

## بررسی تاثیر ویژگی های عمده حسابرسی و ارائه مجدد صورت های مالی شرکت ها

### طوبی خاکشور بازخانه

سرحسابرس دیوان محاسبات

#### چکیده

این تحقیق به دنبال بررسی تاثیر ویژگی های عمده حسابرسی و ارائه مجدد صورت های مالی شرکت ها می باشد. نمونهی مورد آزمون شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که به روش حذفی به دست آمده اند. آزمون فرضیه های تحقیق حاضر به روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی برای سال های ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۱ انجام شده است. فرضیه تحقیق با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون چند متغیره آزمون شده و روش تخمینی برای تجزیه و تحلیل داده های تحقیق، روش داده های تابلویی با اثرات تصادفی است. طبق نتایج تخمین مدل تحقیق، سه فرضیه تحقیق تأیید شدند. به بیان دیگر، جابه جایی حسابرس و اندازه ی موسسه ی حسابرسی با میزان ارقام تجدید ارائه ی صورت های مالی رابطه ی معناداری داشته، اما نوع اظهارنظر حسابرس با میزان ارقام تجدید ارائه ی صورت های مالی رابطه ی معناداری نداشته است.

کلمات کلیدی: حسابرسی، تجدید ارائه صورت های مالی، اظهارنظر حسابرسان

## ۱-مقدمه

دلیل اصلی تقاضا برای خدمات حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارتی را می‌توان تضاد منافع موجود بین مالکان و مدیران شرکت‌ها دانست. هدف اصلی حسابرسی مستقل، تعیین این موضوع است که آیا صورت‌های مالی، نتایج عملیات و وضعیت مالی بنگاه اقتصادی مورد رسیدگی را به طور منصفانه‌ای منعکس می‌کند؟ به دلیل این که کاربران صورت‌های مالی از اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مدیریت بنگاه اقتصادی و همچنین ملاکی برای تعیین قیمت سهام شرکت‌ها استفاده می‌کنند. بنابراین، اعتبار و قابلیت اتکای این اطلاعات و کیفیت حسابرسی، به عنوان گواهی‌کننده‌ی کیفیت اعتبار و قابلیت اتکای صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران فعلی و آینده، بستانکاران و دیگر کاربران صورت‌های مالی بسیار مهم جلوه می‌کند (قربانی، ۱۳۸۹).

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران در خصوص اشتباهات حسابداری، بعضی از اشتباهات حسابداری ممکن است خود به خود در همان دوره و یا حداکثر در دوره‌ی بعدی اصلاح شوند. این اشتباهات به دلیل آن‌که مقطعی و کوتاه مدت هستند به ندرت می‌توان آن‌ها را کشف نمود ولیکن بعضی از اشتباهات که ترازنامه یا سود و زیان را تحت تاثیر قرار می‌دهند ممکن است اثری بلندمدت‌تر داشته باشند و به دلیل تاثیر با اهمیت آن‌ها (از حیث مبلغ) منجر به تجدید ارایه و یا اصلاح ارقام قبلی در بعضی از سرفصل‌ها شوند. بر اساس استاندارد حسابداری ایران، اگر در دوره‌های مالی بعد اشتباهات سال‌های قبل کشف گردند و با اهمیت باشند باید ارقام سال قبل در سال کشف به صورت تجدید ارائه شده و اصلاح شده گزارش شوند.

افراد خارج از سازمان مانند سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، نمی‌توانند به طور مستقیم رفتارهای فرصت طلبانه‌ی مدیران را کنترل کنند. بنابراین، حسابرسان با رسیدگی‌های دقیق و با کیفیت می‌توانند اقلام تعهدی مورد استفاده‌ی مدیران را کاهش و تصمیم‌های نادرست مدیریت را محدود کنند. انتخاب حسابرسان مستقل، جهت نظارت و اعتباردهی به اطلاعات حسابداری ضرورت دارد. زیرا، گزارش حسابرسان مستقل موجب اعتباردهی به اطلاعات حسابداری و مبنای تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع در شرکت‌ها می‌شود (سجادی و عربی، ۱۳۸۸). علی‌رغم این‌که تجدید ارائه‌ی ارقام صورت‌های مالی طبق استانداردهای ایران بلامانع است اما، می‌توان ادعا نمود که ویژگی‌های حسابرس می‌تواند بر میزان و نحوه‌ی ارقام تعدیل و تجدید ارائه شده موثر باشد. در این تحقیق تلاش می‌شود که به بررسی تاثیر حسابرسی شرکت‌ها و تاثیر این عوامل در روند ارزیابی مجدد ارقام مندرج در ترازنامه و صورت سود و زیان پرداخته شود.

