

## تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورت‌های مالی

سولماز حسن زاده<sup>۱</sup>

رسول برادران حسن زاده<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۸/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۵/۲۵

### چکیده:

هدف این پژوهش بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. کیفیت اطلاعات حسابداری از دو معیار کیفیت اقلام تعهدی و هموارسازی سود، براساس مدل‌های مک نیکولز (۲۰۰۲) و لئوز (۲۰۰۳) محاسبه شده است و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح که باقیمانده رگرسیون لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابداری می‌باشد، با استفاده از مدل رینولدز و پیکونی (۲۰۱۲) محاسبه گردیده است. طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲، نمونه آماری شامل ۶۷ شرکت می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کیفیت اقلام تعهدی، هموارسازی سود و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر معناداری ندارند. اما بیانگر آنست که از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، تغییرات موجودی‌ها بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**کلمات کلیدی:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح، کیفیت اطلاعات حسابداری، کیفیت اقلام تعهدی، هموارسازی سود

۱- کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات آذربایجان شرقی، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات آذربایجان شرقی، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران، نویسنده مسئول (Baradaran313@iaut.ac.ir)

## □ مقدمه:

طبق مفاهيم نظری گزارشگری مالی، هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اخبار تجدید ارائه صورتهای مالی فقط بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته نیست، بلکه نوعی پیش بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و کاهش کیفیت سود گزارش شده می‌گردد (کاظمی و شریعت پناهی، ۱۳۸۹).

درواقع صورتهای مالی تجدید ارائه شده به صورت صریح و شفاف، علامتی پیرامون قابل اتکا نبودن صورتهای مالی دوره‌های گذشته، افزایش مدیریت سود و نیز کاهش کیفیت سود ارائه می‌کنند. بنابراین متعاقب تجدید ارائه صورتهای مالی، انتظارات سرمایه‌گذاران در ارتباط با جریان‌های نقدی آتی و نرخ بازده مورد انتظار آنها تغییر می‌یابد (ژیا، ۲۰۰۶).

تحقیقات انجام شده حاکی از آنست که تجدید ارائه صورتهای مالی علامتی از رفتار فرصت طلبانه مدیریت است که منجر به واکنش منفی بازار شده و بیانگر کاهش کیفیت سود است، و لذا، سودهای گزارش شده قبلی باید به دلیل به کارگیری روش‌های پذیرفته نشده و اشتباهات عمدی و سهوی اصلاح گردند (کالن و همکاران، ۲۰۰۶).

بررسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حاکی از آنست که اکثر شرکت‌ها صورتهای مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند به گونه‌ای که از تعدیلات سنواتی به عنوان یکی از عناصر نسبتاً پایدار در گردش حساب سود (زیان) انباشته یاد می‌شود. این تعدیلات عمدتاً به دلیل اصلاح اشتباهات دوره گذشته است و موارد مربوط به تغییر روش‌های حسابداری کمتر مشاهده می‌شود. این موضوع بر اتکاپذیری و توان اعتماد ارقام ارائه شده در صورتهای مالی بویژه رقم سود تأثیر دارد. با توجه به اهمیت تجدید ارائه صورتهای مالی در راستای پژوهش هریر و همکاران (۲۰۱۳) تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

## □ ۱. بیان مساله و اهمیت پژوهش

در سالهای اخیر، تعداد صورتهای مالی تجدید ارائه شده توسط شرکت‌های سهامی عام به طور قابل ملاحظه‌ای در حال افزایش است. افزایش تجدید ارائه، مبین این موضوع است که صورتهای مالی منتشر شده دوره یا دوره‌های قبل توسط مدیریت که مورد تأیید استفاده کنندگان جهت اتخاذ تصمیم واقع شده است به طور نادرست ارائه شده و غیر قابل اتکا است. در حقیقت، ارائه مجدد صورتهای مالی، اعتقاد سرمایه‌گذاران را پیرامون توانایی، اعتماد، صداقت و اعتبار گزارشگری مالی تنزل می‌دهد (کاظمی و شریعت پناهی، ۱۳۸۹).

یکی از عوامل مهم برای فراهم آوردن اطمینان برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در جهت

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، تهیه و ارائه اطلاعاتی است که این افراد را در امر تصمیم‌گیری مالی و اقتصادی یاری رساند. وجود ساز و کارهای اطمینان بخش برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، نسبت به کیفیت اطلاعات حسابداری مالی، یا اهدافی همچون مساعدت به افزایش کارایی بازار سرمایه و در نهایت تخصیص بهینه سرمایه ضروری می‌باشد. مفید بودن تصمیمات از ویژگی‌های اصلی کیفیت اطلاعات حسابداری می‌باشد زیرا این اطلاعات افراد ذینفع در تصمیم‌گیری‌شان استفاده می‌کنند. بنابراین کیفیت اطلاعات حسابداری را می‌توان بصورت غیر مستقیم بوسیله بررسی اهداف و انگیزه‌های تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری سنجید (شیپر و وینسنت، ۲۰۰۲).

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 حسابداری حسابرسان مستقل می‌تواند بر کیفیت گزارش‌های مالی اثر گذار باشد. لیو و همکاران (۲۰۰۹) بیان کردند که کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا 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.

میزان حق الزحمه‌ی پرداختی به حسابرس از دو طریق می‌تواند بر کیفیت کار حسابداری اثر بگذارد؛ هرچه قدر حق الزحمه پرداختی افزایش یابد، ممکن است سعی و تلاش حسابرس نیز افزایش یابد و به تبع آن، کیفیت بالا رود. در نتیجه بازار نسبت به کیفیت بالای اطلاعات، عکس‌العمل مثبت نشان می‌دهد. در عوض ممکن است، حق الزحمه‌های بالای حسابرسان، آنها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران آنها وابسته سازد. چنین وابستگی باعث عدم استقلال حسابرس می‌شود و این موجب می‌شود که صاحبکاران به اطلاعات شرکت اتکا نکنند که نتیجه‌ی چنین عملی، عکس‌العمل منفی بازار نسبت به کیفیت پایین اطلاعات می‌باشد (منصوری و تنانی، ۱۳۹۱).

واقعیت این است که اکثر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های متمادی، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌نمایند. با توجه به ماهیت گسترده تجدید ارائه صورت‌های مالی در بازار اوراق بهادار کشورمان طی سال‌های گذشته، طبیعی است که در این پژوهش به دنبال این مهم می‌باشیم که چه عواملی منجر به ارائه مجدد صورت‌های مالی می‌شود که در این میان از عواملی که تاکنون مورد بررسی واقع نشده اند عبارتند از کیفیت اقلام تعهدی، هموارسازی سود و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح.

با روشن شدن ابهامات در این زمینه و برجسته شدن تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری، مدیران ترغیب به ارائه اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا خواهند داشت تا از ارائه مجدد صورت‌های مالی به جز در موارد تعدیلات سنواتی کاسته و سرمایه‌گذاران بیشتری میل به خرید چنین سهامی داشته باشند.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تجدید ارائه صورتهای مالی زمانی اتفاق می‌افتد که صورتهای مالی دوره قبل در نتیجه وجود اشتباهاتی از قبیل اشتباهات محاسباتی و ریاضی، اشتباه در بکار گیری رویه‌های حسابداری، تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی، تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری و موارد تقلب به شکلی نادرست ارائه شده است (استاندارد حسابداری ایران، شماره ۶). بنابراین هر یک از مواردی که باعث تجدید ارائه می‌شوند می‌توانند کیفیت صورتهای مالی را از جهات مهمی مثل قابل اتکا بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه (ثبات رویه) و حتی مربوط بودن را خدشه دار نماید. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکا پذیر است که از اشتباه و تمایلات جانبدارانه خالی باشد (سروری مهر، ۱۳۸۵ و کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). قابل اتکا بودن در استاندارد مفاهیم حسابداری شماره ۲ بدین گونه تعریف شده است: «کیفیت اطلاعات اطمینان بخشی مبنی بر این که اطلاعات به صورتی معقول، بدون تعصب و اشتباه است و در بیان آنچه ابراز می‌نماید، صداقت دارد.»

