

## سرمایه انسانی حسابرس و احتمال کشف تحریف صورت‌های مالی

تاریخ دریافت: ۹۸/۸/۱۵  
تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۲۴

مهدی مران‌جوری<sup>۱</sup>

رضیه علی‌خانی<sup>۲</sup>

### چکیده:

غالب تحقیقاتی که در رابطه با کیفیت خدمات حسابرسی صورت گرفته، بر ویژگی‌های دموگرافیک حسابرسان نظیر جنسیت، میزان شهرت و روابط فردی با مدیران شرکت‌ها و قانون‌گذاران متمرکز بوده است و در زمینه ارتباط بین سرمایه انسانی حسابرسان با تحریف صورت‌های مالی، مطالعات محدودی صورت گرفته است. با توجه به اینکه تحریف صورت‌های مالی که منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود، نگرانی درباره قابلیت اعتماد به محیط گزارشگری مالی را به همراه دارد، این پژوهش درصدد است ارتباط بین سطح تحصیلات حسابرسان با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را با تاکید بر نقش تعدیل‌کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان بررسی نماید. در پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های کتابخانه‌ای، ابتدا ارتباط بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سپس نقش تعدیل‌کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی بوده و در زمره تحقیقات توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۶ است که پس از حذف سیستماتیک، تعداد ۷۸ شرکت به عنوان نمونه انتخاب گردید. به منظور بررسی ارتباط بین متغیرهای پژوهش از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط منفی و معنی‌داری وجود دارد. همچنین تجربه حرفه‌ای حسابرسان، رابطه منفی بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، تجربه حسابرس، تحصیلات حسابرس.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: mr.maranjory@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

## ۱- مقدمه

سرمایه انسانی حسابرسان از اهمیت اساسی در حرفه حسابرسان برخوردار است (زینک ژبانگ و همکاران، ۲۰۱۸). داشتن سرمایه انسانی یکی از فاکتورهای اساسی موفقیت در حرفه حسابرسان است؛ زیرا حرفه حسابرسان بیش از اینکه به دارایی ثابت نیاز داشته باشد، به نیروی کار مستعد و ماهر نیاز دارد (پنینگ و همکاران، ۱۹۹۸؛ چانگ و همکاران، ۲۰۱۱). با توجه به نظریه سرمایه انسانی (بکر، ۱۹۶۲؛ شولتز، ۱۹۶۰)، سرمایه انسانی می‌تواند از طریق آموزش انباشته شود. مطالعات نشان داده‌اند که آموزش، توانایی‌های شناختی افراد را بهبود می‌بخشد (بارکر و مولر، ۲۰۰۲) و بر کیفیت نتایج (کالونکی و همکاران، ۲۰۱۶) و قضاوت اخلاقی بهتر تأثیر می‌گذارد (رست و توما، ۱۹۸۵). بنابراین، سطح تحصیلات حسابرسان با کیفیت حسابرسان مرتبط است. بازار حسابرسان بسیار رقابتی (چوی و وانگ، ۲۰۰۷) ممکن است اخلاق حسابرسان را تضعیف کند و تغییرات مقطعی را در سطوح استقلال حسابرسان ایجاد کند. در نهایت، ویژگی‌های در حال تغییر بازار حسابرسان و مقررات افزایش حسابرسان خارجی و امضای حسابرسان، تغییرات سری زمانی را در کیفیت حسابرسان ایجاد کرده است (گان و همکاران، ۲۰۱۶). طبق نظر شلیفر (۲۰۰۴) رقابت، اخلاق را از بین می‌برد و منجر به رفتارهای غیراخلاقی در میان عوامل اقتصادی می‌شود. بر همین اساس مشکلات جدی اخلاقی مربوط به حسابرسان در بازار حسابرسان کمتر متمرکز و بسیار رقابتی، سطح استقلال حسابرسان را کاهش می‌دهد. علاوه بر این با توجه به نهادهای رسمی ناقص و قوانین ضعیف حمایت از سرمایه‌گذاران (آلن و همکاران، ۲۰۰۵)، دادخواهی در بازار حسابرسان، اثر بخش نیست در نتیجه تحت فشار برای حفظ مشتریان، بعضی از مؤسسه‌های حسابرسان مجبورند با مدیران اجرایی (مدیران ارشد و مدیران) مصالحه نمایند، این امر منجر به توافق بین حسابرسان و مدیران اجرایی می‌شود. آموزش و پرورش سرمایه انسانی، می‌تواند به بهبود توانایی شناختی افراد کمک کند (والی و بام، ۱۹۹۴) و نگرانی‌های اخلاقی را تا حدودی کاهش دهد (کاسیوی و همکاران، ۲۰۰۸). بر این اساس انتظار می‌رود میزان آموزش حسابرسان، نقش مهمی در بهبود استقلال حسابرسان و افزایش کیفیت در بازار حسابرسان داشته باشد. آموزش را می‌توان برای نشان دادن توانایی شناختی فرد به کار برد (والی و بام، ۱۹۹۴؛ بارکر و مولر، ۲۰۰۲؛ بانتل و جکسون، ۱۹۸۹). در اغلب موارد افراد اطلاعات زیادی دریافت می‌کنند که لازم است بتوانند آنها را مدیریت کنند (تایلر و استینسما، ۱۹۹۸). در این راستا مطالعات گذشته نشان داده‌اند که افراد داری توانایی شناختی بهتر، می‌توانند با سرعت و دقت بیشتری مشکلات بالقوه را شناسایی و راه‌حل‌های مربوطه را ارائه نمایند (والی و بام، ۱۹۹۴؛ بانکس و مازونا، ۲۰۱۱؛ بانتل و جکسون، ۱۹۸۹؛ دمن و همکاران، ۲۰۱۰). ارزش نهایی فعالیت حسابرسان در کمک به استفاده‌کننده برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده است، از این‌رو استفاده کنندگان اطلاعات باید صلاحیت حسابرسان را پذیرفته تا به اظهار نظر او اعتماد کنند و در شرایطی که اطمینان استفاده‌کنندگان جلب نشود، هدف‌های حسابرسان به صورت کامل تحقق نمی‌یابد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). بنابراین سطح تحصیلات حسابرسان که از طریق آموزش افزایش می‌یابد،

می‌تواند به آنها در شناخت الگوهای خطاء در صورت‌های مالی مانند تحریف صورت‌های مالی و کشف بی‌نظمی‌های مالی بالقوه کمک کند (لیلیبی و فردریک، ۱۹۹۰).

