

## تأثیر شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع اظهار نظر حسابرس و بندهای گزارش حسابرسی (شواهدی از کیفیت صورت‌های مالی)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱/۳۱

■ جواد فروزنده<sup>۱</sup>

■ ناصر ایزدی‌نیا<sup>۲</sup>

■ سعید دائی کریم‌زاده<sup>۳</sup>

### چکیده:

تجدید ارائه صورت‌های مالی از مصادیق کیفیت پایین گزارشگری است و اصولاً حسابرسان باید نوع و بندهای گزارش حسابرسی را بابت کیفیت پایین صورت‌های مالی، تعدیل کنند. تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران بسیار رایج بوده و بیشتر از نیمی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سال بعد اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی نموده و به صورت میانگین سود گزارش شده سال قبل را کاهش می‌دهند. هدف این پژوهش شناسایی تأثیر شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع گزارش حسابرسان، بندهای شرط قبل از اظهار نظر، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی است. دوره زمانی پژوهش شامل یک دوره هشت ساله، از سال ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ و نمونه شامل ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نتایج برآورد رگرسیون چندگانه نشان می‌دهد که کیفیت پایین صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسی، افزایش تعداد بندهای شرط، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی اثری ندارد. به این صورت که حسابرسان طبق نظریه توجه محدود برای صورت‌های مالی حاوی تحریفها و اشتباهات زیاد که در سال بعد با شدت بالا تجدید ارائه شده اند، گزارش حسابرسی تعدیل شده با بندهای بیشتر شرط و توضیحی صادر نکرده اند تا استفاده کننده از صورت‌های مالی از کیفیت پایین آن آگاه شود و لذا قابلیت اتکاء و اعتماد به گزارشهای حسابرسی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه پایین است.

**واژه‌های کلیدی:** شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی، نوع اظهار نظر حسابرس، بندهای گزارش حسابرسی

۱. دانشجوی دکترای رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران، ایمیل: J.forouzandeh@Iuada.ac.ir

۲. دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان (نویسنده مسئول)، ایمیل: n.izadinia@ase.ui.ac.ir

۳. دانشیار اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران، ایمیل: karimzadeh@khuisf.ac.ir

## ۱- مقدمه

ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا، هدف اساسی سیستم حسابداری و لازمه بقای شرکتها و اصلی ترین نیاز استفاده کنندگان از صورتهای مالی است. برای مثال فرد سرمایه گذاری که تصمیم به خرید یا فروش سهام می گیرد، بانکداری که در مورد تأیید تقاضای وام تصمیم می گیرد و دولت برای وصول مالیات، همگی بر اطلاعاتی اتکا می کنند که به وسیله دیگران تهیه شده است (سیاعدی، ۲۰۱۹). امروزه، انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و مربوط به تصمیم گیران اقتصادی دارای اهمیتی فراوان و انکار ناپذیر است و گزارشگری مالی و افشاء ابزار مهمی برای مدیریت جهت انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون سازمانی می باشد. در حقیقت با ارتقای کیفیت شفافیت و افشای اطلاعات، منابع اطلاعاتی بهتری در خصوص نحوه اداره شرکت در اختیار ذی نفعان قرار می گیرد (کیقبادی و همکاران، ۱۳۹۷). فرضیه ها و نظریه های متعددی در رابطه با کیفیت افشا بیان شده و برای افزایش کیفیت گزارشگری رویدادهای اقتصادی و کمک به استفاده کنندگان از صورتهای مالی، استانداردهای حسابداری تدوین شده است تا با رعایت آنها توسط تهیه کنندگان اطلاعات، امکان درک بهتر وضعیت مالی هر موسسه اقتصادی وجود داشته باشد. اما، به دلیل این که هدفهای تهیه کنندگان این اطلاعات، با اهداف استفاده کنندگان از آن مغایر است، به وجود اشخاص بی طرف و صلاحیت داری نیاز است تا نسبت به صحت اطلاعات ارائه شده اظهار نظر کنند. در حال حاضر این وظیفه بر عهده حسابرسان مستقل گذاشته شده است تا با بررسی و رسیدگی به شواهد، قابلیت اتکا و اعتماد اطلاعات ارائه شده به عموم را افزایش داده و استفاده کنندگان را در تصمیم گیری هایشان یاری کنند (رومل و همکاران، ۲۰۱۹). محصول نهایی کار حسابرسان در قالب گزارش حسابرسی به عموم ارائه می شود. گزارش حسابرس درباره صورتهای و سایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از قابلیت اعتماد به اطلاعات شرکتها و افزایش کیفیت اطلاعات آنهاست (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). انواع گزارشهای حسابرسی در استانداردهای حسابرسی ایران (شماره ۷۰۰ و ۷۰۵) به دو گروه گزارش مقبول و گزارشهای تعدیل شده تقسیم شده است. گزارش مقبول حسابرس درباره صورتهای مالی یک شرکت بیانگر این موضوع است که اطلاعات ارائه شده برای استفاده کنندگان دارای قابلیت اتکا و صحت لازم برای تصمیم گیری هستند و استفاده کنندگان می توانند با اطمینان به این ارقام و اطلاعات، تصمیمات خود را اتخاذ کنند و در مقابل گزارش مشروط حسابرس، نشان دهنده کیفیت پایین تر صورتهای مالی است و بیانگر وجود تحریفهای با اهمیتی است که خواننده باید آن را مدنظر قرار دهد.

اندازه گیری کیفیت صورتهای مالی به روش مستقیم امکان پذیر نیست، ولی مدل های مختلفی توسط پژوهشگران ارائه شده است که یکی از روشهای منطقی با کمترین خطا طبق نظر دی فاند و ژنگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) عدم تجدید ارائه صورتهای مالی است. به عبارت دیگر تجدید

1.1. Syaied

2.2. Rummell

3..Defond & Zhang

ارائه صورت‌های مالی، کیفیت گزارشگری را به شدت پایین می‌آورد و سوال اساسی این است که آیا حسابرسان در هنگام صدور گزارش، کیفیت صورت‌های مالی را در نظر دارند یا خیر؟ طبق نظریه توجه محدود<sup>۱</sup>، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع اختصاص می‌دهد، منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود؛ زیرا این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است. به عبارت دیگر، زمانی که فردی به طور همزمان پروژه‌های متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها و پروژه‌ها را از دست می‌دهد و بنابراین، مشغله کاری حسابرسان ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابداری باکیفیت پایین شود. زیرا مشغله کاری زیاد، منجر به عدم بررسی دقیق تحریف‌های کشف شده توسط تیم حسابداری شده و به علت نبود زمان کافی به منظور بحث و تبادل نظر با مدیریت صاحبکار منجر به پذیرش شواهد و استدلال‌های مشکوک و ضعیف صاحبکار در مورد تحریف‌ها می‌گردد و حسابرس دچار خطای حسابداری گردد. (محمد رضایی و گل چهره، ۱۳۹۶)

حال اگر طبق نتایج پژوهش، مشخص که حسابرسان برای صورت‌های مالی با کیفیت بالا (که در سال بعد مورد تجدید ارائه قرار نگرفته است) گزارش مقبول حسابداری صادر کرده اند و برای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آنها تجدید ارائه شده و یا تغییرات سود بسیار زیادی در اثر تجدید ارائه در سال بعد برای آنان رخ داده، گزارش حسابرس تعدیل شده و حاوی بندهای توضیحی بیشتری صادر شده است، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان وظایف خود را به خوبی انجام داده اند و توانسته اند ایرادهای موجود در صورت‌های مالی را شناسایی نمایند و استفاده کنندگان را از خطرات موجود در صورت‌های مالی آگاه کنند. لذا، در این پژوهش سعی بر آن شد تا تأثیر شدت تجدید ارائه سود به عنوان نمادی از کیفیت صورت‌های مالی بر نوع گزارش و بندهای شرط، تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای گزارش حسابداری مورد ارزیابی قرار گیرد. در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش پژوهش، یافته‌ها و نتیجه گیری ارائه می‌شود.

## ۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس استاندارد ۳۴ حسابداری ایران و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ (ویرایش ۲۰۱۷)، تغییر در برآوردهای حسابداری تسری به آینده دارد و تجدید ارائه صورت‌های مالی سنوات قبل به علت تغییر در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباهات حسابداری باید به صورت تسری به گذشته انجام شود. منظور از اشتباهات دوره‌های قبل عدم ارائه و یا ارائه نادرست در صورت‌های مالی یک یا چند دوره قبل واحد تجاری، به دلیل ناتوانی در استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایی است که در زمان تأیید صورت‌های مالی برای انتشار در آن دوره‌ها، در دسترس بوده است؛ و بطور معقول، انتظار می‌رود برای تهیه و ارائه آن صورت‌های مالی، کسب و در نظر گرفته شده باشد. چنین اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات ریاضی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیتها، و تقلب است و با تجدید ارائه با تسری به گذشته،

