تاثیر شـدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع اظهار نظر حسابرس و بندهای گزارش حسابرسی (شواهدی از کیفیت صورت‌های مالی)

جواد فروزنده[۱]
ناصر ایزدی‌نیا[۲]
سعید دائی کریم‌زاده[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۰
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱/۳۱

چکیده:

تجدیـد ارائه صورتهای مالی از مصادیق کیفیت پاییـن گزارشگری است و اصولا حسابرسان بایـد نوع و بندهای گـزارش 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 میانگیـن سود گزارش شده سال قبـل را کاهش می‌دهند. هدف این پژوهش شناسایی تاثیر شـدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع گـزارش حسابرسان، بندهای شرط قبل از اظهار نظر، بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی است. دوره زمانی پژوهش شامل یـک دوره هشت ساله، از سال ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ و نمونـه شامل ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نتایج برآورد رگرسیون چندگانه نشان می‌دهد که کیفیت پاییـن صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسی، افزایش تعـداد بندهای شرط، بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی اثری ندارد. به ایـن صورت که حسابرسان طبق نظریه توجـه محدود برای صورتهای مالی حاوی تحریفها و اشتباهـات زیـاد که در سال بعد با شدت بالا تجدید ارائه شده اند، گزارش حسابرسی تعدیل شـده با بندهای بیشتر شرط و توضیحی صادر نکرده اند تا استفاده کننده از صورتهای مالی از کیفیـت پاییـن آن آگاه شود و لذا قابلیت اتکاء و اعتماد به گزارشهای حسابرسی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه پایین است.

واژه‌هـای کلیدی: شـدت تجدید ارائه صورت‌های مالی، نـوع اظهارنظر حسابرس، بندهای گزارش حسابرسی

۱. دانشجـوی دکترای رشته حسابـداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگـان)، 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

۱- مقدمه

ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا، هدف اساسی سیستم حسابداری و لازمه بقای شرکتها و اصلی‌تریـن نیـاز استفاده کنندگـان از صورتهای مالی است. برای مثال فـرد سرمایه‌گذاری که تصمیم به خرید یا فروش سهام می‌گیرد، بانکداری که در مورد تأیید تقاضای وام تصمیم می‌گیرد و دولـت بـرای وصول مالیات، همگی بـر اطلاعاتی اتکا می‌کنند که به‌وسیلـه دیگران تهیه شده است (سیاعید[1]، ۲۰۱۹). امروزه، انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و مربوط به تصمیم گیران اقتصادی دارای اهمیتـی 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 حقیقـت بـا ارتقـای کیفیـت شفافیـت و افشای اطلاعات، منابـع اطلاعاتی بهتری در خصوص نحـوه اداره شرکت در اختیار ذی نفعان قرار می‌گیرد (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 استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری تدوین شده است تا با رعایت آن‌ها توسـط تهیه‌کنندگان اطلاعات، امکان درک بهتر وضعیت مالی هر موسسه اقتصادی وجود داشته باشـد. اما، به دلیل این‌که هدف‌های تهیه‌کنندگان این اطلاعات، با اهداف استفاده‌کنندگان از آن مغایر است، به وجود اشخاص بی‌طرف و صلاحیت‌داری 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 بـا بررسـی و رسیدگی به شواهد، قابلیت اتکا و اعتماد اطلاعات ارائه شده به عموم را افزایش داده و استفاده‌کننـدگـان را در تصمیم‌گیری‌هایشان یـاری کنند (رومل و همکاران[2]، ۲۰۱۹). محصول نهایـی کار حسابرسان در قالب گزارش حسابرسی به عموم ارائه می‌شود. گزارش حسابرس درباره صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از قابلیت اعتماد به اطلاعات شرکت‌هـا و افزایش کیفیت اطلاعات آنهاسـت (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). انواع گزارش‌های حسابرسـی در استانداردهای حسابرسـی ایران (شماره ۷۰۰ و ۷۰۵) به دو گروه گزارش مقبول و گزارش‌هـای تعدیل شده تقسیم شده است. گزارش مقبول حسابرس درباره صورت‌های مالی یک شرکـت بیانگر ایـن موضوع است که اطلاعات ارائه شده برای استفاده کنندگان دارای قابلیت اتکا و صحـت لازم بـرای تصمیم‌گیری هستند و استفاده کنندگان می‌تواننـد با اطمینان به این ارقام و اطلاعـات، تصمیمات خـود را اتخاذ کنند و در مقابل گزارش مشـروط حسابرس، نشان دهنده کیفیـت پایین‌تر صورتهای مالی است و بیانگر وجود تحریف‌های با اهمیتی است که خواننده باید آن را مدنظر قرار دهد.

