره ۴: نتایج آزمون رابطه خطی، توزیع باقیمانده و استقلال باقیمانده‌های مدل

مدل	آزمون رابطه خطی		آزمون دوربین واتسون		آزمون توزیع باقیمانده	
	آماره F	سطح خطا	محاسبه شده	موردانتظار	آماره جارک- برا	سطح خطا
۱	9.543	0.000	1.83	2.5-1.5	6.645	0.0036

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های تحقیق یک مدل تخمین زده شده است. نتیجه این مدل به شرح زیر مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است. براساس این مدل، تاثیر متغیرهای مستقل اندازه حسابداری، حق الزحمه حسابداری، تغییر حسابداری و اظهار نظر حسابداری و چهار متغیر کنترلی شامل: رشد فروش، نسبت اهرم مالی، بازده داراییها و اندازه شرکت با استفاده از مدل تحلیل رگرسیون ترکیبی بر تجدید ارائه صورتهای مالی مورد بررسی قرار گرفته است. آماره دوربین واتسون مدل با مقدار ۲,۰۴ در دامنه بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ واقع شده است که بیانگر عدم خودهمبستگی سریالی است. آماره فیشر مدل (آزمون ضریب کلی) با مقدار ۱۱,۴۷ بزرگتر از مقدار بحرانی و سطح معناداری محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که از وجود رابطه خطی بین حداقل یکی از متغیرهای توضیحی با متغیر وابسته است. ضریب تاثیر اندازه حسابداری، حق الزحمه حسابداری و تغییر حسابداری با آماره نسبت بحرانی  $t$  بزرگتر از قدرمطلق مقدار بحرانی ۱/۹۶ که از وجود تاثیر تعاملی اندازه حسابداری، حق الزحمه حسابداری و تغییر حسابداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان حمایت شده است. ضریب تاثیر متغیرهای کنترلی رشد فروش، نسبت اهرم مالی، بازده داراییها و اندازه شرکت با آماره نسبت بحرانی  $t$  بزرگتر از قدرمطلق مقدار بحرانی ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که این متغیرها بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان تاثیرگذار است. اما ضریب تاثیر مستقل اظهار نظر حسابداری با آماره نسبت بحرانی  $t$  کوچکتر از قدرمطلق مقدار بحرانی ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که این متغیر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان تاثیرگذار نیست. ضریب تشخیص مدل به مقدار ۰,۷۲ است که نشان‌دهنده تبیین‌پذیری تجدید ارائه صورتهای مالی از طریق تغییرات تعاملی و همزمان متغیرهای مستقل بصورت کنش متقابل و چهار متغیر کنترلی است.

#### جدول ۵: نتایج آزمون تاثیر متغیرهای مستقل و متغیرهای کنترلی بر تجدید ارائه صورتهای مالی

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورتهای مالی، تعداد مشاهده: ۱۷۰				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره $t$	احتمال خطا
ضریب ثابت	1.342	0.815	1.646	0.104
اندازه حسابداری	0.364	0.078	4.666	0.0019
حق الزحمه حسابداری	-0.086	0.032	-2.687	0.028
تغییر حسابداری	0.131	0.292	2.227	0.036
اظهار نظر حسابداری	-0.356	0.461	-0.773	0.463
رشد فروش	-0.755	0.224	-3.370	0.005
نسبت اهرم مالی	-0.046	0.016	-2.875	0.026
بازده داراییها	-0.851	0.173	-4.919	0.0002
اندازه شرکت	0.529	0.136	3.889	0.0017
ضریب تشخیص	0.725	میانگین متغیر وابسته		4.67
ضریب تشخیص اصلاح شده	0.684	انحراف متغیر وابسته		0.158
انحراف معیار رگرسیون	2.09	مجموع مربع انحرافات توجیه نشده		38.25
آماره F	11.47	آماره دوربین - واتسون		2.04

#### ۳-۵- نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

براساس نتایج بدست آمده از تحلیل رگرسیون ترکیبی، ضریب تاثیر اندازه حسابداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی به مقدار ۰/۳۶۴ است. آماره  $t$  آزمون با مقدار ۴/۶۶۶ بزرگتر از قدرمطلق نسبت بحرانی ۱/۹۶ و احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تاثیر از اندازه حسابداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان

رد شده است. در نتیجه شواهد گردآوری شده از نمونه آماری از توان لازم برای رد فرضیه صفر برخوردار است و وجود تاثیر از اندازه حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی به صورت معنادار تأیید شده است.