اصلاح شناخت، اندازه‌گیری و افشای مبالغ عناصر صورتهای مالی به گونه‌ای انجام می‌شود که گویی اشتباه دوره‌های قبل هرگز اتفاق نیفتاده است. (استاندارد ۳۴ حسابداری ایران). با این حال تجدید ارائه در صورتهای مالی یکی از عواملی است که قابلیت اتکا صورتهای مالی را به شدت کاهش می‌دهد زیرا یکی از دلایل تجدید ارائه صورتهای مالی، اصلاح اشتباه است (اعتمادی، ساری و قلندری، ۱۳۹۷). بزرگ اصل و سروری مهر (۱۳۸۵) به بررسی ماهیت بخشی از دلایل تجدید ارائه صورتهای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته و عمده تعدیلات سنواتی را ناشی از اصلاح اشتباهات با اهمیت دانسته‌اند. کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از تجدید ارائه در صورتهای مالی به عنوان مشخص‌ترین نشانه حسابداری ناکارآمد یاد کرده است و بیان می‌کند که تجدید ارائه باعث کاهش شدید اعتبار صورتهای مالی می‌شود (فروغی و میرشمس شهنشانی، ۱۳۹۰). دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که تجدید ارائه صورتهای مالی می‌تواند بیانگر کیفیت پایین صورتهای مالی در سال قبل باشد. به عبارت دیگر در صورتهای مالی سال قبل تحریف و اشتباهاتی وجود داشته و حسابرس در سال بعد آنها را کشف و اصلاح نموده است. به عنوان نمونه در سال ۱۳۸۷ یکی از بزرگترین شرکتهای خودروسازی با وجود سودآوری در سال مالی مذکور از بابت اصلاح اشتباهات تعدیل سنواتی انجام داده و سود قابل تقسیم بین سهامداران را به حدی کاهش داد که هیچ گونه سودی بین سهامداران تقسیم نکرد. ارزش بازار سهام این شرکت در آن زمان معادل ۱۰ درصد ارزش بازار بورس تهران بود و این موضوع موجب ابهام و نگرانی جدی برای سهامداران شرکت شده بود (طاهرخانی، ۱۳۸۸). تجدید ارائه صورتهای مالی دوره‌های قبل، پیامدهای منفی زیادی را به همراه دارد؛ زیرا رقم سود خالص مبنای محاسبات متعددی چون، پاداش هیئت مدیره، مالیات و سود تقسیمی بین سهامداران است. علاوه بر این، رقم سود خالص مبنای تصمیم‌گیری اغلب سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری در مورد خرید یا فروش سهام شرکت‌ها است که تجدید ارائه این رقم، می‌تواند از جنبه حقوقی و قانونی مشکلاتی را برای شرکت‌ها و حسابرسان و بازرسان قانونی آنها به همراه داشته باشد؛ و اعتبار حسابرسان با تجدید ارائه ارقام مالی، می‌تواند خدشه دار شود (کاجلمیر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

طبق پژوهش وو<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) از بین ۱۰۶۸ شرکت آمریکایی که تجدید ارائه داشته‌اند، ۲۳۲ شرکت در هفته اعلام تجدید ارائه با دعوای حقوقی مواجه شده‌اند و ۱۹۳ شرکت مدیریت و ۱۰۸ شرکت نیز حسابرس خود را تغییر داده‌اند. این موارد بیانگر این است که تجدید ارائه‌ها فراتر از اشتباهات حسابداری است و ممکن است با انگیزه‌های مدیریت سود و یا تغییر در حسابها انجام می‌شود. به نظر کالن<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) حتی اگر مدیریت قصد سوء استفاده از ارائه مجدد صورتهای مالی را نداشته باشد، تجدید ارائه نشانه‌ای از سیستم حسابداری و گزارشگری ضعیف است. نتایج

1. Kachelmeier

2. Wu

3. Callen

پژوهش هرلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری شرکت‌های تجدید ارائه کننده در سال تجدید ارائه و سال قبل از آن پایین‌تر از شرکت‌هایی مشابهی است که صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه نکرده اند. همچنین، نتایج این پژوهش حکایت از کاهش تفاوت بین کیفیت گزارشگری شرکت‌های تجدید ارائه کننده و گروه کنترل، پس از تجدید ارائه دارد. ویلسون<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) به این نتیجه رسید که محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی در دوره‌های پس از تجدید ارائه، در ابتدا کاهش می‌یابد و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی اطمینان خود را نسبت به اطلاعاتی شرکت پس از تجدید ارائه به طور متوسط برای یک سال از دست می‌دهند. اما، این کاهش محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی موقتی است و پس از انجام تغییرات در ساختار حاکمیت شرکتی، برطرف می‌شود. مطابق پژوهش جیانگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)، تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌هایی که توسط موسسات بزرگ حسابرسی شده اند، کاهش چشمگیری به نسبت سایر موسسات حسابرسی دارد و کیفیت حسابرسی بالا باعث کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد شد.

طبق استاندارد ۷۰۵ حسابرسی، هدف حسابرس از ارائه نظر تعدیل شده، ارائه نظر صریح و مناسب، نسبت به صورتهای مالی در مواردی است که حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده، به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف با اهمیت نباشد. در اکثر گزارشهای تعدیل شده حسابرسی، عمده‌ترین بندهای شرط شامل اشکال در محاسبه بهای تمام شده، مسائل مالیاتی، دریافت نکردن پاسخ تأییدیه‌های حسابرسی، تسعیر ارز به خصوص در سنوات اخیر، مسائل و ملاحظات خاص در صورتهای مالی تلفیقی، ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها و موجودی کالا، مطالبات راکد و... است و در هر بند شرط، معمولاً حسابرس به یکی از اقلام با اهمیت صورتهای مالی که در مورد آن شک و تردید وجود دارد، اطلاعاتی به استفاده کننده می‌دهد و سعی می‌کند با ارائه توضیحاتی انحراف از استانداردهای حسابداری و یا فقدان شواهد کافی در مورد ادعای مدیریت را به اطلاع خواننده گزارش برساند و او را از خطرات احتمالی آگاه کند و لذا می‌توان چنین استدلال نمود که هر چه تعداد بندهای شرط گزارش حسابرس بیشتر باشد، تحریف بیشتری در صورتهای مالی اتفاق افتاده است. چن و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) اعلام می‌کنند که گزارش تعدیل شده حسابرس در رابطه با صورتهای مالی بیانگر یک شک و تردید در مورد محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی است و به استفاده کنندگان از صورتهای مالی این هشدار را می‌دهد که از وجود یک ریسک در صورتهای مالی آگاه باشند.

همچنین، طبق استاندارد ۷۰۶ حسابرسی، هدف حسابرسان از درج بندهای تأکید بر مطلب

1. Herly
2. Wilson
3. Jiang et al
4. Chen et a

خاص و سایر بندهای توضیحی، جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی است که، علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورتهای مالی، برای درک توسط استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرسان یا گزارش حسابرسان اهمیت ویژه‌ای دارد. ضمناً استاندارد ۷۰۶ تأکید می‌کند که تعدد بندهای تأکید بر مطلب خاص، اثربخشی اطلاع‌رسانی این موضوعات را کاهش می‌دهد و لذا حسابرسان باید تا جایی که امکان دارد از ارائه تعداد زیاد بندهای توضیحی در گزارش اجتناب نمایند. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان برای صورتهای مالی با کیفیت بالاتر از منظر شدت تجدید ارائه، بندهای تأکید بر مطلب خاص و یا سایر بندهای توضیحی کمتری را به نسبت صورتهای مالی با کیفیت پایین‌تر ارائه نمایند. مطالعه صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهد که صورتهای مالی اغلب شرکت‌ها دارای تعدیلات سنواتی است. محمد رضایی و فرجی (۱۳۹۸) بیان می‌کنند که طی سالهای ۸۰ تا ۹۲ به طور میانگین صورتهای مالی ۷۶٪ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای تعدیلات سنواتی است و این موضوع عاری از اشتباه بودن صورتهای مالی شرکت‌ها را مورد تردید جدی قرار می‌دهد. ضمناً تجدید ارائه اثر زیادی بر ثروت سهامداران قبلی و فعلی شرکت‌ها، مالیات پرداختی، پاداش هیات مدیره و... دارد و هرچه شدت تجدید ارائه سود بیشتر باشد، انتقال ثروت بیشتری صورت می‌پذیرد به نحوی که برخی از شرکت‌ها در بورس ایران در سالی خاص، سود گزارش نموده و قسمتی از آن را بین سهامداران تقسیم کرده و در سال بعد، پس از تجدید ارائه سود خالص سال قبل بسیار کم و یا تبدیل به زیان شده است و لذا درصد تغییر سود پس از تجدید ارائه به نسبت سود سال قبل، می‌تواند به نحو بهتری کیفیت گزارشگری و حسابرسی را مشخص نماید.