بیک، فاربر و لی<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) براساس مشاهدات ۴۵۶ سال- شرکت در طی سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۲ در آمریکا رابطه‌ی بین تخصص مدیران مالی و تجدید ارائه‌ها را بررسی کردند. آن‌ها دریافتند که شرکت‌های دارای مدیر مالی کار آزموده‌تر، ارائه‌ی مجدد کمتری متحمل می‌شوند. لینک، لوپز و ریس<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) در تحقیق خود نشان دادند که نوع موسسه‌ی حسابرسی می‌تواند بر تغییر ارقام حسابداری سال‌های گذشته موثر باشد. استانلی و دی‌زورت<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) تحقیقی با موضوع رابطه‌ی جابه‌جایی حسابرس و تجدید ارائه‌ی سود بین ۳۸۲ شرکت کشور فنلاند طی دوره‌ی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۴ انجام دادند. نتایج تحقیق آنان حاکی از این بوده است که رابطه‌ی منفی معناداری بین میزان چرخش حسابرس و ارائه‌ی مجدد سود حسابداری وجود دارد. سرنیواسان<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) در تحقیق خود بین ۴۰۹ شرکت در سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۱ به این نتیجه رسید که بین تعداد اعضای کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه و میزان تجدید ارائه‌ی اقلام صورت‌های مالی رابطه‌ی منفی معناداری وجود دارد. چوی و گول<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) در تحقیقی با موضوع تاثیر اقلام تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی بیشتری انجام شده است حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز افزایش یافته است. شمس النهار عبدالله و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی در کشور مالزی به بررسی ماهیت تجدید ارائه در صورت‌های مالی

<sup>6</sup> - Baik, Farber, and Lee

<sup>5</sup> - Linck, Lopez and Rees

<sup>4</sup> - Stanley and Dezoort

<sup>3</sup> - Srinivasan

<sup>1</sup> - Choi and Gul

شرکت‌های بورس کوالا لامپور پرداخته‌اند و تاثیر مولفه‌های حاکمیت شرکتی را بر آن‌ها مورد مطالعه قرار داده اند دوره زمانی بررسی آنها ۲۰۰۲ الی ۲۰۰۵ بود آنها یک گروه شرکت‌هایی را از همان صنعت مورد مطالعه که تجدید ارائه‌ی ارقام نداده بودند به‌عنوان گروه کنترل در نظر گرفته بودند از روش‌های رگرسیون یک متغیره و چند متغیره استفاده کرده و نتیجه گیری نمودند که بیشترین دلیل دستکاری ارقام برای دستیابی به سطح مشخصی از سود بود بعلاوه آن‌ها دریافتند که استقلال کمیته حسابرسی با میزان اشتباه ارقام صورت‌های مالی در ارتباط نبوده و بین تجدید ارائه ارقام مالی با استقلال هیات مدیره و تمرکز مالکیت هیچ ارتباطی وجود ندارد. آنها همچنین دریافتند که شرکت‌هایی که میزان بدهی آنها زیاد است تعهد دارند که حتماً صورت‌های مالی را ارائه‌ی مجدد نمایند.

## ۲- فرضیه‌ها

**فرضیه‌ی اول:** بین جابجائی حسابرس در شرکت با میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی سالیانه شرکت ارتباطی با اهمیت برقرار است.

**فرضیه‌ی دوم:** بین اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی با ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی سالیانه شرکت ارتباطی با اهمیت برقرار است.

**فرضیه‌ی سوم:** بین نوع اظهارنظر حسابرس مستقل با ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی سالیانه شرکت ارتباطی با اهمیت برقرار است.

## ۳- روش تحقیق

این پژوهش از لحاظ طبقه بندی پژوهش بر مبنای هدف از نوع کاربردی است. پژوهش کاربردی پژوهشی است که نظریه‌ها، قانونمندی‌ها، اصول و فنون را برای حل مسایل اجرایی و واقعی به کار می‌گیرد. پژوهش حاضر از لحاظ طبقه بندی بر حسب روش، از نوع توصیفی است. از میان انواع پژوهش‌های توصیفی، از نوع همبستگی بوده چرا که در آن ارتباط بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بنابراین از روش رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. همچنین جهت اطمینان از قابل اتکاء بودن نتایج، از آزمون‌های پیش فرض استفاده از مدل رگرسیون استفاده شده است. از روش مطالعات کتابخانه‌ای برای مطالعه ادبیات موضوع و بررسی پیشینه پژوهش استفاده شده است.

## ۱-۳ جامعه و نمونه آماری

جامعه‌ی آماری تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۷ تا پایان سال ۱۳۸۹ به مدت سه سال بوده است که در طی این دوره عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند. برای دستیابی به نتایج قابل اتکاء، شرکت‌هایی که پس از سال ۱۳۸۷ وارد بورس شده یا در طی دوره‌ی تحقیق از بورس خارج شده‌اند در جامعه‌ی آماری قرار نگرفتند. افزون بر این، جامعه‌ی آماری با استفاده از شرایط زیر تعدیل شده است:

(۱) نمونه شامل شرکت‌های از نوع تامین کننده‌ی مالی، سرمایه‌گذاری و بیمه‌ای نباشد.