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 هیات مدیره، مالیات و سود تقسیمی بین سهامداران است. علاوه بر این، رقم سود خالص مبنای تصمیم گیری اغلب سرمایه‌گذاران برای تصمیم گیری 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 اعتبار دهی به ارقام مالی را به عهده دارند که این امر با تجدید ارائه ارقام صورتهای مالی می‌تواند خدشه دار شود (کشلمییر ۲، ۲۰۱۰). از سوی دیگر حسابرسي با کیفیت تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت کسب کنند (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین کیفیت حسابرسي می‌تواند بر تجدید ارائه ارقام صورتهای مالی اثر گذار باشد.

حسابرسي مستقل مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و همچنین مبنایی برای پاسخگویی دولت در برابر مردم را فراهم می‌آورد. از همین رو حق الزحمه ی پایین و رقابت ناسالم در این زمینه پایه‌های جوان حرفه ی حسابرسي را به لرزه در می‌آورد. چنانچه رسالت حسابرسي اعتبار بخشی به گزارشگری مالی و اعتماد سازی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی و اعتماد سازی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی باشد در این صورت جهت حفظ نقش رفیع حسابرسي می‌بایست حق الزحمه در خور شأن حرفه ی حسابرسي و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود. اسماعیل زاده مقری و ترامشلو (۱۳۹۱) در یک پژوهش زمینه یابی با استفاده

از پرسشنامه نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان فعال در بازار حسابداری، رقابت در حق الزحمه حسابداری، تأثیر منفی بر کیفیت حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

گزیده‌ای از پیشینه تحقیقات انجام یافته در خصوص موضوع پژوهش عبارتست از:

چوی و همکاران (۲۰۰۶) به بررسی رابطه بین حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری و کیفیت سودآوری پرداخت. نتایج نشان داد که یک رابطه مثبت و معنادار بین حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری مثبت و ارقام تعهدی اختیاری وجود دارد اما به یک رابطه منفی بین حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری منفی و ارقام تعهدی اختیاری دست یافتند. نتایج آنها حاکی از آن بود که سطح بیشتر از حق الزحمه‌های عادی باعث انگیزه برای حسابرسان می‌شود که حسابداری را با کیفیت بالاتر انجام بدهند و برعکس، سطح پایین تر از حق الزحمه عادی باعث کاهش کیفیت حسابداری می‌شود. سرینیدی و گول (۲۰۰۷) به بررسی رابطه ی بین حق الزحمه‌های حسابداری و کیفیت ارقام تعهدی پرداختند. آنها به یک رابطه معنادار منفی بین کیفیت ارقام تعهدی و حق الزحمه غیر حسابداری یا نسبت حق الزحمه غیر حسابداری به کل حق الزحمه دست یافتند. اما برعکس، به رابطه معنی دار مثبت بین کیفیت ارقام تعهدی و حق الزحمه حسابداری پی بردند. نتایج آنان بیانگر این بود که حق الزحمه‌های حسابداری به تلاش و کوشش حسابرسان و سبب بهبود کیفیت ارقام تعهدی می‌شود، در حالیکه حق الزحمه غیر حسابداری با پیوندهای اقتصادی مرتبط است و منجر به از دست دادن کیفیت تعهدی می‌شود.

لارکر و ریچادسون (۲۰۰۷) در پژوهشی نشان داد که تجدید ارائه‌هایی که در نتیجه مدیریت سود باشد، نشانگر ناتوانی حسابرسان صاحبکار در حسابداری می‌باشد، زیرا حسابرسان مستقل اجازه فریبکاری به مدیریت شرکت نمی‌دهد. با تغییر حسابرسان مستقل، مدیریت صاحبکار احتمالاً اتهام مربوط به تجدید ارائه را به حسابرسان مستقل نسبت می‌دهد تا تصویر مخدوش شده شرکت را باز سازی نماید، اعتماد از دست رفته بازار سهام به گزارشگری مالی را باز گردانده و بر حسابداری نظارت نماید.

ویدمن و هندریکس (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که خطاهای برآورد ارقام تعهدی سرمایه در گردش به طور متوسط در دوره قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی به میزان قابل توجهی مثبت است؛ ولی در دوره پس از تجدید ارائه به طور قابل توجهی نزدیک به صفر است.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا حق الزحمه غیر نرمال حسابداری می‌تواند موجبات آسیب رساندن به کیفیت حسابداری را فراهم آورد؟ نتایج پژوهش آنها نشان داد که میان حق الزحمه غیر نرمال مثبت و کیفیت حسابداری رابطه وجود دارد لکن حق الزحمه غیر نرمال منفی رابطه‌ای با کیفیت حسابداری ندارد. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که انگیزه برای وجود سوگیری در گزارشگری مالی به این موضوع وابسته است که آیا صاحبکار بیشتر یا کمتر از سطح نرمال به حسابرسان حق الزحمه پرداخت می‌نماید.

کوبین (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که شرکت‌های تجدید ارائه کننده دو سال پیش و پس از تجدید ارائه اقدام به افزایش پایداری سود خود می‌کنند. همچنین، بخش تجدید ارائه شده سود نسبت به

سود گزارش شده اولیه بسیار پایدارتر است.

هرلی (۲۰۱۲) در پژوهشی نشان داد کیفیت سود شرکت‌های تجدید ارائه کننده در سال تجدید ارائه و ۱۰ سال قبل از آن پایین تر از شرکت‌های مشابهی است که صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه نکرده‌اند. همچنین پس از تجدید ارائه، تفاوت بین کیفیت سود شرکت‌های تجدید ارائه کننده و گروه کنترل کاهش می‌یابد.

لوبو و ژائو (۲۰۱۳) در پژوهشی رابطه بین مشخصات حسابرِس با میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی از نوع اشتباه‌های اصلاح شده را بررسی کردند و دریافتند که رابطه‌ای منفی بین میزان دستمزد حسابرِس با میزان اصلاح اشتباهات وجود دارد.

هریریر و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با اتخاذ یک دیدگاه نئوکلاسیک از بازار حسابرِس، استدلال کردند که حق الزحمه حسابرِس غیر قابل توضیح باید شامل اطلاعاتی در مورد کیفیت اطلاعات حسابداری باشد. آنها دریافتند که حق الزحمه حسابرِس غیر قابل توضیح بر کیفیت ارقام تعهدی و هموارسازی سود تأثیر مثبت و معنادار دارد و همچنین حق الزحمه حسابرِس غیر قابل توضیح بر ارائه مجدد صورت‌های مالی، نامه مدیریت و تقلب اثر مثبت و معناداری دارد.

سیدی (۱۳۸۷) در پژوهشی با عنوان «نقش حسابرسان مستقل در کاهش ارقام تعهدی اختیاری»، رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرِس با مدیریت سود را مورد بررسی قرار داده است. مدیریت سود با ارقام تعهدی اختیاری سنجیده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فقط نوع مؤسسه حسابرِس با ارقام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

بولو، مهمان و گودرزی (۱۳۸۹) در پژوهشی دریافتند که تجدید ارائه صورت‌های مالی با مدیریت سود رابطه منفی و معنادار و با پایداری سود رابطه مثبت و معنادار دارد.

رفیعی (۱۳۹۰) به شناسایی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران پرداخته است. الگوی تخمین زده نیز نشان داد که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرِس و اندازه مؤسسه حسابرِس بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی مؤثر است. تأثیر افزایش سرمایه، پاداش مدیریت و اندازه شرکت بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی در سطح اطمینان ۹۲ درصد تأیید نشد.

منصوری و تنانی (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی عکس العمل بازار سهام نسبت به حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرِس پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بازار سهام نسبت به حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرِس به طور مثبت عکس العمل نشان می‌دهد. به عبارتی، از نظر سرمایه‌گذاران، حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرِس باعث ارتباط بیشتر اطلاعات شرکت با قیمت سهام می‌شود که این به نوعی منجر به افزایش کیفیت حسابرِس می‌گردد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان اثر حق الزحمه حسابرِس بر اظهار نظر حسابرِس به دنبال اثر حق الزحمه حسابرِس بر صدور گزارش مقبول حسابرِس است. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرِس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرِس دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرِس دارد. همچنین تغییر حسابرِس،

نوع حسابرِس، مدت تصدی حسابرِس با صدور گزارش مقبول حسابرِس رابطه‌ای ندارند. داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱) به بررسی رابطه بین کیفیت گزارش حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. با استفاده از متغیرهای مدیریت سود، بندهای مشروط در گزارش حسابرِس، نوع حسابرِس و ترکیب هیأت مدیره به بررسی رابطه با میزان حق الزحمه حسابرِس می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد که عوامل ذکر شده رابطه مستقیم و معناداری با حق الزحمه حسابرِس دارد.