در اکثر پژوهشهای انجام شده در ایران در خصوص تجدید ارائه، از وقوع یا عدم وقوع استفاده شده است و تأثیر آن بر گزارش‌های حسابرسان نیز سنجیده نشده است و ضمناً شدت تجدید ارائه نیز به ندرت مورد استفاده قرار گرفته شده است، با این حال عشاق نیا و صالحی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر تجدید ارائه صورتهای مالی بر تغییر حسابرسان در ایران پرداخته‌اند و نتایج نشان داد که تجدید ارائه صورتهای مالی باعث تغییر حسابرسان نمی‌شود. پیروها و جنکینز<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) به بررسی ارتباط بین تصمیمات تجدید ارائه صورتهای مالی و کیفیت حسابرسان پرداختند. این پژوهش با استفاده از پرسشنامه و روش آزمایشی و جمع‌آوری ۱۱۲ پرسشنامه تکمیل شده توسط افراد اجرایی با تجربه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام شد. نتایج این پژوهش نشان داد که افراد اجرایی با تجدید ارائه صورتهای مالی زمانی که پرداختی آنها از درصد بالاتری از موارد تعیین شده باشد، کمتر موافقت می‌کنند و این رابطه تحت تأثیر کیفیت حسابرسان قرار می‌گیرد. خواجه‌ای و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند شهرت حسابرسان باعث کاهش تعداد، شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

1. Eshaghiya & Salehi

2. Pyzoha & Jenkins

تهران نمی‌شود و همچنین نتایج عبدلی و همکاران (۱۳۹۲) نشان می‌دهد که بین چرخش حسابرس و اندازه مؤسسه حسابداری با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی رابطه‌ای منفی و معناداری وجود دارد، ولی نوع اظهار نظر حسابرس و میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت‌های مالی، رابطه‌ای معناداری ندارند. یافته‌های بولو و همکاران (۱۳۹۱) نشان می‌دهد که بین تجدید ارائه صورت‌های مالی با مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد و هرچه شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد، مدیریت سود افزایش بیشتری یافته است. نتایج پژوهش نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) نشان می‌دهد که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابداری بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی موثر است. نتایج واعظ و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهند که رابطه معناداری بین حق الزحمه غیرعادی حسابداری و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد.

با توجه به مطالب فوق، مشخص می‌شود که تجدید ارائه صورت‌های مالی بیانگر کیفیت پایین‌تر صورت‌های مالی در سال مورد گزارش است و هرچه شدت تجدید ارائه سود بیشتر باشد، تحریفات بیشتری در صورت‌های مالی وجود داشته است و بنابراین چنانچه حسابرسان وظایف رسیدگی و اطلاع رسانی خود را به نحو مطلوب انجام داده باشند، باید گزارشهای خود را بابت تحریف و اشتباهات موجود تعدیل نموده و ایرادهای موجود در صورتهای مالی را با ارائه بندهای شرط به اطلاع خواننده برسانند و برخی موارد تأثیرگذار در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از صورتهای مالی که دارای ابهام و یا توضیح بیشتر است را با ارائه بندهای تأکید بر مطلب خاص به اطلاع ایشان برسانند. لذا، در این پژوهش از شدت تجدید ارائه سود به عنوان مبنایی برای ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی مطابق مدل هیرشی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) استفاده شد و سعی شد تا تأثیر آن بر نوع گزارش حسابرس، تعداد بندهای شرط و تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، سنجیده شود.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** کیفیت صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرس تأثیر دارد.

**فرضیه دوم:** کیفیت صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر تعداد بندهای شرط قبل از اظهار نظر حسابرس تأثیر دارد.

**فرضیه سوم:** کیفیت صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرس تأثیر دارد.

**فرضیه چهارم:** کیفیت صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر تعداد سایر بندهای توضیحی گزارش حسابرس تأثیر دارد.



#### ۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار دارد، همچنین، پژوهش حاضر از لحاظ ماهیت در زمره پژوهش‌های توصیفی - همبستگی قرار دارد. در فرآیند جمع‌آوری داده‌ها، از روش کتابخانه‌ای جهت جمع‌آوری اطلاعات مبانی نظری و از روش اسنادکاوی جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده شده و داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز توسط نرم‌افزار ره‌آورد نوین گردآوری گردیده است و توسط نرم‌افزارهای استتا و ایویوز برآوردهای آماری انجام شده است.

دوره مورد مطالعه، یک دوره زمانی هشت ساله بر اساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۷ می‌باشد و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. در این پژوهش شرایط زیر برای انتخاب نمونه قرار داده شده است:

- به منظور قابلیت مقایسه سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
- اطلاعات مالی و ارزش بازار مورد نیاز به منظور استخراج داده‌های مورد نیاز در دسترس باشد.
- جزء بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشد؛ زیرا افشای اطلاعات مالی و ساختارهای راهبردی شرکتی در آن‌ها متفاوت است.

با توجه به بررسی‌های انجام شده، تعداد ۱۰۷ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ حائز شرایط فوق بوده و مورد بررسی قرار گرفته است. با استفاده از مدل پژوهش‌های قبلی از جمله عشاق نیا و صالحی (۲۰۱۷)، جیانگ و همکاران (۲۰۱۵) مدل رگرسیون برای فرضیه اول تا چهارم به شرح زیر می‌باشد:

$$AR = \beta_0 + \beta_1 Resm + \beta_2 bigaud + \beta_3 lev + \beta_4 Loss + \beta_5 Mkt + \beta_6 size + \beta_7 Roa + \beta_8 turn + \beta_9 B/M + \beta_{10} Adju + \varepsilon$$

که متغیرهای مستقل و وابسته مدل عبارتند از:

**Resm:** شدت تجدید آرایه سود به عنوان معیاری از کیفیت صورت‌های است. در اکثر پژوهش‌ها از متغیر صفر و یک به عنوان وجود یا عدم وجود تجدید ارائه استفاده شده است ولی از آنجا که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود می‌کنند؛ بنابراین، در این پژوهش به منظور در نظر گرفتن اهمیت تجدید ارائه، مشابه پژوهش لیوانت و تان<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و هیرشی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) شدت تجدید ارائه، محاسبه شده است و با محاسبه رابطه زیر، هرچه شدت تجدید ارائه سود بیشتر باشد، کیفیت صورت‌های مالی در سال گزارش پایین‌تر بوده است و بالعکس هرچه شدت تجدید ارائه شرکتی کمتر باشد، کیفیت صورت‌های مالی بالاتری را دارا است.

1.. Livant & Tan

2.. Hirschey et al



$$RESM = \frac{RENSI_{i,t} - NI_{i,t}}{NI_{i,t}}$$

RENSI = سود خالص تجدید ارائه شده در سال بعد

NI = سود خالص در سال گزارش

AR = ابعاد مختلف گزارش حسابرسی

قالب اصلی گزارش‌های حسابرسی را بندهایی شامل بندهای مقدماتی، بندهای شرط، بند اظهارنظر و بندهای بعد از اظهارنظر (تأکید بر مطلب خاص و سایر موارد توضیحی و قانونی) شکل می‌دهد. در این پژوهش از چهار متغیر به شرح زیر برای بررسی محتوای گزارش حسابرسان استفاده می‌شود:

الف) نوع اظهارنظر حسابرس (Audopn): اگر اظهارنظر حسابرس از نوع مقبول باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک لحاظ می‌شود.

ب) تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر (Audatt): از طریق شمردن تعداد بندهای قیدشده در گزارش‌های حسابرسی محاسبه می‌شود.

ج) تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص (Audemp): از طریق شمردن بندهای قید شده در گزارش حسابرسی و بندهای گزارش بازرس قانونی

د) تعداد سایر بندهای توضیحی (Audoth): از طریق شمردن بندهای قید شده در گزارش حسابرسی و بندهای گزارش بازرس قانونی

متغیرهای کنترلی: نتایج بسیار از پژوهش‌ها از قبیل موسس<sup>۱</sup> (۱۹۸۷)، کینی و مک دنیل<sup>۲</sup> (۱۹۸۹)، لین و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۴)، دسای و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۶)، عبدالله و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۰)، پری<sup>۶</sup> (۲۰۰۹) و نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) حاکی از آن است که اندازه شرکت، اهرم مالی، چرخش حسابرس، زیان گزارش شده، ارزش بازار شرکت، نسبت ارزش بازار به دفتری، نسبت سودآوری، نوع موسسه حسابرسی و تعدیلات سنواتی از مهمترین عوامل تأثیر گذار بر کیفیت صورت‌های مالی و گزارش حسابرس هستند. بنابراین، در این پژوهش متغیرهای فوق به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شدند که نحوه سنجش هر یک به شرح زیر است:

الف) Size (اندازه شرکت): در این پژوهش از محاسبه لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت در پایان دوره سنجیده می‌شود.

ب) Lev (درجه اهرم مالی): از طریق نسبت بدهیها به کل داراییهای پایان دوره محاسبه می‌شود. نسبت اهرم مالی به منظور کنترل ریسک مالی صاحبکار کنترل شده است و پیش‌بینی

1.. Moses

2.. Kinney & McDaniel

3.. Lin et al

4.. Desai et al

5.. Abdullah, et al

6.. Pereira

می‌شود که خطای حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده برای صاحبکاران با ریسک مالی بالاتر، بیشتر باشد (دی فوند و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰)

ج) Turn (تغییر حسابرس): یکی از شاخصهای کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، میزان مراقبت حرفه‌ای حسابرس و توانایی نظارت آن، یعنی دوره تصدی حسابرس است. تداوم کار کارکنان ارشد مؤسسه حسابرسی با صاحبکار خاص، ممکن است موجب آشنایی نزدیک (روابط صمیمانه) یا کاهش استقلال شود. در این پژوهش اگر حسابرس شرکت عوض شده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

د) Loss (زیان) اگر شرکت در دوره مورد نظر زیان گزارش کرده باشد، حسابرس به دلیل ریسک بالاتر ورشکستگی و زیان سهامداران، دقت بیشتری جهت اظهارنظر تعدیل شده ارائه می‌کند و لذا در صورت گزارش زیان عدد یک و در صورت گزارش سود عدد صفر درج می‌شود. ه) MKT: لگاریتم ارزش بازار سهام شرکت در پایان دوره مالی، زیرا شرکت‌ها با ارزش بالای سهام به دلیل رفتار سرمایه‌گذاران و حساسیت بازار سرمایه، ممکن است دقت بیشتری نسبت به نوع و بندهای گزارش حسابرسان داشته باشند.