حسابرسی منطبق بر استانداردهای حسابرسی باید به گونه‌ای طراحی شود که از نبود اشتباه و یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه، اطمینانی معقول بدست آید. بدون تردید حسابرسی، فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی است. هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس، درباره درستی تهیه و ارائه صورت‌های مالی از کلیه جنبه‌های با اهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهار نظر کند. اظهار نظر حسابرس با این نوع تأمین اطمینان در شکل غیرمطلق، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. حسابرس در اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی باید از نبود تحریف با اهمیت اطمینان معقول کسب کند. پدیده تحریف یکی از عوامل مؤثر در کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها و صورت‌های مالی است که موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابداری را زیر سؤال می‌برد. طی چند دهه گذشته، تحریفات کشف شده در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، بازارهای سرمایه شرکت‌های مختلف را دستخوش نوسانات شدید نموده است. مطالعه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهد که صورت‌های مالی اغلب شرکتها دارای تعدیلات سنواتی است. برخی از پژوهش‌ها نشان دادند که صورت‌های مالی ۸۵ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای تعدیلات سنواتی است (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۱). این در حالی است که طبق گزارش کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا تنها حدود ۹ درصد شرکت‌های لیست شده در بورس آمریکا در سال ۲۰۰۶ صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند و این میزان را به عنوان یک نگرانی مطرح کرده است (کردستانی و آزاد، ۱۳۸۹). به طور کلی این تحریفات تأثیر منفی بر بازارهای سرمایه داشته و باعث از بین رفتن اعتماد عموم به سرمایه‌گذاری شده است. تحریف در صورت‌های مالی می‌تواند تأثیر مخرب بر گزارش شرکت داشته باشد تا جایی که ماهیت شرکت به خطر افتد.

حرفه حسابرسی برای موفقیت در آینده به توسعه مستمر استعدادها، تخصص و تجربه حرفه‌ای و همچنین ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر نیاز دارد. حسابرسان مستقل با تجربه می‌توانند تجربه‌های حرفه‌ای زیادی در حین کار به دست آورند (مورونی و همکاران، ۲۰۱۱) و بدین ترتیب قضاوت‌های حسابرسی دقیق‌تری داشته (بونر، ۱۹۹۰) و اشتباهات احتمالی را سریعتر کشف کنند (اشتون، ۱۹۹۱) و حسابرسی با کیفیت بالا تولید نمایند. بالاتر بودن کیفیت حسابرسی علاوه بر تجربه حرفه‌ای می‌تواند به عنوان نشانه‌ای از قابلیت حسابرسان و کیفیت خدمات حسابرسی (زرنی، ۲۰۱۲) باشد. بنابراین امضای گزارش حسابرسی توسط حسابرسان با تجربه، سرمایه‌گذاری ارزشمندی است که احتمالاً باعث تشویق آنها به مستقل شدن و تضمین کیفیت صورت‌های مالی می‌شود (ایتونن و همکاران، ۲۰۱۵). حسابرسان مستقل از جایگاه ویژه‌ای در ساختار 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 (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۱). با توجه به اهمیت کار حسابرسان در اعتبار بخشی به صورتهای مالی شرکتها و نقش اساسی آنها در کشف تحریفهای بااهمیت در صورتهای مالی، مساله این است که آیا سطح تحصیلات حسابرسان که سرمایه حسابرسان است با کشف و شناسایی تحریفهای بااهمیت که منجر به تجدید ارائه صورتهای مالی خواهد شد رابطه دارد؟ همچنین نقش تعدیل گر تجربه‌ای حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

این تحقیق به دو طریق به ادبیات حسابداری و حسابرسی کمک می‌کند. اول اینکه از نتایج حاصل از این مطالعه برای کمک به حسابرسان استفاده می‌کند و بررسی می‌کند که آیا سطح تحصیلات حسابرسان به عنوان یک شکل حیاتی از سرمایه انسانی حسابرسان، بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. دوم اینکه مطالعات گذشته به بررسی اثر ویژگیهای مختلف حسابرسان (مانند تخصص صنعت حسابرسان، جنسیت حسابرسان، تعداد شرکتهای صاحبکار، اهمیت مشتری و عوامل فرهنگی بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند (چن و همکاران، ۲۰۰۸؛ چین و چی، ۲۰۰۹؛ گان و همکاران، ۲۰۱۶؛ هاردیس و همکاران، ۲۰۱۶). با این حال، ادبیات، شواهد کافی در مورد اینکه آیا سرمایه انسانی حسابرسان، بر مبنای سطح تحصیلات آنها (بکر، ۱۹۶۲؛ شولتز، ۱۹۶۰)، بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، را نشان نمی‌دهد. مطالعه حاضر این شکاف تحقیقاتی را با بررسی رابطه بین سطح تحصیلات حسابرسان و تحریف صورتهای مالی در بازار حسابرسی ایران پر می‌کند.

## ۲- مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، معیارهایی برای کیفیت اطلاعات در نظر گرفته‌اند که از جمله آنها، ویژگیهای موسسه حسابرسی است. ارائه صورتهای مالی که به دلیل اصلاح اشتباهات با اهمیت سنوات قبل و تغییر اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری رخ می‌دهد؛ از نگاه سرمایه‌گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و تأثیر بر کیفیت حسابرسان شرکتها گزارش می‌شود (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۱). طبق مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران و سامان‌دهی و توسعه بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالیه بر امور و با هدف اجرای مفاد بند ۱ ماده ۴ و بندهای ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۸، ۱۹ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار مقرر گردیده است که سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسساتی را از بین مؤسسات حسابرسی به عنوان «مؤسسات حسابرسی معتمد» برای استفاده اشخاص حقوقی تعیین نماید. این دستورالعمل تحت عنوان "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" در تاریخ ۱۳۸۶ / ۵ / ۸ به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار رسیده است. در بند سوم از ماده دوم این دستورالعمل صراحتاً به سرمایه انسانی مؤسسات حسابرسی

و نقش آن در کیفیت خدمات قابل‌ارائه تأکید شده و آمده است که «... موسسه حسابرسی باید دارای کارکنان حرفه‌ای تمام وقت متناسب با حجم فعالیت خود بوده و ترکیب کارکنان آن از نظر رده‌های حرفه‌ای مختلف مطابق ضوابط و مقررات جامعه از جمله مقررات آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه و دستورالعمل‌های اجرایی آن، جوایگوی حفظ کیفیت کار حسابرسی باشد. همچنین تعداد کارکنان حرفه‌ای موسسه با سابقه کار حسابرسی زیر ۲ سال بعد از اخذ مدرک کارشناسی نباید از ۴۰ درصد مجموع کارکنان حرفه‌ای آن تجاوز کند...». همچنین طبق قوانین و مقررات حاکم بر ساختار حرفه حسابرسی، حساب‌سازان دارای حق امضا باید از تحصیلات مرتبط و لازم برخوردار بوده و آزمون‌های موردنظر جامعه حسابداران رسمی را گذرانده باشند.

