

بررسی تأثیر کیفیت حسابداری تخصص، دوره تصدی‌گری، اندازه حسابرس

بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی

رسول کمالی خانقاه^۱، علی شمس^۲

^۱ دانشجو کارشناسی، رشته حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه علوم اقتصادی

^۲ استادارشته حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه علوم اقتصادی

Rasool.kamali20@gmail.com

چکیده

هدف از تحقیق بررسی این موضوع است که آیا کیفیت حسابداری در دوره جاری، تأثیری بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره آتی دارد؟ بدین منظور رابطه بین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در دوره جاری و احتمال تجدید ارائه ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی در دوره‌های آتی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. به‌منظور آزمون فرضیات تحقیق پس از جمع‌آوری و غربال اولیه داده‌ها، با استفاده از نمونه‌ای متشکل از شرکت‌هایی که در صنایع مختلف مشغول فعالیت هستند، بالغ بر ۱۰۵ شرکت - سال در دوره زمانی نه‌ساله (۱۳۸۰-۱۳۸۸) بررسی شد. به‌منظور محاسبه و طبقه‌بندی متغیرهای تحقیق از نرم‌افزار Excel ۲۰۱۳ استفاده شده است، سپس با استفاده از تحلیل رگرسیون لجستیک چندگانه موجود در نرم‌افزار SPSS ۱۹ به آزمون فرضیات تحقیق پرداخته شده است. برای بررسی کیفیت حسابداری از سه معیار دوره تصدی‌گری حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابداری استفاده شده است. به‌طور کلی نتایج تحقیق حاکی از آن است که افزایش کیفیت حسابداری در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش می‌دهد. همچنین نتایج نشان می‌دهد از میان معیارهای کیفیت حسابداری تنها میان‌دوره تصدی حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی

کیفیت حسابداری، دوره تصدی‌گری حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه حسابرس، رگرسیون لجستیک چندگانه.

مقدمه

کلیه شرکت‌هایی که در سال‌های اخیر در کشور آمریکا ورشکست شده‌اند، پیش از آن اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود نموده‌اند. در اغلب موارد، ارائه مجدد صورت‌های مالی بیانگر وجود مشکلات در سیستم کنترل داخلی و نظام راهبردی شرکت است (ژیا، ۲۰۰۶). تجدید ارائه باعث ایجاد حس عدم اطمینان پیرامون اعتبار مدیریت و سیستم گزارش دهی شرکت‌ها به خصوص در زمانی می‌شود که تجدید ارائه نشان‌دهنده سوء دار بودن گزارشگری مالی در دوره‌های قبلی است. اگر مدیریت سعی در گمراه کردن سهامداران داشته باشد، اعتماد آن‌ها به اطلاعات ارائه‌شده از سوی مدیریت کاهش می‌یابد و متعاقباً دیدگاه سرمایه‌گذاران تا حد زیادی نسبت به شرکت تغییر می‌کند. در حقیقت، صورت‌های مالی تجدید ارائه‌شده به صورت شفاف و صریح، پیام و علامتی پیرامون قابل‌اتکا نبودن صورت‌های مالی دوره‌های گذشته و کیفیت پایین آن‌ها ارائه می‌نماید (ژیا، ۲۰۰۶). از سوی دیگر اصلی‌ترین دلیل انجام حسابرسی مستقل ایجاد اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان است. حسابرس از طریق جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی و درنهایت از طریق گزارش حسابرسی، این اطمینان خاطر را مستند کرده و آن را در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهند. حسابرسان از طریق مقایسه نحوه ارائه اطلاعات مالی با اصول و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری، میزان قابلیت اتکای صورت‌های مالی را مشخص می‌نمایند (حساس یگانه ۱۳۸۵).

چن و هم کاران (۲۰۰۵)، در پژوهشی با عنوان "کیفیت حسابرسی و مدیریت سود برای شرکت‌های درگیر در عرضه عمومی سهام" با انتخاب ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به‌عنوان حسابرسان باکیفیت و مقایسه سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط این ۴ شرکت با سود در سایر شرکت‌های یک‌ه که توسط غیر این ۴ شرکت حسابرسی شده‌اند، به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در مراحل قبل و بعد از عرضه عمومی سهام پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اولاً، در چنین شرکت‌هایی مدیریت سود رخ می‌دهد و ثانیاً، بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معنی‌داری وجود دارد، به این صورت که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود در این شرکت‌ها می‌شود.

