

بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

جواد اسدی افخم^۱، حسن زلّقی^۲

^۱ کارشناس ارشد حسابداری- دانشگاه آزاد اسلامی همدان- ایران

^۲ استادیار حسابداری- دانشگاه بوعلی سینا- همدان- ایران

نام و نشانی ایمیل نویسنده مسئول:

جواد اسدی افخم

javad60asadi@yahoo.com

چکیده

این پژوهش به بررسی رابطه تخصص حسابرسان در صنعت و اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری می پردازد. حسابرسان مستقل نقش مهمی را در فرایند گزارشگری مالی از طریق اظهارنظر بیطرفانه نسبت به صورتهای مالی، ارائه می کنند؛ بطوری که اطمینان می دهند؛ شرکتها مبادرت به رویه های حسابداری متهورانه ای که منجر به کیفیت پایین صورتهای مالی شده ؛ نکرده اند. هدف این پژوهش، این است که نشان دهد تخصص- حسابرسان در صنعت نقش مهمی را هم در کیفیت حسابرسانی و هم کیفیت گزارشگری مالی بازی می کند. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد؛ که در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۲ مورد آزمون قرار می گیرند آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک با بکارگیری داده های ترکیبی انجام شده است. یافته های این پژوهش حاکی از آن است که بین تخصص حسابرسان در صنعت و اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری رابطه ای منفی و معنی دار وجود دارد. این نتیجه نشان می دهد که شرکت هایی که از حسابرسان مستقل دارای تخصص صنعت استفاده می کنند، کمتر اقدام به اصلاح اشتباهات با اهمیت می کنند. یافته های پژوهش، نقش تخصص حسابرسان در صنعت را در کشف و اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری در سال مورد رسیدگی نشان می دهد. بنابراین این یافته ها بر نقش مهم حسابرسان مستقل در فرایند گزارشگری مالی تاکید دارد.

واژگان کلیدی: اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری، تخصص حسابرسان در صنعت، گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسانی

مقدمه

اصلاح اشتباهات با اهمیت حسابداری در سالهای اخیر در کشور ما رو به افزایش بوده، و لذا قابلیت اتکاء صورتهای مالی کافی بنظر نمی-رسد (کردستانی، آزاد و کاظمی، ۱۳۸۹). از طرف دیگر، سود با کیفیت پایین از دیدگاه سرمایه گذاران ناخوشایند بوده و بیاگر تخصیص غیربهبوده منابع است (ثقفی، ۱۳۸۹). بنابراین کیفیت اطلاعاتی که به سرمایه گذاران برای اخذ تصمیمات بهینه جهت تخصیص منابع داده اند؛ بطور جدی زیر سوال قرار گرفته است. همزمان با رشد سریع تجدیدارائه صورت های مالی، پژوهش های دانشگاهی زیادی در مورد تجدیدارائه انجام شده است. ضمن اینکه پژوهش های انجام شده در این زمینه بیشتر به تاثیر بازار بر ارائه های مجدد تمرکز کرده اند (هری بار و جنکینز، ۲۰۰۴). پالمرس و شولز^۱ (۲۰۰۴) در پژوهش خود تجدید ارائه را به عنوان معیاری برای کیفیت پایین گزارشگری مالی استفاده کرده اند. بنابراین، امروزه با وجود محدودیتهایی که در مورد سود گزارش شده حسابداری وجود دارد، سرمایه گذاران، سودهای دارای کیفیت بالا و اطلاعات مالی شفاف و دقیق را شاخص مناسبی برای تخصیص بهینه منابع خود می دانند.

تجدیدارائه صورتهای مالی که به دلیل اصلاح اشتباهات با اهمیت سنوات قبل و تغییر اصول و روش های پذیرفته شده حسابداری رخ می-دهد؛ از نگاه سرمایه گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه نوعی پیش بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می شود و موجب سلب اطمینان سرمایه گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و تاثیر بر کیفیت سودهای گزارش شده می-شود (بزرگ اصل، ۱۳۸۷). در پژوهشی به بررسی ماهیت دلایل تجدیدارائه صورتهای مالی^۲ در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده و عمده تعدیلات سنواتی را ناشی از اصلاح اشتباهات با اهمیت دانسته اند (بزرگ اصل و سروری مهر، ۱۳۸۵).

تجدیدارائه در مورد افزایش ریسک اطلاعات ناشی از کاهش اعتبار صورتهای مالی و کیفیت پایین حسابداری شرکت تجدیدارائه کننده؛ هشدار می دهد. همچنین تجدیدارائه ها ممکن است به سرمایه گذاران در مورد وخیم تر شدن احتمالی وضعیت اقتصادی شرکت تجدیدارائه کننده هشدار دهند (پالمرس، ریچاردسون و شولز^۳ ۲۰۰۴). از طرف دیگر فرانسس، میچاس و یو (۲۰۱۲) نشان دادند که شرکتهای دارای کیفیت سود مطلوب، دارای افشاهای اختیاری بیشتری نسبت به شرکتهای دارای کیفیت سود ضعیف هستند. آنها پیشنهاد می کنند همان طور که کیفیت اطلاعات شرکت بهبود می یابد مدیران اقدام به افشاء اختیاری بیشتری می کنند. کیفیت سود برای شرکت های تجدیدارائه کننده، ممکن است به دلیل نقشی باشد که افراد موثر در پیشنهاد تجدیدارائه دارند و این نقش در دوره های قبل و بعد از تجدیدارائه دارای تفاوت معناداری می باشد. نتایج تحقیقات قبلی نشان می دهد که کیفیت سود شرکتهایی که اشتباهات حسابداری توسط حسابرس مستقل کشف شده و منجر به تجدید ارائه شده است، بیشتر شده است (آقایی، زلفی، اعتمادی و انواری رستمی، ۱۳۹۲).

سولومون^۴، شیلدز^۵ و ویتنگتون^۶ (۱۹۹۹) معتقدند، معتقدند که تخصص صنعت نقش مهمی را در تعیین کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی ایفا می کند. لذا از آنجا که اشتباهات حسابداری خود می تواند نشانه ضعف گزارشگری مالی بوده و وجود تخصص حسابرس در صنعت^۷ بیانگر وجود یک آگاهی مستمر از درک حسابرس در شناسایی و پیشنهاد برای اصلاح اشتباهات حسابداری جهت رفع در سال مورد گزارش است، لذا انتظار می رود شرکتهایی که از حسابرسان دارای تخصص صنعت استفاده می کنند کمتر با اصلاح اشتباهات حسابداری در سالهای بعد (تجدید ارائه صورتهای مالی) مواجه بوده و لذا احتمال تجدید ارائه در آنها کمتر است. بنابراین سوال این تحقیق این است که آیا تجدیدارائه در شرکت های دارای حسابرس با تخصص صنعت، کمتر رخ می دهد یا خیر؟

نتایج پژوهش اهمیت تخصص حسابرس در صنعت را در کاهش احتمال وقوع تجدید ارائه صورتهای مالی نشان می دهد. بالسام، کریشنان^۸ و یانگ (۲۰۰۳) معتقدند که تغییر رویکرد موسسات حسابرسی بزرگ به سوی صنایع بزرگتر می تواند موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود. همچنین صاحبکاران تشویق می شوند که کار حسابرسی را به حسابرسان متخصص صنعت ارجاع داده و آنها را حفظ نمایند؛ زیرا معتقدند که این عامل می تواند موجب کارایی بازار سرمایه از طریق کاهش تعداد تجدیدارائه ها و افزایش اطمینان سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه به اطلاعات صورتهای مالی شرکت شود.