(۲) شرکت‌های نمونه دارای سال مالی منتهی به پایان سال تقویمی (۲۹ اسفند) باشند.

(۳) داده‌های متغیرهای تحقیق برای شرکت‌های مورد نظر قابل دسترس باشد.

با توجه به این محدودیت‌ها، ۱۳۰ شرکت شرایط حضور در جامعه‌ی آماری را داشته‌اند

## ۲-۳ روش گردآوری داده‌های تحقیق

در این تحقیق گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام می‌شود. در مرحله‌ی اول، برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه‌ای و در مرحله‌ی دوم، برای گردآوری داده‌های مورد نظر از اسناد و مدارک شرکت‌های نمونه مانند صورت‌های مالی مندرج در لوح‌های فشرده‌ی ارائه شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران و سایت اینترنتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار (<http://rdis.ir>) استفاده شده است. بنابراین، روش گردآوری داده‌ها روش بررسی میدانی است.

**۳-۳ متغیرها و مدل های آزمون فرضیه ها****متغیر وابسته: ارقام تجدید ارائه شده ی صورت های مالی**

ارقام تجدید ارائه شده ی صورت های مالی در شرکت ها می توانند در هر یک از سرفصل های دائمی یا موقت (سود انباشته) رخ داده باشند. اقلامی که تجدید ارائه ی آن ها بررسی می شود شامل دارایی ها، بدهی ها، درآمدها، هزینه ها و تعدیلات سنواتی است. برای محاسبه ی متغیر وابسته ی تحقیق، ابتدا درصد تغییر ارقامی که ارائه ی مجدد شدند، تعیین می شود و میانگین قدر مطلق این ارقام برای سه سال دوره ی تحقیق محاسبه می شود. لذا، این ارقام شامل پنج مقدار برای درصد ارائه ی مجدد دارایی ها، بدهی ها، درآمدها، هزینه ها و تعدیلات سنواتی هر شرکت می شود. سپس، قدر مطلق میانگین کل این ارقام بدون در نظر گرفتن علامت مثبت یا منفی به عنوان داده های متغیر وابسته در آزمون فرضیه های تحقیق استفاده می شود.

**متغیرهای مستقل****الف) جابه جایی حسابرس**

متغیر مستقل اول تحقیق، جابه جایی حسابرس است که در صورت تغییر حسابرس شرکت طی سه سال اخیر برابر ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

**ب) اندازه ی موسسه ی حسابرسی**

این متغیر از طریق محاسبه ی تعداد کارکنان و شرکای یک موسسه و با مراجعه به جامعه ی حسابداران رسمی به دست می آید. به این معنا که هر چه تعداد کارکنان و شرکای یک موسسه بیشتر باشد، آن موسسه ی حسابرسی بزرگتر خواهد بود و بر عکس.

**ج) نوع اظهار نظر حسابرسی**

این متغیر مستقل نیز از طریق مراجعه به گزارش حسابرسی شرکت های مورد مطالعه حاصل می شود. به این صورت که در صورت گزارش مقبول حسابرس شرکت طی سه سال اخیر برابر ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

**متغیرهای کنترل**

متغیرهای کنترل، متغیرهایی هستند که ممکن است روی متغیر وابسته تأثیر داشته باشند، اما ضرورت فوری مطالعه ی آن ها وجود ندارد. در این تحقیق، از سه متغیر زیر به عنوان متغیرهای کنترل در مدل رگرسیون استفاده شده است.

**الف) نسبت اهرمی**

اولین متغیر، نسبت اهرمی است که از تقسیم مجموع بدهی ها به مجموع دارایی های شرکت حاصل می شود (فرانسیس و چن، ۲۰۰۵):

$$DE_{it} = DEBT_{it} / A_{it}$$

**ب) نسبت موجودی ها به جمع کل دارایی ها**

این متغیر کنترل از طریق تقسیم موجودی ها به مجموع دارایی های شرکت حاصل می شود.

**ج) نسبت مطالبات به جمع کل دارایی ها**

این متغیر کنترل نیز از طریق تقسیم مطالبات به مجموع دارایی های شرکت حاصل می شود.

**۴- یافته های تحقیق**

به منظور شناخت بهتر جامعه ی مورد پژوهش و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده های آماری، لازم است این داده ها توصیف شوند. توصیف آماری داده ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آن ها و پایه ای برای تبیین روابطی بین متغیرهایی است که در پژوهش به کار می رود (حافظ نیا، ۱۳۸۹). بنابراین، پیش از آزمون فرضیه های تحقیق، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق بررسی می شود که در جدول شماره ی (۴-۱) ارائه شده است.