حرفه حسابرسی در ایران به‌عنوان منبع درآمد و در کنار آن کسب تجربه برای دانشجویان و دانش‌آموختگان رشته حسابداری و حسابرسی است و باعث شده این رشته مورد اقبال و توجه بیشتری قرار گیرد. حساب‌سازان اعضای جامعه حسابداران رسمی باید هم از دانش و تحصیلات لازم و هم از تجربه کافی برخوردار باشند. دسترسی مؤسسات حسابرسی به چنین نیروهای انسانی یکی از چالش‌های اصلی فراروی مؤسسات حسابرسی در بازارهای خدمات مالی به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه است (زینک ژیانگ و همکاران، ۲۰۱۸). در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته، رقابت بالا در بین مؤسسات حسابرسی بر سر کسب سهم بازار بیشتر غالباً به نادیده‌گیری اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای غیراخلاقی در حرفه می‌انجامد (شلیفر، ۲۰۰۴) و این خطر در بازارهای متمرکز خدمات حسابرسی با سطح رقابت بالا در بین مؤسسات، بیشتر است. در چنین بازارهایی تلاش حساب‌سازان معطوف به برقراری ارتباط با مدیران اجرایی و عالی‌ه شرکت‌های طرف قرارداد است و منجر به کاهش استقلال حساب‌سازان می‌شود (آلن و همکاران، ۲۰۰۵). مطالعات صورت گرفته نشان می‌دهد که میزان تحصیلات به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اساسی سرمایه انسانی مؤسسات حسابرسی می‌تواند قدرت درک حساب‌سازان را افزایش داده و به آن‌ها کمک کند تا بتوانند ناهنجاری‌های اخلاقی را شناسایی نمایند (والی و بام، ۱۹۹۴). سطح تحصیلات حساب‌سازان در بازارهایی که از رقابت بالایی برخوردارند می‌تواند تا حد زیادی استقلال حساب‌سازان را بهبود بخشد و از این طریق بر کیفیت خدمات ارائه‌شده نیز اثر بگذارد (زینک ژیانگ، ۲۰۱۸). سطح تحصیلات افراد می‌تواند تا حد زیادی منعکس‌کننده توانایی‌های شناختی افراد باشد (باتل و جکسون، ۱۹۸۹؛ بارکر و مولر، ۲۰۰۲). توانایی شناختی به معنی قدرت افراد برای تحلیل سریع اطلاعات است و در بسیاری از اوقات، میزان اطلاعات دریافتی توسط برخی از افراد از توانایی پردازش آن‌ها فزونی می‌گیرد (ژیانگ و همکاران، ۲۰۱۹). در چنین شرایطی توانایی گزینش اطلاعات، اهمیت می‌یابد و تفاسیر مختلف از اطلاعات دریافتی منجر به قضاوت‌های متفاوت می‌شود؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قدرت شناختی هر فردی با تصمیماتی که او می‌گیرد دارای ارتباط نزدیک است (زینک ژیانگ و همکاران، ۲۰۱۸). افرادی که توانایی شناختی بالاتری دارند، زودتر می‌توانند مسائل را شناسایی نموده و راه‌حل بهتر را در اسرع وقت انتخاب

کنند (دومن و همکاران، ۲۰۱۰؛ بانکس و مازونا، ۲۰۱۱). با توجه به آنچه گفته شد، حسابرسانی که دارای سطح تحصیلات بالاتری هستند، تفکرات جامع‌تر و محتاطانه‌تری دارند (لیچنسن و فیک هاف، ۱۹۹۷). توانایی شناختی که از تحصیل سرچشمه می‌گیرد تأثیر مهمی بر کیفیت خروجی‌ها به‌ویژه در زمینه حسابرسی مستقل صورت‌های مالی دارد (کالونکی و همکاران، ۲۰۱۶). از سوی دیگر، توانایی شناختی حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد؛ زیرا حسابرسی مستقل مستلزم قضاوت‌های زیادی در مورد مواردی نظیر کفایت یا عدم کفایت صورت‌های مالی است. در این زمینه مطالعات صورت گرفته توسط آلین و آماریا (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که سطح تحصیلات حسابرسان می‌تواند احتمال کشف تقلب، اشتباه و تحریف صورت‌های مالی را افزایش دهد. تجدید ارائه صورت‌های مالی که موضوع بسیاری از پژوهش‌های نوظهور می‌باشد، یک رویکرد عینی مناسبی برای آزمون کیفیت حسابرسی فراهم نموده است؛ چرا که یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها می‌باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷). مطالعاتی نیز صورت گرفته و نشان می‌دهد که سطح تحصیلات بالا، توجه افراد به رعایت اخلاق حرفه‌ای را هم به‌صورت فردی و هم در محیط شغلی حرفه افزایش می‌دهد (هیت و همکاران، ۲۰۰۱) و به همین دلیل است که افراد دارای تحصیلات درخشان را بیشتر سازمان‌هایی که دارای مسئولیت‌های اجتماعی هستند (مثل مؤسسات حسابرسی) استخدام می‌کنند. به اعتقاد رست و توما (۱۹۸۵)، سطح بالای تحصیلات می‌تواند منجر به بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شود. اخلاق‌مداری حسابرسان نیز در قالب حساسیت و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها در قبال مسائل اخلاقی منعکس می‌شود و متعاقباً بر میزان استقلال آن‌ها نیز اثرگذار است. حساسیت بالای حسابرسان نسبت به درستکاری و صداقت مدیران و مشتریان به حسابرسان دارای حق امضا کمک می‌کند که موارد عدم مطابقت (تقلب، تحریف، اشتباه، ابهام و ...) را شناسایی نموده و تردید حرفه‌ای و استقلال خود را حفظ نمایند (برناردی، ۱۹۹۴؛ نلسون، ۲۰۰۹). دلایل زیربنایی افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی در بسیاری از پژوهش‌ها مورد بحث قرار گرفته است. تحقیقات انجام شده، اصلاح اشتباه را به عنوان شایع‌ترین دلیل تجدید ارائه صورت‌های مالی ذکر نموده‌اند (کردستانی و آزاد، ۱۳۸۹). با توجه به موارد فوق می‌توان انتظار داشت که سطح تحصیلات حسابرسان موجب کاهش احتمال عدم کشف تحریف صورت‌های مالی، که این امر منجر به کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌گردد. بر این اساس فرضیه اول تحقیق به شرح زیر بیان می‌گردد:

**فرضیه اول:** بین سطح تحصیلات امضاکنندگان گزارش حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی وجود دارد.

شرکت‌های خدماتی عمدتاً بر اساس مهارت‌های کارکنان شکل گرفته‌اند. توان فکری و اندیشه‌های کارکنان در سازمان به عنوان سرمایه نهفته و راکد است. تغییرات فنی سازمانها را مجبور به توسعه شایستگی‌های نیروی انسانی می‌کند که عاملی مهم در دستیابی به موفقیت و کسب مزیت رقابتی است. مؤسسات حسابرسی نیز به عنوان ارائه‌دهندگان خدمات اعتباربخشی،