یکی از نشانه های بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کشف اشتباهات حسابداری در سال رخداد و اصلاح آن در همان سال گزارشگری و جلوگیری از تجدید ارائه صورتهای مالی در سالهای بعد است. بالا بودن کیفیت حسابرسی بویژه وجود تخصص حسابرس در صنعت می تواند نقش ارزنده ای در این فرایند بهبود کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. بنابراین با افزایش کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشهای مالی نیز تحت تاثیر قرار گرفته و در نتیجه بهبود پیدا خواهد کرد. تحقیقات تجربی قبلی انجام شده در مقوله کیفیت حسابرسی (از قبیل کریشنان، ۲۰۰۳، سولومون، شیلدز و وایتینگتن، ۱۹۹۰، نیل^۹ و رایلی^{۱۰}، ۲۰۰۴، آقایی، زلفی، اعتمادی و انواری رستمی، ۱۳۹۲ و های یان^{۱۱}، آشان و دونگو^{۱۲}، ۲۰۱۵)

سازه های مختلفی از کیفیت حسابرسی را معرفی کرده اند (از قبیل اندازه مؤسسات حسابرسی، مدت تصدی حسابر، رتبه موسسات حسابرسی، تخصص حسابر در صنعت و).

در این پژوهش نسبت به سایر پژوهش هایی که رابطه تجدید ارائه را بنوعی با کیفیت حسابرسی بررسی کرده اند؛ برای اولین بار از معیار تخصص حسابر در صنعت برای اندازه گیری سازه کیفیت حسابرسی و بررسی رابطه آن با تجدید ارائه استفاده شد. در سایر پژوهش های مرتبط با عنوان این پژوهش از قبیل نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) که به بررسی عوامل موثر بر وقوع تجدید ارائه پرداختند؛ از متغیر اندازه موسسه حسابرسی (به عنوان سازه کیفیت حسابرسی) استفاده شد. در پژوهش آقای، زلّی، اعتمادی و انواری رستمی (۱۳۹۲)، با عنوان تاثیر تجدید ارائه بر کیفیت اقلام تعهدی سود از متغیر اندازه موسسه حسابرسی (به عنوان سازه کیفیت حسابرسی) به عنوان متغیر کنترلی (کیفیت حسابرسی) استفاده گردید. همچنین در پژوهش دیگری، آقای، اعتمادی و انواری رستمی و زلّی (۱۳۹۲) با عنوان نقش حسابرسان مستقل در تجدید ارائه اجباری یا اختیاری صورتهای مالی و تأثیر آن بر کیفیت سود، از متغیر اندازه موسسه حسابرسی (به عنوان سازه کیفیت حسابرسی) به عنوان متغیر کنترلی استفاده گردید. در پژوهش عبدلی، قیومی و پرتوی (۱۳۹۲)، با عنوان تأثیر ویژگیهای حسابر بر تجدید ارائه صورتهای مالی از اندازه مؤسسه حسابرسی (به عنوان سازه کیفیت حسابرسی) استفاده شد. در پژوهش حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)، با عنوان رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی برای بررسی کیفیت حسابرسی معیار پژوهشگران، مقایسه تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارشهای حسابرسی، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود وزیران انباشته سال آتی بود. نتیجه پژوهش آنها نشان دهنده وجود رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابر بود.

در ادامه این نوشتار ابتدا پیشینه نظری و تجربی مقوله تجدید ارائه و تخصص حسابر در صنعت بررسی می شود. سپس با بیان فرضیه و مدل استفاده شده، روش پژوهش معرفی خواهد شد. در بخش پایانی مقاله نیز یافته های پژوهش مطرح و نتیجه گیری و پیشنهاد های پژوهش ارائه خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

حسابرسان مستقل نقش مهمی را در فرآیند گزارشگری مالی با انجام بررسی دقیق و موشکافانه صورتهای مالی انجام می دهند، به طوری که این اطمینان می تواند حاصل شود که شرکتها، درگیر در اعمال روشهای متهورانه حسابداری نبوده و کیفیت گزارشگری مالی کاهش نیافته است. فشارهای بازار سرمایه شرکتها را در بکارگیری روشهای حسابداری متهورانه ترغیب کرده و منجر به تجدید ارائه می شود. حسابرسان مستقل نقش مهمی را در فرآیند گزارشگری مالی از طریق بررسی بیطرفانه صورتهای مالی ایفا می کنند؛ زیرا موجب اطمینان از عدم مبادرت شرکتها به استفاده از روشهای حسابداری بیش از حد متهورانه ای که منجر به کاهش کیفیت صورتهای مالی شده؛ می شود (ریچاردسون، تونا و وو، ۲۰۰۲).

تخصص حسابر در صنعت شامل به وجود آوردن افکار سازنده به منظور کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم کردن دیدگاهها و یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی می شود، که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود، با آن روبهرو می شوند (کند، ۲۰۰۸). حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسانی هستند که از دانش و تجربه بالایی در یک صنعت خاص برخوردارند (سولومون، شیلدز و وایتینگتن، ۱۹۹۹). همچنین مالتا و رایت (۱۹۹۹) در پژوهشی دریافتند که حسابرسان متخصص صنعت دارای تمایل بیشتری به افزایش درک خود از شرایط اشتباه آفرین شرکتها هستند؛ زیرا معتقدند که روشهای آنها را برای کشف اشتباهات تقویت می کند.

کریشن (۲۰۰۳)، معتقد است که استفاده از حسابرسان دارای تخصص صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص، موجب کاهش اقدام به مدیریت اقلام تعهدی می شود. همچنین بالسام، کریشن و یانگ (۲۰۰۳) نشان دادند که شرکت های دارای حسابر متخصص صنعت از سطوح پایین تر اقلام تعهدی اختیاری و ضریب واکنش سود بالاتر در مقایسه با سایر شرکتها برخوردارند. بنابراین این تحقیقات نشان دهنده این خواهد هستند که شرکت های دارای حسابر متخصص صنعت دارای کیفیت سود بالاتری نسبت به شرکت های فاقد حسابر متخصص صنعت هستند. لذا می توان چنین استنباط کرد که از لحاظ تئوری این قبیل شرکتها باید دارای تجدید ارائه کمتری از صورتهای مالی باشند.