آقایی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی نشان می‌دهد که کیفیت سود (اقدام تعهدی) بطور معناداری از دوره تحریف تا دوره بعد از تجدید ارائه افزایش یافته است. عبدلی و همکاران (۱۳۹۲) درباره تاثیر ویژگی‌های حسابرِس بر تجدید ارائه صورتهای مالی نشان داد بین چرخش حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

### ۳. پرسش‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری پژوهش و پیشینه ارائه شده این پژوهش در پی پاسخ به سوالات زیر می‌باشد:

- ۱- کیفیت اقدام تعهدی بر ارائه مجدد صورتهای مالی چه تاثیری دارد؟
- ۲- هموارسازی سود بر ارائه مجدد صورتهای مالی چه تاثیری دارد؟
- ۳- حق الزحمه حسابرِس غیر قابل توضیح بر ارائه مجدد صورتهای مالی چه تاثیری دارد؟

### ۴. فرضیه‌های پژوهش

برای پاسخ به سوالات فوق، فرضیه‌های اصلی و فرعی ذیل تدوین گردیده است:  
فرضیه اول اصلی: کیفیت اطلاعات حسابداری بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر دارد.  
فرضیه اول فرعی: کیفیت اقدام تعهدی بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر دارد.  
فرضیه دوم فرعی: هموارسازی سود بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر دارد.  
فرضیه دوم اصلی: حق الزحمه حسابرِس غیر قابل توضیح بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر دارد.

### ۵. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ طبقه بندی پژوهش بر مبنای هدف، از نوع پژوهش‌های بنیادی است. پژوهش بنیادی پژوهشی است که هدف آن آزمون نظریه‌ها، تبیین روابط و پدیده‌ها و نظریه پردازی، و بالاخره تولید دانش و بررسی نظریه تحول تاریخ است. پژوهش از حیث روش همبستگی از نوع علی-پس رویدادی قلمداد می‌شود. انجام این پژوهش در چهارچوب استدلال قیاسی-استقرایی صورت خواهد گرفت. همچنین این پژوهش از نوع مطالعه‌ای کتابخانه‌ای و تحلیلی-علی بوده و از لحاظ ارتباط با محیط پیرامون مشاهده‌ای از نوع شبه تجربی می‌باشد.

### ۱.۵ روش‌ها و ابزار گردآوری اطلاعات

جهت گردآوری اطلاعات در خصوص تبیین ادبیات پژوهش، از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی استفاده گردیده و برای دستیابی به اطلاعات مورد نظر برای پردازش فرضیات پژوهش، از اطلاعات موجود در نرم افزار ره آورد نوین و گزارش حسابرسان مستقل، بررسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با مراجعه به سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران و سامانه جامع کدال جهت مطلع شدن از حق الزحمه‌های واقعی حسابرسی از طریق صورتهای مالی شرکت‌ها استفاده شده است.

### ۲.۵ روش‌های آماری تجزیه و تحلیل داده ها

اولین مرحله تحلیل داده ها، توصیف یا تلخیص داده‌ها با استفاده از آمارهای توصیفی است. شاخص‌های آمار توصیفی استفاده شده در این پژوهش میانه، میانگین، انحراف از استاندارد و کمینه و بیشینه می‌باشند. برای تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار استنباطی بهره گرفته خواهد شد. باتوجه به این‌که در پژوهش حاضر تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی مورد مطالعه قرار گرفته است و از آنجا که متغیر وابسته، ناپارامتریک (صفرویک) است از رگرسیون لجستیک استفاده می‌شود.

### ۳.۵ جامعه و نمونه آماری

قلمرو زمانی پژوهش حاضر سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ و قلمرو مکانی آن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. شرایط زیر برای انتخاب نمونه ی آماری قرار داده شده: شرکت از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۲ حضورداشته باشد. اطلاعات مالی مورد نیاز به ویژه صورتهای مالی، گزارش حسابرسان مستقل و یادداشت‌های همراه صورتهای مالی به منظور استخراج داده‌های مورد لزوم در دسترس باشند از جمله حق الزحمه حسابرسی آنها. شرکت‌های تولیدی مورد بررسی قرار خواهند گرفت یعنی جز بانک‌ها و موسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گران مالی، هلدینگ‌ها و لیزینگ‌ها) نباشند. سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد و در دوره مورد بررسی تغییر دوره مالی نداشته باشند.

پس از اعمال شرایط جهت انتخاب شرکتها که بر اساس روش حذف سیستماتیک انجام گردید، در نهایت تعداد ۶۷ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که داده‌ها و اطلاعات مالی آنها در تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته مورد استفاده واقع گردید.

### ۴.۵ مدل‌های پژوهش

در این پژوهش، کیفیت اقلام تعهدی به کمک مدل مک نیکولز (۲۰۰۲) اندازه گیری شده است.



انحراف معیار بزرگتر باقیمانده‌ها، وضعیت ضعیف اقلام تعهدی در تبدیل به جریان‌های نقدی است و همچنین به سمت کیفیت کمتر سود است به عبارتی کمتر بودن این عدد بیانگر کیفیت بیشتر سود است.

مدل (۱)

$$Acc_{i,t} = \alpha_1 + \alpha_2 CFO_{i,t-1} + \alpha_3 CFO_{i,t} + \alpha_4 CFO_{i,t+1} + \alpha_5 \Delta REV_{i,t} + \alpha_6 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

درمدل فوق، CFO جریان نقد عملیاتی،  $\Delta REV$  تغییر درآمد سال PPE، t اموال و ماشین آلات و تجهیزات و ACC میزان اقلام تعهدی است که از کسر نمودن جریان وجوه نقد عملیاتی از سود عملیاتی حاصل می‌شود. کلیه متغیرهای مدل (۱) با استفاده از میانگین کل دارایی‌ها در سال قبل استاندارد شده است. با فرض این‌که تغییر در کیفیت اقلام تعهدی موجب نوسان سود شرکت می‌شود و ارائه مجدد صورتهای مالی را به همراه دارد، در این پژوهش کیفیت اقلام تعهدی به عنوان عامل موثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در نظر گرفته شده است.

در پژوهش حاضر همچون پژوهش‌های لئوز و همکاران (۲۰۰۳) و عبدالغنی (۲۰۰۵) فرض می‌شود مدیریت برای هموارسازی سود به طور ساختگی نوسانات را هموار می‌کند، به عبارتی هموارسازی سود به عنوان معیار معکوسی از کیفیت سود در نظر گرفته می‌شود و بر اساس مفهوم تغییر پذیری سود اندازه گیری می‌گردد. این معیار از طریق نسبت انحراف معیار سود عملیاتی به انحراف معیار جریان نقدی عملیاتی تعیین می‌شود، که هر دو بر اساس کل دارایی‌ها تعدیل شده است. کمتر بودن این نسبت، بیانگر هموارسازی بیشتر سود و در نتیجه کیفیت کمتر سود است.

مدل (۲)

$$EQ_{i,t} = S.D OI_{i,t} / S.D CFO_{i,t}$$

معادل کیفیت سود شرکت i در سال t،  $S.D OI_{i,t}$  برابر است با انحراف معیار سود عملیاتی شرکت i در سال t و  $S.D CFO_{i,t}$  برابر با انحراف معیار وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال t می‌باشد (برای سه سال متوالی).

با استفاده از مدل رگرسیون حق الزحمه حسابداری، پس مانده این مدل به عنوان حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح، اندازه گیری می‌گردد. پس مانده یا باقیمانده رگرسیون لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابداری که بر اساس مجموعه‌ای از عوامل از قبیل لگاریتم کل دارایی‌ها محاسبه می‌گردد. هر چه این عدد بزرگتر باشد کیفیت اطلاعات حسابداری کمتر است.

مدل (۳)

$$\ln(Audit\ Fee)_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 \ln(ASSETS)_{i,t} + \beta_3 FGN_{i,t} + \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 REC_{i,t} + \beta_6 CR_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 EMPLS_{i,t} + \beta_{10} MERGER_{i,t} + \beta_{11} ROA_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + \beta_{13} AUDOPIN_{i,t} + \beta_{14} CLIENT_{i,t} + \beta_{15} Dis.S_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$Ln(AUDIT\ FEE)_{i,t}$  = لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی

$BIG_{i,t}$  = اندازه حسابرس را می‌سنجد به این صورت که اگر حسابرس سازمان حسابرسی و یا موسسه حسابرسی راهبرد مفید باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ می‌پذیرد.