از این قاعده مستثنی نیستند و اظهار نظر آن‌ها تا حدودی به ویژگی‌های فردی حسابرسان بستگی دارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷). کاهان و سان (۲۰۱۵) نشان دادند که تجربه حرفه‌ای حسابرسان به طرز مثبت و معنی‌داری بر کیفیت خدمات ارائه‌شده توسط حسابرسان اثرگذار است. حسابرسان دارای تجربه حرفه‌ای لازم می‌توانند علاوه بر کسب مهارت‌های مبتنی بر تجربه، مهارت‌های مورد نیاز هر یک از صنایع مختلف را نیز به دست آورند (مارونی و کاری، ۲۰۱۱) و دانش تجربی جامع برای کشف اشتباهات رخ داده (هم اشتباهات عمومی و هم اشتباهات مختص صنعت) را کسب نمایند؛ بنابراین این گروه از حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای خود کمتر دچار اشتباه می‌شوند و قضاوت‌های دقیق‌تری دارند که این امر موجب افزایش کیفیت خدمات حسابرسانی می‌شود (آشتون، ۱۹۹۱). علاوه بر این، تجربه حرفه‌ای می‌تواند موجب تقویت تردید حرفه‌ای در حسابرسان شود (نلسون، ۲۰۰۹)، احتمال تقابل آرا بین مدیران و حسابرسان را تقلیل دهد (برون و جانستون، ۲۰۰۹) و منجر به بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی گردد. در مؤسسات حسابرسانی، حسابرسان دارای تجربه غنی، سرمایه انسانی ارزشمندی تلقی می‌شوند که این موضوع آن‌ها را ترغیب می‌کند تا مستقل باشند. انگیزه مستقل بودن نیز خودبه‌خود موجب بهبود کیفیت خدمات ارائه‌شده می‌شود (ایتون و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین تجربه حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند توانایی شناسایی موارد اشتباه، تقلب و تحریف در صورتهای مالی و احساس استقلال را در حسابرسان تقویت نموده و رابطه منفی بین تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر بیان می‌گردد:

**فرضیه دوم:** تجربه حرفه‌ای حسابرسان رابطه بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی را تعدیل می‌کند.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

ژیانگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تأثیر کیفیت خدمات حسابرسانی بر امکان تجدید ارائه صورتهای مالی را در بین شرکتهای عضو بازار سرمایه در کشور چین مورد بررسی قرار دادند. به اعتقاد محققان، شرکتهایی که در بازارهای سرمایه در حال توسعه (نوظهور) حضور دارند، بیشتر در معرض تقلب و اشتباه در حساب‌ها و تجدید ارائه صورتهای مالی قرار دارند. یافته‌های حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که دست‌کاری و مدیریت سود در شرکتهای فعال در بازار سرمایه چین احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی را افزایش می‌دهد؛ اما در این بین کیفیت خدمات حسابرسانی به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده، امکان تجدید ارائه صورتهای مالی را تا حد زیادی تقلیل می‌دهد.

چن و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر تخصص و تجربه حسابرسان بر افشای اطلاعات مربوط به بدهی‌های احتمالی شرکتهای در بازار سرمایه چین مورد بررسی قرار دادند. طبق یافته‌های حاصل از این تحقیق، تجربه و تخصص حسابرسان به دو طریق می‌تواند بر میزان افشای

اطلاعات مربوط به بدهی‌های احتمالی توسط شرکت‌ها تأثیرگذار باشد؛ نخست از طریق ایجاد دانش کافی در زمینه صنعت مورد بررسی و دوم از طریق ایجاد دانش در زمینه بدهی احتمالی برای حساب‌رسان. به اعتقاد ایشان هرگونه قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در رابطه با میزان افشای بدهی‌های احتمالی و کیفیت گزارشگری مالی تحت تأثیر تعامل این دو نوع دانش (دانش عمومی و دانش تخصصی در زمینه رسیدگی) قرار دارد.

زینگ ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین میزان تحصیلات حساب‌رسان دارای حق امضا و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های فعال در بازار سرمایه کشور چین پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که تحصیلات حساب‌رسانی که گزارش حساب‌رسانی شرکت‌ها را امضا می‌کنند به طرز منفی و معنی‌داری با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های حساب‌رسانی شده مرتبط است؛ زیرا میزان تحصیلات بالا موجب ارتقای اخلاق حرفه‌ای و استقلال حساب‌رسان می‌شود و این عامل نقش قابل توجهی در کاهش ریسک تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد. آن‌ها همچنین نشان دادند که تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان می‌تواند ارتباط منفی بین تحصیلات حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تقویت نماید.

ایوان و همکاران (۲۰۱۶)، رابطه بین تخصص حساب‌رسان در صنعت و اقلام تعهدی اختیاری را با تأکید بر استراتژی تجاری صاحب‌کار و نمونه‌ای متشکل از ۱۲۲۵۳ مشاهده (سال - شرکت طی سال‌های ۲۰۱۰-۲۰۰۰)، مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این بود که انحراف استراتژی تجاری صاحب‌کار از استراتژی‌های معمول صنعت، تأثیر منفی تخصص حساب‌رسان در صنعت بر اقلام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند؛ بنابراین، تخصص حساب‌رسان در صنعت بین همه صاحب‌کاران همگن نیست و ویژگی‌های شرکت صاحب‌کار می‌تواند رابطه بین تخصص حساب‌رسان در صنعت و کیفیت حساب‌رسانی و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تعدیل نماید.

کاهان و سان (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان و کیفیت اقلام تعهدی اختیاری و احتمال مدیریت سود در شرکت‌های حساب‌رسانی شده در بازار سرمایه چین پرداختند. آن‌ها در این پژوهش نشان دادند که هرچه تجربه حساب‌رسان در حرفه حساب‌رسانی بیشتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های حساب‌رسانی شده افزایش و احتمال مدیریت سود کاهش می‌یابد که این موضوع احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را نیز کاهش می‌دهد.

آیمان و سوکریسنو (۲۰۱۴) نشان داد که تخصص حساب‌رسان در صنعت و استقلال حساب‌رسان تأثیر قابل توجهی در اجرای روش‌های حساب‌رسانی برای تشخیص تقلب و تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حساب‌رسانی دارد، به طوری که تجربه حساب‌رسان در صنعت باعث افزایش کیفیت حساب‌رسانی به منظور کشف تقلب در صورت‌های مالی خواهد شد و این موضوع در نهایت امکان تجدید ارائه صورت‌های مالی را به طرز قابل توجهی کاهش می‌دهد.

چی و همکاران (۲۰۱۲) با بررسی شرکت‌های بورسی تایوان که توسط ۴ موسسه بزرگ



حسابرسی شده بودند و وضعیت مالی مناسبی بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ نداشتند، تأثیر تحصیلات حسابرسان، تجربه حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان بر احتمال صدور گزارش مشروط و تجدید ارائه صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. چی و همکارانش (۲۰۱۲) برخلاف تحقیقات گذشته (که به بررسی کیفیت حسابرسان و اظهار نظر حسابرسان با تأکید بر استقلال یا تخصص حسابرسان به صورت جداگانه پرداخته‌اند)، نشان دادند که رابطه مثبتی بین تحصیلات، تجربه و تخصص حسابرسان در صنعت و صدور گزارش مشروط حسابرسان (مشکل تداوم فعالیت) برای صاحبکاران با وضعیت مالی نامناسب وجود دارد.