پالمر و همکاران (۲۰۰۴) با بررسی ۴۰۳ شرکت، به نتیجه رسیدند که شرکت‌ها در طی ۲ روز تجدید ارائه حدود ۹ درصد با کاهش قیمت سهام روبرو می‌شوند. آن‌ها در بررسی خود تجدید ارائه‌های ناشی از تقلب و ناشی از اشتباه را جدا کرده و بیان می‌کنند که واکنش منفی قیمت سهام نسبت به اعلان تجدید ارائه برای تجدید ارائه‌های ناشی از تقلب شدیدتر است. آن‌ها بیان می‌کنند که تجدید ارائه‌ای که ناشی از عملکرد حسابرس و یا قابل انتساب به شرکت باشد، با بازده منفی تری مواجه می‌شود و در مقابل، تجدید ارائه‌های ناشی از سازمان بورس اوراق بهادار، بازده منفی کمتری را تجربه می‌نمایند.

وودلند و رینولد (۲۰۰۳) در تحقیق خود ارتباط بین معیارهای مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی پایین را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که هزینه‌های اقتصادی باکیفیت حسابرسی پایین ارتباط مثبتی دارد اما شواهدی مبنی بر اینکه اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و یا تخصص حسابرس در صنعت باکیفیت حسابرسی پایین مرتبط باشد یافت نشد. این تحقیق همچنین با ارائه شواهدی مبنی بر رابطه ویژگی‌های حسابرس با تجدید ارائه‌ها و با ارائه اطلاعات توصیفی درباره تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی سالانه به ادبیات تجدید ارائه‌ها کمک می‌کند.

هولتاسن و واتز (۲۰۰۱) در تحقیق خود با استفاده از معیار باسو به بررسی میزان محافظه‌کاری طی دوره زمانی بلندمدت ۱۹۹۳-۱۹۲۷ پرداختند. آن‌ها با مشاهده افزایش معنی‌دار در محافظه‌کاری طی اواخر قرن بیستم میلادی در آمریکا و از آنجا که وظیفه استاندارد گذاری نیز در این دوران بر عهده هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بود به این نتیجه رسیدند که افزایش در محافظه‌کاری طی اواخر قرن بیستم تا حدود بسیار اندکی می‌تواند توسط استاندارد گذاری توجیه شود.

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) در تحقیق خود به جستجوی یک مدل پیش‌بینی تجدید ارائه در ایران پرداختند. به‌عبارت‌دیگر، آن‌ها برخی از عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران را موردبررسی قراردادند. روش مورداستفاده در تحقیق مزبور، مبتنی بر انجام مصاحبه با خبرگان برای جمع‌آوری داده‌ها و استفاده از رگرسیون لجستیک و روش داده‌های تلفیقی جهت تخمین آماری بود. نتایج تحقیق حاکی از این است که ارتباط قوی بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و سودآوری،

اهرم مالی، تغییر مدیریت شرکت و تغییر حسابرس وجود داشته است. علاوه بر این، یافته‌های تحقیق مزبور، نشان‌دهنده ارتباط معناداری بین افزایش سرمایه، پاداش مدیریت و اندازه شرکت با وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی مشاهده نشد.

رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان " نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی را ارائه نمودند. آن‌ها بیان کردند که با در نظر گرفتن این مطلب که سرمایه‌گذاران نهادی به گزارش‌های مالی باکیفیت برای تجربه و تحلیل‌های حرفه‌ای خود نیازمندند، این فرضیه وجود دارد که این گروه از مالکان با اعمال نفوذ بر مدیریت، آن‌ها را به استفاده از خدمات حسابرسی باکیفیت ترغیب نمایند. آن‌ها از سه معیار اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و نوع گزارش حسابرسی به‌عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده نمودند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که شرکت‌های دارای سطوح بالاتر از مالکیت نهادی، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار می‌باشند و این در حالی بود که تمرکز مالکیت نهادی موجب کاهش در کیفیت حسابرسی می‌شد.