$Ln(ASSETS)_{i,t}$  = لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها

$FGN_{i,t}$  = نسبت فروش صادراتی به کل فروش

$INV_{i,t}$  = نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها

$REC_{i,t}$  = نسبت حساب‌های دریافتی به کل فروش

$CR_{i,t}$  = نسبت جاری که برابر است با دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری

$BTM_{i,t}$  = نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

$LEV_{i,t}$  = اهرم مالی برابر است با مجموع بدهی‌های کوتاه مدت و بلند مدت تقسیم بر کل دارایی‌ها

$EMPLS_{i,t}$  = جذر تعداد کارکنان شرکت

$MERGER_{i,t}$  = اگر شرکت اصلی باشد یعنی دارای صورتهای مالی تلفیقی باشد مقدار ۱ و گرنه

۰ را می‌پذیرد.

$ROA_{i,t}$  = بازده دارایی‌ها یا سود عملیاتی پس از استهلاک تقسیم بر کل دارایی‌ها

$LOSS_{i,t}$  = اگر شرکت متحمل زیان شود مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن ۰ خواهد بود.

$AUDOPIN_{i,t}$  = با توجه به استانداردهای حسابرسی ایران اگر حسابرس مستقل و بازرس قانونی

اظهار نظر حسابرسی مقبول اعم از استاندارد و همراه با عبارت و بند توضیحی تعدیل شده ارائه نماید

عدد ۱ به آن اختصاص داده خواهد شد و در غیر این صورت عدد ۰ به آن اختصاص داده خواهد شد.

$CLIENT_{i,t}$  = تعداد سال‌هایی است که شرکت مشتری حسابرس فعلی خود است.

$Dis.S_{i,t}LITRISK_{i,t}$  = امتیاز افشاء در ایران (شفافیت شرکت) که مبنا آخر هر سال است.

$\varepsilon_{i,t}$  = پس مانده مدل مذکور که همان حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح را نشان می‌دهد.

$BTM_{i,t}$ ,  $CR_{i,t}$ ,  $CR_{i,t}$ ,  $REC_{i,t}$ ,  $REC_{i,t}$ ,  $INV_{i,t}$ ,  $INV_{i,t}$ ,  $Ln(ASSETS)_{i,t}$ ,  $FGN_{i,t}$

$LOSS_{i,t}$ ,  $ROA_{i,t}$ ,  $MERGER_{i,t}$ ,  $EMPLS_{i,t}$  شاخص‌های پیچیدگی حسابرسی می‌باشند.

متغیرهایی هستند که خطر ذاتی را افزایش می‌دهند و احتمالاً منجر به کار بیشتر حسابرسی

می‌شود.  $CLIENT_{i,t}$  را برای کنترل اهمیت مشتریان شرکت حسابرسی به حساب می‌آوریم؛

تحلیل توصیفی داده‌ها در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول (۱): نتایج تحلیل توصیفی داده‌های حق الزحمه حسابداری

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابداری	LN_AUDFEE	۴۶۹	۶,۱۱	۱,۰۸	۰,۰	۹,۶
لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها	LN_Asset	۴۶۹	۱۳,۰۹	۱,۳۶	۱۰,۰۳	۱۸,۱۲
نسبت فروش صادراتی به کل فروش	FGN	۴۶۹	۰,۰۶۷	۰,۱۵۴	۰,۰	۱,۷۸
نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها	INV	۴۶۹	۰,۲۷	۰,۱۵۸	۰,۰۰۲	۰,۸۸
نسبت حساب‌های دریافتی به کل فروش	REC	۴۶۹	۰,۳۸	۰,۶۴	۰,۰۰۰۶	۷,۱۱
نسبت جاری	CR	۴۶۹	۱,۲۹	۰,۵۴	۰,۱۹۷	۴,۴۵
نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام	BTM	۴۶۹	۰,۷۲	۰,۷۳	-۴,۵۹	۲,۹۹
اهرم مالی	LEV	۴۶۹	۰,۶۴	۰,۲۲۵	۰,۰۵	۲,۰۸
جزر تعداد کارکنان شرکت	EMPLS	۴۶۹	۰,۰۲۴	۰,۰۴	۰,۰۰۳	۰,۸۷
بازده دارایی‌ها	ROA	۴۶۹	۰,۱۴۷	۰,۳۸۶	-۰,۴۳	۷,۹۶
سال‌هایی است که شرکت مشتری حسابرس فعلی خود است.	CLIENT	۴۶۹	۲,۵۳	۱,۵۷	۱	۷

تحلیل فراوانی متغیر کیفی پژوهش

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	اندازه‌گیری	فراوانی	درصد
اندازه حسابرسان	BIG	۴۶۹	سازمان حسابداری و مفید راهبرد (۱) غیره (۰)	۱۴۸	۳۱,۶
شرکت اصلی	MERGER	۴۶۹	شرکت اصلی (۱) شرکت فرعی (۰)	۱۵۴	۳۲,۸
شرکت زیان ده	LOSS	۴۶۹	شرکت زیان ده (۱) شرکت غیر زیان ده (۰)	۴۶	۹,۸
اظهار نظر مقبول	AUD_OPIN	۴۶۹	اظهار نظر مقبول (۱) اظهار نظر غیر مقبول (۰)	۴۲۳	۹۰,۲
امتیاز افشاء	Dis.S	۴۶۹	امتیاز بالای ۶۰ (۱) امتیاز کمتر از ۶۰ (۰)	۱۶۰	۳۴,۱
				۳۰۹	۶۵,۹
				۲۳۷	۵۰,۵
				۲۳۲	۴۹,۵

مجموع مشاهدات در این تحقیق برابر با ۴۶۹ سال-شرکت (۶۷ شرکت در طی ۷ دوره مالی شامل سالهای ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۲) می‌باشد. با توجه به جدول (۱) بیشینه نسبت حساب‌های دریافتی به کل فروش مربوط به شرکت قطعات اتومبیل در سال ۸۷ می‌باشد. بیشینه سال‌هایی که شرکت مشتری حسابرس فعلی خود است ۷ سال می‌باشد که بواسطه تغییر در مدیریت حسابرسی سازمان حسابرسی این امر میسر می‌شود که سازمان حسابرسی برای چندین دوره متوالی به عنوان موسسه حسابرسی شرکتی منظور گردد. نتایج تحلیل فراوانی متغیر اظهار نظر مقبول نیز نشان می‌دهد از ۴۶۹ مشاهده، تعداد ۱۶۰ سال-شرکت اظهار نظر مقبول و ۳۰۹ سال-شرکت اظهار نظر غیر مقبول بوده‌اند. اظهار نظر غیر مقبول منوط به اظهار نظر مشروط، عدم اظهار نظر و مردود است.

برای تحلیل رگرسیونی مدل حق الزحمه حسابرسی روش حداقل مربعات معمولی (OLS) مورد استفاده قرار گرفته و نتایج در جدول (۲) ارائه شده است:

جدول (۲): نتایج تحلیل رگرسیونی حق الزحمه حسابرسی

متغیر	ضریب تعیین	انحراف استاندارد	آماره t	Prob
BIG	۰,۱۰۳	۰,۱۱۲	۰,۹۲۲	۰,۳۵۷
LN_ASSETS	۰,۲۳۸	۰,۰۴۳	۵,۵۷۹	۰,۰۰۰
FGN	۰,۲۱۶	۰,۳۱۹	۰,۶۷۶	۰,۴۹۹
INV	-۰,۹۴۹	۰,۳۶۰	-۲,۶۳۷	۰,۰۰۹
REC	-۰,۰۵۹	۰,۰۷۸	-۰,۷۴۷	۰,۴۵۵
CR	-۰,۰۲۶	۰,۱۲۳	-۰,۲۱۰	۰,۸۳۴
BTM	-۰,۰۱۲	۰,۰۸۴	-۰,۱۴۵	۰,۸۸۵
LEV	۰,۱۸۲	۰,۳۶۰	۰,۵۰۷	۰,۶۱۳
EMPLS	-۰,۴۸۶	۱,۱۶۲	-۰,۴۱۹	۰,۶۷۶
MERGER	-۰,۰۶۸	۰,۱۱۳	-۰,۶۰۸	۰,۵۴۴
ROA	۰,۰۷۹	۰,۱۲۷	۰,۶۱۸	۰,۵۳۷
LOSS	۰,۱۶۶	۰,۱۸۳	۰,۹۰۴	۰,۳۶۷
AUD_OPIN	۰,۲۲۲	۰,۱۰۴	۲,۱۳۹	۰,۰۳۳
CLIENT	۰,۰۷۰	۰,۰۳۳	۲,۱۵۵	۰,۰۳۲
Dis.S	۰,۰۸۵	۰,۱۰۱	۰,۸۳۶	۰,۴۰۴
C	۲,۸۵۹	۰,۶۱۸	۴,۶۲۵	۰,۰۰۰
ضریب تعیین R	۰,۱۶۰	ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۱۳۲	
نیکویی برازش (آماره F)	۵,۷۳۶	سطح معناداری F	۰,۰۰۰	
آماره دوربین - واتسون	۱,۷۴۳			