از آنجا که رویکردهای مختلف محاسبه تخصص حسابر در صنعت به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، تحقیقات گذشته معیارهای مختلفی را برای اندازه گیری تخصص حسابر در صنعت به کار برده اند. رویکردهای سهم بازار و سهم پرتفوی غالباً به عنوان معیارهایی برای تخصص حسابر در صنعت مورد استفاده قرار می گیرند. اعتمادی، ناظمی اردکانی و آذر (۱۳۸۸) در پژوهش خود با عنوان نقش تخصص حسابر در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی از رویکرد سهم بازار استفاده کردند. نیل و رایلی (۲۰۰۴) از دو رویکرد سهم

بازار و رویکرد سهم پرتفوی در پژوهش خود با عنوان طرح تحقیقی تخصص حسابرسان در صنعت استفاده کردند. های یان، آشان و دونگوا (۲۰۱۵) در پژوهشی، با عنوان تجدید ارائه حسابداری و کیفیت حسابرسان، تجدید ارائه را به دو بخش تجدید ارائه اقلام موثر بر وجه نقد و اقلام غیر موثر بر وجه نقد تفکیک نموده و از اندازه موسسات حسابرسان به عنوان سازه کیفیت حسابرسان استفاده کردند. آنها دریافتند که کیفیت حسابرسان احتمال هرگونه تجدید ارائه اقلام غیر موثر بر وجه نقد را کاهش داده؛ اما تأثیری بر تجدید ارائه اقلام موثر بر وجه نقد ندارد.

یکی از خصوصیات کیفی صورتهای مالی قابل مقایسه بودن آن می باشد. برای نیل به این خصوصیت، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است. از این رو، نباید در رویه های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به علت رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب تر صورتهای مالی واحد تجاری، تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد یا این که تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید، الزامی شود. تعدیلات سنواتی یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می گردد، به اقلامی محدود می شود که از "تغییر در رویه حسابداری" و "اصلاح اشتباه" ناشی گردد. اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورتهای مالی منعکس گردد. اقلام مقایسه ای صورتهای مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آن که این امر عملی نباشد. در چنین شرایطی موضوع باید در یادداشت های توضیحی افشا شود. همچنین میزان و ماهیت اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری و همچنین این امر که اقلام مقایسه ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشت های توضیحی افشا گردد (سازمان حسابرسان، ۱۳۸۱).

پیشینه ی پژوهش

کریشنان (۲۰۰۳) رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و سطح مطلق اقلام اختیاری صاحبکار را بررسی می کند. او به این نتیجه دست یافت که صاحبکارانی که از حسابرسان متخصص صنعت استفاده نمی کنند، نسبت به آنها بی که استفاده می کنند دارای اقلام تعهدی اختیاری بیشتری هستند. بالسام، کریشنان و یانگ (۲۰۰۳) اقلام تعهدی اختیاری و ضرایب واکنش سود شرکت هایی را که توسط حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسان شده اند با شرکت هایی که توسط سایر حسابرسان رسیدگی شده اند، مورد مقایسه و بررسی قرار دادند. در این تحقیق برای کنترل متغیر حسن شهرت حسابرسان از صاحبکاران شش مؤسسه بزرگ حسابرسان (بعداً چهار مؤسسه بزرگ) استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت دارای اقلام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بیشتر نسبت به صاحبکاران حسابرسانی است که متخصص صنعت نیستند. بنابراین یافته های این تحقیق با این دیدگاه موافق است که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت از کیفیت سود بهتری نسبت به صاحبکاران حسابرسان غیر متخصص صنعت برخوردارند.

نتایج پژوهش رانی و اودی هویتاچ (۲۰۰۸) نشان می دهد که بعد از تدوین قانون ساربینز آکسلی، نقش حسابرسان مستقل به عنوان بخشی از ساختار حاکمیت شرکتی پر رنگ تر شده و نقش مهمی را در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی ایفا می کنند. عبدالله و محمدیوسف (۲۰۱۰) در پژوهشی که در کشور مالزی انجام دادند، به بررسی ماهیت تجدیدارائه در صورتهای مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس کوالالامپور پرداخته اند و تأثیر مؤلفه های حاکمیت شرکتی را بر آنها مورد مطالعه قرار دادند. آنها دریافتند که بیشترین دلیل دست کاری ارقام، برای دستیابی به سطح معینی از سود بوده است. هنس، لئون و میلر (۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین استقلال حسابرسان با میزان تجدیدارائه ارقام صورتهای مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها ارتباط مستقیم و معنادار بین شهرت و اعتبار حسابرسان با میزان تجدیدارائه ارقام صورتهای مالی را تأیید کرد. علاوه بر این آنها دریافتند که اگر حسابرسان دارای اعتبار و شهرت بالایی باشد، عمده تجدیدارائه ها از نوع اصلاح اشتباهات سالهای قبل است و از نوع تقلب نیست.

لوبو و ژائو (۲۰۱۳)، رابطه بین ویژگیهای حسابرسان با میزان تجدیدارائه صورتهای مالی را بررسی کردند و دریافتند که رابطه ای منفی بین حق الزحمه حسابرسان با میزان اصلاح اشتباهات وجود دارد. شولز (۲۰۱۴) در بررسی روند تجدید ارائه های حسابداری در آمریکا، از سال ۲۰۰۳ الی ۲۰۱۲ دریافت، که تعداد تجدید ارائه ها روبه کاهش بوده و تجدید ارائه های مرتبط با گزارشگری درآمدها ۱۰ درصد کاهش یافته است. وی دلیل عمده آن را اعمال کنترل داخلی بر گزارشگری مالی می داند.

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) با مصاحبه از ۵۰ نفر خبره، عوامل مؤثر بر تجدیدارائه صورتهای مالی را بررسی و در نهایت الگویی را در این خصوص تبیین کردند. یافته های آنها حاکی از آن است که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسان، بر وقوع تجدیدارائه صورتهای مالی مؤثر بوده است. موسوی، جباری و طالب بیدختی (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط میان برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، شامل استقلال هیئت مدیره، دوگانگی وظیفه مدیر عامل و کیفیت حسابرسان با تجدیدارائه صورتهای

مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین استقلال هیئت مدیره و دوگانگی وظیفه مدیر عامل با تجدیدارائه صورت های مالی، ارتباط معناداری وجود ندارد و بین کیفیت حسابرسی و تجدیدارائه صورت های مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه مثبت معناداری وجود دارد. تقی زاده (۱۳۹۲) در مطالعه خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی روی تجدیدارائه صورت های مالی اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ پرداخت. نتایج این مطالعه نشان داد که بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل و اندازه هیئت مدیره با تجدیدارائه صورت های مالی، رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. آقایی، اعتمادی، انواری رستمی و زلفی (۱۳۹۲) به بررسی نقش حسابرسان مستقل در تجدیدارائه اجباری یا اختیاری صورت های مالی و تأثیر آن بر کیفیت سود قبل و بعد از تجدیدارائه پرداختند. یافته های ایشان نشان می دهد که تجدیدارائه های اجباری (ناشی از پیشنهاد حسابرس مستقل)، سبب شده است کیفیت اقلام تعهدی سود در دوره های بعد از تجدیدارائه نسبت به دوره قبل از تجدیدارائه افزایش یابد. نتایج همچنین نشان می دهد که بهبود وضعیت حاکمیت شرکتی بر افزایش کیفیت اقلام تعهدی سود در شرکت های دارای تجدیدارائه اجباری تأثیر گذار می باشد.

