

تاثیر اقتصاد کلان بر پارامتر حسابداری و حسابرسی

حسن معینیان^۱، اسد راستین^۲

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی ارشد دماوند، واحد تهران.
^۲ کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی ارشد دماوند، واحد تهران.

نام نویسنده مسئول:

حسن معینیان

چکیده

هدف مطالعه حاضر بررسی تاثیر اقتصاد کلان بر پارامتر حسابداری و حسابرسی در قالب فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدیدارائه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرس می باشد. بر همین اساس تعداد ۹۵ شرکت (۶۶۵ شرکت- سال)، از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، با استفاده از حذف سیستماتیک طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ انتخاب گردید. سپس با استفاده از رویکرد پانلی داده ها در نرم افزار اقتصاد سنجی ایویوز، مدل رگرسیونی چند متغیره پژوهش، تخمین و شواهد پژوهش حاکی از آن است که فعالیت اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر تجدید ارائه صورت های مالی تاثیر معکوس دارد. به عبارتی با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، ارائه مجدد صورت های مالی کاهش می یابد. همچنین در این پژوهش اثر فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر حق الزحمه حسابرس بررسی شد و شواهد گویای این مهم است که با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، حسابرسان حق الزحمه خود را افزایش نمی دهند.

واژگان کلیدی: فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدیدارائه صورت های مالی، حق الزحمه حسابرس.

مقدمه

شواهد حاکی از آن است که بازار سرمایه و اقتصاد کشور به تجدید ارائه صورت های مالی به دلیل اصلاح اشتباه ناشی از شناسایی درآمد یا سود نسبت به سایر دلایل، واکنش شدیدتری نشان می دهند. بنابراین پیش بینی می شود، تجدید ارائه به دلیل اصلاح اشتباه ناشی از شناسایی درآمد واکنش منفی تری از جانب بازار سرمایه و اقتصاد، در پی داشته باشد (گرتسن و همکاران^۱، ۲۰۰۶). شولز^۲ (۲۰۰۸) هم اعتقاد دارد که شدت واکنش منفی بازار و واکنش های اقتصادی در مواردی شدیدتر است که تجدید ارائه صورت های مالی در مواد مرتبط با تقلب یا اثرگذار بر درآمد شرکت باشد.

برای نمونه نتایج پژوهش پالمروس و همکاران^۳ (۲۰۰۴) نشان می دهد که اگر به دلیل تجدید ارائه، سود کاهش یابد، واکنش های اقتصادی بازار در تاریخ اعلان خبر ارائه مجدد، منفی خواهد بود. آن ها یافتند که میانگین نرخ بازده غیرعادی انباشته در طی دوره دو روزه بعد از اعلان خبر تجدید ارائه ۹ درصد کاهش یافته است. نتایج پژوهش های اداره پاسخ گویی دولتی ایالات متحده (۲۰۰۲ و ۲۰۰۶) نشان می دهد که قیمت های سهام تنها چند روز پس از مشخص شدن تجدید ارائه به میزان قابل توجهی سقوط کردند. یکی دیگر از پیامدهای منفی تجدید ارائه و تعدیلات سنواتی، ارتباط منفی آن با واکنش های اقتصادی و اثر آن بر اعتبار حسابرس است. هدف حسابرسان اعتباربخشی به صورت های مالی است و زمانی که صورت های مالی حسابرسی شده دوره های گذشته به دلیل اشتباهات حسابداری قابل توجه بارها تجدید ارائه شود، اعتماد جامعه نسبت به اظهارنظر حسابرسان کاهش می یابد (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۰). پس همانگونه که گفته شد اقتصاد کشور نه تنها بر تجدید ارائه صورت های مالی در سطح شرکت های پذیرفته شده در بورس اثر گذار است، بلکه بر حق الزحمه حسابرسان هم تاثیر مستقیمی بجای می گذارد و انتظار می رود که با افزایش نرخ رشد اقتصادی، حسابرسان، مبالغ پیشنهادی خود را افزایش دهند. با توجه به موارد گفته شده سوال اصلی مطالعه حاضر به شرح زیر می باشد:

آیا با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی بر تصمیم گیری های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است که اتخاذ تصمیم در این زمینه نقش تعیین کننده ای در میزان تحقق درآمدهای اقتصادی و ثمر بخش بودن فعالیت های تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی کشور دارد. که در نهایت می تواند منجر به افزایش رفاه اجتماعی در یک کشور گردد. از طرفی استفاده از ابزارهای حسابرسی سال هاست که در کشورهای مختلف جهان با هدف سنجش کارآمدی تصمیم گیری های مدیریت در شرکت های دولتی و خصوصی متداول شده است (باجلی و همکاران، ۲۰۱۵). ماهیت کار حسابرسی به صورتی است که ارتباط روزانه ی حسابرس با مدیریت شرکت مورد رسیدگی را ایجاب می کند. موافقان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس معتقدند رابطه ی بلند مدت حسابرس - صاحبکار (حسابرس با صاحبکار) ممکن است باعث نزدیکی بیش از حد حسابرس با مدیریت صاحبکار شده و موجب به وجود آمدن یک رابطه ی صمیمانه بین این دو شود. این رابطه ی صمیمانه ممکن است به کوتاه آمدن حسابرس در اختلاف نظرهای پیش آمده در حین کار حسابرسی یا حتی تبانی بین حسابرس و مدیریت صاحبکار منجر شود. تجربه ی رابطه ی شرکت انرون و موسسه ی حسابرسی آرتور اندرسون مثال خوبی برای نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت است. حسابرسان موسسه ی حسابرسی آرتور اندرسون و مشاوران شان، یک دفتر ثابت در ساختمان مرکزی شرکت انرون داشتند. آنان مرتب و به صورت روزانه با مدیریت و کارکنان شرکت انرون در تماس بوده و حتی در فعالیت های تفریحی و خیریه، به صورت مشترک شرکت می کردند. در این شرایط، برای حسابرس بسیار سخت خواهد بود که بتواند کار حسابرسی را به صورتی انجام دهد که سطح مناسبی از تردید حرفه ای حفظ شده و به استقلال حسابرس لطمه وارد نشود. از سوی دیگر، مدیریت هم در موارد اختلاف نظر با حسابرس می تواند از طریق درخواست های دوستانه، امتیاز به دست بیاورد (آرل و همکاران^۴، ۲۰۰۵). ضمن اینکه اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، از دو منظر قابل بررسی است. تداوم انتخاب حسابرس، موجب می شود تا حسابرس به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند، این موضوع، باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی می شود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس، موجب نزدیکی بیش از حد

¹ Gertsen et al

² Schulz

³ Palmrose et al

⁴ Arel, B., Brody, R.G., & Pany, K.