لینوکس و پیتمن (۲۰۱۰)، اثر اندازه حسابرسان بر تقلب در صورت‌های مالی را با استفاده از یک نمونه متقلب متشکل از ۱۱۰۹ سال شرکت و یک نمونه غیر متقلب شامل ۱۶۲۸۰۴ سال شرکت طی سال‌های ۲۰۰۱-۱۹۸۶، مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از آزمون‌های تک متغیره و چند متغیره حاکی از وجود رابطه منفی بین اندازه حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی بود. از این رو، شرکت‌هایی که توسط پنج موسسه بزرگ حسابرسان شده‌اند، با احتمال کمتری در سال‌های قبل از ۲۰۰۲ مرتکب تقلب و تجدید ارائه صورت‌های مالی شده‌اند.

رومانوس و همکاران (۲۰۰۸)، تأثیر تخصص صنعتی حسابرسان بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال‌های بعد را بررسی نموده‌اند. آنان دریافتند تخصص صنعتی حسابرسان با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال‌های بعد رابطه معکوس دارد. آنان همچنین دریافتند زمانی که شرکت‌ها، یک حسابرسان غیرمتخصص (از نظر صنعت) را با یک حسابرسان متخصص تغییر می‌دهند، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال‌های بعد افزایش می‌یابد و هنگامی که تغییر حسابرسان از متخصص به غیرمتخصص باشد، این احتمال کاهش می‌یابد.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرسان پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد با افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسان و حق الزحمه آن‌ها، احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی سال قبل را به ترتیب افزایش و کاهش می‌دهد. همچنین تأثیر مثبت دوره تصدی حسابرسان با احتیاط پذیرفته شده، اما تأثیر تخصص صنعتی حسابرسان بر احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی سال قبل تأیید نمی‌شود.

ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسان و تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد با افزایش کیفیت حسابرسان احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت وجه نقد کاهش می‌یابد. همچنین بین دوره تصدی حسابرسان و تجدید ارائه در حالت کلی و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود، رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

#### ۴- روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص می‌باشد. به عبارت دیگر تحقیق کاربردی به

سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود. طرح پژوهشی آن از نوع تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از روش پس رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات موردنیاز، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. همچنین در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیونی خطی چند متغیره لجستیک مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی (پنل دیتا) به‌وسیله نرم‌افزار ایویوز نسخه ۸ استفاده می‌شود.

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهند. دلیل انتخاب این جامعه علاوه بر شفافیت در گزارشگری مالی و وجود نهادها و مکانیزم‌های نظارتی، دسترسی به اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعات لازم پیرامون متغیرهای پژوهش است. در این پژوهش به‌منظور نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری هدفمند (حذف سیستماتیک) استفاده شد. بدین منظور کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری که دارای شرایط زیر بودند انتخاب شدند:

به منظور قابل‌مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند باشد. در سال‌های مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد. در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری، خدمات مالی، بیمه و واسطه‌گری مالی به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت و طبقه‌بندی صورت‌های مالی آن‌ها و وجود برخی الزامات قانونی منحصر به فرد (نظیر ذخایر احتمالی، سپرده قانونی و ...) قرار نداشته باشد. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب‌شده در این تحقیق برای شرکت در دسترس باشد. پس از اعمال فیلترهای فوق تعداد ۷۸ شرکت به عنوان نمونه، انتخاب و اطلاعات موردنیاز در خصوص هریک از متغیرهای پژوهش جمع‌آوری گردید.

۱-۴ مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش جهت آزمون فرضیه اول از مدل (۱) و برای آزمون فرضیه دوم از مدل (۲) استفاده می‌گردد. مدل (۱)

$$MIS_{it} = a_0 + a_1EDU_{it} + a_2GENDER_{it} + a_3AGE_{it} + a_4DUAL_{it} + a_5SIZE_{it} + a_6LEV_{it} + a_7ROA_{it}$$

مدل (۲)

$$MIS_{it} = \beta_0 + \beta_1EDU_{it} + \beta_2EXP_{it} + \beta_3EDU_{it} * EXP_{it} + \beta_4GENDER_{it} + \beta_5AGE_{it} + \beta_6DUAL_{it} + a_7SIZE_{it} + \beta_8LEV_{it} + \beta_9ROA_{it} + \xi_{it}$$

#### ۲-۴ متغیر وابسته:

تجدید ارائه صورت‌های مالی (MIS): متغیر ساختگی یا مصنوعی است. در صورتی که شرکتی در سال بعد از صدور گزارش حسابداری، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کند عدد ۱ و در

غیراین صورت عدد ۰ اختیار می‌کند. اطلاعات این متغیر از سایت کدال استخراج گردید.

#### ۳-۴ متغیر مستقل:

**تحصیلات حسابرسان (EDU):** میزان تحصیلات حسابرسان دارای حق امضا است. حسابرسان دارای مدرک دکتری، کارشناسی ارشد و کارشناسی به ترتیب مقدار ۳، ۲ و ۱ اختیار می‌کنند. اطلاعات مربوط به تحصیلات حسابرسان از جامعه حسابداران رسمی استخراج گردید.

#### ۴-۴ متغیر تعدیل‌گر:

**تجربه حرفه‌ای حسابرسان (EXP):** تجربه حرفه‌ای حسابرسان است که از تفاضل بین زمان امضای گزارش فعلی و زمان امضای اولین گزارش حسابرسانی بر مبنای سال به دست می‌آید. با توجه به اینکه متغیر تعدیل‌گر باید به صورت دووجهی وارد مدل گردد، لذا بر اساس میانه به متغیر دو وجهی (۰ و ۱) تبدیل گردید. بر اساس تحقیق زینک ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) اولین سال فعالیت حسابرسان به عنوان شریک موسسه حسابرسانی معیار اولین امضای گزارش حسابرسانی در نظر گرفته شد. اطلاعات این متغیر نیز از جامعه حسابداران رسمی استخراج گردید.

#### ۵-۴ متغیرهای کنترلی:

**جنسیت حسابرسان (GENDER):** متغیر ساختگی است. در صورتی که حسابرسان دارای حق امضا در گزارش حسابرسانی زن باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌کند.

**سن حسابرسان (AGE):** از میزان سن حسابرسان برای اندازه‌گیری این متغیر استفاده گردید.

**دوگانگی وظایف مدیرعامل (DUAL):** متغیر ساختگی یا مصنوعی است. در صورتی که یکی از اعضای هیئت‌مدیره، مدیرعامل نیز باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند.