ضریب تعیین مدل برآوردی برابر ۱۶ درصد است که نشان می‌دهد ۱۶ درصد از حق الزحمه حسابداری (متغیر وابسته) را می‌توان به کمک متغیرهای مستقل تبیین کرد. ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل برابر با ۰,۱۳ و نیکویی برازش برابر ۵,۷۳۶ و سطح معناداری کمتر از یک درصد است؛ لذا معناداری کل مدل رگرسیون در سطح ۱ درصد تایید می‌شود.

برای تشخیص عدم وجود خودهمبستگی بین خطاها از آزمون دوربین-واتسون استفاده شده است. از آنجا که آماره دوربین-واتسون برابر با ۱,۷۴۳ می‌باشد؛ لذا همبستگی بین خطاها وجود نداشته و مفروضات مدل خطی رگرسیون برقرار است. به علاوه فرض‌های نرمال بودن توزیع متغیر وابسته و خطاها نیز که مفروضات کلاسیک رگرسیون هستند، در تمام آزمون‌ها بررسی و تأیید شده است. حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح (غیر عادی)، حق الزحمه‌ای که به واسطه ویژگی‌های خاص شرکت قابل توضیح نبوده و احتمال دارد بدلیل تجدید ارائه صورتهای مالی باشد به این معنی که حسابرس برای رسیدگی و اظهارنظر در خصوص اقلامی که منجر به تجدید ارائه صورتهای مالی شده است، حجم و نوسان رسیدگی را افزایش دهد.

متغیر تجدید ارائه، متغیری کیفی است که در صورت ارائه مجدد عدد یک و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت. ارقام تجدید ارائه شده بدون توجه به افزایش یا کاهش آنها تعیین می‌شوند. سپس همبستگی اسپیرمن را بین معیارهای کیفیت حسابداری و دیگر معیارهای کیفیت سود اعم از حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح، کیفیت اقلام تعهدی، هموارسازی سود، انحراف استاندارد جریان نقد عملیاتی، انحراف استاندارد فروش و لگاریتم طبیعی دارایی‌ها، فروش و MVE ارزش بازار حقوق صاحبان سهام) برآورد می‌شود و در حالیکه از حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح بر روی هر یک از معیارهای کیفیت حسابداری رگرسیون لجستیک هر یک از معیارهای کیفیت حسابداری می‌باشد. ما توانایی حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح را در ارائه مجدد صورتهای مالی بدون قید و شرط و در حضور دیگر معیارهای کیفیت سود آزمون خواهیم کرد لذا رگرسیون لجستیک تجدید ارائه صورتهای مالی را بر روی حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح و دیگر معیارهای کیفیت حسابداری آزمون می‌نماییم.

مدل (۴)

$$\text{RESTATEMENT} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{UAF}_{i,t} + \alpha_2 \text{AQ}_{i,t} + \alpha_3 \text{SMOOTH}_{i,t} + \lambda \text{CONTROLS}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در این پژوهش از روش رگرسیون لجستیک به عنوان روش آماری استفاده می‌شود. در روش رگرسیون، هدف اصلی این است که بررسی کنیم آیا متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته تأثیری دارد یا خیر.

شرکتها برخی از اقلام تغییر در برآورد را نیز به عنوان تعدیلات سنواتی منعکس می‌کنند؛ عمده مواردی که در این خصوص می‌توان ذکر نمود شامل تغییر در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و مطالبات سوخت شده که مسبب تغییر در حسابهای دریافتی، تغییر در فروش و موجودی‌ها موجب نوسان سود می‌شود و تغییر در برآورد ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان به

عنوان تعدیلات سنواتی منظور می‌گردد. با تغییر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، فرصت رشد شرکت تغییر می‌کند بنابراین شرکت‌ها در راستای کاهش ریسک اقدام به دستکاری سود می‌نمایند و این موجبات تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود. در این پژوهش در مدل اصلی،  $\Delta INV$  و  $\Delta REC$  و  $\Delta SALES$  و  $\Delta NIBE$  و  $\Delta EMP$  و  $BTM$  به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است.  $\Delta REC$  تغییرات حسابهای دریافتی،  $\Delta INV$  تغییرات موجودی ها،  $\Delta SALES$  تغییرات فروش ها،  $\Delta NIBE$  تغییرات در سود خالص،  $\Delta EMP$  تغییرات در تعداد کارکنان و  $BTM$  نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام می‌باشند.

## ۶- آزمون‌های آماری و یافته‌های پژوهش

### ۶-۱- آمار توصیفی

نتایج حاصل از تحلیل توصیفی داده‌ها در جدول (۳) ارائه شده است. این جدول حاوی شاخص‌هایی برای توصیف متغیرهای پژوهش می‌باشد.

جدول (۳): نتایج تحلیل توصیفی داده‌های پژوهش

تحلیل توصیفی متغیرهای کمی پژوهش						
متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
کیفیت اقلام تعهدی	AQ	۴۶۹	۰/۰۵۸	۰/۰۴۳	۰/۰۰۵	۰/۲۴۳
حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح	UAF	۴۶۹	۰/۰۰۱	۰/۹۹۰	-۶/۳۷۶	۳/۲۱۱
تغییرات حساب‌های دریافتی	$\Delta REC$	۴۶۹	-۰/۰۴۱	۰/۲۶۶	-۱/۵۷۲	۱/۹۶۱
تغییرات موجودی ها	$\Delta INV$	۴۶۹	-۰/۰۳۶	۰/۱۵۱	-۰/۱۸۰	۰/۷۵۳
تغییرات فروش	$\Delta Sales$	۴۶۹	۰/۱۷۶	۰/۳۲۴	-۰/۱۸۵۸	۱/۷۲۸
تغییرات سود خالص	$\Delta NIBE$	۴۶۹	۰/۱۳۲	۰/۱۳۶	-۰/۴۳۴	۰/۷۹۶
تغییرات تعداد کارکنان	$\Delta EMP$	۴۶۹	-۰/۰۱۷	۰/۱۴۵	-۰/۹۱۸	۱/۲۴۴
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BTM	۴۶۹	۰/۷۲۲	۰/۷۲۷	-۴/۵۸۸	۲/۹۹۴

تحلیل فراوانی متغیر کیفی پژوهش (متغیر وابسته)

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	اندازه گیری	فراوانی	درصد
هموار سازی سود	Smooth	۴۶۹	شرکت هموار ساز (۱)	۳۰۹	۶۵/۹
			شرکت غیرهموار ساز (۰)	۱۶۰	۳۴/۱
تجدید ارائه صورت‌های مالی	Restatment	۴۶۹	شرکت با تجدید ارائه (۱)	۳۸۰	۸۱
			شرکت بدون تجدید ارائه (۰)	۸۹	۱۹

مجموع مشاهدات در این پژوهش برابر با ۴۶۹ سال-شرکت (۶۷ شرکت در طی ۷ دوره مالی شامل سالهای ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۲) می‌باشد. همچنین در این پژوهش برای محاسبه متغیرهایی همچون هموارسازی سود و عدم کیفیت اقلام تعهدی از اطلاعات سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ نیز استفاده شده است. نتایج تحلیل توصیفی نشان می‌دهد، متوسط عدم کیفیت اقلام تعهدی برای شرکت‌های نمونه برابر با ۰/۰۵۸ می‌باشد. شرکت‌های نمونه در طول دوره پژوهش همواره از رشد در فروش و سود خالص برخوردار بوده‌اند و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار نیز برابر با ۰/۷۲۲ بوده و نشان می‌دهد ارزش بازار شرکت‌های نمونه بیشتر از ارزش دفتری آن بوده است. حداقل این متغیر نیز برابر با ۴/۵۸۸- می‌باشد. پایین بودن مقدار این متغیر از صفر نیز نشان دهنده حضور سال-شرکت‌هایی با ارزش دفتری منفی در بین مشاهدات است (مثلاً کمباین سازی ایران و جوش و اکسیژن ایران). نتایج تحلیل فراوانی متغیر هموارسازی سود نیز نشان می‌دهد از ۴۶۹ مشاهده، تعداد ۳۰۹ سال-شرکت هموارساز و ۱۶۰ سال شرکت غیر هموارساز بوده‌اند. اگر مقدار تغییرات انحراف معیار سود عملیاتی به انحراف معیار جریان نقدی عملیاتی بیشتر باشد شرکت غیر هموارساز و در غیر اینصورت هموارساز تلقی می‌شود. همچنین ۳۸۰ سال-شرکت معادل ۸۱ درصد کل مشاهدات مواجه با تجدید ارائه در صورتهای مالی بوده و در بقیه موارد (۸۹ مشاهده معادل ۱۹ درصد از کل) صورتهای مالی به شکل تجدید ارائه شده نمی‌باشند.