ز) Bigaud: اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی و ۶ موسسه حسابرسی خصوصی رتبه الف و معتمد بورس با بیشترین درآمد باشند، به دلیل استقلال مالی و تعداد کارمندان بیشتر، صورت‌های مالی کیفیت بالاتری دارند و لذا عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر درج می‌گردد. ح) Adju (تعدیلات سنواتی): از تقسیم تعدیلات سنواتی بر جمع دارایی‌های شرکت در پایان دوره سنجیده می‌شود (بزرگ اصل و دهقانی، ۱۳۹۴).

ح) Roa: (نسبت بازدهی داراییها) از تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌ها بدست می‌آید. عملکرد مالی (ROA) مناسب صاحبکاران انگیزه‌های شرکت برای دستکاری سود را کاهش می‌دهد؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود که عملکرد مالی شرکت رابطه منفی با خطای حسابرسی نوع دوم و گزارش حسابرسی غیرمقبول داشته باشد (چان و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

B/M: برابر است با نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری کل حقوق صاحبان سهام شرکت‌هایی که نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری بیشتری دارند، به سبب اینکه شاید بخش اعظم ارزش سرمایه‌گذاری شان مربوط به پروژه‌های با ریسک بالا باشد و در مواقع ورشکستگی، شرکت با دعوای حقوقی زیادی علیه خود مواجه باشد، لذا حسابرسان محافظه کاری بیشتری دارند (خان و واتس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹).

1. DeFond
2. Chan et al
3. Khan & Watts

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۵-۱) آمار توصیفی

جدول ۱ آزمون‌های توصیفی مرتبط با مدل رگرسیونی فرضیه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۱- آمار توصیفی

| متغیر                             | نماد   | میانگین | بیشترین | کمترین | میان   | انحراف معیار |
|-----------------------------------|--------|---------|---------|--------|--------|--------------|
| شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی     | RESM   | -۰/۰۹   | ٪۲۲۴    | -٪۱۰۸۲ | ۰      | ۰/۷۳۵        |
| نوع گزارش حسابرسان                | AUDOPN | ۰/۵۴۸   | ۱       | ۰      | ۱      | ۰/۵۰         |
| تعداد پندهای قبل از بند اظهار نظر | AUDATT | ۱/۴۵۸   | ۱۶      | ۰      | ۱      | ۱/۹۱         |
| تعداد پندهای تاکید بر مطلب خاص    | AUDEMP | ۱/۲۳۵   | ۹       | ۰      | ۱      | ۱/۴۱         |
| سایر پندهای توضیحی                | AUDOTH | ۰/۵۷۵   | ۹       | ۰      | ۰      | ۱/۰۵         |
| اهرم مالی                         | LEV    | ۰/۶۳۸   | ۳/۰۶    | ۰/۰۳   | ۰/۶۳   | ۰/۳۰         |
| ارزش بازار سهام                   | MKT    | ۱۱/۸۹   | ۱۴/۱۹   | ۱۰/۰۴  | ۱۱/۹۲۷ | ۰/۷۸         |
| نسبت سودآوری                      | ROA    | ۰/۱۰۹   | ۲/۱۰    | -۰/۳۴  | ۰/۰۸۷  | ۰/۱۶         |
| اندازه شرکت                       | SIZE   | ۱۳/۹۲۴  | ۱۹/۱۱   | ۱۰/۰۳  | ۱۳/۸۷۰ | ۱/۵۷         |
| ارزش دفتری به بازار               | B_M    | ۰/۴۰۶   | ۷/۸۲    | -۱۷/۰۴ | ۰/۴۴۱  | ۱/۳۴         |
| تعدیلات سنواتی                    | ADJU   | ۵/۸۶    | ۱۵/۵۲   | ۰      | -۰/۰۰۱ | ۴/۴۹         |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که از جدول ۱ مشخص است، شدت تجدید ارائه از منفی ۱۰۸۲٪ (سایپا اذین سال ۱۳۹۵) تا مثبت ۲۲۴٪ سود (محورسازان سال ۱۳۹۰) را شامل می‌شود و میانگین شرکت‌ها در طی دوره مالی ۹٪ منفی بوده است (ضمناً برخی از شرکتها با شدت تجدید ارائه بسیار زیاد به عنوان داده پرت شناسایی و حذف شده اند) و به این معناست که شرکت‌های مورد ارزیابی به طور میانگین ۹٪ سود خالص سال گذشته خود را در سال بعد از طریق تجدید ارائه صورت‌های مالی، کاهش داده اند و ۵۵٪ گزارش‌ها حسابرسان نیز تعدیل شده بوده اند که از بین ۱ تا ۱۶ بند شرط قبل از اظهارنظر با میانگین بیشتر از یک بند وجود داشته است. تعداد پندهای تاکید بر مطلب خاص تا حداکثر ۹ مورد می‌رسد که به طور میانگین بیشتر از یک بند در هر گزارش وجود داشت. همچنین ۳۶٪ گزارش‌های حسابرسان توسط موسسه‌های بزرگ حسابرسان تهیه شده است. بدی شرکت‌ها حدود ۶۳٪ کل دارایی‌های شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد و بازدهی متوسط شرکت‌ها ۱۰٪ در طول سال بوده است.

## ۵-۲) آزمون فرضیه‌های پژوهش:

در فرضیه اول متغیر وابسته، نوع گزارش حسابرسی است (که یک متغیر دو وجهی می‌باشد) بنابراین، از الگوی رگرسیون لجستیک لاجیت برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) بیان می‌کنند که این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت طبیعی داشته باشند و وجود پیش فرض‌های مدل رگرسیون نیز ضروری نیست. همچنین، نتایج حاصل از برآورد الگوی لاجیت به طور تقریبی شبیه برآورد الگوهای رگرسیون خطی است و از آماره  $Z$  و ضریب تشخیص مک فادن به ترتیب برای بررسی اعتبار کل رگرسیون و قدرت توجیه رگرسیون به کار می‌روند.

## ۵-۳) آزمون فروض کلاسیک

قبل از ارزیابی مدل رگرسیون برای فرضیه‌های دوم تا چهارم، بایستی فروض کلاسیک رگرسیون مورد ارزیابی قرار گیرد که به شرح زیر می‌باشد:

### ۵-۳-۱) صفر بودن امید ریاضی مقادیر خطا

در مدل‌های پژوهش‌های حسابداری معمولاً عرض از مبدا (مقدار ثابت) وجود دارد و در داده‌های پانل اغلب این فرض رد نشده و نیازی به آزمون جداگانه ندارد. (بنی مهد و دیگران، ۱۳۹۵)

### ۵-۳-۲) همسانی واریانس خطاهای مدل

یکی از فرضیه‌های اساسی یک مدل رگرسیونی مناسب، فرض همگونی (همسانی) واریانس باقیمانده‌ها است. جهت بررسی ناهمسانی واریانس پسماندها، از آزمون والد تعدیل شده استفاده شد. فرض صفر در این آزمون همسانی واریانس باقیمانده‌ها می‌باشد که اگر مقدار  $p$ -value بیشتر از ۰٫۰۵ باشد فرض صفر پذیرفته می‌شود. خلاصه نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲: آزمون تشخیص ناهمسانی واریانس جملات خطا

| نام مدل     | آماره آزمون        | سطح معنی‌داری | نتیجه                     |
|-------------|--------------------|---------------|---------------------------|
| فرضیه دوم   | $2/7 \text{ e}+06$ | ۰/۰۰۰         | وجود ناهمسانی واریانس     |
| فرضیه سوم   | ۲۴۲۳۸/۵۷           | ۰/۰۰۰         | وجود ناهمسانی واریانس     |
| فرضیه چهارم | ۱/۹۸               | ۰/۱۵۹۵        | عدم وجود ناهمسانی واریانس |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاصل نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون والد تعدیل شده در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلال می‌باشد. لازم به توضیح است که این مشکل در تخمین نهایی مدل از طریق برآورد مدل به روش خطای استاندارد

تصحیح شده پانل<sup>۱</sup> (PCSE) رفع شد.

### ۵-۳-۳) آزمون تشخیص خودهمبستگی سریالی جملات خطا

جهت تشخیص خودهمبستگی سریالی معمولاً از آزمون دوربین واتسون استفاده می‌شود، اما این آزمون فقط برای تشخیص خودهمبستگی مرتبه اول کاربرد دارد و نمی‌تواند خودهمبستگی مرتبه‌های بالاتر را کشف کند از این رو جهت تشخیص کلیه اشکال خودهمبستگی در داده‌های پانل از آزمون والدريج استفاده می‌شود. با توجه به نتیجه این آزمون، اگر سطح معنی داری بیش‌تر از ۵٪ باشد، بیانگر عدم وجود خود همبستگی سریالی در بین جملات اخلاص می‌باشد که نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: آزمون والدريج

| نام مدل   | آماره آزمون | سطح معنی داری | نتیجه            |
|-----------|-------------|---------------|------------------|
| فرضیه دوم | ۳۱/۶۱۳      | ۰/۰۰۰         | وجود خود همبستگی |
| فرضیه سوم | ۳۴/۷۹۶      | ۰/۰۰۰         | وجود خود همبستگی |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، سطح معنی داری آزمون والدريج برای مدل‌های پژوهش کمتر از ۵٪ است که بیانگر وجود خود همبستگی سریالی در جملات خطا است. لازم به توضیح است این مشکل از طریق وارد کرد وقفه AR (۱) در مدل نهایی مرتفع گردید.