جدول (۴-۱): نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

شرح	Figure Restate	Audit Change	Audit Size	Audit Openian	DE	Inv/TA	Re/TA
میانگین	۰,۵۱۴۰	۰,۳۲۳۱	۱۱۰,۷۴۶۲	۰,۴۶۱۵	۰,۶۱۰۵	۰,۳۸۴۳	۰,۲۶۹۵
جمع	۷۹,۳۷	۴۲	۱۴۳۹۷	۶۰	۷۹,۳۷	۴۹,۹۶	۳۵,۰۳
واریانس	۱,۲۰۰۰	۰,۴۷۰۴	۱۱۶,۸۸۷۸	۰,۵۰۰۷	۰,۱۶۰۰	۰,۸۲۰۰	۰,۱۲۰۰
انحراف معیار	۱,۰۹۵۴	۰,۶۸۵۸	۱۰,۸۱۱۴	۰,۷۰۷۶	۰,۴۰۰۰	۰,۹۰۵۵	۰,۳۴۶۴
دامنه	۲,۲۰۰	۱	۳۰۲	۱	۱	۹,۳۸	۰,۵۹۰۰
کمینه	۰	۰	۱۸	۰	۱,۳۴۰۰	۰,۱۶	۰,۰۵۰۰
بیشینه	۲,۲۰۰۰	۱	۳۲۰	۱	۰,۳۴۰۰	۹,۵۴	۰,۶۴۰۰
تعداد مشاهدات	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰	۱۳۰

#### آزمون فرضیه اول

فرضیه اول به بررسی رابطه‌ی بین جابه‌جایی حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی می‌پردازد.

$H_0$ : بین جابه‌جایی حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های رابطه معنی داری وجود ندارد.

$H_1$ : بین جابه‌جایی حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های رابطه معنی داری وجود دارد.

در این فرضیه متغیر وابسته، ارقام تجدید ارائه شده و متغیر مستقل، جابه‌جایی حسابرس است. همبستگی بین این دو متغیر در جدول شماره‌ی (۳-۴) ارائه شده است. در این جدول  $R$ ،  $R$  Square و  $Adjusted R$  Square به ترتیب بیانگر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده می‌باشد. ضریب همبستگی، میزان تغییرپذیری در متغیر وابسته که می‌تواند به وسیله رگرسیون آن را توضیح داده شود، است. ضریب تعیین، به معنی بخشی از تغییرات متغیر وابسته است که توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود و ضریب تعیین تعدیل شده نیز میزان پراکندگی نقاط را حول خط رگرسیون (در فضای دو بعدی) اندازه گیری می‌کند.

جدول شماره‌ی (۳-۴): همبستگی جابه‌جایی حسابرس و ارقام تجدید ارائه

$R$	$R$ Square	Adjusted $R$ Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
۰,۳۸۳	۰,۱۴۷	۰,۱۲۶	۰,۱۶۹	۱,۶۸۴

با توجه به نتایج جدول شماره‌ی (۳-۴) ضریب تعیین ۰,۱۴۷ بوده است. این عدد نشان می‌دهد که تقریباً ۱۵ درصد از تغییرات ارقام تجدید ارائه (متغیر وابسته) را می‌توان به تغییرات جابه‌جایی حسابرس نسبت داد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز ۰,۱۲۶ بوده که هر چه مقدار این شاخص بزرگتر باشد پراکندگی نقاط حول خط رگرسیون بیشتر خواهد بود.

آزمون معنادار بودن ضرایب همان چیزی است که پژوهشگر بدنبال آن می‌باشد. در واقع این آزمون علاوه بر تعیین معناداری ضرایب، جهت اثر آن ضرایب بر متغیر وابسته را نیز تعیین می‌کند. آماره‌ی مربوط برای تعیین معناداری ضرایب، آماره‌ی  $t$  استیودنت می‌باشد. نتایج آزمون مدل تحقیق و آماره‌ی  $t$  مربوط به فرضیه‌ی اول در جدول شماره‌ی (۴-۴) نشان داده شده است. نتایج این جدول بیان می‌کند که مقدار آماره‌ی  $p$ -value برای متغیر جابه‌جایی حسابرس ۰/۰۰۵ می‌باشد. با توجه

به اینکه سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر جابه‌جایی حسابرس تاثیر معناداری بر ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی داشته است و فرضیه‌ی اول پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرند.