#### ۶-۲- آمار استنباطی

اولین مرحله جهت آغاز فرآیند آزمون فرضیه‌ها، بررسی نرمال بودن داده‌ها است. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده شده است:

جدول (۴): نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

Sig	مقدار آماره Z	نماد	شرح
۰/۰۰۰	۲/۹۲۰	AQ	کیفیت اقلام تعهدی
۰/۰۰۰	۲/۹۴۸	UAF	حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح
۰/۰۰۰	۳/۹۲۵	ΔREC	تغییرات حساب‌های دریافتی
۰/۰۰۰	۳/۷۱۴	ΔINV	تغییرات موجودی‌ها
۰/۰۰۰	۲/۲۴۸	ΔSales	تغییرات فروش
۰/۰۰۳	۱/۱۷۸	ΔNIBE	تغییرات سود خالص
۰/۰۰۰	۳/۵۳۹	ΔEMP	تغییرات تعداد کارکنان
۰/۰۰۰	۳/۱۷۷	BTM	نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار

با توجه به این که سطح معنی داری آماره  $Z$ ، برای کلیه متغیرهای پژوهش، بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش می‌باشد، نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف نشان می‌دهد توزیع متغیرهای ذکر شده از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند. بنابراین از آزمون اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین متغیرها استفاده می‌شود.

در این پژوهش برای تعیین همبستگی بین متغیرهای پژوهش از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است که ماتریس همبستگی بین متغیرها در جدول (۵) ارائه شده است. به عنوان نمونه نتایج ماتریس همبستگی نشان می‌دهد بین حق الزحمه غیرقابل توضیح و متغیرهای تغییرات حساب‌های دریافتنی و تغییرات موجودی‌ها نیز همبستگی منفی و معناداری مشاهده می‌شود. تغییرات حساب‌های دریافتنی با متغیرهای تغییرات موجودی‌ها و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار همبستگی مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول (۵): ماتریس همبستگی اسپیرمن

متغیر	نماد	AQ	UAF	$\Delta REC$	$\Delta INV$	$\Delta Sales$	$\Delta NIBE$	$\Delta EMP$	BTM
کیفیت اقلام تعهدی	AQ	۱							
حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح	UAF	-۰/۰۰۱ (۰/۹۸۲)	۱						
تغییرات حساب‌های دریافتنی	$\Delta REC$	۰/۰۲۹ (۰/۵۲۶)	-۰/۱۶۰ (۰/۰۰۱)**	۱					
تغییرات موجودی‌ها	$\Delta INV$	-۰/۱۳۷ (۰/۰۰۳)**	-۰/۱۳۵ (۰/۰۰۳)**	۰/۱۰۸ (۰/۰۱۹)*	۱				
تغییرات فروش	$\Delta Sales$	-۰/۰۴۶ (۰/۳۱۷)	-۰/۰۱۱ (۰/۸۰۵)	-۰/۰۳۷ (۰/۴۲۶)	-۰/۰۷۰ (۰/۱۲۸)	۱			
تغییرات سود خالص	$\Delta NIBE$	-۰/۱۰۱ (۰/۰۲۹)*	-۰/۰۴۸ (۰/۳۰۲)	۰/۰۴۵ (۰/۳۳۴)	-۰/۰۱۵ (۰/۷۵۱)	۰/۴۳۰ (۰/۰۰۰)**	۱		
تغییرات تعداد کارکنان	$\Delta EMP$	-۰/۰۷۵ (۰/۱۰۴)	-۰/۰۶۱ (۰/۱۸۸)	۰/۰۵۶ (۰/۲۲۳)	-۰/۰۰۴ (۰/۹۳۲)	۰/۲۷۲ (۰/۰۰۰)**	۰/۲۶۴ (۰/۰۰۰)**	۱	
نسبت ارزش-دفتری به ارزش بازار	BTM	-۰/۱۳۸ (۰/۰۰۳)**	۰/۰۵۹ (۰/۲۰۴)	۰/۱۲۵ (۰/۰۰۷)**	۰/۱۹۱ (۰/۰۰۰)**	-۰/۱۲۹ (۰/۰۰۵)**	-۰/۰۹۸ (۰/۰۳۴)*	-۰/۰۴۱ (۰/۳۷۷)	۱

\* معنی دار در سطح ۹۵٪ اطمینان -- \*\* معنی دار در سطح ۹۹٪ اطمینان



### ۶-۳- نتایج آزمون فرضیه اول اصلی

فرضیه اول اصلی پژوهش بیان می‌دارد: کیفیت اطلاعات حسابداری بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر دارد.

فرضیه فوق در قالب دو فرضیه فرعی و با به کارگیری دو روش برای ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد.

### ۶-۳-۱- نتایج آزمون فرضیه اول فرعی

فرضیه فرعی اول بیان می‌دارد: کیفیت اقلام تعهدی بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر دارد. برای آزمون فرضیه فوق مدل رگرسیونی حداکثر درست‌نمایی- لوجیت‌باینری زیر مورد استفاده قرار گرفته و نتایج در جدول (۶) ارائه شده است:

$$\mathbb{R} \text{ statement}_{i,t} = \beta_1 (\mathcal{Q}_{i,t}) + \beta_2 (\Delta REC_{i,t}) + \beta_3 (\Delta INV_{i,t}) + \beta_4 (\Delta Sales_{i,t}) + \beta_5 (\Delta NIBE_{i,t}) + \beta_6 (\Delta EMP_{i,t}) + \beta_7 (BTM_{i,t}) + C_{i,t}$$

جدول (۶) نتایج آزمون فرضیه اول فرعی

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب تعیین	آماره Z	Prob.
کیفیت اقلام تعهدی	(AQ)	۳/۹۵۲	۱/۲۸۱	۰/۲۰۰
تغییرات حساب‌های دریافتنی	(ΔREC)	۰/۷۳۱	۱/۵۱۴	۰/۱۲۹
تغییرات موجودی‌ها	(ΔINV)	۲/۸۷۸	۳/۶۰۰	۰/۰۰۰
تغییرات فروش	(ΔSales)	-۰/۵۹۸	-۱/۴۶۳	۰/۱۴۳
تغییرات سود خالص	(ΔNIBE)	۰/۳۴۰	۰/۳۵۳	۰/۷۲۳
تغییرات تعداد کارکنان	(ΔEMP)	۰/۱۲۴	۰/۱۴۶	۰/۸۸۴
نسبت ارزشدفتری به ارزش بازار	(BTM)	۰/۳۰۱	۱/۷۳۹	۰/۰۸۲
مقدار ثابت (عرض از مبدا)	C	۱/۳۱۱	۴/۶۰۲	۰/۰۰۰
آزمون حداکثر درست‌نمایی (LR Test)		۳۰/۴۶۵ (۰/۰۰۰)		
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره HL		۴/۴۴۳ (۰/۸۱۵)		
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره اندروز (Andrews Statistic)		۷/۵۰۳ (۰/۶۷۷)		
سطح معنی داری (Prob.)				
ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ		۰/۰۶۷		

با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول فرعی منتج از فرضیه اصلی اول که در جدول (۶) ارائه شده است، با توجه به بالا بودن سطح احتمال (Prob.) آماره Z از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) برای ضریب ۱b، نتایج آزمون نشان می‌دهد کیفیت اقلام تعهدی بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر آماری معناداری ندارد. بنابراین فرضیه اول فرعی پژوهش را نمی‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرش نمود. اما نتایج پژوهش نشان می‌دهد از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، تغییرات موجودی‌ها بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در سطح اطمینان ۹۰ درصد نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام نیز تأثیر مثبت و معناداری بر ارائه مجدد صورت‌های مالی دارد. سایر متغیرهای کنترلی وارد شده در مدل تأثیر معناداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی ندارند.