نمازی و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان " بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را بررسی کردند. جهت تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس و به‌منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل‌شده جونز استفاده شده است. در این پژوهش، تعداد ۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۶ بررسی شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی حداکثر درست نمایی- لوجیت باینری و نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews6 استفاده شده است.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی: افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش می‌دهد.

فرضیه فرعی اول: طول دوره تصدی‌گری حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد.

فرضیه فرعی دوم: تخصص صنعت حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد.

فرضیه فرعی سوم: اندازه حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد.

بیان نظری

از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی کرده‌اند. در ادبیات حرفه‌ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائل‌اند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود عمومی‌ترین تعاریف‌ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در برمی‌گیرد:

احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آن‌ها را کشف و گزارش کند.

احتمال این‌که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات بااهمیت گزارش مشروط صادر نکند.

سنج‌های برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریف‌ها جانب‌دارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری

دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن‌ها گزارش صادر کرده است.

تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آن‌ها را در برمی‌گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

اگرچه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند باکیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین،

حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به‌علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد درحالی‌که حسن

شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متأثر می‌سازد (ویلسون، ۲۰۱۷).

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام‌شده پیرامون کیفیت حسابرسی به‌نوعی در رابطه با ریسک

حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت،

نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرس کشف نشده است؛ و (ب) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به‌رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند. (ویلسون، ۲۰۱۷).

تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، به توانایی حسابرس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته‌شده حسابداری می‌پردازد. مطابق قسمت (الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف بااهمیت مربوط می‌شود. قسمت (ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرس می‌باشد. از آنجاکه تضاد منافع بین استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می‌شود بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه‌ی احتمالات ارزیابی شده بازار جای می‌گیرد. از این‌رو، این تعریف به درک بازار از این‌که آیا حسابرس عملیات حسابرسی را با شایستگی انجام داده و نیز میزان درک از استقلال حسابرس، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به سمت تأکید بر اجزای کیفیت حسابرسی تغییر جهت می‌دهد (ویلسون، ۲۰۱۷).

این مطلب به آنچه در بیانیه پژوهش حسابرسی شماره ۶ تحت عنوان توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی توصیف شده است، مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرس اغلب در پژوهش‌های تجربی پیرامون کیفیت حسابرسی آزمون شده است. بنابراین اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم می‌باشد. در راستای بررسی کامل مطالب گذشته ارائه تعریفی که وضعیت مذکور را ترسیم کند، مطلوب به نظر می‌رسد.

روش تحقیق

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. علت انتخاب جامعه آماری امکان دسترسی به داده‌های موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است. در این پژوهش نمونه مورد مطالعه از طریق روش حذفی سیستماتیک از جامعه آماری انتخاب خواهد شد، به این ترتیب که نمونه آماری متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند باشد و در طول دوره پژوهش تغییر دوره مالی نداشته باشند.
۲. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات مالی نباشند.
۳. داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق در طول دوره تحقیق برای دوره زمانی این پژوهش سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ می‌باشد.
۴. در طول یک سال مالی بیش از ۶ ماه توقف معاملاتی نداشته باشند.

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. علت انتخاب جامعه آماری امکان دسترسی به داده‌های موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است. در این پژوهش نمونه مورد مطالعه از طریق روش حذفی سیستماتیک از جامعه آماری انتخاب خواهد شد، به این ترتیب که نمونه آماری متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

۵. پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند باشد و در طول دوره پژوهش تغییر دوره مالی نداشته باشند.
۶. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات مالی نباشند.

۷. داده‌های موردنیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق در طول دوره تحقیق برای دوره زمانی این پژوهش سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ می‌باشد.
۸. در طول یک سال مالی بیش از ۶ ماه توقف معاملاتی نداشته باشند.