اندازه‌گیـری کیفیـت صورت‌های مالی بـه روش مستقیم امکان پذیر نیسـت، ولی مدل‌های مختلفـی توسط پژوهشگـران ارائه شده است که یکی از روشهای منطقـی با کمترین خطا طبق نظـر دی فانـد و ژنگ[3] (۲۰۱۴) عدم تجدید ارائه صورت‌های مالـی است. به عبارت دیگر تجدید

1.1. Syaeid
2.2. Rummell
3..Defond & Zhang

ارائـه صورتهای مالی، کیفیـت گزارشگری را به شدت پایین می‌آورد و سوال اساسی این است که آیـا حسابرسان در هنگام صدور گـزارش، کیفیت صورتهای مالی را در نظـر دارند یا خیر؟ طبق نظریه توجه محدود[1]، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع اختصاص می‌دهد، منجر به کاهـش توجـه 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 پروژه‌هـای متعددی را انجام می‌دهـد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها و پروژه‌ها را از دسـت می‌دهد و بنابراین، مشغله کاری حسابرسان ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی باکیفیـت پایین شـود. زیرا مشغله کاری زیاد، منجر به عدم بررسی دقیق تحریف‌های کشف شده توسـط تیم حسابرسی شده و بـه علت نبود زمان کافی به منظور بحـث و تبادل نظر با مدیریت صاحبکـار منجر به پذیرش شواهد و استدلال‌های مشکـوک و ضعیف صاحبکار در مورد تحریفها می‌گردد و حسابرس دچار خطای حسابرسی گردد.(محمد رضایی و گل چهره، ۱۳۹۶)

حـال اگر طبـق نتایج پژوهش، مشخص که حسابرسان بـرای صورت‌های مالی با کیفیت بالا (کـه در سـال بعد مورد تجدید ارائه قرار نگرفته است) گزارش مقبول حسابرسی صادر کرده اند و بـرای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آنها تجدید ارائـه شده و یا تغییرات سود بسیار زیادی در اثـر تجدید ارائه در سال بعد برای آنان رخ داده، گـزارش حسابرس تعدیل شده و حاوی بندهای توضیحی بیشتری صادر شده است، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان وظایف خود را به خوبی انجـام داده اند و توانسته اند ایرادهای موجود در صورت‌هـای مالی را شناسایی نمایند و استفاده کنندگـان را از خطـرات موجود در صورت‌های مالی آگاه کنند. لـذا، در این پژوهش سعی بر آن شـد تـا تاثیر شدت تجدید ارائه سود به عنوان نمادی از کیفیت صورت‌های مالی بر نوع گزارش و بندهای شـرط، تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای گزارش حسابرسی 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)، تغییـر 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 انجـام شود. منظور از اشتباهات دوره‌های قبل عدم ارائه و یا ارائه نادرست در صورتهای مالی یک یـا چند دوره قبل واحد تجاری، به دلیل ناتوانـی در استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایـی است که در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره‌ها، در دسترس بوده است؛ و بطـور معقـول، انتظار می‌رود برای تهیه و ارائـه آن صورتهای مالی، کسب و در نظر گرفته شده باشـد. چنین اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات ریاضـی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، نادیـده گرفتـن یا تفسیر نادرست واقعیتهـا، و تقلب است و با تجدید ارائه بـا تسری به گذشته،