**جدول (۴-۴):** نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیه‌ی اول

دوره زمانی	۱۳۸۷-۱۳۸۹
آماره $t$	۸,۲۸۹۳
$(p\text{-value})$	۰,۰۱۹۲
ضریب	-۰,۵۱۲۸
تعداد مشاهدات	۱۳۰
نتیجه فرضیه	تایید
نوع رابطه	معکوس

**آزمون فرضیه‌ی دوم**

فرضیه‌ی دوم به بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی می‌پردازد.  $H_0$ : بین اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های رابطه معنی داری وجود ندارد.  $H_1$ : بین اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های رابطه معنی داری وجود دارد. در این فرضیه متغیر وابسته، ارقام تجدید ارائه شده و متغیر مستقل، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی (تعداد کارکنان و شرکای موسسه) است. همبستگی بین این دو متغیر در جدول شماره‌ی (۴-۵) ارائه شده است. در این جدول  $R$ ،  $R$  Square و  $Adjusted R$  Square به ترتیب بیانگر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده می‌باشد.

**جدول شماره‌ی (۴-۵):** همبستگی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و ارقام تجدید ارائه

$R$	$R$ Square	Adjusted $R$ Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
۰,۴۰۲	۰,۱۶۱	۰,۱۴۹	۰,۱۹۳	۱,۹۲۳

با توجه به نتایج جدول شماره‌ی (۴-۵) ضریب تعیین ۰,۱۶۱ بوده است. این عدد نشان می‌دهد که تقریباً ۱۶ درصد از تغییرات ارقام تجدید ارائه (متغیر وابسته) را می‌توان به تغییرات اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی نسبت داد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز ۰,۱۴۹ بوده که هر چه مقدار این شاخص بزرگتر باشد پراکندگی نقاط حول خط رگرسیون بیشتر خواهد بود. آزمون معنادار بودن ضرایب علاوه بر تعیین معناداری ضرایب، جهت اثر آن ضرایب بر متغیر وابسته را نیز تعیین می‌کند. آماره‌ی مربوط برای تعیین معناداری ضرایب، آماره‌ی  $t$  استیودنت می‌باشد. نتایج آزمون مدل تحقیق و آماره‌ی  $t$  مربوط به فرضیه‌ی دوم در جدول شماره‌ی (۴-۶) نشان داده شده است.

**جدول (۴-۶):** نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیه‌ی دوم

دوره زمانی	۱۳۸۷-۱۳۸۹
آماره $t$	۱۱,۹۰۳۲
$(p\text{-value})$	۰,۰۰۰۰

ضریب	-۱,۲۰۳۷
تعداد مشاهدات	۱۳۰
نتیجه فرضیه	تایید
نوع رابطه	معکوس

نتایج بیان می‌کند که مقدار آماره  $p$ -value برای متغیر اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی ۰/۰۰۰ می‌باشد. با توجه به اینکه سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی با سطح اطمینان ۹۹٪ تاثیر معناداری بر ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی داشته است و فرضیه‌ی دوم تحقیق مورد تایید قرار می‌گیرند.

### آزمون فرضیه‌ی سوم

فرضیه‌ی سوم به بررسی رابطه‌ی بین نوع اظهارنظر حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی می‌پردازد.  $H_0$ : بین نوع اظهارنظر حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای رابطه معنی داری وجود ندارد.  $H_1$ : بین نوع اظهارنظر حسابرس و ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای رابطه معنی داری وجود دارد. در این فرضیه متغیر وابسته، ارقام تجدید ارائه شده و متغیر مستقل، نوع اظهارنظر حسابرس است. همبستگی بین این دو متغیر در جدول شماره‌ی (۷-۴) ارائه شده است. در این جدول  $R$ ،  $R$  Square و  $Adjusted R Square$  به ترتیب بیانگر ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده می‌باشد.

جدول شماره‌ی (۷-۴): همبستگی نوع اظهارنظر حسابرس و ارقام تجدید ارائه

$R$	$R$ Square	Adjusted $R$ Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
۰,۲۲۸	۰,۰۵۱	۰,۰۳۴	۰,۱۲۹	۲,۳۰۶

با توجه به نتایج جدول شماره‌ی (۷-۴) ضریب تعیین ۰,۰۵۱ بوده است. این عدد نشان می‌دهد که فقط ۵ درصد از تغییرات ارقام تجدید ارائه (متغیر وابسته) به تغییرات نوع اظهارنظر حسابرس نسبت داده می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده نیز ۰,۰۳۴ بوده که هر چه مقدار این شاخص بزرگتر باشد پراکندگی نقاط حول خط رگرسیون بیشتر خواهد بود. این رقم همبستگی قابل توجهی را نشان نمی‌دهد.