حسابرس به مدیریت صاحب کار می شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد (کمران و همکاران^۵، ۲۰۰۵).

یکی از راه حل های پیشنهاد شده، برای رفع مشکلات بالقوه ناشی از تداوم انتخاب حسابرس، الزامی کردن تعویض ادواری موسسه های حسابرسی است. دیوان محاسبات آمریکا، تعویض ادواری موسسه ی حسابرسی را اعمال محدودیت بر تعداد سال های متوالی که یک موسسه حسابرسی مستقل می تواند صورت های مالی یک شرکت خاص را حسابرسی کند، تعریف کرده است. البته کمران و همکاران (۲۰۰۵) اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی را از منظر دیگری بررسی نموده است. وی استدلال می کند تداوم انتخاب حسابرس موجب می شود تا حسابرس به مرور دانش خاص بیشتری را کسب کند، که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می شود. باجلی و همکاران (۲۰۱۵) اثر فعالیت های اقتصادی را بر تداوم انتخاب حسابرس از دیدگاه خصوصی بررسی می نماید. در برخی مواقع مسئله تداوم حسابرس تبدیل به استعفاءی حسابرس می شود. حسابرسان ممکن است در مواجهه با صاحبکار دارای ریسک بالا مجبور به استعفا شوند، با این حال کناره گیری آن ها منجر به کاهش درآمد موسسه ی حسابرسی می گردد. موسسه های حسابرسی برای کسب سود، همچنین ایجاد اشتغال خود و پایداری مشتری در محیط اقتصادی مجبور به رقابت می باشند. شرایط اقتصادی ضعیف فشارهای مالی زیادی بر موسسه های حسابرسی وارد می کند (نلسون و رومانو^۶، ۲۰۰۹). پس مساله ی ریسک در اشتغال، یک نگرانی عمده برای حرفه حسابرسی می باشد. بر این اساس فرضیه های زیر تبیین می شود:

فرضیه اول: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد.
فرضیه دوم: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، حسابرسان حق الزحمه خود را افزایش نمی دهند.

پیشینه پژوهش

بگلی^۷ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهش خود تحت عنوان ارتباط فعالیت های اقتصادی و واکنش حسابرسان نسبت به ریسک پرداخته اند. این پژوهش شامل دو فرضیه، در هر فرض اول تاثیر فعالیت های اقتصادی بر تجدید ارائه صورت های مالی و واکنش حسابرس و در فرض دوم به بررسی ارتباط حق الزحمه طبیعی حسابرس و فعالیت های اقتصادی پرداخته و شواهد پژوهش حاکی از آن است که بین فعالیت های اقتصادی و تجدید ارائه صورت های و حق الزحمه حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

زوان^۸ و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی که در استرالیا انجام دادند، ضمن بررسی تأثیر مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه بر اشتیاق آنان برای گزارشگری وقوع شکست در رویه های مدیریت ریسک، بررسی نمودند که آیا ارتباط مستحکم حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی، بر این اشتیاق اثر می گذارد یا خیر. همچنین استفاده از مدیریت ریسک بنگاه و نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک بنگاه نیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشانگر این بود که مشارکت بالای حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، بر اشتیاق آنان برای گزارشگری وقوع شکست در رویه مدیریت ریسک به کمیته حسابرسی موثر است. همچنین این طور استنباط شد که ارتباط قوی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی اشتیاق آنان به گزارشگری را افزایش نمی دهد. از دیگر یافته های این پژوهش، به کارگیری مدیریت ریسک بنگاه توسط تعداد رو به رشدی از شرکت می باشد. آنان در انتها نیز از مشارکت حسابرسان داخلی در نقش های اطمینان دهی مدیریت ریسک بنگاه خبر دادند، گرچه برخی از حسابرسان داخلی در فعالیت هایی مشغول بوده اند که می تواند بی طرفی آنان را خدشه دار کند.

کاستانیرا^۹ و همکاران (۲۰۰۹) پژوهشی را با هدف شناسایی عوامل مرتبط با به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در برنامه سالانه حسابرسی ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت های بین المللی و شرکت های عضو بورس اوراق بهادار پرتغال از لحاظ آماری قابل ملاحظه است. آنان همچنین به این نتیجه رسیدند که ارتباطی قوی (اما نه چندان عمده) بین برنامه ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که حسابرسی داخلی به منظور پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمانهای کوچکتر، فعال تر است و در بخش های مالی و خصوصی، مهمتر است.

⁵ Cameran, M., Di Vincenzo, D., and Merlotti, E

⁶ Nelson, & Rountree

⁷ Bagley

⁸ Zwaan

⁹ Castanheira

وکیلی فرد و مران جوری (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه کاری حسابداری در ایران پرداختند. هدف اصلی این پژوهش آزمون رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه کاری حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده، که بر اساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۴۹ شرکت طی دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ انتخاب گردید. برای اندازه گیری محافظه کاری از مدل های گیولی و هین، و مدل خان و واتز استفاده شده است. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون داده های ترکیبی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می دهد که بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه کاری حسابداری در کلیه شرکت های مورد مطالعه رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) به بررسی عوامل موثر بر ارزش افزوده حسابرِس داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش، هشت عامل تأثیرگذار بر ایجاد ارزش افزوده حسابرِس داخلی مورد بررسی قرار گرفت. یافته های این پژوهش نشان داد که جایگاه سازمانی، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش های نوین بر اثربخشی حسابرِس داخلی تأثیر دارند و منجر به ایجاد ارزش افزوده حسابرِس داخلی می شوند. همچنین نتایج نشان داد که تفاوت معناداری بین دیدگاه مدیران و دیدگاه حسابرسان داخلی در رابطه با عوامل موثر بر ارزش افزایی حسابرِس داخلی وجود دارد.