**اندازه شرکت (SIZE):** از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت در پایان دوره مالی اندازه‌گیری می‌شود.

**اهرم مالی (LEV):** از تقسیم جمع بدهی‌ها به دارایی‌های پایان دوره شرکت بدست می‌آید.

**نرخ بازدهی دارایی‌ها (ROA):** از تقسیم سود خالص پایان دوره مالی بر میانگین دارایی‌ها طی دوره مالی به دست می‌آید.

#### ۵-۵ آمار توصیفی

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۲ ارائه و سپس فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفت.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	میان	حداکثر	چولگی	کشیدگی
سن حسابرسان	۴۹/۶۵	۸/۹۴	۳۵/۰۰	۴۹/۰۰	۶۸/۰۰	۰/۰۴	-۱/۱۸
اندازه شرکت	۱۳/۲۵	۱/۹۹	۱۰/۲۲	۱۲/۹۶	۱۸/۴۵	۰/۳۱	۰/۵۸
اهرم مالی	۰/۴۵	۰/۷۱	۰/۰۶	۰/۴۲	۰/۷۷	۵/۱۱	۴/۹۴
نرخ بازده	۰/۵۶	۰/۳۰	-۱/۸۵	۰/۵۳	۲/۸۱	۳/۸۹	۴/۸۲

میانگین سن حسابرسان دارای حق امضا در شرکت‌های تحت بررسی نزدیک به ۵۰ سال بوده است. جوان‌ترین حسابرسان دارای حق امضا در شرکت‌های تحت بررسی دارای ۳۵ سال سن بوده؛ در حالی که مسن‌ترین آن‌ها ۶۸ ساله بوده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای گسسته (ساختگی و دارای طبقه‌بندی) پژوهش

پنل الف: متغیرهای گسسته (ساختگی)						
متغیر	فراوانی مطلق		درصد فراوانی		مشاهدات	
	صفر	یک	صفر	یک		
تجدید ارائه صورت‌های مالی	۱۱۱	۲۷۹	۲۸/۵	۷۱/۵	۳۹۰	
تجربه	۲۰۵	۱۸۵	۵۲/۶	۴۷/۴	۳۹۰	
دوگانگی	۱۲۴	۲۶۶	۳۱/۸	۶۸/۲	۳۹۰	
جنسیت	۳۱۰	۸۰	۷۹/۵	۲۰/۵	۳۹۰	
پنل ب: متغیرهای گسسته دارای طبقه‌بندی						
متغیر	فراوانی مطلق			درصد فراوانی		
	۱	۲	۳	۱	۲	۳
تخصیلات	۱۴۱	۱۴۷	۱۰۲	۳۶/۱	۳۷/۷	۲۶/۲

### ۶- یافته‌های تحقیق

نتایج تخمین مدل اول تحقیق برای فرضیه اول در جدول ۳ و برای مدل دوم در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۳. برازش مدل اول تحقیق

$$MIS_{it} = a_0 + a_1EDU_{it} + a_2GENDER_{it} + a_3AGE_{it} + a_4DUAL_{it} + a_5SIZE_{it} + a_6LEV_{it} + a_7ROA_{it}$$

متغیرها	ضرایب	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	-۰/۳۵۱	-۲/۴۶۹	۰/۰۰۰
تحصیلات حسابرِس	-۱/۰۲۳	-۳/۱۰۴	۰/۰۰۰
جنسیت حسابرِس	-۰/۸۹۴	-۳/۲۷۶	۰/۰۰۱
سن حسابرِس	۰/۰۰۱	۳/۰۱۳	۰/۰۰۰
دوگانگی وظیفه	۰/۰۶۶	۲/۲۵۵	۰/۰۰۰
اندازه	۰/۰۳۸	۲/۰۶۴	۰/۰۰۲
اهرم مالی	۰/۰۹۶	۰/۲۰۲	۰/۱۵۳
نرخ بازده	۰/۰۴۵	۰/۴۶۳	۰/۶۳۲
ضریب تعیین مک فادن	۰/۳۴۶	LR-آماره	۳۰/۴۵۱
احتمال هاسمر لمشو	۰/۲۰۵	سطح معناداری LR	۰/۰۰۱

ضریب تعیین مک فادن، قدرت توضیح‌دهندگی متغیرهای مستقل و کنترلی را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۳۵٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد. که برای چنین مدل‌هایی مقدار قابل قبولی می‌باشد. مقدار احتمال هاسمر و لمشو بیشتر از ۵٪ است که نشان می‌دهد مدل این آماره انطباق بیشتری با مشاهدات واقعی دارد. احتمال آماره LR بیانگر این است که کل الگو از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد و مقدار بالای آماره (LR) بیانگر این مطلب است که رابطه‌ای قوی میان متغیرها در این الگو وجود دارد. متغیر وابسته در فرضیه نخست پژوهش، تجدید ارائه صورت‌های مالی و متغیر مستقل نیز میزان تحصیلات حسابرسان است. طبق جدول ۳، از آنجا که سطح معنی داری متغیر تحصیلات حسابرِس از ۰/۰۵ کمتر است (۰/۰۰۰) و ضریب به دست آمده برای آن برابر ۱/۰۲۳- است لذا می‌توان گفت ارتباط منفی و معناداری بین متغیر تحصیلات حسابرِس و تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های تحت بررسی وجود دارد. یعنی هر چه تحصیلات حسابرسان بیشتر باشد، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال (های) بعد کاهش پیدا می‌کند. فلذا فرضیه اول که نشان‌دهنده رابطه منفی بین میزان تحصیلات امضاکنندگان گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های است، تأیید می‌شود.

جدول ۴. برازش مدل دوم تحقیق

$$MIS_{it} = \beta_0 + \beta_1 EDU_{it} + \beta_2 EXP_{it} + \beta_3 EDU_{it} * EXP_{it} + \beta_4 GENDER_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \beta_6 DUAL_{it} + a_7 SIZE_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \xi_{it}$$

متغیرها	ضرایب	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	-۰/۳۵۱	-۲/۴۶۹	۰/۰۰۰
تحصیلات حسابرسان	-۰/۰۸۷	-۲/۴۷۶	۰/۰۰۱
تجربه حرفه‌ای	-۰/۸۵۱	-۲/۶۳۷	۰/۰۰۱
تجربه حرفه‌ای * تحصیلات حسابرسان	۰/۲۳۴	۲/۴۶۹	۰/۰۰۰
جنسیت حسابرسان	-۰/۲۴۷	-۳/۰۰۴	۰/۰۰۱
سن حسابرسان	۰/۰۹۶	۳/۲۳۷	۰/۰۰۰
دوگانگی وظیفه	۰/۰۸۷	۲/۹۸۳	۰/۰۰۰
اندازه	۰/۰۴۳	۲/۳۲۶	۰/۰۰۱
اهرم مالی	۰/۰۷۸	۰/۲۱۴	۰/۱۲۶
نرخ بازده	۰/۰۰۹	۰/۲۷۹	۰/۳۹۷
ضریب تعیین مک فادن	۰/۳۲۴	LR-آماره	۱۷/۲۱۳
احتمال هاسمر لمشو	۰/۱۹۶	سطح معناداری LR	۰/۰۰۰

ضریب تعیین مک فادن، قدرت توضیح‌دهندگی متغیرهای مستقل و کنترلی را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۳۲٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد. که برای چنین مدل‌هایی مقدار قابل قبولی می‌باشد. مقدار احتمال هاسمر و لمشو بیشتر از ۵٪ است که نشان می‌دهد مدل این آماره انطباق بیشتری با مشاهدات واقعی دارد. احتمال آماره LR بیانگر این است که کل الگو از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد و مقدار بالای آماره (LR) بیانگر این مطلب است که رابطه‌ای قوی میان متغیرها در این الگو وجود دارد.