1. Limited Attention Theory

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

اصـلاح شناخت، اندازه‌گیـری و افشای مبالغ عناصر صورتهای مالـی به‌گونه‌ای 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 کاهـش می‌دهد زیرا یکی از دلایل تجدید ارائه صورت‌هـای مالی، اصلاح اشتباه است (اعتمادی، سـاری و قلندری، ۱۳۹۷). بـــزرگ اصـــل و ســـروری مهـــر(۱۳۸۵) بـــه بررســـی ماهیـــت بخشـــی از دلایل تجدید ارائه صورتهای مـالی در شرکتهای پذیرفته شـده در بورس اوراق بهادار تهـران پرداخته و عمـده تعدیلات سنواتی را ناشـی از اصلاح اشتباهات با اهمیـت دانسـته اند. کمیسیـون بورس اوراق بهادار آمریکا از تجدید ارائـه در صورت‌های مالی به عنوان مشخص‌ترین نشانه حسابداری ناکارآمد یاد کرده است و بیان می‌کند که تجدید ارائه باعث کاهش شدید اعتبار صورت‌هـای مالی می‌شود (فروغی و میرشمس شهشهانی، ۱۳۹۰). دی فاند و ژنگ (۲۰۱۴) بیان می‌کننـد که تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌تواند بیانگر کیفیت پایین صورت‌های مالی در سال قبـل باشـد. به عبارت دیگر در صورت‌هـای مالی سال قبل تحریـف و اشتباهاتی وجود داشته و حسابـرس در سـال بعد آنها را کشف و اصلاح نموده است. به عنوان نمونه در سال ۱۳۸۷یکـی از بزرگتـریـن شـرکت‌های خودروسـازی با وجود سـودآوری درسـال مـالـی مذکور از بابت اصلاح اشتباهـات تعـدیل سنواتی انجـام داده و سود قابل تقسیم بین سهامـداران را به حدی کاهش داد کـه هیچ گونه سودی بیـن سهامداران تقسیم نکرد. ارزش بـــازار سـهام ایـن شـرکت درآن زمـان معـــادل ۱۰درصد ارزش بازار بورس تهران بود و این موضـوع موجب ابهام و نگرانی جدی بـرای سهامـداران شرکت شده بود (طاهرخانی، ۱۳۸۸).(تجدید ارائـه صورت‌های مالی دوره‌های قبـل، پیامدهـای منفی زیادی را به همراه دارد؛ زیرا رقم سـود خالص مبنای محاسبات متعددی چـون، 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 شرکت‌هـا اسـت که تجدید ارائه این رقـم، می‌تواند از جنبه حقوقی و قانونـی 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 (کاچلمیر[1]،۲۰۱۰).

طبـق پژوهـش وو[2] (۲۰۰۲) از بین ۱۰۶۸ شرکت آمریکایی که تجدید ارائه داشته اند، ۲۳۲ شرکت در هفته اعلام تجدید ارائه با دعاوی حقوقی مواجه شده اند و ۱۹۳ شرکت مدیریت و ۱۰۸ شرکـت نیـز حسابرس خود را تغییر داده اند. این موارد بیانگر این است که تجدید ارایه‌ها فراتر از اشتباهـات حسابداری است و ممکن است با انگیزه‌های مدیریت سود و یا تغییر در حسابها انجام می‌شـود. بـه نظر کالن[3] (۲۰۰۸) حتی اگر مدیریت قصد سوء استفـاده 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

پژوهش هرلـی[1] (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری شرکت‌های تجدید ارائه کننده در سـال تجدید ارائه و سال قبـل از آن پایین‌تر از شرکت‌هایی مشابهـی است که صورت‌های مالی خـود را تجدید ارائه نکرده اند. همچنین، نتایج این پژوهش حکایت از کاهش تفاوت بین کیفیت گزارشگـری شرکت‌هـای تجدید ارائه کننـده و گروه کنترل، پس از تجدیـد ارائه دارد. ویلسون[2] (۲۰۰۸) بـه این نتیجه رسید که محتـوای اطلاعاتی صورت‌های مالی در دوره‌های پس از تجدید ارائـه، در ابتـدا کاهش می‌یابد و استفـاده کنندگان از صورت‌های مالـی اطمینان خود را نسبت بـه اطلاعیه‌هـای شرکت پس از تجدید ارائـه به طور متوسط برای یک سـال از دست می‌دهند. امـا، ایـن کاهش محتـوای اطلاعاتی صورت‌های مالـی موقتی است و پس از انجـام تغییرات در ساختـار حاکمیت شرکتی، برطرف می‌شود. مطابق پژوهش جیانگ و همکاران[3] (۲۰۱۵)، تجدید ارائـه صورت‌هـای مالی در شرکت‌هایی کـه توسط موسسات بزرگ حسابرسـی شده اند، کاهش چشمگیری به نسبت سایر موسسات حسابرسی دارد و کیفیت حسابرسی بالا باعث کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد شد.