ابزار گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای جمع‌آوری اطلاعات به منظور تدوین مبانی و مفاهیم نظری از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و به منظور دستیابی به اطلاعات موردنیاز جهت پردازش فرضیه‌های پژوهش، از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی، که شامل نرم‌افزار ره‌آورد نوین ۲۰۱۸ و صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران (استخراج‌شده از سایت rdis.ir) استفاده شده است. به این صورت که برای استخراج متغیرهای کنترلی از صورت‌های مالی قابل‌دسترس و نیز برای استخراج اطلاعات متغیرهای اصلی از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده شده است. همچنین برای بازیابی اطلاعات مربوط به ارزش بازار سهام شرکت‌ها، نرم‌افزار ره‌آورد نوین مورد استفاده قرار گرفت. در پایان نیز تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق نرم‌افزار Eviews7 صورت گرفته است.

آزمون فرضیه اصلی

پژوهش حاضر دارای یک آزمون فرضیه اصلی است به این ترتیب که: افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش می‌دهد. برای آزمون فرضیه اصلی از مدل (۱) استفاده شده است.

$$\text{Model 1:} \\ \text{RESTATE} = b_0 + b_1 \text{AUDSIZE} + b_2 \text{TENURE} + b_3 \text{EXPERT} + b_4 \text{AUDSIZE} * \text{TENURE} \\ \text{SIZE} + b_5 \text{GROWTH} + b_6 \text{LEVERAGE} + b_7 \text{FINRAISED} + b_8 \text{FINNEED} + b_9$$

که در آن:

Restate متغیر وابسته است که نشان‌دهنده تجدید ارائه ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی است که به دو صورت محاسبه شده است و هر یک به صورت جداگانه آزمون شده است. به این ترتیب که:

در آزمون نخست Restate، در صورتی که صورت‌های مالی شرکت در سال $t+1$ تجدید ارائه شده باشد این متغیر ارزش یک را اختیار خواهد کرد و در صورتی که صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه نشده باشد، مقدار صفر را می‌گیرد.

در آزمون دوم Restate، در صورتی که صورت‌های مالی شرکت در سال $t+1$ تجدید ارائه فرصت طلبانه داشته باشد این متغیر مقدار یک را اختیار خواهد کرد و در صورتی که صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه غیر فرصت طلبانه داشته باشد مقدار صفر را می‌گیرد. تجدید ارائه فرصت طلبانه تجدید ارائه‌ای است که در آن دست‌کاری سود توسط مدیریت، به منظور دستیابی به قسمتی از پیش‌دواری‌های مربوط به سود مورد انتظار، برای حداکثر سازی منافع خود و نه سرمایه‌گذاران صورت می‌پذیرد، و تجدید ارائه غیر فرصت طلبانه تجدید ارائه‌ای است که در آن دست‌کاری سود توسط مدیریت، به منظور حداکثر سازی منافع خود صورت نمی‌پذیرد.

در این تحقیق تعریف تجدید ارائه صورت‌های مالی شامل موارد زیر نمی‌شود:

۱. تجدید ارائه‌های فصلی
 ۲. تجدید ارائه‌های در جهت حفظ ثبات رویه، متعاقب به‌کارگیری یک استاندارد جدید حسابداری.
 ۳. تجدید ارائه‌های ناشی از تغییر پایان سال مالی شرکت‌ها
- این تجدید ارائه‌ها لزوماً حاکی از حسابرسی‌های باکیفیت پایین نمی‌باشد.
- برای مشخص نمودن علت تجدید ارائه صورت‌های مالی به منابع زیر مراجعه می‌کنیم:
۱. گزارش حسابرسی
 ۲. صورت‌های مالی (حساب‌های تجدید ارائه‌شده) به همراه یادداشت‌های همراه که حاوی دلایل تجدید ارائه اقلام می‌باشند.

متغیرهای پژوهش

۲-متغیرهای مستقل

AUDSIZE، بیانگر اندازه مؤسسات حسابرسی است. برای محاسبه اندازه مؤسسات حسابرسی، بر اساس نظریه‌های موجود در این زمینه مؤسسات حسابرسی بزرگ به واسطه استقلال بیشتر و استفاده از تخصص‌های متنوع‌تر و مطلوب‌تر، از توانایی بالاتری در ارائه خدمات حسابرسی برخوردارند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرسی کوچک محسوب می‌شود (مؤسسات حسابرسی کوچک) در نتیجه مقدار صفر را اختیار می‌کنند و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرسی بزرگ قرار می‌گیرد و مقدار یک را اختیار می‌کند (حساس یگانه و آدین فر ۱۳۸۹).