آزمون معنادار بودن ضرایب همان چیزی است که پژوهشگر بدنبال آن می‌باشد. در واقع این آزمون علاوه بر تعیین معناداری ضرایب، جهت اثر آن ضرایب بر متغیر وابسته را نیز تعیین می‌کند. آماره‌ی مربوط برای تعیین معناداری ضرایب، آماره‌ی  $t$  استیودنت می‌باشد. نتایج آزمون مدل تحقیق و آماره‌ی  $t$  مربوط به فرضیه‌ی اول در جدول شماره‌ی (۸-۴) نشان داده شده است. نتایج این جدول بیان می‌کند که مقدار آماره‌ی  $p$ -value برای متغیر جابه‌جایی حسابرس ۰/۰۸۹ می‌باشد. با توجه به اینکه سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اظهارنظر حسابرس تاثیر معناداری بر ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی ندارد و فرضیه‌ی سوم تحقیق تایید نشده است.

جدول (۸-۴): نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیه‌ی سوم

دوره زمانی	۱۳۸۷-۱۳۸۹
آماره $t$	۴,۹۰۴۵

۰,۰۸۹۴	(p-value)
۰,۳۸۶۶	ضریب
۱۳۰	تعداد مشاهدات
تایید	نتیجه فرضیه
معکوس	نوع رابطه

## آزمون معنادار بودن مدل تحقیق

نتایج آزمون معناداری مدل تحقیق برای سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹ به صورت تحلیل مقطعی داده‌ها به شرح جدول شماره‌ی (۹-۴) می‌باشد.

همان‌گونه که در جدول (۹-۴) مشاهده می‌شود، آماره‌ی  $F$  با سطح اطمینان ۹۹٪ معنی‌دار است. بنابراین، مدل تحقیق در کل معنی‌دار بوده و متغیر وابسته توانایی توضیح همگی متغیرهای مستقل را دارد. علاوه بر این، ضریب متغیر مستقل اول یعنی جابه‌جایی حسابرس منفی می‌باشد. در نتیجه، نوع رابطه‌ی بین جابه‌جایی حسابرس و ارقام تجدید ارائه رابطه‌ای معکوس است. به بیان دیگر، جابه‌جایی حسابرس میزان ارقام تجدید ارائه را کاهش می‌دهد.

## جدول (۹-۴): نتایج آزمون مدل تحقیق در سطح داده‌های مقطعی

شرح	ضریب	t-static p-value	R-squared	Adjusted R-squared	F-static	p-value
عرض از مبدأ	۰,۷۲۶۷	۱۲,۲۰۱۹ ۰,۰۱۰۹	۰,۴۲۸۹	۰,۴۱۰۸	۹,۲۷۹۳	۰,۰۰۰۰
ARotat	-۰,۵۱۲۸	۸,۲۸۹۳ ۰,۰۱۹۲				
ASize	-۱,۲۰۳۷	۱۱,۹۰۳۲ ۰,۰۰۰۰				
AOpen	۰,۳۸۶۶	۴,۹۰۴۵ ۰,۰۸۹۴				
DE	۱۲,۲۲۸۴	۱۰,۲۷۸۴ ۰,۰۰۰۰				
Inv/TA	۰,۴۲۹۱	۵,۲۰۰۳ ۰,۰۹۲۸				
Re/TA	-۰,۰۲۸۷	۹,۲۷۱۸ ۰,۰۰۳۴				

منبع: محاسبات محقق

ضریب متغیر مستقل دوم یعنی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی نیز منفی می‌باشد. در نتیجه، نوع رابطه‌ی بین اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و ارقام تجدید ارائه رابطه‌ای معکوس است. به بیان دیگر، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرس میزان ارقام تجدید ارائه را کاهش می‌دهد.



در بررسی ضریب متغیر مستقل سوم تحقیق یعنی نوع اظهار نظر حسابرس، مشاهده می‌شود که میزان آماره‌ی  $t$  متغیر مزبور و  $p$ -value مربوط به آن معنی‌دار نبوده است. این متغیر در صورت اظهار نظر مقبول طی سه سال اخیر یک و در غیر این صورت صفر بوده است. لذا، اظهار نظر حسابرس با میزان ارقام تجدید ارائه در صورت‌های مالی رابطه‌ی معنادار نداشته است.

از بین متغیرهای کنترل، نسبت اهرمی و نسبت مطالبات به کل دارایی‌ها نیز با متغیر وابسته یعنی ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی سالانه رابطه‌ی معناداری داشته و نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی‌ها با متغیر وابسته رابطه‌ی معناداری نداشته است.