طبـق استاندارد ۷۰۵ حسابرسی، هـدف حسابرس از ارائه نظر تعدیل شده، ارائه نظر صریح و مناسب، نسبت به صورتهای مالی در مواردی است که حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شـده، به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عـاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریـف با اهمیت نباشد. در اکثر گزارشهای تعدیل شده حسابرسی، عمده‌ترین بندهای شـرط شامل اشکال در محاسـبهٔ بهـای تمـام شـده، مسـائل مالیـاتی، دریافت نکردن پاسخ تأییدیه‌های حسابرسـی، تسـعیر ارز بـه خصـوص در سـنوات اخیـر، مسـائل و ملاحظات خاص در صورتهای مالی تلفیقی، ذخیرهٔ کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها و موجودی کالا، مطالبات راکد و... است و در هـر بنـد شرط، معمولا حسابرس به یکی از اقلام با اهمیت صورتهای مالی که در مورد آن شک و تردیـد وجود دارد، اطلاعاتی به استفاده کننده می‌دهد و سعی می‌کند با ارائه توضیحاتی انحراف از استانداردهـای حسابداری و یا فقدان شواهد کافی در مورد ادعای مدیریت را به اطلاع خواننده گـزارش برسانـد و او را از خطرات احتمالی آگاه کند و لذا می‌تـوان چنین استدلال نمود که هر چـه تعداد بندهای شرط گزارش حسابرس بیشتر باشد، تحریف بیشتری در صورتهای مالی اتفاق افتاده است. چن و همکاران[4](۲۰۱۴) اعلام می‌کنند که گزارش تعدیل شده حسابرس در رابطه با صورت‌هـای مالـی بیانگر یک شک و تردید در مورد محتوی اطلاعاتی صورت‌های مالی است و به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این هشدار را می‌دهد که از وجود یک ریسک در صورت‌های مالی اگاه باشند.

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

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

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 حسابـرس یا گزارش حسابرس اهمیت ویژه‌ای دارد. ضمنا استاندارد ۷۰۶ تاکید می‌کند که تعدد بندهـای تأکیـد بر مطلب خاص، اثربخشـی اطلاع‌رسانی این موضوعـات را کاهش می‌دهد و لذا حسابرسـان باید تا جایی که امکان دارد از ارائـه تعداد زیاد بندهای توضیحی در گزارش اجتناب نماینـد. بنابرایـن، انتظار می‌رود حسابرسان برای صورتهای مالی بـا کیفیت بالاتر از منظر شدت تجدیـد ارائه، بندهـای تاکید بر مطلب خاص و یـا سایر بندهای توضیحی کمتـری را به نسبت صورتهـای مالی با کیفیت پایین‌تر ارائه نمایند. مطالعه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بـورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهد که صورت‌هـای مالی اغلب شرکت‌ها دارای تعدیلات سنواتـی اسـت. محمد رضایی و فرجی(۱۳۹۸) بیان می‌کنند که طـی سالهای ۸۰ تا ۹۲ به طور میانگیـن صورت‌های مالـی ۷۶٪ شرکت‌های پذیرفته شده در بـورس اوراق بهادار تهران دارای تعدیـلات سنواتی است و این موضـوع عاری از اشتباه بودن صورت‌هـای مالی شرکت‌ها را مورد تردید جدی قرار می‌دهد. ضمنا 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 ثـروت بیشتـری صورت می‌پذیرد به نحوی که برخی از شرکتهـا در بورس ایران در سالی خاص، سـود گزارش نموده و قسمتی از آن را بین سهامداران تقسیم کرده و در سال بعد، پس از تجدید ارائـه سود خالص سال قبل بسیار کم و یـا تبدیل به زیان شده است و لذا درصد تغییر سود پس از تجدیـد ارائه به نسبت سود سال قبـل، 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 شـده است و تاثیـر آن بر گزارش‌های حسابرسی نیز سنجیده نشـده است و ضمنا شدت تجدید ارائه نیز به ندرت مورد استفاده قرار گرفته شده است، با این حال عشاق نیا و صالحی[1] (۲۰۱۷) به بررسـی تاثیر تجدید ارائـه صورتهای مالی بر تغییر حسابرسان در ایران پرداخته اند و نتایج نشان داد کـه تجدید ارائه صورت‌های مالی باعث تغییر حسابرس نمی‌شود. پیزوها و جنکینز[2] (۲۰۱۹) به بررسی ارتبـاط بین تصمیمات تجدید ارائه صورتهای مالی و کیفیت حسابرسی 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 مـوارد تعیین شده باشد، کمتر موافقت می‌کنند و این رابطه تحت تاثیر کیفیت حسابرسی قرار می‌گیـرد. خواجوی و همکـاران (۱۳۹۷) نشان دادند شهرت حسابرس باعث کاهش تعداد، شدت و پیامدهـای منفی تجدید ارائـه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