### ۵-۳-۴) تصادفی بودن مقادیر متغیرها

با توجه به این موضوع که در پژوهش‌های حسابداری متغیرهای مستقل عموماً به صورت برون زا و تصادفی هستند، فرض چهارم نیز رد نمی‌شود و نیاز به آزمون جداگانه ندارد. (افلاطونی، ۱۳۹۶)

### ۵-۳-۵) نرمال بودن مقادیر خطا

زمانی که اندازه نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فروض کلاسیک نیز برقرار باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی اهمیت است و پیامدهای آن نتایج رگرسیون را خدشه دار نمی‌کند. در شرایط مذکور با توجه به قضیه حد مرکزی (هر چه اندازه نمونه تصادفی افزایش یابد توزیع نمونه به سمت نرمال نزدیک می‌شود) می‌توان دریافت که حتی اگر باقیمانده‌ها نرمال نباشند، آماره‌های آزمون بطور مجانبی از توزیع‌های مناسب پیروی می‌کنند، بدون تورش هستند و از کارایی برخوردارند (افلاطونی، ۱۳۹۶).

با توجه به ترکیب سال و شرکت جهت آزمون فرضیه‌های دوم تا چهارم، از داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. برای انتخاب اثرات ثابت آزمون F لیمر (چاو) انجام می‌شود و با توجه به نتیجه

1. panel-corrected standard errors

آزمون هاسمن مشخص می‌شود که استفاده از مدل اثرات تصادفی مقطعی برای کدام مدل مناسب‌تر است. جدول ۴ نتایج آماری سه فرضیه را نشان می‌دهد.

جدول ۴- نتایج آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

| فرضیه | نام مدل            | آماره آزمون | سطح معنی‌داری | نتیجه              |
|-------|--------------------|-------------|---------------|--------------------|
| دوم   | آزمون F لیمر (چاو) | ۸/۹۱        | ۰/۰۰۰         | تابلویی            |
|       | آزمون هاسمن        | ۱۸/۸۳       | ۰/۰۴          | تابلویی اثرات ثابت |
| سوم   | آزمون F لیمر (چاو) | ۳/۳۵        | ۰/۰۰۰         | تابلویی            |
|       | آزمون هاسمن        | ۳۰/۱۱       | ۰/۰۰          | تابلویی اثرات ثابت |
| چهارم | آزمون F لیمر (چاو) | ۱/۱۱        | ۰/۲۱          | تابلویی اثرات مقید |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۵) نتایج آزمون فرضیه‌ها:

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول ۵ مشاهده می‌شود.

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه اول

| $Audopn_{it} = \beta_0 + \beta_1 Resm_{it} + \beta_2 bigaud_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 Loss_{it} + \beta_5 Mkt_{it} + \beta_6 size_{it} + \beta_7 Roa_{it} + \beta_8 turn_{it} + \beta_9 B/M_{it} + \beta_{10} Adju_{it} + e$ |        |              |         |        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|---------|--------|
| متغیر                                                                                                                                                                                                                                | نماد   | ضریب برآوردی | آماره Z | احتمال |
| شدت تجدید ارائه                                                                                                                                                                                                                      | RESM   | -۰/۱۲۷       | -۰/۱۰۳۳ | ۰/۳۰۱  |
| نوع موسسه حسابرسان                                                                                                                                                                                                                   | BIGAUD | ۰/۱۷۵        | ۰/۹۳۸   | ۰/۳۴۸  |
| اهرم مالی                                                                                                                                                                                                                            | LEV    | -۰/۷۲۳       | -۱/۵۱۰  | ۰/۱۳۰  |
| زیان                                                                                                                                                                                                                                 | LOSS   | ۰/۸۰۶        | ۲/۹۴۶   | ۰/۰۰۳  |
| ارزش بازار سهام                                                                                                                                                                                                                      | MKT    | -۱/۰۹۸       | -۳/۳۱۸  | ۰/۰۰۰  |
| اندازه شرکت                                                                                                                                                                                                                          | SIZE   | ۰/۵۰۴        | ۳/۵۰۹   | ۰/۰۰۰  |
| نسبت سودآوری                                                                                                                                                                                                                         | ROA    | -۱/۰۲۳       | -۱/۳۴۲  | ۰/۱۷۹  |
| چرخش حسابرس                                                                                                                                                                                                                          | TURN   | -۰/۲۰۸       | -۱/۲۹۲  | ۰/۱۹۶  |
| ارزش دفتری به بازار                                                                                                                                                                                                                  | B/M    | -۰/۲۲۵       | -۱/۴۱۳  | ۰/۱۵۷  |
| تعدیلات سنواتی                                                                                                                                                                                                                       | ADJU   | ۰/۷۶۳        | -۰/۶۳۵  | ۰/۵۲۵  |

|                |                 |              |       |       |
|----------------|-----------------|--------------|-------|-------|
| مقدار ثابت     | C               | ۶/۸۱۴        | ۲/۸۴۸ | ۰/۰۰۴ |
| مقدار آماره LR | احتمال آماره LR | ضریب مک فادن |       |       |
| ۶۸/۶۷          | ۰/۰۰۰           | ۰/۰۵۸        |       |       |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج این آزمون نشان می‌دهد که احتمال آماره LR (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نیستند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. نتایج مدل نشان می‌دهد که کیفیت صورتهای مالی از منظر شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسانی اثر معناداری ندارد، ولی ارزش بالای بازار سهام، اندازه شرکت، اعلام زیان بر صدور گزارش تعدیل شده حسابرسانی موثر است. جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۶- نتایج آماری فرضیه دوم

| $Audatt_{it} = \beta_0 + \beta_1 Resm_{it} + \beta_2 bigaud_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 loss_{it} + \beta_5 Mkt_{it} + \beta_6 size_{it} + \beta_7 Roa_{it} + \beta_8 turn_{it} + \beta_9 B/M_{it} + \beta_{10} Adju_{it} + \varepsilon$ |              |              |                 |                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|-----------------|------------------|
| متغیر                                                                                                                                                                                                                                          | نماد         | ضریب برآوردی | آماره Z         | احتمال           |
| شدت تجدید ارائه                                                                                                                                                                                                                                | RESM         | ۰/۰۳۲        | ۰/۷۱            | ۰/۴۷۷            |
| نوع موسسه حسابرسانی                                                                                                                                                                                                                            | BIGAUD       | ۰/۲۲۶        | ۱/۶۰            | ۰/۱۰۹            |
| اهرم مالی                                                                                                                                                                                                                                      | LEV          | -۰/۱۷۴       | -۰/۵۶           | ۰/۵۷۶            |
| زیان                                                                                                                                                                                                                                           | LOSS         | ۰/۳۷۵        | ۲/۶۷            | ۰/۰۰۰            |
| ارزش بازار سهام                                                                                                                                                                                                                                | MKT          | -۰/۸۰۲       | -۴/۴۱           | ۰/۰۰۰            |
| اندازه شرکت                                                                                                                                                                                                                                    | SIZE         | ۰/۳۵۸        | ۴/۰۱            | ۰/۰۰۰            |
| نسبت سودآوری                                                                                                                                                                                                                                   | ROA          | -۰/۰۹۳       | -۰/۲۵           | ۰/۷۹۹            |
| چرخش حسابرس                                                                                                                                                                                                                                    | TURN         | -۰/۰۴۷       | -۰/۹۲           | ۰/۳۵۶            |
| ارزش دفتری به بازار                                                                                                                                                                                                                            | B/M          | -۰/۱۵۷       | -۱/۹۵           | ۰/۰۵۱            |
| تعدیلات سنواتی                                                                                                                                                                                                                                 | ADJU         | -۰/۵۷۹       | -۰/۷۷           | ۰/۴۴۰            |
| مقدار ثابت                                                                                                                                                                                                                                     | C            | ۵/۵۱۴        | ۴/۰۰            | ۰/۰۰۰            |
| ضریب تعیین تعدیل شده                                                                                                                                                                                                                           | سطح معناداری | خودهمبستگی   | ناهمسانی        | مقدار آماره والد |
| ۰/۶۵                                                                                                                                                                                                                                           | ۰/۰۰۰        | AR(1)        | Heteroskedastic | ۴۸/۰۱            |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر



نتایج این آزمون نشان می‌دهد که احتمال آماره LR (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نیستند. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۶۵٪ است و بیانگر این موضوع است که ۶۵٪ تغییرات متغیر وابسته با مدل قابل پیش‌بینی است. نتایج آماری نشان می‌دهد که شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر تعداد بند شرط گزارش حسابرسان تأثیر ندارد. گزارش زیان و اندازه شرکت باعث افزایش تعداد بند شرط گزارش حسابرسان می‌شود و ارزش بازار بالا و ارزش دفتری به بازار باعث کاهش بندهای شرط گزارش حسابرسان می‌شود.