آقایی، زلفی، اعتمادی و انواری رستمی (۱۳۹۲)، به بررسی تأثیر تجدیدارائه صورت های مالی بر کیفیت اقلام تعهدی پرداختند. یافته های پژوهش ایشان نشان می دهد که کیفیت سود (اقلام تعهدی) به طور معناداری از دوره تحریف تا دوره بعد از اطلاعیه تجدیدارائه افزایش یافته است. همچنین در این پژوهش عوامل تأثیرگذار بر کیفیت سود از قبیل متغیرهای حاکمیت شرکتی و ویژگی های شرکت ها و کیفیت حسابرسی در مدل پژوهش مورد استفاده قرار گرفته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد که متغیرهای تغییر اندازه شرکت، تغییر فروش، تغییر جریان های نقدی حاصل از عملیات، تغییر نسبت بدهی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی و مدت تصدی مدیریت عامل با تغییر کیفیت سود در شرکت های تجدیدارائه کننده سود رابطه معناداری دارند.

یافته های پژوهش عبدلی، فعال قیومی و پرتوی (۱۳۹۲) در خصوص بررسی تأثیر ویژگی های حسابرس بر تجدید ارائه صورت های مالی، نشان دهنده وجود رابطه منفی و معنادار میان چرخش حسابرس و میزان ارقام تجدید ارائه شده، اندازه حسابرس با تجدید ارائه ارقام و وجود رابطه معنادار میان نسبت مطالبات به دارایی ها با میزان تجدید ارائه ارقام صورت های مالی و نیز عدم وجود رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس و میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی می باشد.

فرضیه پژوهش

از آنجا که رابطه مثبتی بین مدیریت سود و تجدید ارائه صورتهای مالی وجود دارد (ریچاردسون تونا و وو ۲۰۰۲) و از طرفی وجود رابطه منفی بین تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی سود (بالسام، کریشان و یانگ، ۲۰۰۳)، لذا این فرض وجود دارد که حسابرسان دارای تخصص صنعت، می بایست دارای توانایی بیشتری در کشف و جلوگیری از تحریف های حسابداری باشند. بطور یقین آگاهی حسابرسان متخصص صنعت از ویژگیهای صنعت و رویه ها و نحوه عمل حسابداری موجب توانایی بیشتر آنها در کشف و حداقل کردن مدیریت سود و اشتباهات غیر عمدی حسابداری، قبل از انتشار صورتهای مالی می شود. بنابراین در این پژوهش پیش بینی می شود که تخصص حسابرس در صنعت، دارای رابطه منفی با وقوع تجدید ارائه صورتهای مالی باشد.

بنابراین برای دستیابی به اهداف پژوهش و بر اساس مبانی نظری، این فرضیه تدوین شده است:
رابطه منفی و معناداری بین تخصص حسابرس در صنعت با تجدیدارایه صورتهای مالی وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش از نوع توصیفی و از لحاظ تحلیل روابط بین داده ها همبستگی می باشد. با توجه به اینکه متغیر وابسته پژوهش وقوع یا عدم وقوع تجدید ارائه است؛ لذا مدل آماری آزمون فرضیه پژوهش، رگرسیون لجستیک با استفاده از داده های ترکیبی می باشد. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه مورد نظر پژوهش با توجه به شرایط زیر انتخاب خواهد شد:

الف) این شرکت ها باید حداقل دو سال قبل از سال ۱۳۸۷ در بورس تهران پذیرفته شده باشند و سهام آنها در بورس در این دوره های زمانی مورد معامله قرار گیرد .

ب) شرکت های واسطه گر مالی، بانک ها، بیمه ها و هلدینگ و سرمایه گذاری و لیزینگ ها به خاطر ماهیت متفاوت کسب درآمد آنها، از نمونه حذف شدند.

پ) پایان سال مالی این شرکت ها پایان اسفندماه هر سال بوده و شرکت نباید در فاصله سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ تغییر سالی مالی داشته باشد.

ت) تجدید ارائه ناشی از اصلاح طبقه بندی از قبیل سود سهام مصوب، افزایش سرمایه و مالیات بر درآمد از نمونه ها حذف شده اند. با در نظر گرفتن شرایط فوق، نمونه مورد نظر در این پژوهش به ۱۲۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۲ به عنوان نمونه انتخاب شدند در این بازه زمانی ۳۲۴ سال - شرکت دارای تجدید ارائه بوده و سایر شرکت ها نیز به عنوان گروه کنترل (۳۹۶ سال - شرکت) انتخاب شدند. برای گردآوری داده ها از روش کتابخانه ای استفاده شده است. مبانی نظری پژوهش از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری می شود و داده های پژوهش از طریق مراجعه به صورت های مالی حسابرسی شده، یادداشت های توضیحی، و با استفاده از نرم افزارهای ره آور نوین گردآوری می شود.

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل آزمون فرضیه پژوهش برگرفته از پژوهش های قبلی است که تاثیر برخی عوامل را بر تجدید ارائه های حسابداری بررسی کرده اند (ریچاردسون، تونا و وو، ۲۰۰۲، ابوت، پارک و پیترز، ۲۰۰۴) بنابراین تخصص حسابرسان در صنعت به عنوان متغیر مستقل به همراه ۸ متغیر کنترلی در مدل زیر قرار گرفته اند:

(۱)

$$RESTATE_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 AUDSPEC_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 EPR_{it} + \beta_4 BTM_{it} + \beta_5 ACCRUALS_{it} + \beta_6 EPSGROWTH_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 AUDITORCHANGE_{it} + \epsilon_{it}$$

بر اساس مبانی نظری پیش گفته در تبیین فرضیه پژوهش، انتظار داریم بین تخصص صنعت حسابرسان و تجدید ارائه به رابطه منفی دست پیدا کنیم. یعنی در شرکت هایی که از حسابرسان دارای تخصص صنعت استفاده کرده اند، با احتمال کمتری، تجدید ارائه رخ می دهد.