متغیرهای کنترلی:

GROWTH، بیانگر رشد شرکت است. به این ترتیب که اگر شرکت سه سال افزایش درآمد داشته باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را اختیار می‌کند. به همین منظور ابتدا فروش شرکت‌ها را از سال شروع تحقیق (۱۳۸۱) از صورت‌های مالی موجود استخراج و روند افزایشی آن طی سه سال بررسی شده است (اگر ارقام موردنظر در صورت‌های مالی سال بعد تجدید ارائه شده باشد ارقام تجدید ارائه شده در نظر گرفته می‌شود).

LEVERAGE، بیانگر (بدهی کوتاه‌مدت به همراه بدهی‌های بلندمدت) تقسیم‌بر کل دارایی پایان سال است. به این ترتیب برای محاسبه آن ابتدا بدهی‌ها و دارایی‌های شرکت‌ها از صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج شده است سپس برای هر سال نسبت بدهی به دارایی محاسبه شده است (اگر ارقام موردنظر در صورت‌های مالی سال بعد تجدید ارائه شده باشد ارقام تجدید ارائه شده در نظر گرفته می‌شود).

فرضیات مدل رگرسیون خطی کلاسیک

تحلیل رگرسیون مبتنی بر چند فرض اساسی و ساده است. اگر یک یا چند مورد از این مفروضات برقرار نباشد، تفسیر مربوط به تحلیل رگرسیون نادرست بوده، پیش‌بینی‌های انجام شده بر اساس آن ضعیف خواهد بود (گجراتی، ۱۳۷۸).

یکی از مفروضات، فرض نرمال بودن است. بدین معنی که جملات اخلاص از توزیع نرمال برخوردارند (افلاطونی و نیکبخت ۱۳۸۹). بر اساس قضیه حد مرکزی، چنانچه تعداد مشاهدات یا نمونه‌های آماری افزایش یابد سمت بی‌نهایت میل کند ($N > 30$). توزیع آن‌ها به سمت توزیع نرمال میل خواهد کرد (افلاطونی و نیکبخت، ۱۳۸۹)؛ لذا از آنجاکه تعداد شرکت‌های عضو نمونه‌های آماری مختلف این پژوهش بیش از ۳۰ عدد است، می‌توان برقرار بودن این فرض را پذیرفت. فرض دیگر صفر بودن میانگین خطاها است که این فرض به دلیل وجود جمله ثابت در رگرسیون هرگز نقض نخواهد شد (افلاطونی و نیکبخت، ۱۳۸۹). از مفروضات دیگر فرض عدم وجود ناهمسانی واریانس بین اقلام باقیمانده رگرسیون می‌باشد. در این پژوهش برای بررسی وجود مشکل ناهمسانی واریانس از آزمون وایت استفاده شده است. در مدل‌های رگرسیونی که مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد، تخمین نهایی این مدل‌ها با استفاده از تصحیح وایت صورت می‌گیرد تا فرض همسانی واریانس‌ها در تحلیل رگرسیون برقرار بماند و مشکل ناهمسانی واریانس‌ها به این ترتیب حل شود. یکی دیگر از مفروضات، فرض عدم خودهمبستگی بین اقلام باقیمانده رگرسیون می‌باشد که در این تحقیق از آماره‌ی دوربین-واتسون استفاده شده است. چنانچه این آماره در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد، عدم خودهمبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۶). از دیگر مفروضات رگرسیون فرض عدم هم خطی کامل بین متغیرهای توضیحی می‌باشد. برای تشخیص وجود هم خطی راه‌های مختلفی وجود دارد. واضح‌ترین علامت وجود هم خطی زمانی است که R^2 بسیار بالا باشد، ولی هیچ‌یک از ضرایب رگرسیون از لحاظ آماری بر اساس آزمون t معنی‌دار نباشد (گجراتی، ۱۳۷۸).

تجزیه و تحلیل نتایج آماری تحقیق

آمار توصیفی

آمار توصیفی به تلخیص، توصیف و توضیح ویژگی‌های مهم داده‌ها اشاره دارد بر این اساس در این پژوهش آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول یک ارائه شده است.