براساس نتایج بدست آمده از تحلیل رگرسیون ترکیبی، ضریب تاثیر تعاملی متغیر حق الزحمه حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی به مقدار  $-0/086$  است. آماره  $t$  آزمون با مقدار  $2/687$  - بزرگتر از قدرمطلق نسبت بحرانی  $1/96$  و احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از  $0/05$  است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تاثیر از کنش متقابل متغیر حق الزحمه حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح  $95\%$  اطمینان نیز رد شده است. در نتیجه شواهد گردآوری شده از نمونه آماری از توان لازم برای رد فرضیه صفر برخوردار است و وجود تاثیر از تعامل حق الزحمه حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی به صورت معنادار تأیید شده است.

براساس نتایج بدست آمده از تحلیل رگرسیون ترکیبی، ضریب تاثیر تعاملی متغیر تغییر حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه صورتهای مالی به مقدار  $0/131$  است. آماره  $t$  آزمون با مقدار  $2/227$  بزرگتر از قدرمطلق نسبت بحرانی  $1/96$  و احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از  $0/05$  است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تاثیر از کنش متقابل متغیر تغییر حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح  $95\%$  اطمینان نیز رد شده است. در نتیجه شواهد گردآوری شده از نمونه آماری از توان لازم برای رد فرضیه صفر برخوردار است و وجود تاثیر از تعامل تغییر حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه صورتهای مالی به صورت معنادار تأیید شده است.

براساس نتایج بدست آمده از تحلیل رگرسیون ترکیبی، ضریب تاثیر تعاملی متغیر اظهار نظر حسابرس با تجدید ارائه صورتهای مالی به مقدار  $-0/356$  است. آماره  $t$  آزمون با مقدار  $-0/773$  کوچکتر از قدرمطلق نسبت بحرانی  $1/96$  و احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از  $0/05$  است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تاثیر از کنش متقابل متغیر اظهار نظر حسابرس با تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح  $95\%$  اطمینان رد نشده است. در نتیجه شواهد گردآوری شده از نمونه آماری از توان لازم برای رد فرضیه صفر برخوردار نبوده و وجود تاثیر از تعامل اظهار نظر حسابرس با تجدید ارائه صورتهای مالی تأیید نشده است.

#### ۶- بحث و نتیجه گیری

تحقیق حاضر به منظور ارزیابی تاثیر چهار ویژگی حسابرسی شامل: تغییر حسابرس، اندازه حسابرس، حق الزحمه حسابرس و نوع اظهار نظر حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته است. مطالعات پیشین به بررسی هر یک از متغیرهای فوق با دیگر متغیرها پرداخته اند، اما خلاء مطالعاتی مربوط به چگونگی روابط این سه متغیر، دلیل اصلی انجام این تحقیق گردید.

در این پژوهش، برای بررسی تاثیر متغیرهای توضیحی بر تجدید ارائه صورتهای مالی چهار فرضیه طرح و مورد آزمون قرار گرفته است. در ادامه به نتایج استخراج شده، تفسیر و مقایسه با نتایج پژوهشهای پیشین پرداخته شده است.

شاخصهای آزمون نشان داده که بین اندازه حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکتها رابطه معنی داری و مثبتی وجود دارد. این این موضوع بیانگر این است که هر چقدر موسسه حسابرسی بزرگتر باشد از مهارت بیشتری برخوردار خواهند بود که این امر باعث افزایش اعداد تجدید ارائه می گردد. این نتایج مغایر با یافته های اردیان سیاه (۲۰۱۲) و کند (۲۰۰۸) است.

شاخصهای آزمون نشان داده که بین حق الزحمه حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکتها رابطه معنی داری و معکوس وجود دارد. این موضوع می تواند بیانگر این باشد موسساتی که جهت حسابرسی شرکتها حق الزحمه بالایی دریافت می کنند برای از دست ندادن این شرکتها حساسیت کمتری به رویه و نحوه استفاده از استانداردهای شرکتها نشان می دهند.

شاخصهای آزمون نشان داده که بین تغییر حسابرس در شرکتها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکتها رابطه معنی داری و مثبت وجود دارد. این نتایج مشابه با یافته های بولین و همکاران (۲۰۱۳) بوده و می تواند دلیل برای تأیید تغییر منظم حسابرسان بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۰ دستور کار موسسه های حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶ باشد.



شاخص‌های آزمون نشان داده که بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و منفی وجود دارد. این مورد نشان می‌دهد که وقتی گزارش حسابرسی مقبول باشد میزان ارقام تعدیلات سنواتی کاهش می‌یابد. لوبو و ژائو (۲۰۱۳) در پژوهش خود رابطه معنی‌داری بین این دو پژوهش یافت نکردند.