### ۲.۳.۶ نتایج آزمون فرضیه دوم فرعی

فرضیه فرعی دوم بیان می‌دارد: هموارسازی سود بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر دارد. برای آزمون فرضیه فوق مدل رگرسیونی حداکثر درست‌نمایی- لوجیت‌باینری زیر مورد استفاده قرار گرفته و نتایج در جدول (۷) ارائه شده است:

$$\mathbb{R} \text{ statement}_{i,t} = \beta_1 (\text{Smooth}_{i,t}) + \beta_2 (\Delta \text{REC}_{i,t}) + \beta_3 (\Delta \text{INV}_{i,t}) + \beta_4 (\Delta \text{Sales}_{i,t}) + \beta_5 (\Delta \text{NIBE}_{i,t}) + \beta_6 (\Delta \text{EMP}_{i,t}) + \beta_7 (\text{BTM}_{i,t}) + C_{i,t}$$

جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه دوم فرعی

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب تعیین	آماره Z	Prob.
هموارسازی سود	(Smooth)	-۰/۱۶۲	-۰/۶۱۴	۰/۵۳۹
تغییرات حساب‌های دریافتنی	(ΔREC)	۰/۷۵۳	۱/۵۶۹	۰/۱۱۶
تغییرات موجودی‌ها	(ΔINV)	۲/۷۸۳	۳/۵۲۳	۰/۰۰۰
تغییرات فروش	(ΔSales)	-۰/۶۱۱	-۱/۵۰۰	۰/۱۳۳
تغییرات سود خالص	(ΔNIBE)	۰/۱۷۵	۰/۱۸۴	۰/۸۵۳
تغییرات تعداد کارکنان	(ΔEMP)	۰/۱۰۷	۰/۱۲۵	۰/۹۰۰
نسبت ارزش‌دفتری به ارزش بازار	(BTM)	۰/۲۹۱	۱/۶۸۰	۰/۰۹۳
مقدار ثابت	C	۱/۶۷۰	۶/۰۰۸	۰/۰۰۰
آزمون حداکثر درست‌نمایی (LR Test)		۲۹/۱۱۲ (۰/۰۰۰)		
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره HL		۵/۶۲۱ (۰/۶۹۰)		
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره اندروز (Andrews Statistic)		۹/۹۵۶ (۰/۴۴۴)		
سطح معنی داری (Prob.)				
ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ		۰/۰۶۴		

با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم فرعی منتج از فرضیه اصلی اول که در جدول (۷) ارائه شده است، با توجه به بالا بودن سطح احتمال (Prob.) آماره Z از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) برای ضریب  $\beta_1$ ، نتایج آزمون نشان می‌دهد هموارسازی سود بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر آماری معناداری ندارد. بنابراین فرضیه دوم فرعی پژوهش را نمی‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرش نمود. اما نتایج پژوهش نشان می‌دهد از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، تغییرات موجودی‌ها بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در سطح اطمینان ۹۰ درصد نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام نیز تأثیر مثبت و معناداری بر ارائه مجدد صورت‌های مالی دارد. سایر متغیرهای کنترلی وارد شده در مدل تأثیر معناداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی ندارند.

### ۶-۳-۳- نتایج آزمون فرضیه دوم اصلی

فرضیه دوم اصلی بیان می‌دارد: حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر دارد. برای آزمون فرضیه فوق مدل رگرسیونی حداکثر درست‌نمایی- لوجیت‌باینری زیر مورد استفاده قرار گرفته و نتایج در جدول (۸) ارائه شده است:

$$\mathbb{R} \text{ statement}_{i,t} = \beta_1(UAF_{i,t}) + \beta_2(\Delta REC_{i,t}) + \beta_3(\Delta INV_{i,t}) + \beta_4(\Delta Sales_{i,t}) + \beta_5(\Delta NIBE_{i,t}) + \beta_6(\Delta EMP_{i,t}) + \beta_7(BTM_{i,t}) + C_{i,t}$$

جدول (۸) نتایج آزمون فرضیه دوم اصلی

آماره Z	ضریب تعیین	نماد متغیر	نام متغیر
-۰/۶۱۹	۰/۰۷۶	(UAF)	حق الزحمه غیر قابل توضیح
۱/۵۶۲	۰/۷۴۶	(ΔREC)	تغییرات حساب‌های دریافتی
۳/۵۷۳	۲/۸۳۴	(ΔINV)	تغییرات موجودی‌ها
-۱/۵۳۱	-۰/۶۲۵	(ΔSales)	تغییرات فروش
۰/۲۴۰	۰/۲۲۶	(ΔNIBE)	تغییرات سود خالص
۰/۱۰۲	۰/۰۸۷	(ΔEMP)	تغییرات تعداد کارکنان
۱/۶۱۳	۰/۲۷۵	(BTM)	نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۷/۴۱۶	۱/۵۷۲	C	مقدار ثابت
۲۹/۱۰۲ (۰/۰۰۰)			آزمون حداکثر درست‌نمایی (LR Test) سطح معنی داری (Prob.)
۷/۶۴۲ (۰/۴۶۹)			آماره HL سطح معنی داری (Prob.)
۹/۰۳۷ (۰/۵۲۸)			آماره اندروز (Andrews Statistic) سطح معنی داری (Prob.)
۰/۰۶۴			ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ

با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم اصلی که در جدول (۸) ارائه شده است، با توجه به بالا بودن سطح احتمال (Prob).

آماره Z از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) برای ضریب  $\beta_1$ ، نتایج آزمون نشان می‌دهد حق الزحمه غیر قابل توضیح

حسابرس بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر آماری معناداری ندارد. بنابراین فرضیه دوم اصلی پژوهش را نمی‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرش نمود. اما نتایج پژوهش نشان می‌دهد از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، تغییرات موجودی‌ها بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. سایر متغیرهای کنترلی وارد شده در مدل تأثیر معناداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی ندارند.

## ۷- نتیجه گیری

کیفیت اقلام تعهدی از مشخصه‌های سود است. کیفیت اقلام تعهدی اشاره به مفید بودن سود برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان شرکت دارد. به عبارت دیگر کیفیت بالای اقلام تعهدی نشان دهنده سودی است که برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شرکت بسیار تأثیرگذار است. با توجه به یافته‌های پژوهش کیفیت اقلام تعهدی بر ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر ندارد. لذا نمی‌توان گفت که صورت‌های مالی تجدید ارائه شده متأثر از تعدیلات کیفیت اقلام تعهدی است. در عین حال متغیرهای کنترلی تغییرات موجودی کالا و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار تأثیر مثبت و معناداری بر ارائه مجدد صورت‌های مالی دارند. از طرفی افزایش تغییرات موجودی کالا به منزله افزایش کیفیت اقلام تعهدی است یعنی کاهش نوسانات پس‌مانده‌ها موجب افزایش سود می‌گردد، مدیران همواره تمایل به مدیریت سود دارند لذا بنابر شرایط موجود اقدام به تجدید ارائه می‌نمایند.

با کوچک شدن نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، ارزش بازار بیشتر از ارزش دفتری خواهد بود بنابراین فرصت رشد شرکت افزوده می‌شود بنابراین شرکت‌های راستای کاهش ریسک اقدام به دستکاری سود می‌نمایند، در نتیجه کیفیت اقلام تعهدی کاسته می‌شود و موجبات تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود. که این با پژوهش رئیس زاده و تونی همخوانی دارد نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که تجدید ارائه صورت‌های مالی بر رشد شرکت‌ها تأثیر دارد.

هموارسازی سود نمی‌تواند به عنوان عاملی برای تجدید ارائه باشد شاید دلیل آن در چگونگی سنجش هموارسازی باشد. در مدل لئوز و همکاران (۲۰۰۳) فرض می‌شود مدیریت برای هموارسازی سود به طور ساختگی نوسانات را هموار می‌کند، به عبارتی هموارسازی سود به عنوان معیار معکوسی از کیفیت سود در نظر گرفته می‌شود و بر اساس مفهوم تغییرپذیری سود اندازه‌گیری می‌گردد.