الگوی پژوهش

فرضیه اول پژوهش به بررسی رابطه تجدید ارائه صورت های مالی و وضعیت اقتصادی می پردازد. مدل آزمون این فرضیه برگرفته از پژوهش باجلی و همکاران (۲۰۱۵) می باشد. این فرض در قالب رابطه (۱) به شرح زیر سنجیده شده است:

رابطه (۱)

$$RES_{it} = \alpha_0 + \beta_1 ECON_{it} + \beta_2 ICWEAK_{it} + \beta_3 ECON_{it} * ICWEAK_{it} + \beta_4 AS_{it} + \beta_5 CSIZE_{it} + \beta_6 BKMK_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} SPEC_{it} + \beta_{11} CEO_{it} + \beta_{12} BIG_{it} + \beta_{13} AINDEP_{it} + \beta_{14} INDEP_{it} + \beta_{15} ABRETAN_{it} + \epsilon_{it}$$

در این رابطه:

RES : تجدید ارائه صورت های مالی

ECON : فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران

ICWEAK : دوره تصدی حسابرِس

AS : انتشار استاندارد های حسابرِس

CSIZE : اندازه صاحبکار

BKMK : ارزش دفتری سهام به ارزش بازار سهام

LEV : اهرم مالی

ROA : بازده دارایی ها

LOSS : زیاندهی

SPEC : تخصص حسابرِس

CEO : تغییر مدیر عامل

BIG : نوع حسابرِس شرکت

AINDEP : استقلال کمیته حسابرِس

INDEP : استقلال حسابرِس

ABRETAN : بازده غیر عادی سهام

ϵ : خطای مدل

فرضیه دوم پژوهش به بررسی رابطه حق الزحمه حسابرِس وضعیت اقتصادی می پردازد. مدل آزمون این فرضیه برگرفته از پژوهش باجلی و همکاران (۲۰۱۵) می باشد. این فرض در قالب رابطه (۲) به شرح زیر سنجیده می شود:

رابطه (۲)

$$\ln(FEE)_{it} = \alpha_0 + \beta_1 ECON_{it} + \beta_2 ICWEAK_{it} + \beta_3 ECON_{it} * ICWEAK_{it} + \beta_4 AS_{it} + \beta_5 CSIZE_{it} + \beta_6 BKMK_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} SPEC_{it} + \beta_{11} CEO_{it} + \beta_{12} BIG_{it} + \beta_{13} AINDEP_{it} + \beta_{14} INDEP_{it} + \beta_{15} ABRETAN_{it} + \epsilon_{it}$$

در این رابطه:

In(FEE) : حق الزحمه حسابرس
 ECON : فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران
 ICWEAK : دوره تصدی حسابرس
 AS : انتشار استاندارد های حسابرسی
 CSIZE : اندازه صاحبکار
 BKMK : ارزش دفتری سهام به ارزش بازار سهام
 LEV : اهرم مالی
 ROA : بازده دارایی ها
 LOSS : زیاندهی
 SPEC : تخصص حسابرس
 CEO : تغییر مدیر عامل
 BIG : نوع حسابرس شرکت
 AINDEP : استقلال کمیته حسابرسی
 INDEP : استقلال حسابرس
 ABRETAN : بازده غیر عادی سهام
 E : خطای مدل

نحوه سنجش هر یک از متغیرهای این دو رابطه در ادامه بیان شده است.

متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته پژوهش حاضر عبارتند از تجدید ارایه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرس که نحوه سنجش آن به شرح زیر می باشد.

تجدید ارائه صورت های مالی (RES_{it}) : در این پژوهش تجدید ارائه صورت های مالی به عنوان اولین متغیر وابسته می باشد. این متغیر یک متغیر دوجویی می باشد و به صورت دوگانه مورد بررسی قرار می گیرد، که در صورت تجدید ارائه صورت های مالی عدد «یک» و در مقابل آن عدم تجدید ارائه صورت های مالی عدد «صفر» را اختیار می کند.
 حق الزحمه حسابرس ($Ln(FEE)_{it}$) : دومین متغیر وابسته پژوهش، حق الزحمه حسابرس می باشد. حق الزحمه حسابرس، از جمع لگاریتم پرداختی به حسابرس بدست می آید و به شرح رابطه (۳) محاسبه می شود.
 رابطه (۳)

$$Audit\ fees_{it} = Ln(FEE_{it})$$

که در رابطه فوق:

$Audit\ fees_{it}$: حق الزحمه حسابرس در شرکت i در دوره t
 $Ln\ FEE_{it}$: لگاریتم پرداختی شرکت i در دوره t به حسابرس

متغیر مستقل

فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران ($ECON_{it}$) : متغیر مستقل این پژوهش فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران می باشد. این متغیر با استفاده از نرخ رشد اقتصادی سنجیده می شود. نرخ رشد اقتصادی که به عنوان نماینده فعالیت های اقتصادی کشور می باشد و با استفاده از اطلاعات گزارش شده در بانک اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بدست می آید.

متغیرهای کنترلی

دوره تصدی حسابرس ($ICWEAK_{it}$) : دوره تصدی حسابرس عبارت از تعداد سال هایی است که یک حسابرس در استخدام یک صاحبکار واحد می باشد.

انتشار استانداردهای حسابرسی (AS_{it}) : انتشار استاندارد های حسابرسی یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که اگر سال مورد نظر قبل از انتشار استاندارد های حسابرسی باشد، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر.
 اندازه صاحبکار ($CSIZE_{it}$) : اندازه صاحبکار با استفاده از لگاریتم طبیعی حقوق صاحبان سهام به شرح رابطه (۴) محاسبه می شود.

رابطه (۴)

$$CSIZE_{it} = \ln(Equity_{it})$$

که در رابطه فوق:

$CSIZE_{it}$: اندازه شرکت i در دوره t

$\ln Equity_{it}$: لگاریتم طبیعی جمع حقوق صاحبان سهام شرکت i در دوره t

نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار ($BKMK_{it}$): ارزش دفتری سهام به ارزش بازار سهام با استفاده از نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار سهام به شرح رابطه (۵) محاسبه می شود.

رابطه (۵)

$$BKMK_{it} = \text{Total Book value}_{it} / \text{Total Market value}_{it}$$

که در رابطه فوق:

$BKMK_{it}$: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت i در دوره t

$\text{Total Book value}_{it}$: ارزش دفتری سهام شرکت i در دوره t

$\text{Total Market value}_{it}$: ارزش بازار سهام شرکت i در دوره t

اهرم مالی (LEV_{it}): اهرم مالی که نشان دهنده ی این موضوع است که چه بخش از دارایی ها از محل بدهی یا حقوق صاحبان سهام تامین شده است و عبارت است از نسبت جمع بدهی ها به جمع دارایی ها که به شرح رابطه (۶) محاسبه می شود.

رابطه (۶)

$$LEV_{it} = \text{Total Debet}_{it} / \text{Total Assets}_{it}$$

که در رابطه فوق:

LEV_{it} : اندازه شرکت i در دوره t

Total Debet_{it} : جمع بدهی های شرکت i در دوره t

Total Assets_{it} : جمع دارایی های شرکت i در دوره t

بازده دارایی ها (ROA_{it}): بازده دارایی ها از طریق نسبت سود خالص به جمع دارایی ها بدست می آید. نرخ بازده دارایی ها به شرح رابطه (۷) محاسبه می شود.