متغیر وابسته

متغیر وابسته این پژوهش، تجدید ارائه صورت های مالی است. یعنی اگر در سال مالی مورد نظر شرکت تجدید ارائه کرده باشد (تجدید ارائه با اهمیت)، یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته خواهد شد. (وجود تجدید ارائه یا عدم تجدید ارائه از صورتهای مالی شرکتهای نمونه استخراج و برای تعیین با اهمیت بودن آن، از معیار حسابرسان رسمی در تعیین سطح اهمیت استفاده شده است).

متغیر مستقل

تخصص حسابرسان در صنعت

در این تحقیق از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرسان بهره گرفته می شود. داشتن سهم عمده بازار می تواند نشان دهنده این باشد که حسابرسان از کیفیت بالاتری در مقایسه با سایر حسابرسان برخوردار است. در این تحقیق از معیار سهم بازار در تحقیق نیل و رایلی (۲۰۰۴) استفاده شده است. بنابراین برای محاسبه تخصص صنعت حسابرسان (AUDSPEC) از معیار سهم بازار حسابرسان استفاده می کنیم که به صورت رابطه زیر محاسبه می شود:

$$marketshare_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} sales_{ijk}}{\sum_{k=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} sales_{ijk}}$$

(۲)

$$\sum_{j=1}^{J_{ik}} sales_{ijk}$$

: مجموع فروش صاحبکاران موسسه حسابرسی i در یک صنعت خاص (k).

$$\sum_{k=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} sales_{ijk}$$

: مجموع فروش تمام صاحبکاران در آن صنعت (k)

اندازه تمام متغیرها برای جامعه مورد بررسی در نظر گرفته شده و منظور از صنعت و صاحبکاران تنها آماره های موردنظر برای جامعه مورد بررسی در نظر گرفته شده است

متغیرهای کنترل

متغیرهای کنترلی که در این پژوهش در مدل آزمون فرضیه قرار گرفته است؛ شامل برخی از عمده ترین متغیرهای مرتبطی هستند؛ که در ادبیات پژوهشهای مرتبط با تجدید ارائه شناسایی شده اند.

اهرم مالی (نسبت بدهی): قراردادهای بدهی دربرگیرنده برخی توافقات بدهی از قبیل پوشش بهره و نسبتهای نقدینگی هستند که مدیران را ترغیب به اتخاذ تصمیماتی در جهت کاهش احتمال تخطی از توافقات بدهی می نماید. همچنین از آنجا که مدیریت سود با وقوع تجدید ارائه مرتبط است. لذا مدیران دارای انگیزه های بیشتری هستند؛ دست به رفتارهایی بزنند که ممکن است منجر به تجدید ارائه شود. از این نسبت به عنوان متغیر کنترلی و معیاری برای قراردادهای بدهی استفاده شده است. انتظار داریم که نسبت بدهی دارای رابطه مثبت با وقوع تجدید ارائه باشد. نسبت بدهی برابر با حاصل تقسیم کل بدهی ها بر کل دارایی ها است (ریچاردسون، تونا و وو، ۲۰۰۲).

نسبت سود به قیمت هر سهم و ارزش دفتری به ارزش بازار سهام: اسکینر و اسلوان (۲۰۰۲) معتقدند که سهام روبه رشد نسبت به سودهای غیر منتظره^{۳۳} منفی دارای حسایت بیشتری در مقایسه با سودهای غیرمنتظره مثبت هستند. آنها دریافتند که این واکنش، نتیجه خطاهای مورد انتظار عملکرد آتی سود برخی از سرمایه گذاران است. ریچاردسون، تونا و وو (۲۰۰۲) معتقدند که شرکت هایی که دارای تفاوت های عمده در سود و ارزش دفتری از ارقام پیش بینی شده هستند؛ جهت دستیابی به اهداف رشد موردنظر اقدام به دستکاری سود بزنند. بنابراین شرکت های دارای نسبت سود به قیمت و ارزش دفتری به ارزش بازار سهام کمتر ممکن است اقدام به مدیریت سود نمایند. همچنین وی دریافت که نسبت های سود به قیمت و ارزش دفتری به ارزش بازار سهام دارای رابطه معناداری با تجدید ارائه هستند. بدین ترتیب در این پژوهش نیز دو متغیر نسبت سود به قیمت و ارزش دفتری به ارزش بازار سهام به عنوان متغیر کنترلی اضافه شده اند. انتظار می رود که هر دو متغیر رابطه منفی با وقوع تجدید ارائه داشته باشند. نسبت سود به قیمت هر سهم برابر با تقسیم سود هر سهم بر قیمت بازار هر سهم و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام برابر است با حاصل تقسیم ارزش دفتری به ارزش بازار سهام.

اقدام تعهدی: ریچاردسون، تونا و وو (۲۰۰۲) در پژوهشی با عنوان پیش بینی مدیریت سود (با تاکید بر تجدید ارائه سود) دریافتند که بین اقدام تعهدی و مدیریت سود رابطه مثبتی وجود دارد. لذا در این پژوهش نیز اقدام تعهدی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده و انتظار می رود که با تجدید ارائه رابطه مثبت داشته باشد. اقدام تعهدی بر اساس پژوهش های ریچاردسون، تونا و وو (۲۰۰۲) و ریچاردسون، اسلوان، سلیمان و تونا (۲۰۰۵) از رابطه زیر بدست می آید:

$$\Delta WC = \text{تغییر در سرمایه در گردش} = WC_t - WC_{t-1} \text{ که در آن } t \text{ سال تجدید ارائه است}$$

$$\Delta NCO = \text{تغییر در داری های عملیاتی} = NCO_t - NCO_{t-1} \text{ که در آن } t \text{ سال تجدید ارائه است}$$

$$\Delta FIN = \text{خالص دارایی ها} = FIN_t - FIN_{t-1} \text{ که در آن } t \text{ سال تجدید ارائه است.}$$

$$\Delta FIN + \Delta NCO + \Delta WC = ACCR \text{ (اقدام تعهدی)}$$

نرخ رشد: مایرز، مایرز و اسکینر (۲۰۰۵) دریافتند که مدیران از طریق گزارش اقدام تعهدی اختیاری بیشتر سعی در افزایش سود هر سهم دارند؛ که انگیزه هایی برای مدیریت سود است و ریچاردسون، تونا و وو (۲۰۰۲) نیز رشد سود را با احتمال تجدید ارائه مرتبط دانستند. بنابراین در این پژوهش از متغیر رشد سود هر سهم به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده و انتظار می رود که با تجدید ارائه رابطه مثبت داشته باشد. این متغیر از تقسیم سود هر سهم سال نسبت به سال قبل بدست می آید.

اندازه شرکت: از آنجا که شرکتهای بزرگ در معرض بررسی دقیق نهادهای نظارتی و مقررات گذار هستند (ریچاردسون، تونا و وو، ۲۰۰۲، بالسام، کریشنان و یانگ، ۲۰۰۳)، لذا از اندازه شرکت به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است. انتظار می رود که رابطه مثبتی بین تجدید ارائه و اندازه شرکت وجود داشته باشد. اندازه شرکت برابر با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری داراییها می باشد.