در هر پژوهشی عواملی به طور آشکار یا نهان موجب کاهش اثر بخشی پژوهش و کسب نتایج مناسب می‌گردد. در این پژوهش نیز عوامل و متغیرهایی وجود خواهد داشت که ممکن است نتایج پژوهش را دستخوش تغییراتی نماید. از جمله این محدودیت‌ها می‌توان به مورد زیر اشاره کرد:

عدم افشای حق الزحمه حسابرسی به صورت مجزا و کامل در صورتهای مالی و یادداشت‌های پیوست منجر به کاهش نمونه آماری پژوهش گردید. لذا با توجه به این محدودیت بهتر است سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، شرکت‌ها را ملزم به افشای حق الزحمه حسابرسی نماید. بنابر نتایج بدست آمده، حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح نیز نمی‌تواند به عنوان عاملی بر تجدید ارائه صورتهای مالی باشد شاید دلیل آن نبود قانون بر الزام افشا حق الزحمه حسابرسی و نبود استاندارد برای تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران باشد.

نتایج بدست آمده از آزمون‌های فوق با نتایج پژوهش هریبر و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت ندارد. آنها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که کیفیت اقلام تعهدی، هموارسازی و حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی تاثیر مثبت و معنادار دارند و همچنین به وجود رابطه معنادار بین کیفیت اقلام تعهدی و هموارسازی سود پی بردند.

#### □ ۸- پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های پژوهش:

عدم تاثیر متغیرهای مستقل این پژوهش بر تجدید ارائه صورتهای مالی، ممکن ناشی از شرایط خاص و غیرعادی تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران باشد. تجدید ارائه صورتهای مالی معمولا در شرایط خاصی صورت می‌پذیرد، در حالیکه در ایران تجدید ارائه صورتهای مالی به صورت امری عادی و جاری انجام می‌شود و حتی بیشتر سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران نسبت به تبعات و مشکلات آن اطلاع و توجه کافی ندارند. چنین شرایطی ممکن است موجب گمراهی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گردد. چرا که در بعضی مواقع تجدید ارائه صورتهای مالی متعاقب ضعف در کنترل‌های داخلی و گاه پوشش دادن برخی سو جریان‌ها در شرکت‌ها می‌باشد.

از آنجایی که تجدید ارائه صورتهای مالی نیاز به رسیدگی کافی و عمیق توسط حسابرسان و بازرسان قانونی دارد لذا انتظار می‌رفت که حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح با تجدید ارائه صورتهای مالی ارتباط معنی داری داشته باشد. چنین به نظر می‌رسد که حق الزحمه‌های حسابرسی از لحاظ منطقی با حجم کارهای انجام شده توسط حسابرسان ارتباط ندارد.

لذا بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که:

۱- قانون‌گذاران به مساله تجدید ارائه صورتهای مالی توجه بیشتری نمایند و با ایجاد شرایط و ضوابط خاص، بکارگیری تجدید ارائه صورتهای مالی را کنترل کرده و امکان سو استفاده از آن را محدود کنند. به بورس اوراق بهادار نیز پیشنهاد می‌شود در خصوص تجدید ارائه صورتهای مالی، آگاهی‌ها و رهنمودهای لازم به استفاده‌کنندگان داده شود.

۲- مراجع نظارتی بر فعالیت حسابرسان از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران بر چگونگی تعیین حق الزحمه و نوسان آن در سالهای مختلف نظارت کافی داشته باشد تا ریسک کسب و کار حسابرسان موجب افت کیفیت کار حسابرسی نگردد.

۳- از آنجایی که تغییرات موجودی کالا بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر مثبت و معنی داری دارد و با توجه به این که مدیران همواره تمایل به مدیریت سود دارند و به واسطه موجودی کالا به

راحتی می‌توانند سود را مدیریت نمایند لذا به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی توصیه می‌شود هنگام سرمایه‌گذاری در چنین شرکت‌هایی ریسک پذیری بالایی را بپذیرند.

## □ ۹- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:

خلاصه عناوین پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی عبارتند از:  
در پژوهش‌های آتی از سایر مدل‌ها برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری و هموارسازی سود به تفکیک استفاده گردد.  
با توجه به این‌که حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح در ادبیات حسابداری ایران کم پیشینه می‌باشد می‌توان تأثیر و ارتباط آن را با دیگر متغیرها بررسی نمود مانند:  
تأثیر حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح و دوره تصدی حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی  
تأثیر ساختار و نوع مالکیت بر حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح  
رابطه بین حاکمیت شرکتی مانند وجود یا عدم وجود حسابداری داخلی و یا اثربخشی سیستم کنترل داخلی و حق الزحمه حسابداری غیر قابل توضیح  
تأثیر نظام راهبری شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران بر تداوم انتخاب حسابداری و گزارشگری حسابرسان مستقل  
پی نوشت ها:

- Xia, W.

2- Kachelmeier.

## □ منابع و مآخذ:

- ۱- ابراهیمی کردلر، علی، سیدی، سیدعزیز. (۱۳۸۷). نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۵۴، ۳-۱۶.
- ۲- اسماعیل زاده مقری، ع. و، ترامشلون. (۱۳۹۱). تأثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابداری بر کیفیت حسابداری و گزارشگری مالی. حسابداری رسمی، (۳۰)، ۷۹-۷۰.
- ۳- بولو، قاسم. مهمام، کیهان. گودرزی، اسماعیل. (۱۳۸۹). تغییر حسابداری مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، شماره اول، ۱۳۵-۱۱۱.
- ۴- حساس یگانه، ی. و باغومیان ر. (۱۳۸۴). حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ویژه دی، ۸۶-۴۵.
- ۵- سروری مهر، صمد. (۱۳۸۵). ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکتها. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه علامه طباطبائی دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ۶- شریعت پناهی، مجید. کاظمی، حسین. (۱۳۸۹). تأثیر ارائه مجدد صورت‌های مالی بر محتوای اطلاعاتی سود. فصلنامه مطالعات حسابداری، ۲۶، ۲۶-۱.
- ۷- عبدلی، محمدرضا، فعال قیومی، علی و پرتوی، ناصر. (۱۳۹۲). تأثیر ویژگی‌های حسابداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۰، شماره (۳).

انتشارات: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

۸- کردستانی، غلامرضا. آزاد، عبدالله. کاظمی، محبوبه. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه. ۶۲-۷۳.

۹- منصوری سرنجیانه، میکائیل. و محسن تنانی. (۱۳۹۱). پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، بررسی عکس العمل بازار سهام نسبت به حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری. دانشکده علوم اقتصادی.

۱۰- نونهال نهر، ع.ا.، جبارزاده کنگرلویی، س.، و پورکریمی، ی. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۷(۳): ۷۰-۵۵.

۱۱- نیکبخت، محمدرضا و افسانه رفیعی. (۱۳۹۰). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران. مجله دانش حسابداری، سال سوم، شماره ۹، تابستان، ص: ۱۹۴-۱۶۷.

12- Choi, Jon-Hag. Kim, Jeong- Bon. Zang, Yoonseok. 2009. The association between audit quality and abnormal audit fees. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=848067>

13- Hribar, p. , Kravet, T. , Wilson, R. (2013). A new measure of accounting quality. Working Paper, Tippie College of Business, The University of Iowa, Available on: [www.springer.com](http://www.springer.com).

14- Kachelmeier, S. J. (2010). Introduction to a forum on Individual Differences in Accounting Behavior. *The Accounting Review*, 85 (4): 1129-1130.

15- Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505-527.

16- 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.

17- 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

18- McNichols, M. F. (2002). Discussion of the quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 61-69.

19- Picconi, M., & Reynolds, J. K. (2012). Audit fee theory and estimation: A consideration of the log-log audit fee model. Florida State University. Working paper.

20- Schipper, K., & Vincent, L. (2003). Earnings quality. *Accounting Horizons*, 17, 97-110.

21- Srinidhi, B. And Gul, F.A. 2007. The differential effects of auditors' non-audit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research* 24(2): 595-629.

22- Wiedman, C. I., and Hendricks, K. B. (2010). Firm accrual quality surrounding restatements. Working paper, CAAA Annual Conference 2011. Available on: <http://ssrn.com/abstract=1519920>