رابطه (۷)

$$ROA_{it} = \text{Ernings}_{it} / \text{Total Assets}_{it}$$

که در رابطه فوق:

ROA_{it} : نرخ بازده دارایی ها شرکت i در دوره t

Ernings_{it} : سود خالص شرکت i در دوره t

Total Assets_{it} : جمع دارایی ها شرکت i در دوره t

زیاندهی ($LOSS_{it}$): زیاندهی یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که اگر در پایان سال مالی زیان گزارش شود عدد یک و در غیر اینصورت صفر.

تخصص حسابرس ($SPEC_{it}$): تخصص حسابرس یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که در صورت انتخاب حسابرس متخصص در صنعت، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می کند. تخصص حسابرس به شرح رابطه (۸) محاسبه می شود.

رابطه (۸)

$$SPEC_{it} = \text{Total Assets Company}_{it} / \text{Total Assets Industry}_{it}$$

که در رابطه فوق:

$SPEC_{it}$: تخصص حسابرس در صنعت حسابرسی برای شرکت i در دوره t

$\text{Total Assets Company}_{it}$: مجموع دارایی های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی i در صنعت خاص در دوره t

$\text{Total Assets Industry}_{it}$: مجموع دارایی های تمام صاحبکاران در صنعت خاص در دوره t

مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آن ها (طبق معادله فوق) بیش از $1/2 \times$ (تعداد شرکت های موجود در صنعت/۱) باشد (پالمروس، ۱۹۸۶). اگر حسابرس متخصص صنعت باشد عدد ۱، در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص می یابد.

تغییر مدیر عامل (CEO_{it}): تغییر مدیر عامل یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که اگر شرکت با تغییر مدیر عامل مواجه باشد، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

نوع حسابرس (BIG_{it}): نوع حسابرس یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی بوده، عدد یک و در غیر اینصورت (موسسه حسابرسی) عدد صفر تعلق می گیرد.

استقلال کمیته حسابرسی ($AINDEP_{it}$): استقلال کمیته حسابرسی یک متغیر مجازی می باشد. نحوه سنجش آن بدین صورت است که اگر بیش از نیمی از حسابران عضو کمیته حسابرسی باشند، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

استقلال حسابرس ($INDEP_{it}$): استقلال حسابرس به شرح رابطه (۹) محاسبه می شود:

رابطه (۹)

$$INDEP_{it} = 1 - (\ln(FEE))$$

که در رابطه فوق:

$INDEP_{it}$: استقلال حسابرس i در دوره $t-1$

$\ln(FEE)_{it}$: درصد حق الزحمه پرداختی به حسابرس در شرکت i در دوره $t-1$

بازده غیر عادی سهام ($ABRETAN_{it}$): بازده غیر عادی سهام عبارت از اختلاف بازده بازار و بازده شرکت که به شرح رابطه (۱۰) محاسبه می شود.

رابطه (۱۰)

$$ABRETAN_{it} = \text{Company Returns}_{it} - \text{Market Returns}_{it}$$

که در رابطه فوق:

$ABRETAN_{it}$: نرخ بازده غیر عادی سهام شرکت i در دوره t

$\text{Company Returns}_{it}$: نرخ بازده شرکت i در دوره t

شایان ذکر است که بازده سالانه سهام برای شرکت از بانک اطلاعاتی ره آورد نوین استخراج خواهد شد و فرمولی که برای بازده سهام در ره آورد نوین تعریف شده است، به شرح رابطه (۱۱) می باشد.

رابطه (۱۱)

$$R_{i,t} = \frac{(1 + \alpha)P_{i,t} - P_{i,t-1} - \alpha(1000) + (1 + \alpha)D_{i,t}}{P_{i,t-1} + \alpha(1000)}$$

در این رابطه:

$R_{i,t}$: بازده واقعی سهام شرکت i در دوره t

$P_{i,t}$: قیمت سهام شرکت i در انتهای دوره

$P_{i,t-1}$: قیمت سهام شرکت i در ابتدای دوره

$D_{i,t}$: منافع مالکیت سهام شرکت i در دوره t (سود نقدی هر سهم)

α : درصد سهام جایزه شرکت

(مبلغ اسمی هر سهم در ایران ۱۰۰۰ ریال است)

$\text{Market Returns}_{it}$: نرخ بازده ها بازار برای شرکت i در دوره t

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۴ به مدت هفت سال بوده است. در پژوهش حاضر، برای تعیین نمونه آماری، از رابطه یا مدل خاصی جهت برآورد حجم نمونه و نمونه گیری استفاده نشده است بلکه، از روش حذفی سیستماتیک که در اغلب پژوهش های حسابداری و مدیریت مالی مرسوم است استفاده می شود. در این روش، محدودیت ها و شرایط زیر توسط پژوهشگر اعمال شده است تا به نمونه مطلوب پژوهش دست پیدا شود:

- ۱- به منظور قابلیت مقایسه داشتن داده ها و متغیرها، شرکت هایی که پایان سال مالی آن ها ۲۹ یا ۳۰ اسفند ماه نیست حذف شده اند.
- ۲- بانک ها و موسسات مالی و شرکت های سرمایه گذاری مالی به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت آن ها از سایر واحدهای تجاری حذف شده اند.
- ۳- شرکت هایی که در طول دوره مورد بررسی همه داده های لازم برای محاسبه متغیرها را نداشته اند حذف شدند.

۴- شرکت ها باید قبل از سال ۱۳۸۸، در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و در طی دوره ی زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند. دلیل این امر آن است که تعداد نمونه ی آماری در سال های مورد بررسی، برابر باشد. با بررسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اعمال شرایط و محدودیت های فوق تعداد ۹۵ شرکت جهت برآورد مدل ها و آزمون فرضیه های پژوهش انتخاب شده اند.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

پس از جمع آوری داده ها و محاسبه متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، پارامترهای توصیفی هر متغیر به صورت مجزا محاسبه شده است. این پارامترها شامل اطلاعات مربوط به شاخص های مرکزی نظیر میانگین، میانه، کمینه و بیشینه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص های پراکندگی همچون انحراف معیار، چولگی و کشیدگی است. با توجه به مطالب بیان شده در فصل سوم داده های این پژوهش از نوع ترکیبی می باشد. جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی را برای ۹۵ شرکت عضو نمونه آماری در بورس برای دوره هفت (۷) ساله نشان می دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای مدل پژوهش