متغیر وابسته در فرضیه دوم پژوهش نیز، تجدید ارائه صورت‌های مالی و متغیر مستقل هم میزان تحصیلات حسابرسان است. تنها تفاوت این مدل با آزمون فرضیه اول، وارد کردن تجربه حرفه‌ای حسابرسان به عنوان متغیر تعدیل‌کننده به مدل است که قرار است اثرات تعاملی بین تجربه و سطح تحصیلات حسابرسان را در کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی اندازه‌گیری نماید. طبق جدول ۴، ضریب به دست آمده برای متغیر تحصیلات حسابرسان و تجربه حسابرسان به ترتیب برابر ۰/۰۸۷- و ۰/۸۵۱- است و از آنجا که مقدار سطح معنی داری آن‌ها کمتر از ۰/۰۵ است می‌توان گفت ارتباط منفی و معناداری بین متغیر تحصیلات حسابرسان و تجربه حرفه‌ای حسابرسان با تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. یعنی هر چه تحصیلات و تجربه

حرفه‌ای حسابرسان بیشتر باشد، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال (های) بعد کاهش پیدا می‌کند. اما نکته قابل توجه در این مدل، ضریب به دست آمده برای متغیر تعدیل کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان است که مقدار عددی آن برابر  $0/2334$  است که با توجه به سطح احتمال متناظر به دست‌آمده ( $0/000$ )، به لحاظ آماری معنی دار است. مثبت بودن ضریب متغیر تعدیل کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان در تعامل با سطح تحصیلات حسابرس به این معنی است که تجربه حرفه‌ای حسابرس ارتباط منفی بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تقویت می‌کند. با توجه به معنی داری ضرایب به دست آمده در این آزمون، می‌توان گفت فرضیه دوم پژوهش که نشان‌دهنده نقش تعدیل کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان بر رابطه بین میزان تحصیلات امضاکنندگان گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های است، تأیید می‌شود.

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش ارتباط بین سطح تحصیلات حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر نقش تعدیل کننده تجربه حرفه‌ای حسابرسان در قالب دو فرضیه مجزا با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک، بررسی و برآورد گردید. به‌طور کلی نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد بین سطح تحصیلات حسابرسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی ارتباط منفی و معنی داری وجود دارد؛ بدین مفهوم که با افزایش سطح تحصیلات حسابرسان، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها کاهش پیدا می‌کند. با افزایش سطح تحصیلات، دانش حسابرسان افزایش یافته و توجه آنها به رعایت اخلاق حرفه‌ای هم به صورت فردی و هم بصورت حرفه‌ای افزایش می‌یابد. پابندی حسابرسان به اخلاق حرفه‌ای موجب می‌شود قضاوت حرفه‌ای آن‌ها در چارچوب مسائل اخلاقی صورت گیرد. این امر به حسابرسان کمک می‌کند بهتر بتوانند مواردی مانند اشتباه و تقلب را شناسایی نمایند. بنابراین، افزایش سطح تحصیلات حسابرسان در نهایت موجب کاهش احتمال عدم کشف تحریف صورت‌های مالی در شرکت‌های تحت بررسی می‌شود، در نتیجه احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. نتیجه فرضیه فوق همسو با نتیجه تحقیق زینگ و یانگ و همکاران (۲۰۱۸) است که نشان دادند تحصیلات حسابرسان با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی دارد. همچنین ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵) نشان دادند که با افزایش کیفیت حسابرسی احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت وجه نقد کاهش می‌یابد. اما مغایر با نتیجه تحقیق چی و همکاران (۲۰۱۲) است. آن‌ها دریافتند تحصیلات، تجربه و تخصص حسابرس در صنعت برای صاحبکاران با وضعیت مالی نامناسب با احتمال صدور گزارش مشروط و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت دارد. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود یافتند که افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل را کاهش می‌دهد. البته محققین شواهدی از تأثیر تخصص صنعتی حسابرس بر احتمال تجدید ارائه

صورت‌های مالی سال قبل پیدا نکردند.

بر اساس یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش، تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان با ایفای نقش تعدیل‌کننده، ارتباط بین سطح تحصیلات حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تقویت می‌کند. به عبارتی در شرکت‌های که تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان بیشتر بوده ارتباط منفی قوی‌تری بین سطح تحصیلات حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان موجب تقویت توانایی شناسایی اشتباهات حسابداری، تقلب و در نتیجه تحریف صورت‌های مالی می‌شود. حساب‌رسان با تجربه می‌توانند به مدیریت در کشف هر چه سریع‌تر اشتباهات حسابداری و رعایت استانداردها، قوانین و مقررات کمک نمایند. این امر میزان اشتباهات حسابداری را کاهش داده و باعث می‌شود اشتباه در همان دوره‌ای که اتفاق افتاده اصلاح شده و نیازی به تعدیل سنواتی نباشد، بنابراین تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان با سطح تحصیلات بالا می‌تواند موجب کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شود. نتیجه فرضیه فوق همسو با نتیجه تحقیق زینگ ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) است. آن‌ها دریافتند که تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان می‌تواند رابطه منفی بین تحصیلات حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تقویت کند. همچنین مشابه نتایج تحقیق آیمان و سوکرینسو (۲۰۱۴) است که نشان داد تجربه حساب‌رسان امکان تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود رابطه منفی بین سطح تحصیلات حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود به منظور افزایش اعتماد عمومی نسبت به کیفیت صورت‌های مالی و تقویت شهرت و اعتبار شرکت از حساب‌رسان با سطح تحصیلات بالا استفاده نمایند. با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان بر رابطه بین سطح تحصیلات و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی به مؤسسات حسابداری توصیه می‌شود جهت حفظ صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران جدید با هدف افزایش دانش و تجربه حساب‌رسان، تعامل با سیستم‌های حسابداری، کمیته حسابداری داخلی شرکت‌ها و سایر موسسه‌های حسابداری را بهبود بخشند و در این زمینه از ابزارهای ارتباطی مؤثر بهره‌گیرند. برای پژوهش‌های آتی پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- در این پژوهش رابطه سطح تحصیلات حساب‌رسان با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت؛ پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده سایر ویژگی‌های حساب‌رسان مانند جنسیت و تخصص در صنعت بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گیرد.
- ۲- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی اثربخشی کمیته حسابداری به عنوان متغیر تعدیل‌گر بر رابطه بین ویژگی‌های حساب‌رسان و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گیرد.
- ۳- پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده قدمت موسسه حسابداری با احتمال تجدید ارائه



صورتهای مالی مورد بررسی قرار گیرد.

- ۴- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل گر بر رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی مورد بررسی قرار گیرد.
- ۵- پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی چرخش اجباری و داوطلبانه حسابرس مستقل با احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی مورد بررسی قرار گیرد.