ضریب تعیین تعدیل شده‌ی حاصل از آزمون مدل  $0.4108$  بوده است. این رقم نشان می‌دهد که حدوداً ۴۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته یعنی میزان ارقام تجدید ارائه در صورت‌های مالی ناشی از متغیرهای مستقل و کنترل موجود در مدل بوده و ۵۹ درصد دیگر تغییرات آن ناشی از سایر عوامل است. ضرایب مدل تحقیق پس از تخمین به صورت رابطه‌ی زیر خواهد بود:

$$Re\ stat_{it} = 0.7268 - 0.5128 ARot_{it} - 1.2037 ASize_{it} + 0.3866 AOpen_{it} + 12.2284 DE_{it} + 0.4291 Inv/TA_{it} - 0.0287 Re/TA_{it} + e_{it}$$

### ۵ محدودیت‌های تحقیق

یکی از مهم‌ترین مشکلات هر محقق، دسترسی به اطلاعات اولیه و جمع آوری آن‌ها می‌باشد، تا بتواند براساس آن‌ها فرضیه‌های تحقیق را مورد آزمایش قرار دهد. لذا، در صورت دقیق و کامل بودن اطلاعات به همان میزان نتایجی که از تحقیق حاصل می‌شود دقیق بوده و تعمیم نتایج آن به جامعه از قابلیت بیشتری برخوردار می‌باشد. در نهایت می‌توان گفت که چنین تحقیقی اعتبار و روایی مناسب خواهد داشت. بیان محدودیت‌های تحقیق باعث جلوگیری از برداشت‌های غلط و قضاوت‌های نادرست می‌شود. لذا، محدودیت‌های این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

**الف)** به علت برخی معیارهای گزینشی (مانند سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه، عدم تغییر سال مالی و ...) در انتخاب شرکت‌ها و همچنین ناقص بودن داده‌های برخی شرکت‌ها، تعداد شرکت‌های مورد مطالعه به ۱۳۰ مورد کاهش یافت. بنابراین، تعمیم نتایج این تحقیق به سایر شرکت‌ها باید با احتیاط صورت پذیرد.

**ب)** شرایط تورمی کشور و عدم تعدیل اقلام صورت‌های مالی، بر محاسبه‌ی متغیرهای تحقیق بسیار مؤثر می‌باشد، اما به علت عدم انجام این کار در ایران، اثر تورم در تحقیق حاضر نادیده گرفته شده است.

**ج)** از دیگر محدودیت‌های این تحقیق، ویژگی خاص تحقیق‌های نیمه تجربی مبنی بر عدم کنترل برخی عوامل مؤثر بر نتایج تحقیق از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی، وضعیت اقتصاد جهانی و ... است که خارج از دسترس محقق بوده و ممکن است بر نتایج تحقیق اثرگذار باشد.

### ۶- پیشنهادهای تحقیق

توسعه‌ی هر علمی در پرتو پژوهش‌های منسجمی است که به صورت علمی و هدفمند انجام می‌شود. با افزایش حیطه‌ی پژوهش‌ها و بهبود روش‌های پژوهش در علوم، این امید وجود دارد که هرچه بهتر و بیشتر توسعه‌ی علوم مختلف شکل گیرد و راحتی و آسایش بیشتری عاید جوامع بشری شود.

در طی انجام پژوهش، با بررسی منابع اطلاعاتی در ارتباط با موضوع پژوهش و با توجه به نتایج و دستاوردهای پژوهش حاضر پیشنهادهایی مورد توجه قرار گرفته که به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته‌ی اول، پیشنهادهایی در ارتباط با موضوع پژوهش‌های آینده و دسته‌ی دوم، پیشنهاداتی در زمینه‌ی تدوین استانداردهای گزارشگری مطلوب می‌باشد.

### ۷- پیشنهادهای کاربردی

اشخاص حقیقی یا حقوقی که می‌توانند از این تحقیق بهره گیرند به شرح زیر می‌باشند:

- سرمایه‌گذاران معیار تصمیم‌گیری خود را برای سرمایه‌گذاری به اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده‌ی شرکت‌ها و بررسی‌های تحلیل‌گران مالی و کارگزاران بورس اوراق بهادار معطوف کرده و پرتفوی بهینه‌ی خود را بر این اساس انتخاب کنند.
- با توجه به مباحث نظری مطرح، سرمایه‌گذاران هنگام تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری به اطلاعات مربوط به تغییر حسابرس توسط شرکت‌ها توجه کنند، زیرا تغییر حسابرس توسط شرکت‌ها ممکن است حاوی پیام‌هایی برای سرمایه‌گذاران مبنی بر تمایل شرکت‌ها برای تحریف گزارش‌های مالی خود با استفاده از عدم آشنایی دقیق حسابرس تازه منصوب شده با شرکت صاحبکار باشد. اندازه‌ی حسابرس نیز می‌تواند بر مطلوبیت گزارشگری و میزان اقلام تجدید ارائه موثر باشد.
- سازمان بورس اوراق بهادار تهران باید نظارت کافی بر گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اعمال کند. این سازمان می‌تواند برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی، زمینه‌ی حضور تحلیل‌گران مالی را هرچه بیشتر فراهم کند.