INV	SELLASSET	LOSS	ROA	LEV	BKMK	CSIZE	AS	ECON	ICWEAK	RES	نماد
اموال، تجهیزات، ماشین آلات تقسیم بر جمع داراییها	نسبت جمع فروش به جمع درایی ها	زیان	بازده دارایی ها	اهرم مالی	ارزش دفتری سهام به ارزش بازار سهام	اندازه صاحبکار	انتشار استاندارد های حسابرسی	فعالیت های اقتصادی کشور	دوره تصدی حسابرس	تجدید ارائه صورت های مالی	متغیر
0.231879	0.862173	0.142857	0.099022	0.625670	0.469379	13.48824	0.428571	0.012962	3.114286	0.180451	میانگین
0.188112	0.735800	0.000000	0.081300	0.631320	0.467730	13.41922	0.000000	0.030000	3.000000	0.000000	میانه
0.870729	5.144274	1.000000	1.681740	2.077510	4.375110	18.53460	1.000000	0.065900	9.000000	1.000000	بیشترین
0.000000	0.016052	0.000000	-2.443700	0.012730	-16.30299	10.03122	0.000000	-0.054000	1.000000	0.000000	کمترین
0.171230	0.635776	0.350191	0.183781	0.257861	1.197670	1.338552	0.495244	0.036787	1.922173	0.384852	انحراف معیار

AREC	ASSETS	NUMWK	LAF	ABRETAN	INDEP	AINDEP	BIG	CEO	SPEC	نماد
لگاریتم طبیعی مطالبات و حساب های دریافتنی	دارایی ها	اموال، تجهیزات و ماشین لات	حق الزحمه حسابرس	بازده غیر عادی سهام	استقلال حسابرس	استقلال کمیته حسابرسی	حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی	تغییر مدیر عامل	تخصص حسابرس	متغیر
4.889434	5.858163	5.080731	6.583620	-0.382840	0.998259	0.198496	0.236090	0.569925	0.403008	میانگین
5.018026	5.827891	5.012120	6.473890	-0.319660	0.998910	0.000000	0.000000	1.000000	0.000000	میانه
7.347801	8.049476	7.423540	11.25728	6.767780	0.999990	1.000000	1.000000	1.000000	1.000000	بیشترین
0.000000	4.356504	2.890980	4.488640	-3.864230	0.961820	0.000000	0.000000	0.000000	0.000000	کمترین
1.126563	0.581480	0.648240	0.918481	1.500777	0.002577	0.399168	0.424998	0.495459	0.490871	انحراف معیار

منبع: یافته های پژوهش

از بین شاخص های مرکزی بیان شده میانگین مهم ترین آن ها محسوب می شود که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است. برای مثال میانگین تجدید ارائه صورت های مالی برابر با ۰,۱۸۰۴۵۱ می باشد که نشان می دهد بیشتر داده های مربوط به این متغیر در حول این نقطه تمرکز یافته اند. میانه یکی دیگر از شاخص های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می دهد. همان گونه که در جدول (۱) مشاهده می شود میانه متغیر دوره تصدی حسابرسان برابر با ۳,۰۰۰۰۰۰ است که نشان می دهد نیمی از داده های این متغیر کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار می باشد. همچنین انحراف معیار متغیر ها برابر با صفر نبوده و در طی قلمرو زمانی پژوهش بیشترین مقدار متعلق به اندازه صاحبکار که برابر با ۱۸,۵۳۴۶۰ بوده و کمترین مقدار متعلق به ارزش دفتری سهام به رزش بازار سهام که برابر با ۱۶,۳۰۲۹۹ - می باشد.

نتایج تخمین مدل ها و فرضیه های پژوهش

پس از انجام آزمون های آماری لازم، به منظور تعیین به کارگیری داده ها و اطمینان از صحت الگوی برازش شده، نتایج نهایی حاصل از تخمین مدل های پژوهش در ادامه ارائه می گردد.

جدول (۲): نتایج مربوط به تخمین مدل اول پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال
دوره تصدی حسابرسان	ICWEAK	-0.023302	0.008361	-2.787033	0.0055
فعالیت های اقتصادی	ECON	-2.589985	0.998038	-2.595076	0.0097
همکنشی فعالیت های اقتصادی و دوره تصدی حسابرسان	ECON*ICWEAK	0.641239	0.252433	2.540235	0.0113
انتشار استاندارد های حسابرسان	AS	0.231195	0.034345	6.731611	0.0000
اندازه صاحبکار	CSIZE	0.009198	0.014963	0.614689	0.5390
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	BKMK	0.000491	0.013019	0.037675	0.9700
اهرم مالی	LEV	-0.009545	0.083168	-0.114767	0.9087
بازده دارایی ها	ROA	-0.075886	0.056194	-1.350431	0.1773
زیاندهی	LOSS	-0.102296	0.042453	-2.409632	0.0162
تخصص حسابرسان	SPEC	0.012310	0.038965	0.315927	0.7522
تغییر مدیر عامل	CEO	-0.032045	0.039752	-0.806126	0.4205
نوع حسابرسان	BIG	-0.035809	0.048063	-0.745038	0.4565
استقلال کمیته حسابرسان	AINDEP	-0.091027	0.033250	-2.737670	0.0064
استقلال حسابرسان	INDEP	-1.524350	3.056878	-0.498663	0.6182
بازده غیر عادی سهام	ABRETAN	0.001321	0.007327	0.180279	0.8570
ضریب ثابت	C	1.628670	2.978993	0.546718	0.5848
آماره F : ۷,۲۵۳۰۰۹					
سطح معناداری آماره F : ۰/۰۰۰۰۰۰					
ضریب R : ۰,۱۴۳۵۶۸					
آماره دوربین واتسون ۱,۶۵۷۱۸۷					
تعداد مشاهدات ۶۶۵					

منبع: یافته های پژوهش

جدول (۳): نتایج مربوط به تخمین مدل دوم پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال
دوره تصدی حسابرِس	ICWEAK	0.016329	0.009468	1.724683	0.0851
فعالیت های اقتصادی	ECON	0.169925	0.157952	1.075799	0.2825
همکنشی فعالیت های اقتصادی و دوره تصدی حسابرِس	ECON*IC WEAK	-0.220340	1.350292	-0.163179	0.8704
انتشار استاندارد های حسابرِس	AS	-0.721078	0.396782	-1.817316	0.0697
اندازه صاحبکار	CSIZE	-0.103232	0.038935	-2.651414	0.0082
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	BKMK	2.062054	0.883562	2.333797	0.0200
اهرم مالی	LEV	0.022870	0.016111	1.419506	0.1563
بازده دارایی ها	ROA	-0.391562	0.677802	-0.577694	0.5637
زیاندهی	LOSS	-0.277884	0.132833	-2.091974	0.0369
تخصص حسابرِس	SPEC	-0.069928	0.154702	-0.452016	0.6514
تغییر مدیر عامل	CEO	0.230904	0.035102	6.578001	0.0000
نوع حسابرِس	BIG	-0.457788	0.205568	-2.226940	0.0264
استقلال کمیته حسابرِس	AINDEP	0.059759	0.106223	0.562585	0.5739
استقلال حسابرِس	INDEP	0.079196	0.046382	1.707461	0.0883
بازده غیر عادی سهام	ABRETAN	0.056386	0.035905	1.570418	0.1169
ضریب ثابت	C	-0.704383	0.315554	-2.232211	0.0260
آماره F : ۱۳,۸۱۵۷۳					
سطح معناداری آماره F : ۰/۰۰۰۰۰۰					
ضریب R : ۰,۷۳۹۴۸۲					
آماره دوربین واتسون ۱,۵۶۷۷۹۴۵					
تعداد مشاهدات ۶۶۵					

منبع: یافته های پژوهش

فرضیه اول پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه صفر: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدید ارائه صورت های مالی کاهش نمی یابد.