جدول ۷ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۷- نتایج آماری فرضیه سوم

$$Audemp_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Resm_{i,t} + \beta_2 bigaud_{i,t} + \beta_3 lev_{i,t} + \beta_4 Loss_{i,t} + \beta_5 Mkt_{i,t} + \beta_6 size_{i,t} + \beta_7 Roa_{i,t} + \beta_8 turn_{i,t} + \beta_9 B/M_{i,t} + \beta_{10} Adju_{i,t} + \varepsilon$$

| متغیر                | نماد         | ضریب برآوردی | آماره Z         | احتمال           |
|----------------------|--------------|--------------|-----------------|------------------|
| شدت تجدید ارائه      | Resum        | -۰/۰۱۳۲      | -۰/۳۶           | ۰/۷۱۶            |
| نوع موسسه حسابرسان   | BIGAUD       | ۰/۲۱۳        | ۱/۹۶            | ۰/۰۵۰            |
| اهرم مالی            | LEV          | -۰/۱۶۶       | -۰/۶۹           | ۰/۴۸۹            |
| زیان                 | LOSS         | ۰/۱۶۷        | ۱/۵۵            | ۰/۱۲۰            |
| ارزش بازار سهام      | MKT          | ۰/۱۲۷        | -۰/۸۷           | ۰/۳۸۷            |
| اندازه شرکت          | SIZE         | ۰/۲۴۵        | ۳/۷۸            | ۰/۰۰۰            |
| نسبت سودآوری         | ROA          | -۰/۵۲۰       | -۱/۶۸           | ۰/۰۹۲            |
| چرخش حسابرسان        | TURN         | ۰/۰۵۹        | ۱/۰۱            | ۰/۳۱۵            |
| ارزش دفتری به بازار  | B/M          | -۰/۰۵۴       | -۰/۸۳           | ۰/۴۰۸            |
| تعدیلات سنواتی       | ADJU         | -۰/۴۱۴       | -۰/۸۰           | ۰/۴۲۶            |
| مقدار ثابت           | C            | -۰/۸۳۳       | -۰/۷۴           | ۰/۴۶۱            |
| ضریب تعیین تعدیل شده | سطح معناداری | خود همبستگی  | ناهمسانی        | مقدار آماره والد |
| ۰/۳۶                 | ۰/۰۰۰        | AR (۱)       | Heteroskedastic | ۵۹/۸۶            |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج این آزمون نشان می‌دهد که سطح معناداری (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان

صفر نیستند. نتایج این آزمون نشان می‌دهد مدل برازش شده مناسب و معنادار بوده و ۳۶٪ تغییرات متغیر وابسته با مدل قابل پیش‌بینی است. نتایج آماری نشان می‌دهد که کیفیت پایین صورتهای مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه صورتهای مالی باعث افزایش تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص نمی‌شود و نوع موسسه حسابرسی و اندازه شرکت بر افزایش تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص موثر است.

جدول ۸ نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۸- نتایج آماری فرضیه چهارم

| $Audoth_{it} = \beta_0 + \beta_1 Resm_{it} + \beta_2 bigaud_{it} + \beta_3 lev_{it} + \beta_4 Loss_{it} + \beta_5 Mkt_{it} + \beta_6 size_{it} + \beta_7 Roa_{it} + \beta_8 turn_{it} + \beta_9 B/M_{it} + \beta_{10} Adju_{it} + \varepsilon$ |                      |              |              |        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------|--------------|--------|
| متغیر                                                                                                                                                                                                                                          | نماد                 | ضریب برآوردی | آماره t      | احتمال |
| شدت تجدید ارائه                                                                                                                                                                                                                                | Resum                | ۰/۰۱۱        | ۰/۲۶         | ۰/۷۹۳  |
| نوع موسسه حسابرسی                                                                                                                                                                                                                              | BIGAUD               | -۰/۲۳۴       | -۲/۷۱        | ۰/۰۰۷  |
| اهرم مالی                                                                                                                                                                                                                                      | LEV                  | ۰/۰۰۷        | ۰/۰۴         | ۰/۹۶۸  |
| زیان                                                                                                                                                                                                                                           | LOSS                 | ۰/۲۰۶        | ۱/۸۲         | ۰/۰۷۰  |
| ارزش بازار سهام                                                                                                                                                                                                                                | MKT                  | -۰/۱۳۰       | -۱/۱۲        | ۰/۲۶۱  |
| اندازه شرکت                                                                                                                                                                                                                                    | SIZE                 | ۰/۰۴۳        | ۰/۸۳         | ۰/۴۰۵  |
| نسبت سودآوری                                                                                                                                                                                                                                   | ROA                  | -۰/۰۳۸       | -۰/۱۲        | ۰/۹۰۲  |
| چرخش حسابرس                                                                                                                                                                                                                                    | TURN                 | -۰/۰۹۸       | -۱/۳۲        | ۰/۱۸۸  |
| ارزش دفتری به بازار                                                                                                                                                                                                                            | B/M                  | -۰/۰۱۰       | -۰/۳۲        | ۰/۷۴۹  |
| تعدیلات سنواتی                                                                                                                                                                                                                                 | ADJU                 | ۰/۴۶۹        | ۰/۹۲         | ۰/۳۶۰  |
| مقدار ثابت                                                                                                                                                                                                                                     | C                    | ۰/۵۴۵        | ۱/۸۳         | ۰/۰۶۷  |
| ضریب تعیین                                                                                                                                                                                                                                     | ضریب تعیین تعدیل شده | F آماره مدل  | سطح معناداری |        |
| ۰/۰۳                                                                                                                                                                                                                                           | ۰/۰۲                 | ۲/۲۵         | ۰/۰۱         |        |

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج این آزمون نشان می‌دهد که احتمال آماره LR (۰/۰۱) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نیستند. نتایج این آزمون نشان می‌دهد مدل برازش شده مناسب و معنادار است. طبق نتایج حاصله کیفیت صورتهای مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر تعداد سایر بندهای توضیحی

موثر نیست و بزرگ بودن موسسه حسابرسی باعث کاهش تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص و گزارش زیان نیز باعث افزایش تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص می‌شود.

## ۶- نتیجه‌گیری:

کیفیت بالای صورت‌های مالی موضوعی است که از دیدگاه استفاده کنندگان صورت‌های مالی و تدوین کنندگان قوانین و استانداردهای حسابداری بسیار مهم است. در این راستا همواره سعی شده است تا با ایجاد دستورالعمل‌های مختلف صورت‌های مالی شرکت‌ها با کیفیتی قابل قبول به استفاده کنندگان ارائه شود و یکی از روش‌ها جهت بالا بردن کیفیت صورت‌های مالی استفاده از حسابرسان مستقل است تا با استفاده از نظرات آنان در گزارش حسابرسی بتوان مشکلات موجود در صورت‌های مالی را شناسایی نمود و از خطرات بالقوه اتکا بر اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت شرکت‌ها آگاه شد. در این پژوهش سعی شد تا تأثیر کیفیت صورت‌های مالی از جنبه شدت تجدید ارائه سود با نوع گزارش‌ها حسابرسان و تعداد بندهای اظهار نظر حسابرسان مورد سنجش قرار گیرد. مجدداً تاکید می‌گردد که در کشورهای غربی منجمله آمریکا بیشتر از ۹۹٪ گزارش‌های حسابرسی مقبول است و یا تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی کمتر از ۷٪ است (محمد رضایی و فرجی، ۱۳۹۸) و لذا این پژوهش بر مبنای شرایط داخل کشور انجام شده و امکان مقایسه زیادی با پژوهش‌های خارجی را ندارد. همچنین لازم به ذکر است که به دلیل تعداد بالای تجدید ارائه در صورت‌های مالی، از متغیر شدت تجدید ارائه استفاده شد که در پژوهش‌های ایران خیلی کم از آن استفاده شده است و به نظر می‌رسد بتواند متغیر بهتری جهت درک وضعیت موجود باشد. ضمناً در اکثر پژوهش‌ها سعی شده تا عوامل موثر بر تجدید ارائه شناسایی شود و این خلا که تجدید ارائه چه تأثیری بر نوع و بندهای گزارش‌های حسابرسی دارد، احساس می‌شد. فرضیه اول به بررسی تأثیر کیفیت صورت‌های مالی بر نوع گزارش حسابرسی می‌پرداخت و فرض بر این است که صورت‌های مالی با کیفیت بالا (بدون تجدید ارائه در سال بعد) باید گزارش مقبول حسابرسی داشته باشند و صورت‌های مالی با کیفیت پایین‌تر (با شدت تجدید ارائه سود زیاد) گزارش تعدیل شده دریافت کرده باشند که با بررسی نتایج فرضیه اول مشخص می‌شود که کیفیت صورت‌های مالی (از منظر شدت تجدید ارائه) بر نوع گزارش حسابرسی اثر معناداری ندارد. علت را شاید بتوان به تعداد بالای تجدید ارائه‌ها در صورت‌های مالی و عادی بودن تجدید ارائه در ایران دانست. زیرا حسابرسان طبق استاندارد ۳۴ حسابداری، تجدید ارائه را یکی از راه کارهای در اختیار مدیریت تلقی نموده و آن را تحریف نمی‌دانند و آمار نشان می‌دهد که در ایران از سال ۸۰ تا ۹۲ به طور میانگین ۷۶٪ صورت‌های مالی تجدید ارائه شده‌اند در برخی سالها تجدید ارائه به ۸۲٪ صورت‌های مالی نیز می‌رسد که نتایج با پژوهش عبدلی و همکاران (۱۳۹۲) همخوانی دارد. دلیل دیگر را می‌توان در مشغله حسابرسان برشمرد. بر اساس "نظریه‌ی توجه محدود" توجه افراد به انجام یک کار، موجب کاهش توجه به سایر امور و وظایف می‌شود و علت آن، محدودیت توانایی بشر در پردازش اطلاعات و انجام هم زمان چندین کار است و به نظر