جدول ۱- اطلاعات توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانگین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
SIZE(اندازه شرکت)	121.0000	193.9100	220.47149	1.549	2.304
LEVERAGE(دارایی/بدهی)	.7360	.7386	.17105	3.124	21.448
FINRAISED	.1760	.2604	.39465	4.787	27.691
TENURE	0.6	0.5866	0.3224	-0.587	-0.7409
AUDSIZE*TENURE	0	0.2602	0.3843	0.9082	-0.9711

به دلیل دامی (صفر یا یک) بودن سایر متغیرهای تحقیق از تحلیل توصیفی آن‌ها صرف نظر شده است. بزرگ‌تر بودن میانگین از میانگین وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است برای مثال توزیع متغیر نسبت SIZE(اندازه شرکت) چوله به راست است. در برخی متغیرها مقادیر میانگین و میانگین نزدیک به هم است که در این موارد توزیع متغیرها متقارن است. تمامی متغیرها تقارن نسبی دارند. همچنین میزان کشیدگی تمام متغیرها بیشتر از کشیدگی نرمال است. (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است).

آزمون فرضیه اصلی

به منظور آزمون فرضیه اول مبنی بر افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش می‌دهد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام‌به‌گام استفاده نموده‌ایم که نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است.

H_0 : افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش نمی‌دهد.

H_1 : افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش می‌دهد.

متغیرها	ضرایب غیراستاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
	بتا	خطای استاندارد		
TENURE	-1.477	.351	17.738	.000
AUDSIZETENURE	1.211	.291	17.368	.000
FINRAISED	-.446	.279	2.550	.110
GROWTH	-.330	.213	2.408	.121
EXPERT	-.262	.296	.785	.376
SIZE	.000	.000	.598	.439
LEVERAGE	.157	.514	.094	.760
FINNED	.009	.310	.001	.978
AUDSIZE	.207	.857	.058	.810

با توجه به اینکه سطح معناداری متغیر TENURE که برابر لگاریتم تعداد سال‌هایی است که صاحب‌کار توسط یک موسسه حسابرسی شده است و $AUDSIZE * TENURE$ در جداول ۲ کمتر از $0/05$ می‌باشد و ضریب بتا نیز برای متغیر TENURE منفی می‌باشد باوجوداینکه سطح معناداری دو معیار دیگر برای کیفیت حسابرسی یعنی EXPERT و AUDSIZE بیشتر از $0/05$ است. فرض H_0 مبنی برافزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی را کاهش نمی‌دهد رد می‌شود و رابطه منفی و معنی‌داری بین این دو متغیر دوره تصدی‌گری حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد و فرضیه اصلی اول تحقیق تأیید می‌گردد.

آزمون فرضیه فرعی اول

به‌منظور آزمون فرضیه فرعی اول مبنی بر طول دوره تصدی‌گری حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد. از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام‌به‌گام استفاده نموده‌ایم که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است.

- H_0 : بین معیار طول دوره تصدی‌گری با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی معناداری وجود ندارد.
- H_1 : بین معیار طول دوره تصدی‌گری با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

جدول ۳ آزمون فرضیه فرعی اول

متغیرها	ضرایب غیراستاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
	بتا	خطای استاندارد		
TENURE	-1.477	.351	17.738	.000
FINRAISED	-.446	.279	2.550	.110
GROWTH	-.330	.213	2.408	.121
EXPERT	-.262	.296	.785	.376
SIZE	.000	.000	.675	.411
LEVERAGE	.141	.514	.075	.784
FINNED	.011	.310	.001	.972

از آنجایی که سطح معناداری متغیر TENURE کمتر از ۵ درصد بوده و ضریب بتا منفی می باشد. فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه منفی معناداری بین دو متغیر رد می شود و رابطه منفی و معنی داری بین این دو متغیر دوره تصدی حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورت های مالی وجود دارد و فرضیه دوم تحقیق تأیید می گردد.