نرخ بازده داراییها: فرگوسن، سئو و یانگ (۲۰۰۴)، معتقدند که شرکتهای دارای سودآوری بیشتر دارای انگیزه کمتری در مدیریت سود بوده و لذا از متغیر نرخ بازده داراییها به عنوان متغیر کنترلی در این پژوهش استفاده خواهد شد. انتظار می رود که رابطه منفی بین تجدید ارائه و نرخ بازده داراییها وجود داشته باشد. نرخ بازده داراییها از حاصل تقسیم سودخالص بر جمع داراییها بدست می آید.

تغییر حسابرس: کریشنان و کریشنان (۱۹۹۷) دریافتند که حسابرسان سعی می کنند از روشهای مختلفی از قبیل افزایش حق الزحمه حسابرسی، عدم پذیرش حسابرسی صاحبکاران پر ریسک و پیشنهاد اعمال روشهای حسابداری محافظه کارانه تر؛ ریسک دعاوی علیه خود را کنترل نمایند. بنابراین، این شواهد نشان می دهد که حسابرسان ممکن است جهت محدود نمودن ریسک دعاوی، صاحبکاران جدید خود را به تجدید ارائه صورتهای مالی ملزم نمایند. لازر، لیوانت و تان (۲۰۰۴)، معتقدند که شرکتهایی که حسابرس خود را تغییر داده اند؛ با احتمال تجدید ارائه بالاتری (نسبت به شرکتهایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند) مواجه هستند. لذا در این پژوهش نیز تغییر حسابرس به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است. انتظار می رود که رابطه مثبتی بین تجدید ارائه و تغییر حسابرس وجود داشته باشد. اگر حسابرس در سال مورد نظر نسبت به سال قبل تغییر کرده است ۱ و در غیر این صورت صفر منظور خواهد شد.

یافته های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش در جداول شماره ۱ تا ۳ ارائه شده است.

آماره توصیفی

ابتدا در جدول شماره ۱، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می شود.

۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نمونه	میانگین	میان	انحراف استاندارد	می نیمم	ماکزیمم
اهرم مالی	۷۲۰	۰/۶۳۲۰	۱/۶۴۱۹	۰/۲۰۵۹	۰/۱۰	۱/۷۲
اندازه شرکت	۷۲۰	۵/۹۲۹	۵/۸۶۷	۰/۵۸۰۹	۴/۷۰	۸/۰۱
نرخ رشد	۷۲۰	۵/۲۸۸	۵/۳۷۶	۱/۰۹۶	۳/۴۲	۷/۴۲
سود به قیمت سهم	۷۲۰	۰/۱۴۵۶	۱/۱۸۵	۰/۱۶۳۲	۰/۳۲۷	۰/۸۹۸
نسبت سودآوری	۷۲۰	۰/۱۱۳۶	۰/۰۹	۰/۱۳۲۴	-۰/۲۹	۰/۶۳
تخصص حسابرس در صنعت	۷۲۰	۰/۳۹۲۱	۳/۵۰۱	۰/۲۹۲۰	۰/۰۱۱	۰/۶۹۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام	۷۲۰	۰/۴۵۶۳	۳/۸۹۷	۱/۳۴۳	-۶/۴۰	۹/۹۱
اقدام تعهدی	۷۲۰	۰/۲۳۰۵	۱/۱۶۹۴	۰/۵۵۷۹	۰/۸۴	۲/۴۷

نتایج نگاره شماره یک نشان می دهد که میانگین تخصص حسابرس در صنعت، برابر با ۳۹/۲۱ درصد بوده و حداکثر آن ۶۹ درصد می باشد که نشان می دهد، که حسابرس شرکتهای بزرگ (که بطور عمده، سهم بالایی از درآمدهای فروش صنعت را تشکیل می دهند)، سازمان حسابرسی می باشد که از مدت تصدی بالایی نیز برخوردار بوده و لذا این نسبت افزایش یافته است. همچنین نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار

دارای حداقل منفی است که دلیل آن وجود شرکتهای درمانده مالی در نمونه بوده است (این شرکتها از زیان انباشته بالایی برخوردار بوده اند). برای سنجش تغییر حسابر س از متغیر مجازی استفاده شده، لذا در نگاره شماره یک منظور نشده است؛ اما طبق بررسی انجام شده در بازه زمانی پژوهش ۱۹ درصد شرکتها دارای تغییر حسابر س بوده اند.

از آنجا که آمار توصیفی جدول شماره یک، مربوط به تمامی شرکتها است، لذا برای بررسی تفاوتهای معنادار متغیرهای پژوهش برای شرکتهای تجدید ارائه کننده (۳۲۴ سال- شرکت) و سایر شرکتها (گروه کنترل) با استفاده از آزمون مقایسه میانگین (تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج در جدول شماره ۲ ارائه می گردد.

۲- نتایج آزمون مقایسه میانگین

متغیرها	آماره t	سطح معناداری
اهرم مالی	-۰/۸۹	۰/۹۲۹
اندازه شرکت	-۲/۵۷۳	۰/۰۱۰۰
نرخ رشد	۰/۲۴۷	۰/۱۱۶
سود به قیمت سهم	۰/۳۱۱	۰/۷۵۶
نسبت سودآوری	-۰/۳۹۲	۰/۶۹۵
تخصص حسابر س در صنعت	۲/۵۹۳	۰/۰۱۰۲
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازارسهم	-۳/۰۹۰	۰/۰۰۲۱
اقلام تعهدی	۰/۹۶۷	۰/۳۳۴
تغییر حسابر س	۲/۵۹۳	۰/۰۱۰۳

نتایج آزمون مقایسه تفاوت میانگین شرکتها طبق نگاره شماره ۲ نشان می دهد که متغیرهای تخصص حسابر س در صنعت، اندازه شرکت، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهم و تغییر حسابر س درشرکتهای تجدید ارائه کننده دارای (درسطح خطای یک درصد) دارای تفاوت معناداری با سایر شرکتهای غیر تجدید ارائه کننده بوده اند.