می‌رسد که حسابرسان پرمشغله، تعداد بیشتری گزارش مقبول صادر می‌کنند (محمد رضایی و گل‌چهره، ۱۳۹۶). تاکید دیگر این موضوع را باید در عدم دقت کافی حسابرسان در انجام وظایف خود دانست. زیرا بر اساس نتایج آماری پژوهش، مشخص شد که ۵۰٪ گزارشهای مقبول در سال بعد تجدید ارائه شده‌اند و نشان دهنده این موضوع است که حسابرسان در سال مورد رسیدگی، دقت چندانی در اطلاعات صورتهای مالی نداشته و در سال بعد اشتباهات خود را اصلاح کرده‌اند و چون تاکنون دعوای حقوقی زیادی علیه حسابرسان در خصوص تجدید ارائه صورت نگرفته است، حسابرسان حساسیت زیادی در اطلاعات صورتهای مالی و برآوردهای مدیریت نداشته و به سادگی و با کمترین هزینه در سال بعد، صورتهای مالی را تجدید ارائه می‌کنند. برای مثال یکی از شرکتهای داروسازی<sup>۱</sup> در سال ۱۳۹۵ گزارش مقبول دریافت نموده و مبلغ ۶۲۳ میلیارد ریال سود خالص شناسایی می‌کند و از این مبلغ ۵۵۲ میلیارد ریال را بین سهامداران تقسیم نموده و ۱۷۵ میلیارد ریال مالیات پرداخت می‌نماید و در سال ۱۳۹۶ شرکت با تجدید ارائه و کاهش سود سال قبل به مبلغ ۵۸۵ میلیارد ریال (معادل ۹۴٪ سود سال قبل) سود انباشته شرکت به زیان انباشته‌ای تبدیل می‌شود و هیچ سودی بین سهامداران تقسیم نمی‌شود و زیان انباشته تا پایان سال ۹۷ نیز جبران نشده است. لازم به ذکر است که گزارش حسابداری در سال ۱۳۹۶ نیز علیرغم تغییر حسابرس، مجدداً مقبول بوده و حسابرس تنها به بند تاکید بر مطلب خاص در مورد وجود ۵۸۵ میلیارد ریال تعدیلات سنواتی ناشی از عدم ثبت تخفیف فروش اکتفا نموده است. دلیل دیگر تجدید ارائه بالا در صورتهای مالی برخی از شرکتهای تفاوت مالیات تشخیصی توسط سازمان امور مالیاتی با مالیات شناسایی شده شرکتهای است. به این معنا که برخی از شرکتهای بورسی بابت مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده در زمان رسیدگی مالیاتی را به سازمان امور مالیاتی بدهکار شده و این موضوع باعث تعدیل سنواتی شده است. عمده‌ترین دلیل اختلاف، "فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی" است و عوامل برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیه‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، مغایرتهای استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی و عدم رعایت حد نصابهای تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در انجام هزینه‌ها کمترین درجه اهمیت و اعتبار در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را دارد (پور زمانی و شمسی، ۱۳۸۸) و لذا در صورتیکه حسابرسان در هنگام رسیدگی به مستندات هزینه و رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تاکید داشته باشند، این اختلاف کاهش خواهد یافت.

فرضیه دوم به بررسی تأثیر شدت تجدید ارائه بر تعداد بندهای شرط قبل از گزارش حسابرسان می‌پردازد. معمولاً هر بند شرط زمانی در گزارش بیان می‌شود که یکی از اقلام صورتهای مالی دارای تحریف با اهمیت از استانداردها باشد و یا مربوط به زمانی است که حسابرس نتوانسته شواهد کافی برای صحت ادعای مدیریت نسبت به آن را بدست آورد و اصولاً حسابرسان سعی

می‌کنند با درج بندهای شرط قبل از بند اظهار نظر خواننده را از مشکلات موجود در اقلام صورت‌های مالی آگاه نمایند و طبیعتاً هرچه تعداد بندهای مذکور بیشتر باشد، بیانگر اشکالات و ابهامات بیشتری است که در خصوص قابلیت اتکاء و اعتماد صورت‌های مالی وجود دارد و لذا بایستی کیفیت پایین‌تر صورت‌های مالی باعث افزایش تعداد بندهای شرط قبل از اظهار نظر شود که این موضوع در پژوهش به اثبات نرسید. علت را می‌توان به فشار مدیریت بر حسابرسان برای حذف بندهای شرط بیان کرد. شرکتها از گزارش حسابرسی برای دریافت وام و تسهیلات اعتباری از بانکها استفاده می‌کنند و چنانچه بندهای تأییدیه حسابهای دریافتی، تأییدیه بدهی وام‌های پرداختی، بند عدم تأیید افزایش سرمایه توسط حسابرس، نامشخص بودن منافع پیش پرداختهای سرمایه‌ای، عدم کفایت پوشش بیمه دارایی‌های سرمایه‌ای و... در بندهای شرط وجود داشته باشد، بانکها از اعطای تسهیلات خودداری نموده و یا سخت‌گیری آنان به دلیل ریسک عدم پرداخت افزایش می‌یابد و لذا مدیریت شرکتها به حسابرسان فشار می‌آورند تا چنین بندهای شرطی را حذف و یا تقلیل و یا به بندهای بعد از اظهار نظر انتقال دهند. استفاده دیگر شرکتها از گزارش حسابرس در مورد مالیات می‌باشد. چنانچه بندهای عدم رعایت استاندارد حسابداری در شناسایی درآمد فعالیت‌های پیمانکاری، نامشخص بودن منافع پیش پرداختهای سرمایه‌ای، بند ایراد در محاسبه بهای تمام شده و... وجود داشته باشد، سازمان امور مالیاتی بر این بندها تأکید نموده و مالیات بیشتری برای شرکت تعیین می‌گردد و لذا مدیریت به دنبال حذف بندهای مذکور است. ضمناً شرکت‌هایی که نیاز به گزارش حسابرس جهت شرکت در مناقصه دارند تلاش می‌کنند بندهای تأییدیه موجودی کالا، ایراد در محاسبه بهای تمام شده را حذف کنند تا اعتبار آنان برای شرکت در مناقصه پایین نباشد و لذا مدیریت سعی می‌کند با فشار بر حسابرس از طرق مختلف بندها را حذف نموده و یا از طریق بند تأکید بر مطلب خاص اثر منفی آن را کاهش دهد. به عنوان نمونه یکی از شرکت‌های پتروشیمی<sup>۱</sup> در سال ۱۳۹۵ گزارش مشروط با سه بند شرط از یکی از ۶ موسسه بزرگ حسابرسی خصوصی دریافت نموده و سود خالصی معادل ۵ میلیارد ریال گزارش نموده و مبلغ ۶۳۷ میلیارد ریال سود بین سهامداران تقسیم می‌کند ولی در سال ۱۳۹۶ مدیریت شرکت نسبت به تجدید ارائه صورتهای مالی سال ۱۳۹۵ اقدام کرده و سود ۵ میلیارد ریالی را به زیان ۱,۳۷۰ میلیارد ریالی تبدیل می‌کند و شرکت مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت شده و گزارش مقبول از همان حسابرس دریافت می‌کند. این تجدید ارائه سنگین ناشی از تغییر ۱۴ قلم اصلی از اقلام ترازنامه و سود و زیان صورتهای مالی بوده است، در حالیکه حسابرس در سال قبل تنها نسبت به سه قلم صورت مالی اظهار شک و تردید نموده بود. ضمناً نتایج با پژوهش خواجوی و همکاران (۱۳۹۷) تطابق دارد.

همچنین در فرضیه سوم و چهارم به بررسی اثر کیفیت صورت‌های مالی از منظر شدت تجدید ارائه بر تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی می‌پرداخت و فرض بر این است که صورت‌های مالی بدون تجدید ارائه و یا شدت کم تعدیل، تعداد کمتری بند تأکید بر

۱. پتروشیمی شیراز

مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابداری داشته باشند که این موضوع نیز به اثبات نرسید. همانگونه که در پاراگراف قبلی بیان شد برخی حساب‌برسان سعی می‌کنند موارد شرط را کمتر بیان کنند و در صورت با اهمیت بودن، آن را در بند تاکید بر مطلب خاص ارائه نمایند که فشار مدیریت را کم کرده و مسئولیت‌های قانونی خود را نیز انجام داده باشند و از طرف دیگر برخی دیگر از حساب‌برسان به دلیل مشغله زیاد در ۴ ماهه اول سال، زمان رسیدگی‌های کمتری را به هر شرکت اختصاص داده و بندهای کمتری را صادر می‌کنند. نتایج پژوهش محمد رضایی و گل چهره (۱۳۹۶) نیز نشان می‌دهد که حساب‌برسان پرمشغله تعداد بند گزارش کمتری صادر می‌کنند. به عنوان مثال در شرکت دارو سازی فوق حساب‌برسان با ارائه یک بند تاکید بر مطلب خاص، گزارش مقبول داده است و یا در مورد شرکت پتروشیمی بالا، حساب‌برسان تنها به دو بند تاکید بر مطلب خاص اکتفا نموده و گزارش مقبول داده است.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی مؤسسات حسابداری را ملزم نماید تا در خصوص بررسی کیفیت صورت‌های مالی از منظر تجدید ارائه دقت بیشتری داشته باشند و گزارش‌های حسابداری و بندهای گزارش را متناسب با کیفیت صورت‌های مالی ارائه نمایند. به عبارت دیگر با توجه به آمار توصیفی به صورت میانگین سود کل شرکت‌های مورد بررسی در سال بعد ۹٪ کاهش یافته است و این موضوع می‌تواند بر انتقال ثروت بین سهامداران در سالهای مختلف اثر گذار باشد و لذا به سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌شود که نسبت به تجدید ارائه‌ها حساسیت بیشتری داشته باشد و در گزارش شفافیت مالی شرکت‌های بورسی و تأیید انتصاب اعضاء هیات مدیره شرکت‌ها، این مورد را نیز مدنظر قرار گیرد.