آزمون فرضیه فرعی دوم

به منظور آزمون فرضیه دوم مبنی بر بین معیار تخصص صنعت حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام به گام استفاده نموده ایم که نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است.

$$\begin{cases} H_0: & \text{بین معیار تخصص صنعت حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود ندارد.} \\ H_1: & \text{بین معیار تخصص صنعت حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد.} \end{cases}$$

جدول ۴ آزمون فرضیه فرعی دوم

متغیرها	ضرایب غیراستاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
	بتا	خطای استاندارد		
EXPERT	-.182	.290	.392	.531
FINRAISED	-.391	.272	2.073	.150
GROWTH	-.282	.209	1.823	.177
FINNED	.032	.308	.011	.918
SIZE	.000	.000	.930	.335
LEVERAGE	.446	.514	.754	.385

از آنجایی که سطح معناداری متغیر EXPERT که نشان دهنده اندازه موسسه حسابرسی است بیشتر از ۵ درصد می باشد فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معناداری بین دو متغیر تأیید می شود و رابطه معنی داری بین دو متغیر تخصص صنعت حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورت های مالی وجود ندارد و فرضیه فرعی دوم تحقیق رد می گردد.

آزمون فرضیه فرعی سوم

به منظور آزمون فرضیه سوم مبنی بر بین معیار اندازه حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام به گام استفاده نموده ایم که نتایج آن در جدول ۵ ارائه شده است.

- $$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{بین معیار اندازه حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود ندارد.} \\ H_1: \text{بین معیار اندازه حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد.} \end{array} \right.$$

جدول ۵ آزمون فرضیه فرعی سوم

متغیرها	ضرایب غیراستاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
	بتا	خطای استاندارد		
AUDSIZE	.582	.218	7.107	.008
FINRAISED	-.407	.278	2.132	.144
GROWTH	-.302	.209	2.074	.150
FINNED	.038	.308	.015	.901
SIZE	.000	.000	1.049	.306
LEVERAGE	.385	.515	.559	.455

باوجود اینکه که سطح معناداری متغیر *AUDSIZE* که نشان‌دهنده اندازه موسسه حسابرسی است کمتر از ۵ درصد می‌باشد ولی با توجه به مثبت بودن ضریب بتا، فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه منفی و معنادار بین دو متغیر تأیید می‌شود و رابطه منفی و معنی‌داری بین دو متغیر اندازه حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد و فرضیه فرعی سوم تحقیق رد می‌گردد.

همچنین به منظور بررسی تأثیر فرصت‌طلبانه بودن یا نبودن تجدید ارائه صورت‌های مالی مدل‌های ذکر شده در بالا یک‌بار بر اساس فرصت

بحث و نتیجه‌گیری

فرضیه فرعی اول: بین معیار طول دوره تصدی‌گری با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده طبق جدول ۲ و ۳ و با توجه به رابطه‌ی منفی معنادار بین طول دوره تصدی‌گری حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌توان بیان نمود با افزایش دوره تصدی‌گری حسابرسی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد که علت آن را می‌توان بهبود توانایی فنی حسابرسی برای شناسایی انحرافات بااهمیت و شناخت بهتر واحد اقتصادی نام برد. همچنین بین معیار *AUDSIZE*TENURE* و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج فوق مطابق مطالعات انجام شده توسط کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) و (۱۹۸۸) که نتایج این مطالعات بیان می‌کند که حسابرسی‌های نامطلوب در دوره‌های تصدی کوتاه مدت نسبت به دوره‌های طولانی متداول تر است. و مغایر با نتایج تحقیق هوپل (۱۹۷۸) و شاکلی (۱۹۸۱) است که نتایج این مطالعات بیان می‌کند دوره تصدی طولانی‌تر منجر به ایجاد تعهد مالی قوی بین حسابرسی و صاحب‌کار و همچنین ایجاد نگرش سهل‌انگارانه در حسابرسی برای حسابرسی گزارش‌های مالی می‌شود. **فرضیه فرعی دوم:** بین تخصص صنعت حسابرسی با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج ذکر شده در جداول ۴ مشخص می‌گردد رابطه‌ی معناداری بین نسبت تخصص صنعت حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد. همچنین بین معیار *AUDSIZE*TENURE* و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج فوق مغایر با نتایج مطالعات کارسلو و همکاران (۱۹۹۲) و اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) است نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که با افزایش تخصص حسابرسی در یک صنعت خاص آن حسابرسی قادر خواهد بود حسابرسی‌های باکیفیت‌تری را ارائه دهد. از جمله دلایل مغایرت نتایج تحقیق حاضر با تحقیقات فوق می‌تواند، تفاوت در معیاری باشد که به‌عنوان نماینده کیفیت حسابرسی تعیین شده است. در تحقیقات فوق از مفهوم مدیریت سود به‌عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی استفاده شده در حالی که در تحقیق حاضر از مفهوم تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌منظور ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده شده است.