1. Eshagniya & Salehi
2. Pyzoha & Jenkins

تهـران نمی‌شـود و همچنین نتایج عبدلـی و همکاران (۱۳۹۲) نشان می‌دهـد که بین چرخش حسابـرس و اندازۀ مؤسسۀ حسابرسی بـا میانگین ارقام تجدید ارائه شـده در صورت‌های مـالی رابطـــه‌ای منفـی و معنـاداری وجـود دارد، ولی نـوع اظهارنظر حسابرس و میانگین ارقام تجدید ارائـه شده در صورت‌های مالـی، رابطـه‌ای معناداری ندارند. یافته‌هـای 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 تصـدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورت‌هـای مالی موثر است. نتایج واعـظ و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهند که رابطه معناداری بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد.

بـا توجـه به مطالب فوق، مشخص می‌شـود که تجدید ارائه صورت‌هـای مالی بیانگر کیفیت پایین‌تر صورت‌های مالی در سال مورد گزارش است و هرچه شدت تجدید ارائه سود بیشتر باشد، تحریفـات بیشتری در صورت‌های مالی وجود داشته اسـت و بنابراین چنانچه حسابرسان وظایف رسیدگـی و اطـلاع رسانی خود را به نحو مطلوب انجام داده باشنـد، باید گزارشهای خود را بابت تحریـف و اشتباهات موجود تعدیل نموده و ایرادهای موجود در صورتهای مالی را با ارائه بندهای شـرط به اطلاع خواننـده برسانند و برخی موارد تاثیرگـذار در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از صورتهای مالی که دارای ابهام و یا توضیح بیشتر است را با ارائه بندهای تاکید 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[1] (۲۰۱۲) استفاده شد و سعی شد تا تاثیر آن بـر نوع گزارش حسابرس، تعـداد بندهای شرط و تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، سنجیده شود.

۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیـه اول: کیفیـت صورت‌های مالـی بر اساس معیار شـدت تجدید ارائه بـر نوع گزارش حسابرس تاثیر دارد.

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

فرضیـه سوم: کیفیت صورت‌هـای مالی بر اساس معیار شدت تجدیـد ارائه بر تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص گزارش حسابرس تاثیر دارد.

فرضیـه چهـارم: کیفیت صورت‌های مالی بـر اساس معیار شدت تجدید ارائـه بر تعداد سایر بندهای توضیحی گزارش حسابرس تاثیر دارد.

1.. Hirschey et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

۴- روش پژوهش

پژوهـش حاضـر در زمرهٔ پژوهش‌های کاربردی قرار دارد، همچنیـن، پژوهش حاضر از لحاظ ماهیـت در زمـرهٔ پژوهش‌های توصیفی - همبستگی قـرار دارد. در فرآیند جمع‌آوری داده ها، از روش کتابخانـه‌ای جهت جمع‌آوری اطلاعات مبانی نظری و از روش اسنادکاوی جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده شده و داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز توسط نرم‌افزار رهاورد 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 می‌باشـد و شرکت‌های پذیرفته شده در بـورس 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 بانک‌هـا و مؤسسات مالی (شرکت‌هـای سرمایه‌گذاری، واسطه‌گـری مالی، شرکت‌های هلدینـگ و لیزینگ‌هـا) نباشد؛ زیرا افشای اطلاعات مالـی و ساختارهای راهبری شرکتی در آن‌ها متفاوت است.