فرضیه مقابل: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد.

براساس جدول (۲) نتایج نشان می دهد، سطح معناداری برای فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران برابر است با (۰,۰۰۹۷) که این مقدار از سطح معناداری ۰/۰۵ کمتر بوده و از این رو می توان نتیجه گرفت، فعالیت اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر تجدید ارائه صورت های مالی تاثیر معنی دار دارد. به عبارتی بین فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین ضریب فعالیت اقتصادی در بازار سرمایه ایران برابر با (۲,۵۸۹۹۸۵-) است این مقدار که گویای اثر منفی فعالیت اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر تجدید ارائه صورت های مالی می باشد. به عبارتی با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. به عبارتی با افزایش یک درصد در میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، ۲,۵۸۹۹۸۵ درصد تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. در نتیجه فرض صفر رد شده و فرضیه اول پژوهش پذیرفته می شود.

فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه صفر: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، حسابرسان حق الزحمه خود را افزایش نمی دهند.

فرضیه مقابل: با افزایش میزان فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران، حسابرسان حق الزحمه خود را افزایش می دهند.

براساس جدول (۳) نتایج نشان می‌دهد، سطح معناداری برای فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران برابر است با (۰,۲۸۲۵) می باشد، که بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ بوده و از این رو می‌توان نتیجه گرفت، فعالیت اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر حق الزحمه حسابرس تاثیر معنی دار ندارد. در نتیجه فرض صفر تایید شده و فرض دوم پژوهش رد می‌شود.

همچنین بر اساس جدول (۲) و (۳) نتایج نشان می‌دهد، سطح معناداری برای متغیر دوره تصدی حسابرس به ترتیب (۰,۰۰۵۵) و (۰,۰۸۵۱) که در مدل اول معنادار و در مدل دوم (در سطح خطای ۱۰٪) معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر انتشار استاندارد های حسابرسی به ترتیب (۰,۰۰۰۰) و (۰,۰۶۹۷) که در مدل اول معنادار و در مدل دوم (در سطح خطای ۱۰٪) معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر اندازه صاحبکار به ترتیب (۰,۵۳۹۰) و (۰,۰۰۸۲) که در مدل اول معنادار نشده و در مدل دوم (در سطح خطای ۱۰٪) معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری به ترتیب (۰,۹۷۰۰) و (۰,۰۲۰۰) که در مدل اول معنادار نشده و در مدل دوم معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر اهرم مالی به ترتیب (۰,۹۰۸۷) و (۰,۱۵۶۳) که در مدل اول و در مدل دوم معنادار نمی باشد، سطح معناداری برای متغیر بازده دارایی ها به ترتیب (۰,۱۷۷۳) و (۰,۵۶۳۷) که در مدل اول و در مدل دوم معنادار نمی باشد، سطح معناداری برای متغیر زیاندهی به ترتیب (۰,۰۱۶۲) و (۰,۰۳۶۹) که در مدل اول و در مدل دوم معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر تخصص حسابرس به ترتیب (۰,۷۵۲۲) و (۰,۶۵۱۴) که در مدل اول و در مدل دوم معنادار نمی باشد، سطح معناداری برای متغیر تغییر مدیر عامل به ترتیب (۰,۴۲۰۵) و (۰,۰۰۰۰) که در مدل اول معنادار نمی باشد و در مدل دوم معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر نوع حسابرس به ترتیب (۰,۴۵۶۵) و (۰,۰۲۶۴) که در مدل اول معنادار نمی باشد و در مدل دوم معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر استقلال کمیته حسابرسی به ترتیب (۰,۰۰۶۴) و (۰,۵۷۳۹) که در مدل اول معنادار و در مدل دوم معنادار نمی باشد، سطح معناداری برای متغیر استقلال حسابرس به ترتیب (۰,۶۱۸۲) و (۰,۰۸۸۳) که در مدل اول معنادار نمی باشد و در مدل دوم (در سطح خطای ۱۰٪) معنادار می باشد، سطح معناداری برای متغیر بازده غیر عادی سهام به ترتیب (۰,۸۵۷۰) و (۰,۱۱۶۹) که در مدل اول و در مدل دوم معنادار نمی باشد.

نتیجه گیری

پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با ماهیت توصیفی است و با استفاده از تحلیل اطلاعات به دست آمده از صور های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته است. جامعه ی آماری پژوهش کل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه ی پژوهش شامل 95 شرکت بوده است که از طریق روش حذفی گزینش شده اند. شرکت های مذکور برای دوره نه ساله ی 1388 تا 1394 مورد مطالعه قرار گرفته است. برای بررسی رابطه ی بین متغیرهای مستقل و وابسته مراحل زیر به ترتیب انجام شده است:

- □ تدوین فرضیه های پژوهش با توجه به ادبیات و پیشینه ی پژوهش، که شامل دو فرضیه بوده است.
- □ گزینش شرکت های نمونه بر اساس شرایط یاد شده در فصل سم که به تعداد 95 شرکت بوده اند.
- □ گردآوری داده های مورد نیاز با استفاده از نرم افزارهای موجود، سایت ها، مجلات و سایر منابع اطلاعاتی از سال 1388 تا 1394 و انتقال داده های پژوه به نرم افزار و محیط اطلاعاتی اکسل.
- □ پردازش و دسته بندی داده های گردآوری شده و محاسبه ی اطلاعات و متغیرهای مورد نیاز و انجام آزمون های آماری و بررسی اطلاعات به کمک نرم افزار Eviews.

□ □ تجزیه و تحلیل خروجی آزمون های آماری و تشریح نتایج آزمون فرضیه ها.