#### منابع

۱. فارسیجانی، حسن؛ فیضی، کامران؛ شفیعی نیک آبادی محسن. (۱۳۹۰). تأثیر نیروهای رقابتی سازمان بر کاربرد دانش جهت بهبود عملکرد زنجیره تأمین در صنعت خودرو. چشم انداز مدیریت بازرگانی، شماره ۶، پیاپی ۳۹، ص ۷۱-۹۲.
۲. شفیعی نیک‌آبادی، محسن؛ فیضی، کامران؛ الفت، لعلیا؛ تقوی‌فرد، محمدتقی. (۱۳۹۰). ساختاری چند بعدی جهت تبیین اثر فرهنگ سازمانی و فرهنگ زنجیره تأمین بر انتقال، اشتراک و توزیع دانش در زنجیره تأمین صنعت خودروسازی ایران: با تأکید بر بهبود عملکرد زنجیره تأمین. فصلنامه علمی پژوهشی پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران، زودآیند.
۳. رایبیز، استیفن. مبانی رفتار سازمانی. (۱۳۸۸). ترجمه امیدواران، کامیار و همکاران، چاپ سوم، انتشارات مهربان نشر، صفحه ۲۸۲.
۴. کاظمی، ح. (۱۳۹۰)، تجدید ارائه صورت‌های مالی: عوامل مؤثر و واکنش نسبت به آن‌ها، دانش و پژوهش حسابداری، سال ۷، شماره ۲۴، ۱۸-۷۷.
۵. کردستانی، غ.، آزاد، ع.، کاظمی، م. (۱۳۸۹)، آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه، تحقیقات حسابداری، ش ۸، صص ۷۳-۶۲.
۶. آقایی، م.ع و زلفی، ح و اعتمادی، ح و انواری رستمی، ع.ا، (۱۳۹۱)، تأثیر تجدید ارائه صورت‌های مالی بر کیفیت ارقام تعهدی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال دوم، شماره ۷.
۷. سروری مهر، ص. (۱۳۸۵)، بررسی ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکت‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی. دانشکده مدیریت و حسابداری.
۸. وکیلی فرد، ح.ر.، محمدی، س.؛ (۱۳۹۴)، تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۵، صص ۳۳ تا ۴۸.
۹. بولو، قاسم، کیهان مهام و اسماعیل گودرزی، (۱۳۸۹)، تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، شماره اول، صص ۱۱۱-۱۳۵.
۱۰. نوروش، ا.، حسینی، س. ع. (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین کیفیت افشا (قابلیت اتکا و به موقع بودن) و مدیریت سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۵۵): ۱۱۷-۱۳۴.
۱۱. حقیقت، ح.، موسوی، س.ا. (۱۳۸۶)، بررسی نقش عوامل رشد فروش و شاخص بحران مالی در پیش‌بینی بازده سهام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۴۷، صص ۶۳-۸۲.
۱۲. خواجه‌جوی، ش.، صالحی نیا، م. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال نهم، شماره پیاپی (۳۱)، صص ۱-۲۰.
۱۳. اعتمادی، ح.، ساری، م.، جوانی قلندری، م. (۱۳۹۷)، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۷، صص ۸۵-۱۰۶.
۱۴. صفری گرایلی، م. (۱۳۹۶)، تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی و وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، مقاله ۱۱، دوره ۶، شماره ۲۳، ۱۵۵-۱۶۸.
۱۵. ساریخانی، ن.، برزگر، ا. (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱۰۳-۱۳۱.

۱۶. عبدلی، م، فعال قیومی، ع و پرتوی، ن، (۱۳۹۲)، تأثیر ویژگیهای حسابرسان بر تجدیدارائه صورتهای مالی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۳
۱۷. نیکبخت، م، شعبان راده، م، کنارکار، ا، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، ۱۹۰-۲۰۸.
۱۸. نیکبخت، م و رفیعی، ا، (۱۳۹۱). "ندوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدیدارائه صورتهای مالی در ایران"، مجله دانش حسابداری ۳(۹).
۱۹. حیدرپور، ف و ازوجی، ح، (۱۳۸۹)، بررسی عوامل مؤثر بر تجدیدارائه سود هر سهم، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی.
۲۰. حساس یگانه، ی و آذین فر، ک (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.