آزمون فرضیه پژوهش

آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک و با در نظر گرفتن متغیرهای کنترلی انجام شد. نتایج آزمون فرضیه پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

۳- ضرایب مدل آزمون فرضیه پژوهش

متغیرها	نماد متغیرها	ضرایب	آماره والد	معناداری
مقدار ثابت	Constant	-۴/۳۶۹	۱۹/۶۰۱	۰/۰۰۰
نسبت بدهی	Lev	-۰/۷۳۳	۱/۳۳۷	۰/۲۴۸
اندازه شرکت	Size	۱/۰۱۵	۲۴/۵۳۶	۰/۰۰۰
نرخ رشد	Growth	۰/۲۴۷	۴/۵۲۳	۰/۰۳۳
نسبت سود به قیمت هر سهم	EPR	۰/۰۴۴	۰/۵۱۴	۰/۴۷۳
سودآوری	ROA	-۰/۵۳۴	۰/۲۹۵	۰/۵۸۷
تخصص حسابر س در صنعت	AudSpec	-۰/۲۰۶	۱۸/۸۶۶	۰/۰۰۰
نسبت ارزش دفتری به قیمت بازار سهم	BTM	-۰/۰۸۳	۱/۹۱۱	۰/۱۶۷
اقلام تعهدی	Accrual	۰/۰۷۵	۰/۳۱۲	۰/۵۷۶
تغییر حسابر س	Aduit change	۰/۸۱۳	۲۰/۸۲۰	۰/۰۰۰

نتایج حاصل از آزمون فرضیه در نگاره شماره ۳ نشان داده شده است. سطح معناداری متغیر مستقل یعنی تخصص حسابرس در صنعت کمتر از یک درصد و ضریب متغیر نیز منفی است، بنابراین نتیجه نمایانگر وجود رابطه منفی و معنادار بین تخصص حسابرس در صنعت با تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح خطای کمتر از یک درصد است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت و تغییر حسابرس در سطح معناداری کمتر از یک درصد و ضرایب مثبت، دارای رابطه مستقیم معنادار با تجدید ارائه بوده اند. متغیر نرخ رشد شرکت نیز در سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، دارای رابطه مستقیم معنادار با تجدید ارائه است. سایر متغیرها فاقد هرگونه رابطه معناداری با تجدید ارائه هستند. برای بررسی اعتبار مدل از آزمون کای دو استفاده شد. این آزمون نشان می دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی بر متغیر وابسته اثر دارند یا خیر. مقدار آماره کای دو در این پژوهش برابر با ۶۸/۸۲ بوده سطح معناداری آن کمتر از یک درصد است. بنابراین نتیجه نشان می دهد که مدل از معناداری کلی برخوردار است.

در این پژوهش از روش رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه استفاده شد. در این روش (بجای ضریب تعیین (R^2) که در رگرسیون معمولی استفاده می شود)، برای تعیین میزان وابستگی میان متغیر وابسته و سایر متغیرها از ضریب کاکس-اسنل استفاده می شود. میزان این شاخص برابر با ۴۶ درصد است.

نتیجه گیری

در این پژوهش به بررسی رابطه بین صنعت تخصص حسابرسان و تجدید ارائه پرداخته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه، نشان داد که فرضیه پژوهش تایید و نشان دهنده وجود رابطه معنادار منفی بین تخصص حسابرسان در صنعت با تجدید ارائه صورتهای مالی در سطح خطای کمتر از یک درصد است. یعنی هر قدر شرکتها بیشتر از حسابرسان متخصص صنعت استفاده کنند؛ کمتر دست به تجدید ارائه می زنند. از طرف دیگر ارتباط بین تغییر حسابرسان و تجدید ارائه، معنا دار و مثبت است یعنی هر قدر که شرکت با احتمال بیشتری اقدام به تعویض حسابرسان کند، احتمال تجدید ارائه نیز برای آن شرکت بیشتر می شود. از بین متغیرهای کنترل نیز متغیر اندازه شرکت و نرخ رشد، با تجدید ارائه ارتباطی مثبت و معنادار دارند.

نتایج نشان می دهد که مؤسسات حسابرسی دارای تخصص صنعت، با اتکاء بر دانش و تجربه بالای خود، دارای استقلال بیشتری بوده و صاحبکاران به تخصص آنها نیاز داشته و لذا برای مدت بیشتری نیز همکاری ادامه یافته و هزینه کمتری را صرف پیدا کردن صاحبکاران جدید می کنند. همچنین این قبیل مؤسسات حسابرسی، با اجرای روشهای حسابرسی بطور کارا و اثربخش، اشتباهات حسابداری را در همان سال مورد رسیدگی شناسایی و پیشنهاد اصلاحی جهت رفع اشتباهات می دهند و دیگر در سالهای مالی بعد، نیازی به تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه نخواهد بود. در واقع این شاید از اصلی ترین خواسته های سرمایه گذاران در بازار سرمایه باشد، که بتوانند به گزارشهای مالی اعتماد نموده و منابع خود را در بازار سرمایه بنحو بهینه تخصیص دهند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که علیرغم دستوری بودن تغییر حسابرسان بعد از گذشت چهار سال (طبق دستورالعمل انتخاب حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران) و تحمل جرایم احتمالی، عدم تغییر حسابرسان متخصص صنعت بعد از این مدت تصدی، این شرکتها را حاضر به ادامه همکاری با حسابرسان یاد شده می نماید.

اگرچه پژوهشی مشابه با این پژوهش در ایران صورت نگرفته، اما یافته های پژوهش را با سایر پژوهش هایی که بنوعی رابطه سایر سازه های کیفیت حسابرسی از قبیل اندازه مؤسسات حسابرسی را با تجدید ارائه بررسی کرده اند، تطبیق می دهیم. یافته های تحقیق با نتایج تحقیق عبدلی، قیومی و پرتوی (۲۰۰۴)، که دریافته بودند، اندازه حسابرسان (یکی از متغیرهای کنترلی) که با تجدید ارائه ارقام صورتهای مالی، دارای رابطه منفی و معنادار است؛ همسو است. همچنین این یافته ها با نتایج پژوهش نیکبخت و رفیعی (۱۰۱۲) که یافتند، تغییر حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورتهای مالی مؤثر است، همسو می باشد. سایر یافته های پژوهش، نمایانگر وجود رابطه مثبت بین اندازه شرکت و تجدید ارائه صورتهای مالی است. این یافته نشان می دهد که شرکت های دارای اندازه بزرگ، بیشتر تحت نظارت نهادهای نظارتی و مقررات گذار بوده و لذا مدیریت شرکتها را به انجام اصلاحات ملزم نموده اند. این یافته با نتایج تحقیق ریچاردسون و همکاران (۲۰۰۳)، و بالسام (۲۰۰۳) یکسان است. همچنین تغییر حسابرسان با تجدید ارائه دارای رابطه مثبت است که با نتایج پژوهش لازر، لیوانت و تان (۲۰۰۴) و کریشنان و کریشنان (۱۹۹۷) که دریافته اند که حسابرسان، جهت محدود نمودن ریسک دعاوی، صاحبکاران جدید خود را به تجدید ارائه صورتهای مالی ملزم نمایند، مشابه می باشد.