فرضیه فرعی سوم: بین اندازه حسابرسی با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج ذکر شده در جداول ۵ مشخص می‌گردد رابطه‌ی منفی و معناداری بین اندازه حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد بلکه رابطه مثبت و معناداری بین اندازه حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد و با توجه به مثبت بودن ضریب بتا می‌توان بیان نمود احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌هایی که حسابرسی

^۱ AICPA

^۲ Hoyle and Shockley

آنان سازمان حسابرسی است بیشتر است. از طرفی بین سایر متغیر مستقل تحقیق و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود ندارد.

نتایج فوق مطابق با نتایج مطالعات حساس یگانه و آذین‌فام (۱۳۸۹) و مغایر با تحقیق دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ است. حساس یگانه و آذین‌فام (۱۳۸۹) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی) در ایران رابطه معکوس و معنادار وجود دارد که به‌نوعی نتایج تحقیق حاضر را تأیید می‌کند زیرا مطابق با مبانی نظری فرض بر این است که افزایش کیفیت حسابرسی موجب کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی می‌گردد. علت آن را می‌توان تعریف خاصی که در تحقیقات داخلی برای اندازه مؤسسه حسابرسی تعیین شده است بیان نمود. همچنین با توجه به اینکه نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد اندازه شرکت عامل مهمی در احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های آتی است و از طرفی سازمان حسابرسی عمده این شرکت‌های بزرگ را حسابرسی نموده است. رابطه مثبت و معناداری بین اندازه حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در حالت کلی یک رابطه مثبت و ضعیف بین معیارهای اندازه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد، ولی این رابطه از لحاظ آماری معنی‌دار نمی‌باشد. به دلیل وجود مشکل هم خطی در مدل کلی، رابطه بین متغیرها به‌صورت جداگانه بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین مدیریت سود و اندازه حسابرسی، یک رابطه مثبت ولی غیر معنی‌دار و همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسی رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد.

پیشنهاد کاربردی

با توجه به نتایج تحقیق فوق پیشنهاد می‌گردد حسابرسان، تحلیل‌گران مالی و نهادهای نظارتی از معیار دوره‌ی تصدی حسابرسی به‌منظور ارزیابی وضعیت شرکت و پیش‌بینی وضعیت آتی آن بهره‌گیرند.

منابع و مآخذ

۱. حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). "کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی". فصلنامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی ایران، شماره ۳۸، ۱-۳۸.
۲. رحیمیان، نظام‌الدین؛ رضا پور، نرگس واختری، حسین. (۱۳۹۰)؛ "نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، شماره ۴۵، ص ۸۱-۶۸.
۳. نمازی، محمد و بایزیدی، انور و جبار زاده، سعید. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ص ۷۸-۶۰.
۴. نیکبخت، محمدرضا و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱). "تدوین مدل عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران". مجله دانش حسابداری، شماره ۹، ص ۲۰۶-۱۷۵.

5. Applegate, L.M., Austin, R.D., and McFarlan, W.F. (2003). *Corporate Information Strategy & Management*, International Edition, Sixth edition, McGraw- Hill.
6. Clarke, S. (2001). *Information Systems Strategic Management*, Anintegrated approach, Routledge, Taylor & Francis Group, London & New York.
7. Holthausen, R. W., & Watts, R. L. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 3-75.
8. Palmrose, Z-V.and Richardson, V.J. and Scholz, S. (۲۰۰۴). "Determinants of market reactions to restatement announcements". *Journal of Accounting and Economics*, Vol ۳۷, pp. ۵۹-۸۹.
9. Tranter, S. E., Yu, K., Reynolds, D. A., Evermann, G., Kim, D. Y., & Woodland, P. C. (2003). An investigation into the the interactions between speaker diarisation systems and automatic speech transcription.
10. Wilson, W.M (۲۰۱۷), "An empirical Analysis of the Decline in the information content of earning following Restatements", the *Accounting Review*.