در پژوهش حاضر، برای رد یا عدم رد فرضیه ی پژوهش، از آزمون های آماری و مدل رگرسیونی چند متغیره که برگرفته از مدل باجلی و همکاران (2015) بوده، استفاده شد. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه های پژوهش در سطح آمار استنباطی نشان داده شد. بر اساس این نتایج فرضیه تایید شده، که این فرضیه، پیرامون اثر فعالیت های اقتصادی بر ارائه مجدد صورت های و حق الزحمه حسابر در بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت.

آزمون فرضیه اول پژوهش رابطه فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران و تجدید ارائه صور های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار داد. بر اساس نتایج به دست آمده فعالیت های اقتصادی بر تجدید ارائه صور های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معکوس و معناداری دارد. در نتیجه فرض اول پژوهش پذیرفته می شود. نتیجه این فرضیه با پژوهش باجلی و همکاران (2015) همخوانی دارد.

آزمون فرضیه دوم پژوهش رابطه فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران و حق الزحمه حسابر در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار داد. بر اساس نتایج به دست آمده فعالیت های اقتصادی بر حق الزحمه حسابر در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری ندارد. در نتیجه فرض دوم پژوهش پذیرفته نمی شود. نتیجه این فرضیه با پژوهش باجلی و همکاران (2015) همخوانی ندارد.

محدودیت های پژوهش

- همواره گام نهادن در راه رسیدن به هدف، با محدودیت هایی همراه است که باعث می شود رسیدن به هدف مورد نظر با کندی همراه شود. پژوهش نیز به عنوان فرآیندی در جهت نیل به هدف حل مسئله پژوهش، از این امر مستثنی نیست. لذا در این قسمت با ارائه محدودیت های پژوهش، سعی بر آن است که به خواننده این پیام داده شود تا بتواند در تعمیم نتایج پژوهش با آگاهی بیشتری عمل کند و در مورد فرآیند پژوهش قضاوت عادلانه ای داشته باشد. در این راستا، محدودیت های پژوه حاضر به شرح زیر قابل ذکر است:
- (۱) سنجش متغیر حق الزحمه حسابر یکی از دشوارترین مراحل سخت این پژوهش بوده است. این متغیر با استفاده از پیوست صور های مالی جمع آوری شده و تک به تک صور های مالی استخراج و رقم حق الزحمه حسابر از آن ها گردآوری شده است. نبود یک پایگاه داده که حق الزحمه حسابر را گزارش کند، به عنوان اصلی ترین محدودیت پژوهش حاضر می باشد.
 - (۲) نتایج پژوهش حاضر با استفاده از داده های شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است و کلیه شرکت ها را مورد بررسی قرار نداده است، لذا در تعمیم نتایج حاصل از پژوهش به کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، باید احتیاط لازم به عمل آید.
 - (۳) ناقص بودن اطلاعات مربوط به صور های مالی برخی از شرکت های پذیرفته شده در بورس، به دلایلی نظیر مخدوش بودن فایل های موجود آن ها و در نتیجه حذف آن ها از جامعه آماری مورد بررسی.
 - (۴) عدم استفاده از اطلاعات شرکت های غیر بورسی به دلیل عدم امکان دسترسی به آن ها.

۵) داده های استخراج شده از صور های مالی شرکت ها، از بابت تورم تعدیل نگردیده است. در صور تعدیل اطلاعات مذکور، ممکن است نتایج متفاوتی از نتایج فعلی حاصل شود.

۶) با توجه به اینکه قلمرو زمانی پژوهش، سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ بوده است، باید در تعمیم نتایج به دوره های قبل و بعد از آن، جنبه احتیاط رعایت گردد.

(۷)

پیشنهادهای پژوهش

نتایج فرضیه های پژوهش نشان داد که فعالیت های اقتصادی در بازار سرمایه ایران بر تجدیدارائه صورت های مالی اثر معناداری دارد. ولی بر حق الزحمه حسابرسی بی تاثیر است. بر این اساس به سیاستمداران و اقتصاددان پیشنهاد می شود که شرایط اقتصادی کشور را در حالت تعادلی رو به رشد قرار دهند. چرا که وضعیت رو به بهبود نرخ رشد اقتصادی، منجر به کاهش تجدیدارائه صورت های مالی خواهد شد.

مبنتی بر فرضیه اول به جامعه اقتصادی در ایران پیشنهاد می شود که سعی کنند نرخ رشد اقتصادی را در حالت بالایی نگهدارند، چرا که با بالا بودن این نرخ، تجدید ارائه صورت های مالی طی دوره های آتی کاهش می یابد.

مبنتی بر فرضیه دوم به جامعه اقتصادی در ایران پیشنهاد می شود که، بهتر است که نرخ رشد اقتصادی را جهت کاهش ارائه مجدد بالا نگهدارند ولی کاهش یا افزایش این نرخ بر حق الزحمه حسابسان اثر گذار نیست.

پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

در این بخش، پیشنهادهایی جهت انجام پژوه های آتی بدین شرح ارائه می گردد:

بررسی تأثیر نرخ رشد اقتصادی بر ویژگی های کمیته حسابرسی.

بررسی نرخ رشد اقتصادی بر تخصص حسابرس.

بررسی نرخ رشد اقتصادی بر تاخیر گزارش حسابرسی.

سنجش نرخ رشد اقتصادی با دیگر معیارهای خارج از این پژوهش بر حق الزحمه حسابرس.

سنجش نرخ رشد اقتصادی با دیگر معیارهای خارج از این پژوهش بر چرخش حسابرس.

منابع و مراجع

- [۱] استانداردهای حسابداری ایران، (۱۳۸۶) ناشر: سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها، نویسنده: کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی.
- [۲] اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۲۰۱.
- [۳] بنی مهد بهمن (۱۳۹۰) بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرسان، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳ صص ۵۹ الی ۸۳
- [۴] پورحیدری امید، امید رضایی، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم.
- [۵] تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲ .
- [۶] حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. ص ص ۷۲ تا ۹۶.
- [۷] حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۹). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. ص ص ۷۲ تا ۹۶.
- [۸] خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. ص ص ۹۲-۷۶ .
- [۹] رجبی، روح الله و محمدی خشویی، حمزه (۱۳۸۷) هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵ شماره ۵۳
- [۱۰] رجبی، روح الله. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- [۱۱] سجادی سیدحسین و زارعی رضا (۱۳۸۶) تاثیر ویژگی های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۹، صص ۶۷ الی ۹۰
- [۱۲] شاکری حسین آباد عباس، (۱۳۸۵)، تحلیلی نظری در مورد نظام قیمت ها، پژوهشنامه اقتصادی.
- [۱۳] شریعت پناهی، سیدمجید، و کاظمی، حسین. (۱۳۸۹) تأثیر ارائه مجدد صورتهای مالی بر محتوای اطلاعاتی سود، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۸۱
- [۱۴] کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۱) استانداردهای حسابداری، چاپ شانزدهم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- [۱۵] کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۳)، "استانداردهای حسابداری ایران"، سازمان حسابرسی
- [۱۶] کردستانی، غلامرضا، آزاد، عبدالله و کاظمی، محبوبه، (۱۳۸۹)، "آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه"، تحقیقات حسابداری، شماره ۷۳-۶۲
- [۱۷] لیثی، علیرضا (۱۳۸۷)، بررسی مشخصه هاو دیدگاه های کاربران گزارشات سالانه، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران
- [۱۸] موسوی، سید علیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال سوم. شماره ۱۰. ص ص ۱۷۳-۱۴۱
- [۱۹] نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). «بررسی رابطه ی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». فصلنامه ی تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ی ۹