پیشنهادهای پژوهش

از آنجا که پژوهش اندکی در زمینه رابطه بین معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی در ایران انجام شده، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می شود به بررسی موضوعات زیرپردازند:

- بررسی اثر چرخش شرکای حسابرسی بر تجدید ارائه صورتهای مالی
- بررسی اثر تداوم انتخاب حسابرسان بر تجدید ارائه صورتهای مالی
- بررسی اثر تخصص حسابرسان در صنعت بر تجدید ارائه اقلام عملیاتی و سایر اقلام (مالیات بر درآمد، سود سهام، افزایش سرمایه و...)
- بررسی اثر تخصص حسابرسان در صنعت بر تجدید ارائه اقلام مؤثر بر وجه نقد و غیرمؤثر بر وجه نقد

محدودیت های عمده تحقیق، شامل عدم امکان تعمیم نتایج پژوهش به سایر شرکت هایی است که طبق روش انتخاب نمونه های تحقیق از جامعه مورد بررسی حذف شده اند. همچنین معیار تخصص حسابرسان در صنعت مبتنی بر نسبت درآمدها تعیین شده و با توجه به اینکه حسابرسی مالی شرکت های بزرگ با توجه به وابستگی مستقیم و غیر مستقیم به دولت و نهادهای عمومی غیر دولتی بطور عمده در اختیار سازمان حسابرسی است، لذا این معیار از روایی سازه (اندازه گیری) مناسبی برخوردار نمی باشد.

منابع و مراجع

- [۱] آقایی، محمد علی؛ زلّقی، حسن؛ اعتمادی، حسین و انواری رستمی، علی اصغر. (۱۳۹۲). تاثیر تجدید ارائه بر صورت های مالی بر کیفیت اقلام تعهدی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۷: ۱۱۹-۱۴۷.
- [۲] آقایی، محمد علی؛ اعتمادی، حسین؛ زلّقی، حسن و انواری رستمی، علی اصغر. (۱۳۹۲). تجدید ارائه اجباری یا اختیاری صورت های مالی و تاثیر آن بر کیفیت سود قبل و بعد تجدید ارائه. دانش حسابرسی ۵۰: ۱۰۱-۱۲۰.
- [۳] بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۷)، تعدیلات سنواتی و حقوق سهامداران در شرکتهای، دنیای اقتصاد، صفحه بورس، دوم مرداد بزرگ اصل، موسی و سروری مهر، صمد. (۱۳۸۵)، بررسی ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکتهای، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- [۴] تقی زاده، سمیه. (۱۳۹۲). تأثیر حاکمیت شرکتی روی تجدید ارائه صورتهای مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده علوم اقتصادی.
- [۵] ثقفی، علی. (۱۳۸۹). قابلیت اعتماد و کیفیت سود رویکرد وضعیت مالی. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۸: ۴-۲۵.
- [۶] حساس یگانه، یحیی، آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۶۱: ۸۵-۹۸.
- [۷] عبدلی، محمد رضا؛ فعال قیومی، علی و پرتوی، ناصر. (۱۳۹۲). تاثیر ویژگی های حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳: ۸۵-۱۰۰.
- [۸] کردستانی، غلامرضا؛ آزاد، عبدالله و کاظمی، محبوبه (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه ایران. مجله تحقیقات حسابداری، ۸: ۶۲-۷۳.
- [۹] موسوی، رضا؛ جباری، حسین و طالب بیدختی، عباس (۱۳۹۱). بررسی ارتباط برخی مکانیزمهای حاکمیت شرکت باتجدید ارائه صورتهای مالی، مجموعه مقالات اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان ها، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران.
- [۱۰] نیکبخت، مجدمرضا، و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران، مجله دانش حسابداری، ۹: ۱۶۷-۱۹۴.
- [۱۱] کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۱). استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰. تهران، سازمان حسابرسی.
- [12] Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. 2004. Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (1): 69-87.
- [13] Abdullah, S. N., Mohammad Yusof, N. Z., & Mohamad Nor, M. N. (2010). Financial restatement and corporate governance among Malaysian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 25(6): 526-552.
- [14] Balsam, S., J. Krishnan, and J. S. Yang. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22 (2): 71-97.
- [15] Ferguson, M. J., G. S. Seow, and D. Young. (2004). Nonaudit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary Accounting Research*, 21(4): 813-841.
- [16] Francis, J.R., Michas, P.N. & Yo, D. M. (2012), Office Size of Big4 Auditors and Client Restatements. *Contemporary Accounting Research*, Accepted Article. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com>
- [17] Haiyan, J. Ahsan, H. Donghua, Z. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting*. in press.
- [18] Hennes, K.M., Leone, A.J. & Miller, B.P. (2012). Auditor Dismissals after Accounting Restatements. Retrieved from <http://www.ssrn.com>.
- [19] Hoitash, R. & Hoitash, U. (2008). The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX Evidence from the USA. *Managerial Auditing Journal*, 24 (4): 368-397

- [20] 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(3):337-356
- [21] Kend Michel. (2008). client industry audit expertise toward a better understanding, *pacific accounting review* vol.20, pp 49-62
- [22] Krishnan. G,V. (2003). Does Big^۶ Auditor Industry Expertise constrain Earnings Management? . *Accounting Horizons*, 17(1):۱-۱۶.
- [23] Krishnan, J., and J. Krishnan.(1997). Litigation risk and auditor resignations. *The Accounting Review*, 72 (4): 539-560.
- [24] Lazer, R., J. Livnat, and C. E. L. Tan.(2004). Restatements and accruals after auditor changes, Working paper, New York University.
- [25] Lobo, G.J. & Zhao, Y. (2013). Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, In-Press.
- [26] Maletta, M., and Wright,A.(1996). Audit evidence planning: An examination of industry error characteristics. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15 (1): 71-86.
- [27] Myers, J. N., L. A. Myers, and D. J. Skinner.(2005). Earnings momentum and earnings management, Working paper, University of Illinois.
- [28] Neal, T. L., and R. R. Riley Jr.(2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (2): 169-177.
- [29] Palmrose, Z.-V., V. Richardson, and S. Scholz.(2004). Determinants of market reactions to restatement announcements. *Journal of Accounting and Economics*, 37 (1): 1-31.
- [30] Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research*, 21(1), 139-180.
- [31] Richardson, S. A., R. G. Sloan, M. T. Soliman, and I. Tuna.(2005). Accrual reliability, earnings persistence and stock prices. *Journal of Accounting and Economics* 39 (3): 437-485.
- [32] Richardson, S. A., I. Tuna, and M. Wu.(2002). Predicting earnings management: The case of earnings restatements, Working Paper, University of Pennsylvania.
- [33] Scholz,S.(2014). Financial Restatement Trends in the United States: 2003-2012. Center for Audit Quality,AICPA.1-56
- [34] Skinner, D. J., and R. G.Sloan.(2002). Earnings surprises, growth expectations, and stock returns or don't let an earnings torpedo sink your portfolio. *Review of Accounting Studies*, 7 (2-3):289-312.
- [35] Solomon, I., M. D. Shields, and O. R. Whittington.(1999). What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*, 37 (1): 191-208.