بـا توجه به بررسی‌های انجام شده، تعداد ۱۰۷ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ حائز شرایـط فوق بوده و مورد بررسی قرار گرفته است. بـا استفاده از مدل پژوهش‌های قبلی از جمله عشـاق نیا و صالحی (۲۰۱۷)، جیانـگ و همکاران (۲۰۱۵) مدل رگرسیون بـرای 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 : شـدت تجدیـد ارایـه سود به عنوان معیـاری از کیفیت صورت‌هـای است. در اکثر پژوهش‌هـا از متغیـر 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؛ بنابرایـن، در این پژوهش به منظور در نظر گرفتن اهمیـت تجدید ارائه، مشابه پژوهش لیوانت و تان[1] (۲۰۰۴) و هیرشی و همکاران[2] (۲۰۱۲) شدت تجدید ارائه، محاسبه شده است و با محاسبه رابطـه زیر، هرچه شدت تجدید ارائه سود بیشتـر باشد، کیفیت صورت‌های مالی در سال گزارش پایین‌تـر بوده است و بالعکس هرچه شدت تجدید ارائـه 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 تاکید برمطلب 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[1] (۱۹۸۷)، کینی و مک دنیل[2] (۱۹۸۹)، لین و همکاران[3] (۲۰۰۴)، دسای و همکاران[4](۲۰۰۶)، عبدالله و همکاران[5] (۲۰۱۰)، پری یرا[6] (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 مهترین 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 نحوهٔ سنجش هر یک به شرح زیر است:

الف)Size (اندازهٔ شرکت): در این پژوهش از محاسبهٔ لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت در پایان دوره سنجیده می‌شود.

ب) Lev (درجهٔ 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

می‌شـود که خطای حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده برای صاحبکاران با ریسک مالی بالاتر، بیشتر باشد (دی فوند و همکاران[1]، ۲۰۰۰ (

ج) Turn (تغییـر حسابـرس): یکـی از شاخصهای کمی اندازه‌گیـری کیفیت حسابرسـی، میـزان مراقبت حرفه‌ای حسابرس و توانایی نظارت آن، یعنی دورهٔ تصدی حسابرس است. تداوم کـار کارکنـان ارشد مؤسسهٔ حسابرسـی بـا صاحبکار خاص، ممکن اسـت موجـب آشنایـی نزدیـک (روابط صمیمانه) یا کاهش استقلال شود. در ایـن پژوهش اگر حسابرس شـرکت عوض شده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌شود.

د) Loss (زیـان) اگر شرکت در دوره مورد نظر زیـان گزارش کرده باشد، حسابرس به دلیل ریسـک بالاتر ورشکستگی و زیـان سهامداران، دقت بیشتری جهت اظهارنظـر تعدیل شده ارائه می‌کند و لذا در صورت گزارش زیان عدد یک و در صورت گزارش سود عدد صفر درج می‌شود.

هـ) MKT : لگاریتـم ارزش بازار سهام شرکت در پایان دوره مالـی، زیرا شرکت‌ها با ارزش بـالای سهام به دلیـل رفتار سرمایه‌گذاران و حساسیت بازار سرمایـه، ممکن است دقت بیشتری نسبت به نوع و بندهای گزارش حسابرس داشته باشند.

ز)Bigaud :اگـر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی و ۶ موسسه حسابرسی خصوصی رتبه الـف و معتمـد بورس با بیشترین درآمد باشند، به دلیل استقـلال 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 (تعدیـلات سنواتـی): از تقسیم تعدیلات سنواتی بـر جمع دارایی‌های شرکت در پایـان دوره سنجیده می‌شود (بزرگ اصل و دهقانی، ۱۳۹۴).

ح) Roa :(نسبـت بازدهـی داراییها) از تقسیم سود خالص به جمـع دارایی‌ها بدست می‌آید. عملکـرد مالـی(ROA) مناسب صاحبکـاران انگیزه‌های شرکت برای دستکـاری 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[2]، ۲۰۰۶).