[۲۰] نیکبخت، محمدرضا، رفیعی، افسانه (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران"، مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۶۷-۱۹۴.

[۲۱] نیکخواه آزاد، (۱۳۷۹) مفاهیم بنیادی حسابرسی. کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱

[۲۲] وکیلی فرد، حمیدرضا؛ مران جوری، مهرا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری حسابداری. فصلنامه پژوهش های تجربی دانشگاه الزهرا.

- [23] Arel, B., R., G. Brody., and K. Pany. (2005). "Audit firm rotation and audit quality". The CPA Journal 2005 75(1): 36-39.
- [24] Cameran, Prencipe and Trombetta. (2005) "Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?"
- [25] Carcello, J., D. Hermanson, T. Neal and R. Riley (2002). "Board characteristics and audit fees", Contemporary Accounting Research, Vol. 19, pp. 365-385.
- [26] Castanheira N., Rodrigues L.L., Craig R., (2009), Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, pp. 79-98.
- [27] Chancy ,P.K & D.C, Jeter and P.E, Shaw . (2003). "The impact on the market for audit sevicees of aggressive competition by auditors". Journal of Accounting and public policy (November-December). Pp 487- 516.
- [28] Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic .(2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. Contemporary Accounting Research 25 (1): 55-99.
- [29] DeAngelo . (1981). "Author size and audit quality". Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No.3, pp. 183-99.
- [30] Demski ,J. & R, Swieringa . (1974). "A cooperative Formulation of the Audit Choice problem". The Accounting Review. July. pp 506 – 513 .
- [31] Dopuch,A, Simunic, D. (1980). "The pricing of audit services: theory and evidence". Journal of Accounting Research, Vol. 18 No.1, pp. 161-190.
- [32] Efendi, J., Srivastava and Swanson, (2007), "Why do Corporate Managers Misstate Financial Statements? The Role of Option Compensation and Other Factors", Journal of Financial Economics, Vol. 85 No. 3, PP. 667-708.
- [33] Francis, J. and D, Simon . (1989). "A test of audit pricing in the small-client segment of the US market". The Accounting Review, Vol. 62 No.1, pp. 145-57.
- [34] Gertsen, F., Van, Riel C., and Berens, G. (2006) " Avoiding Reputation damages in financial restatements", Long range planning (39), pp.429-456.
- [35] Gist, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". Accounting & Business Research, Vol. 23 No. 89, pp. 74-79.
- [36] Griffin , Paul A. and David H. Lont (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, Journal of Contemporary Accounting & Economics 7 PP. 65–81.
- [37] Healy ,P.M & K.G, Palepu . (2003). "How the Quest for efficiency corroded the market". Haevard business Review (July). pp 76- 85 .
- [38] Herly, M. (2012). Earnings quality in restating firms: Empirical evidence. Master Thesis, The Aarhus University.
- [39] Hribar, P., Jenkins, N. T., 2004. The effect of accounting restatements on earnings revisions and the estimated cost of capital. Review of Accounting Studies 9: 337-356
- [40] Kimberly A. Brian W. Mayhew. (2004). "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality". Review of Accounting Studies, 9, 35–58.
- [41] Lee, T., 2007. Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? Journal of Accounting Research 44, 561–583.
- [42] Levitt, A. (1998). The numbers game speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, September 28, Available at:www.sec.gov.

-
- [43] Myers, J., Myers, L., and T. Omer. (2003). "Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?", *The Accounting Review* 78 (3):pp. 779-800.
- [44] Palmrose Z-V, S. Scholz.2000. "Restatements: Causes and Consequences", Working Paper, University of Southern California
- [45] Palmrose ZV, Scholz S. (2000). "The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: evidence from restatements". *Contemporary Accounting Research* 21:139-180.
- [46] Palmrose, Z. (1986). "Audit fees and auditor size: further evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No.1, pp. 97-110.
- [47] Palmrose, Z.V, Richardson, V.J. and S.Scholz. 2004. Determinants of market reactions to restatement announcements. *Journal of Accounting and Economics* 37: 59-89
- [48] Palmrose, Z-V, Richardson, V.J., and S. Scholz., (2004). "Determinants of market reaction to restatement announcement", *Journal of Accounting and Economics* 37, pp 59-89.
- [49] Penelope Bagley, Jack W. Dorniney, Dwayne McSwain, Tracy Reed, (2015)' *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*
- [50] Rainsbury Elizabeth A. , Michael Bradbury and Steven F. Cahan (2009) The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 5 , 20-33
- [51] Sarens G., De Beelde I., (2006), Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies, *anagerial Auditing*
- [52] Scholz.2008. "Restatements: Causes and Consequences", Working Paper, University of Southern California
- [53] Schulz, Michael;. (2008), On the relevance of reports—Integrating an automated archiving component into a business intelligence system Original Research Article, *International Journal of Information Management*, Vo. 35, Nol. 6, Pp. 662-671.
- [54] Simunic, D. (1984). "Auditing, consulting, and auditor independence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No.2, pp. 679-702.
- [55] Stanley Jonathan D. (2011) Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 3, pp. 157-179
- [56] U.S. Congress, Senate, Committee on Government Operations .(2000). "The accounting establishment: A staff study prepared by the subcommittee on report, accounting, and management". 95th Congress, First Session.
- [57] Walker, M (2003)'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', *Accounting and Finance Working Paper*, Manchester: Manchester Business School, Manchester University
- [58] Zeff, S. (2003). "How the U.S. accountancy profession got where it is today: part II". *Accounting Horizons*. 17(4):267-286.
- [59] Zwaan D.L., Stewart J., Subramaniam N., (2011), Internal audit involvement in enterprise risk management, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Iss: 7 pp. 586 – 604.