به سازمان و مؤسسات حسابداری توصیه می‌شود که در حسابداری خود، مواردی که منجر به اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی می‌شود را با دقت بیشتری رسیدگی نمایند تا تجدید ارائه ناشی از اختلاف مالیاتی به حداقل برسد و یا رقم آن تفاوت بااهمیتی نداشته باشد. همچنین در حال حاضر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ارزیابی کیفی حساب‌برسان تأثیری نداشته و پیشنهاد می‌شود در رتبه بندی حساب‌برسان، تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد رسیدگی آنان نقش داشته باشد تا حساب‌برسان نسبت به تجدید ارائه حساس‌تر باشند.

ضمناً به سهامداران شرکت‌ها نیز توصیه می‌شود که با توجه به تأثیر تجدید ارائه سود شرکت‌ها بر سود تقسیمی و بازده سرمایه‌گذاری آنها، چنانچه شدت تجدید ارائه بالا و همراه با کاهش سود باشد، از طریق مراجع ذیصلاح نسبت به احقاق حق خود اقدام نمایند تا هیات مدیره شرکت‌ها و حساب‌برسان در ارائه صورت‌های مالی دقت بیشتری داشته باشند.

مجدداً تاکید می‌گردد که یافته‌های پژوهش حاضر با در نظر گرفتن محدودیت‌های سال و شرکت‌های مورد گزارش باید بررسی شود.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی؛ جوانی قلندری، موسی، (۱۳۹۷)، "احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر نقش حسابرس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۷، ص ۸۵ تا ۱۰۶.
۲. بزرگ اصل، موسی؛ سروری مهر، علی، (۱۳۸۵)، "ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکتها"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه، دانشکده حسابداری و مدیریت.
۳. بزرگ اصل، موسی؛ دهقانی فیروزآبادی، مریم (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه ی اقلام تعهدی اختیاری با تعدیلات سنواتی و نوع اظهار نظر حسابرسی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱۲: ۸۹ تا ۱۰۴
۴. بنی مهد، بهمن؛ یزدانیان، یحیی؛ یزدانیان، نرگس. (۱۳۹۳)، "مدیریت سود و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی"، حسابداری مدیریت، ۵، ۲۵-۱۵.
۵. بولو، قاسم؛ حساس یگانه، یحیی؛ مومنی، سهیل، (۱۳۹۱)، "تأثیر تجدید ارزیابی صورت‌های مالی بر مدیریت سود و پایداری سود" فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۱۰: ۳۳-۷۳-۹۶
۶. پور زمانی، زهرا؛ شمسی جامخانه، ابوالقاسم؛ (۱۳۸۸)، "بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ایزاری شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیص توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران)"، پژوهشنامه مالیات، تابستان ۱۳۸۸ - شماره ۵۳، ۹-۲۶
۷. خواجوی شرکاله، معشوری حمزه، صالحی نیا محسن، (۱۳۹۷)، "تأثیر شهرت حسابرس بر شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۲): ۵۷-۷۷
۸. ساریخانی نصیبه، برزگر الهه. (۱۳۹۵)، "بررسی رابطه ی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه حسابداری مالی. ۸ (۲۹): ۱۰۳-۱۳۱
۹. طاهرخانی، معصومه، (۱۳۸۸)، "تعدیلات سنواتی ایران خودرو"، دنیای اقتصاد، شاخه بورس اوراق بهادار، ۲۷ تیر ۱۳۸۸
۱۰. عبدلی، محمدرضا؛ فعال قیومی، علی؛ پرتوی، ناصر، (۱۳۹۲)، "تأثیر ویژگیهای حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۷۳، ۸۵-۱۰۰
۱۱. فروغی، داریوش؛ میرشمس شهشهانی، امیر؛ (۱۳۹۰)، "کیفیت حسابرسی و معیارهای سنجش آن"، حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۱۰۷، ۶۹-۷۸
۱۲. قیبادی، امیررضا؛ صدیق بهزادی، شادان؛ طهماسبی خورنه، سعید؛ سیف، سمیرا، (۱۳۹۷)، "تأثیر کیفیت افشای اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی بر نوسان پذیری بازده سهام با استفاده از سیستم معادلات همزمان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۰، ۶۹ تا ۸۸.
۱۳. محمد رضایی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد (۱۳۹۶)، "خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی"، فصلنامه حسابداری مالی، ۳۶، ۳۱-۱
۱۴. محمدرضائی، فخرالدین، فرجی، امید. (۱۳۹۸). "معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶، ۸۷-۱۲۲
۱۵. نیکبخت، محمد رضا؛ رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱)، "تدوین الگوی عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران". مجله دانش حسابداری. ۹. ۱۷۶-۱۹۴
۱۶. واعظ سید علی، آرمن سید عزیز، شبیه سکنیه. (۱۳۹۷)، "کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی"، دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۳): ۲۹-۵۳
۱۷. وکیلی فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان. (۱۳۹۴)، "تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۵، ۳۳ تا ۴۸.

### ب- منابع خارجی:

1. Abdullah, S. N., Mohamad Yusof, N. Z., & Mohamad Nor, M. (2010). Financial ReState-ments and Corporate Governance Among Malaysian Listed Companies. Managerial Au-



2. Callen, J., (2008). Shocks to shocks: a theoretical foundation for the information content of earnings. *Contemporary Accounting Research*.
3. Chan, K.H., K.Z. Lin, and P. L-l. Mo. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies* 11: 21-48.
4. Chen, K.Y., Elder, R.J. and Hung, S. (2014), "Do post-restatement firms care about financial credibility? Evidence from the pre- and post-SOX eras", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 33 No. 2, pp. 107-126.
5. DeFond, M.L., T.J. Wong, and S.H. Li. (2000). "The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China". *Journal of Accounting and Economics* 28: 269-305.
6. DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), 275-326.
7. Desai, H., Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2006). "The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover". *The Accounting Review*, 81 (1), 83-112.
8. Eshagniya, A., Salehi, M., (2017) "The impact of financial restatement on auditor changes: Iranian evidence", *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship*, Vol. 11 Issue: 3, pp.366-390, <https://doi.org/10.1108/APJIE.12-2017-039>.
9. Herly, M. (2012). "Earnings Quality in Restating Firms: Empirical Evidence. Masters Thesis". The Aarhus University.
10. Hirschey, M., Smith, K. R., & Wilson, W. M. (2012). Financial Reporting Credibility After SOX: Evidence from Earnings Restatements. Working Paper, Available At: [Http://Ssrn.Com/Abstract=1652982](http://Ssrn.Com/Abstract=1652982).
11. Jiang, H., Habib, A., Zhou, D, (2015). "Accounting restatements and audit quality in China", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31, 125-135
12. Kachelmeier, S. J. (2010). Introduction to a forum on Individual Differences
13. Khan, M., & Watts, R. L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2), 132-150.
14. Kinney, W. R., & McDaniel, L. S. (1989). "Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 11 (1), 71-93
15. Lin, J. W., Hwang, M. I., & Li, J. F. (2004). "A Neural Fuzzy System Approach to Assessing the Risk of Earnings Restatements". *Issues in Information Systems*, 5 (1), 201-207
16. Livant, J., & Tan, C. E. L. (2004). "Restatements of Quarterly Earnings: Evidence on Earnings Quality and Market Reactions to the Originally Reported Earnings". Available at [http://people.stern.nyu.edu/jlivnat/ Restatements.pdf](http://people.stern.nyu.edu/jlivnat/Restatements.pdf), Available online 15 September 2013.
17. Moses, O.D, (1987); "Income Smoothing and Incentives: Empirical Test Using Accounting Changes"; *The Accounting Review*, P 358-375
18. Pereira, A. N. (2009). "Corporate Governance and Quality of Accounting Information: The Relation of Content and Logit Between Fiscal Board and Independent Auditor Opinion in Brazilian Companies Listed at BOVESPA (2006)". Working Paper, Social Science Research Network Electronic Paper Collection.
19. Pyzoha, J. S. & J. G. Jenkins. (2019). "The influence of auditor quality and executive compensation structure on financial reporting executives' restatement decisions in a clawback environment". *Current Issues in Auditing* 13 (1), 28-36.
20. Rummell, J. E. Dezoort, F. T. Hermanson, D. R. (2019). "Does audit firm tenure matter to audit committee members? Evidence from an accounting dispute. *Accounting horizons*. 33(2), 25-41.
21. Syaied. T.A. (2019). The effect of the reliability of accounting information systems on





electronic disclosure on the stock prices. *International Journal of Economics and Finance*, 11(8), 14-27.

22. Wilson, W. M. (2008). "An empirical analysis of the decline in the information content of earnings following restatement". *The Accounting Review*, 83 (2), 519-548.
23. Wu, Min. 2002. "Earnings Restatements: A Capital Market Perspective." Working paper, Stern School of Business, New York University.
- 24.