### فهرست منابع

#### الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین، ساری، محمد علی و موسی جوانی قلندری. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی با تاکید بر نقش حسابرسی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۸۵-۱۰۶.
۲. ساریخانی، نصیبه و الهه برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد، فصلنامه حسابداری مالی، ۸(۲۹)، ۱۳۱-۱۰۳.
۳. کردستانی، غلامرضا و عبدالله آزاد. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۸، ۷۳-۶۲.
۴. نیکبخت، محمد رضا و افسانه رفیعی. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران، مجله دانش حسابداری، ۳(۹)، ۱۹۴-۱۶۷.
۵. نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، شماره ۱۲۱، ۳۲-۲۵.

#### ب- منابع انگلیسی:

- 1-Allen, F., Qian, J., Qian, M., (2005). Law, finance, and economic growth in China. J. Financial Econ. 77 (1), 57-116.
- 2-Alleyne, B., Amaria, P., (2013). The effectiveness of corporate culture, auditor education, and legislation in identifying, preventing, and eliminating corporate fraud. Int. J. Bus., Account. Finance 7 (1), 34-62.
- 3-Ashton, A.H., 1991. Experience and error frequency knowledge as potential determinants of audit expertise. Account. Rev. 66 (2), 218-239.
- 4-Banks, J., Mazzonna, F., (2011). The effect of childhood education on old age cognitive abilities: evidence from a regression discontinuity design. Institute for Fiscal Studies Working Paper.
- 5-Bantel, K.A., Jackson, S.E., 1989. Top management and innovations in banking: does the composition of the top team make a difference? Strategic Manage. J. 10 (S1), 107-124.
- 6-Barker III, V.L., Mueller, G.C., (2002). CEO characteristics and firm R&D spending. Manage. Sci. 48 (6), 782-801.
- 7-Becker, G.S., 1962. Investment in human capital: a theoretical analysis. J. Political Econ. 70 (5), 9-49.
- 8-Bernardi, R.A., (1994). Fraud detection: the effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. Auditing: J. Practice Theory 13 (1), 68-84.
- 9-Bonner, S.E., Lewis, B.L., (1990). Determinants of auditor expertise. J. Account. Res. 28, 1-20.
- 10Brown, H.L., Johnstone, K.M., (2009). Resolving disputed financial reporting issues: effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome.

- Auditing: J. Practice Theory 28 (2), 65–92.
- 11-Cacioppe, R., Forster, N., Fox, M., (2008). A survey of managers' perceptions of corporate ethics and social responsibility and actions that may affect companies' success. *J. Bus. Ethics* 82 (3), 681–700.
  - 12-Cahan, S.F., Sun, J., (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *J. Account., Audit. Finance* 30 (1), 78–100.
  - 13-Chang, H., Chen, J., Duh, R.R., Li, S.H., (2011). Productivity growth in the public accounting industry: the roles of information technology and human capital. *Auditing: J. Practice Theory* 30 (1), 21–48.
  - 14-Chen, Y.S., Chang, B.G., Lee, C.C., (2008). The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms. *Int. J. Human Resour. Manage.* 19 (9), 1720–1737.
  - 15-Cheng, Y.S., Liu, Y.P., Chien, C.Y., (2009). The association between auditor quality and human capital. *Manage. Auditing J.* 24 (6), 523–541.
  - 16-Chen, F., Hou, Y., Richardson, G., & Ye, M. (2018). Auditor experience and the timeliness of litigation loss contingency disclosures. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 956–979.
  - 17-Chi, H.Y., Chin, C.L., (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: J. Practice Theory* 30 (2), 201–229.
  - 18-Chi, W., Douthett, E.B., Lisic, L.L., (2012). Client importance and audit partner independence. *J. Account. Public Policy* 31 (3), 320–336.
  - 19-Chin, C.L., Chi, H.Y., (2009). Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemp. Account. Res.* 26 (3), 729–765.
  - 20-Choi, J.H., Wong, T.J., (2007). Auditors' governance functions and legal environments: an international investigation. *Contemp. Account. Res.* 24 (1), 13–46.
  - 21-Dohmen, T., Falk, A., Huffman, D., Sunde, U., (2010). Are risk aversion and impatience related to cognitive ability? *Am. Econ. Rev.* 100(3), 1238–1260.
  - 22-Guan, Y., Su, L.N., Wu, D., Yang, Z., (2016). Do school ties between auditors and client executives influence audit outcomes? *J. Account. Econ.* 61 (2), 506–525.
  - 23-Hitt, M.A., Biermant, L., Shimizu, K., Kochhar, R., (2001). Direct and moderating effects of human capital on strategy and performance in professional service firms: a resource-based perspective. *Acad. Manage. J.* 44 (1), 13–28.
  - 24-Hardies, K., Breesch, D., Branson, J., (2016). Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *Eur.Account. Rev.* 25 (1), 7–34.
  - 25-Ittonen, K., Johnstone, K., Myllymäki, E.R., (2015). Audit partner public-client specialisation and client abnormal accruals. *Eur. Account. Rev.* 24 (3), 607–633.
  - 26-Kallunki, J.P., Niemi, L., Nilsson, H., (2016). Do smarter auditors deliver better audit quality? Archival evidence based on unique IQ data on Swedish auditors. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2604948>.
  - 27-Libby, R., Frederick, D.M., (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *J. Account. Res.* 28 (2), 348–367.
  - 28-Lichtenstein, S., Fischhoff, B., (1977). Do those who know more also know more about how much they know? *Org. Behav. Human Perform.* 20 (2), 159–183.
  - 29-Moroney, R., Carey, P., (2011). Industry-versus task-based experience and auditor performance. *Auditing: J. Practice Theory* 30 (2), 1–18.
  - 30-Nelson, M.W., (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: J. Practice Theory* 28 (2), 1–34.
  - 31-Pennings, J.M., Lee, K., Van Witteloostuijn, A., (1998). Human capital, social capital, and firm dissolution. *Acad. Manage. J.* 41 (4), 425–440.
  - 32-Rest, J.R., Thoma, S.J., (1985). Relation of moral judgment development to formal education. *Develop. Psychol.* 21 (4), 709–714.

- 33-Schultz, T.W., (1960). Capital formation by education. *J. Political Econ.* 68 (6), 571–583.
- 34-Shleifer, A., (2004). Does competition destroy ethical behavior? *Am. Econ. Rev.* 94 (2), 414–418.
- 35-Wally, S., Baum, J.R., (1994). Personal and structural determinants of the pace of strategic decision making. *Acad. Manage. J.* 37 (4), 932–956.
- 36-Jiang, H., Habib, A., & Zhou, D. (2019). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in accounting*, 31(1), 125-135.
- 37-Xingqiang, D., Jingwei, Y., & Fei, H. (2018). Auditor human capital and financial misstatement. *China Journal of Accounting Research*, 31(1), 125-135.
- Zerni, M., (2012). Audit partner specialization and audit fees: some evidence from Sweden. *Contemp. Account. Res.* 29 (1), 312–340.