## منابع فارسی

- ۱- آذر، عادل و مومنی، منصور. ۱۳۸۱. آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری). انتشارات سمت جلد دوم.
- ۲- اسکندری، جمشید. ۱۳۸۸. حسابداری میانه. چاپ هفتم، انتشارات اصلی، تهران: صص ۵-۲.
- ۳- اعتمادی، حسین، محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی. ۱۳۸۸. بررسی رابطه‌ی بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله‌ی پژوهش‌های حسابداری مالی. سال اول، شماره اول و دوم، صص ۳۲-۱۷.
- ۴- زراءنژاد و انواری. ۱۳۸۴. کاربرد داده‌های ترکیبی در اقتصاد سنجی. فصل‌نامه‌ی بررسی‌های اقتصادی، دوره ۲، ش ۴. صص ۵۲-۲۱.
- ۵- حافظ نیا، محمد رضا. ۱۳۸۹. مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ هفدهم.
- ۶- سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷، نشریه‌ی شماره‌ی ۱۶۰، استانداردهای حسابداری.
- ۷- سجادی، سید حسین. ۱۳۸۳. رابطه تعدیلات سنواتی صورت‌های مالی با قیمت سهام اندازه. سجادی [فصلنامه اقتصاد مقداری، شماره ۱، صص ۶۳-۷۸](#).
- ۸- سجادی، سید حسین و عربی، مهدی. ۱۳۸۸. تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود. نشریه‌ی حسابدار رسمی. شماره ۱۲. صص ۷۲-۶۰.
- ۹- قربانی، صادق. ۱۳۸۹. بررسی اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد. دانشگاه شهید چمران اهواز.
- ۱۰- کردستانی، غلامرضا، آزاد، عبدالله و کاظمی، محبوبه. ۱۳۸۹. آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه. [تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۸، صص ۸۰-۶۲](#).
- ۱۱- مجتهدزاده، ویدا و پروین، آقایی. ۱۳۸۳. عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸. صص ۷۶-۵۳.
- ۱۲- نمازی، محمد، بایزیدی، انور و جبارزاده، سعید. ۱۳۸۶. بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه‌ی تحقیقات حسابداری، شماره ۵: صص ۵۴-۲۹.
- ۱۳- نیک بخت، محمد رضا و تنانی، محسن. ۱۳۸۹. آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی. سال دوم، شماره دوم، صص ۱۳۲-۱۱۱.

## منابع انگلیسی

- 14- Arel, Yoon and Gioly. 2005. Auditor Tenure on Income Smoothing. *International Journal of Accounting*. 72 (July): 379-399.

- 15- Becker, DeFond and Jiambalvo. 1998. "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, Vol 15, No 1: pp 20-36.
- 16- Beatty R., 1989, "Auditor reputation and the pricing of initial public offerings", *The Accounting Review* 64, 693-709.
- 17- Cameran, Prencipe and Trombetta. 2008. "Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?"
- 18- Chen, K.; Lin L. K. & Zhou, J. 2005. "Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms.", *Managerial Accounting Journal*, Vol. 20, No. 1, 86-104.
- 19- Choy, Hiu Lam and Gul, Ferdinand A. 2011. *The Effects of Financial Restatements on Audit Fees of Non-Restating Office-Level Clients*. Working paper.
- 20- DeAngelo. 1981. "Auditor size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*, vol 3(3), 183-189.
- 21- Elder and Zhou. 2004. "Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms", *Journal of Accounting and Economics* 11 (2): pp 95-120.
- 22- Ferguson, A., J.R. Francis, D.J. Stokes. 2003. *The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing*. *The Accounting Review* 78: 429-448.
- 23- Francis, J.R., E.L. Maydew and H.C. Sparks, 1999, 'The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals', *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18, pp. 17-34.
- 24- Francis, J. and Krishnan, J. 1999. *Accounting accruals and auditor reporting conservatism*. *Contemporary Accounting Research* 16 (Spring): 135- 165.
- 25- Francis, J. and D, Simon . 1987. "A test of audit pricing in the small-client segment of the US market". *The Accounting Review*, Vol. 62 No.1, pp. 145-57.
- 26- Lam, K.C. 1998. *Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence*. Ph.D thesis. University of Toronto.
- 27- Lee P. J., Taylor S. L. and T. S. Walter, 1999, "The Association between Audit Quality, Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from the Australian IPO Market", *Journal of Banking and Finance* 20, 1189-1210.
- 28- Li and Suni. 2007. *The Development of Earnings Management Research*. *International Review of Business Research Papers*. Vol 4, No2 March 2008: p 265-277.
- 29- Linck, J. S., T. J. Lopez, L. Rees. 2006. "The Valuation Consequences of Voluntary Accounting Changes", on line, <http://www.ssrn.com>.
- 30- Kend M. 2008. "Client industry audit expertise: towards a better understanding", *Pacific Accounting Review*, Vol 20, pp. 49-62.
- 31- Mayangsari, J. 2007. "Audit firm size, industry specialization, audit tenure and earnings management by initial public offering firms". working paper, Available online at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).