21. Armstrong, M. (2006). A Handbook of Human Resource Management Practice: 10 th edition. IKOGAN publication.
22. Campell, J. P. (1990). Modeling the performance prediction problem in industrial and organizational psychology. In M. D. Dunnette & L. M. Hough (Eds.), Handbook of industrial and organizational psychology (pp. 687-732). Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press, Inc.
23. Campbell, J. P., McHenry, J. J., & Wise, L. L. (1990). Modeling job performance in a population of jobs. *Personnel Psychology*, 43, 313-333.
24. Campell, J. P., McCloy, R. A., Oppler, S. H., & Sager, C. E. (1993). A theory of performance: In N. Schmitt & W. C. Borman (Eds.), *Personnel Selection in organizations* (pp. 35-70). San Francisco: Jossey Bass.
25. Boxall, P., Purcell, J. and Wright, P. (2007). *The oxford handbook of human resource management*. Oxford university press.
26. Boxall, P., & Purcell, J. (2003). *Strategy and Human Resource Management*. New York: Palgrave Macmillan.
27. Gratton, L., Hailey, V. H., and Truss, C. (2000). *Strategic Human Resource Management*. New York: Oxford University Press.
28. Guest, D. E. (1987) Human resource management and industrial relations, *Journal of Management Studies*, 14(5), pp 503–521.
29. Herzberg, F. (1968). One more time: how do you motivate employees? *Harvard Business Review*, January–February, pp 109–120.
30. Buzby, S. L. (1975). Company size, listed versus unlisted stocks, and the extent of financial disclosure. *Journal of Accounting Research*, 13(1): 16-37.
31. Singhavi, S. S. and Desai, H. B. (1971). An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure. *The Accounting Review*, 46(1): 129-138.
32. Kachelmeier, S. J. (2010). Introduction to a forum on Individual Differences in Accounting Behavior. *The Accounting Review*, 85 (4): 1129-1130.

33. Huron Consulting Group (2003). An analysis of restatement matters: rules, errors, ethics, for the five years ended Dec. 31, 2002. Available at: <http://www.huronconsultinggroup.com>.
34. Moore, Debra L. (2007), Forecasting earnings management: Evidence from GAO restatement data, Doctoral Dissertation, Touro University International.
35. Sinnett, W. (2004). Are there good reasons for auditor rotation? *Financial Executive* 20 (7): 29-32.
36. Magee, R. P. And Tseng, M. ,(1990), "Audit Pricing and Independence". *The Accounting Review*, (April), PP. 315-336.
37. Dye, R. A. ,(1991), "Information Ally Motivated Auditor Replacement". *Journal of Accounting and Economics*, (December), PP. 347-374.
38. Teoh. S. ,(1992), "Auditor Independence. Dismissal Threats and the Market Reaction to Auditor Switches." *Journal of Accounting Research*, No. 30, PP. 1-23.
39. Krishnan, J. and R. G. Stephens ,(1995), "Evidence on Opinion Shopping from Audit Opinion Conservatism." *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 14, PP. 179-201.
40. Chow, C.W., and S.J. Rice, (1982), "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching". *The Accounting Review*, Vol. LVLL, No. 2, PP. 326-335.
41. Craswell, A. T, J. R Francis, and S. L Taylor. (1995), Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20: 297-322.
42. Citron, D. B., and R. J. Taffler, (1992), "The Audit Report under Going-Concern Uncertainties: An Empirical Analysis". *Accounting and Business Research*, No. 22, PP.337-345.
43. Lennox, C. ,(2000),"Do Companies Successfully Engage in Opinion-Shopping? The UK Experience." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29, Issue. 3, PP. 321-337.
44. Chase, B.W., (1999), The influence of auditor change and type on audit fees for municipalities. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 10, 49-63.
45. DeFond, M.L., Raghunandan, K. and Subramayam, K.R. (2002), Do nonaudit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern opinions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-74.
46. HAY, D., JETER, D. (2011), The Pricing of Industry Specialisation by Auditors in New Zealand, *Accounting and Business Research* 41, 2, 171-195.
47. Raffournier, B. (1995). The determinants of voluntary financial disclosure by swiss listed companies. *European Accounting Review*, 4 (2): 261-280.
48. Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the zimbabwe stock exchange. *Accounting and Business Research*, 30 (3): 241-254.
49. Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman.(۲۰۱۰). "Do the Big ۴ and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". *J. Account. Public Policy* ۲۹ (۲۰۱۰) ۳۳۰-۳۵۲. Contents lists available at ScienceDirect.
50. Dhaliwal, D. S., Spicer, B. H., and Vickrey, D. (1979). The quality of disclosure and the cost of capital. *Journal of Business Finance & Accounting*, 6 (2): 245-266.

51. Becker, C., M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. Subramanyam, (۱۹۹۸). "The effect audit quality on earnings management". *Contemporary Accounting Research* ۱۵ (۱): ۱۲۴.
52. Eshagniya, A., Salehi, M., (2017) "The impact of financial restatement on auditor changes: Iranian evidence", *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship*, Vol. 11 Issue: 3, pp.366-390, <https://doi.org/10.1108/APJIE-12-2017-039>.
53. Stanley, J. 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*, Vol. 26, pp. 131–159.
54. Jackson, A. B., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5): 420–437.