B/M: برابـر اسـت بـا نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری کـل حقوق صاحبان سـهام شرکت‌هایـی که نسبت ارزش بـازار به ارزش دفتری بیشتری دارند، بـه سبب اینکه شاید بخش اعظـم ارزش سرمایه‌گذاری شان مربوط به پروژه‌های با ریسک بالا باشد و در مواقع ورشکستگی، شرکـت با دعـاوی حقوقی زیادی علیه خود مواجه باشد، لـذا حسابرسان محافظه کاری بیشتری دارند (خان و واتس[3]،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	میانه	انحراف معیار
شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESM	-۰/۰۹	٪۲۲۴	-٪۱۰۸۲	۰	۰/۷۳۵
نوع گزارش حسابرسی	AUDOPN	۰/۵۴۸	۱	۰	۱	۰/۵۰
تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر	AUDATT	۱/۴۵۸	۱۶	۰	۱	۱/۹۱
تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص	AUDEMP	۱/۲۳۵	۹	۰	۱	۱/۴۱
سایر بندهای 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) تـا مثبت ٪۲۲۴ سود (محورسازان سال ۱۳۹۰) را شامل می‌شود و میانگین شرکت‌ها در طـی دوره مالی ٪۹ منفی بوده است (ضمنا برخـی 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 حسابرسی نیز تعدیل شده بوده اند که از بین ۱ تا ۱۶ بند شرط قبـل از اظهارنظر با میانگین بیشتر از یک بند وجـود داشته است. تعداد بندهای 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 حسابرسی توسط موسسه‌های بزرگ حسابرسی تهیه شده است. بدهی شرکت‌هـا حدود ٪۶۳ کـل دارایی‌های شرکت‌ها را تشکیل می‌دهـد و بازدهی متوسط شرکت‌ها ٪۱۰ در طول سال بوده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

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 معمولا 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	۲/۷ 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 معنی داری 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[1] (PCSE) رفع شد.

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

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

جدول ۳: آزمون والدریج

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

همانطــور که در جدول شمــاره ۳ مشاهده می‌شود، سطح معنــی داری آزمون والدریج برای مدل‌هــای پژوهش کمتــر از ۵٪ است که بیانگر وجود خود همبستگــی سریالی در جملات خطا اســت. لازم بــه توضیح است این مشکــل از طریق وارد کرد وقفــه 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 عموما 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

زمانــی که انــدازه نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فــروض کلاسیک نیز برقرار باشد، انحــراف از فرض نرمال بودن معمولا بی اهمیت اســت 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).

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

1. panel-corrected standard errors

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

آزمــون هاسمن مشخــص می‌شود که استفاده از مــدل اثرات تصادفی مقطعی بــرای کدام مدل مناسب‌تر است. جدول ۴ نتایج آماری سه فرضیه را نشان می‌دهد.

جدول۴- نتایج آزمون F لیمر(چاو) و آزمون هاسمن

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

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۴) نتایج آزمون فرضیه ها:

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول ۵ مشاهده می‌شود.

جدول۵- نتایج آزمون فرضیه اول

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

متغیر	نماد	ضریب برآوردی	آماره Z	احتمال
شدت تجدید ارائه	RESM	-۰/۱۲۷	-۰۱/۰۳۳	۰/۳۰۱
نوع موسسه حسابرسی	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

نتایـج این آزمون نشان می‌دهد که احتمال آمـاره 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 صفـر نیستند و مدل بـرازش شده مناسب و معنادار است. نتایج مـدل نشان می‌دهد که کیفیت صورتهای مالی از منظر شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسی اثر معناداری ندارد، ولی ارزش بالای بازار سهام، اندازه شرکت، اعلام زیان بر صدورگزارش تعدیل شده حسابرسی موثر است.

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۶- نتایج آماری فرضیه دوم

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

متغیر	نماد	ضریب برآوردی	آماره Z	احتمال
شدت تجدید ارائه	RESM	۰/۰۳۲	۰/۷۱	۰/۴۷۷
نوع موسسه حسابرسی	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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

نتایـج این آزمون نشان می‌دهد که احتمال آمـاره 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 صفـر نیستنـد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۶۵٪ است و بیانگر این موضوع است که ۶۵٪ تغییـرات متغیر وابسته با مدل قابل پیش‌بینی است. نتایج آماری نشان می‌دهد که شدت تجدید ارائه صورتهای مالی بر تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تاثیر ندارد. گزارش زیان و اندازه شرکت باعث افزایش تعداد بند شرط گزارش حسابرسی می‌شود و ارزش بازار بالا و ارزش دفتری به بازار باعث کاهش بندهای شرط گزارش حسابرسی می‌شود.

جدول ۷ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۷- نتایج آماری فرضیه سوم

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

متغیر	نماد	ضریب برآوردی	آماره Z	احتمال
شدت تجدید ارائه	Resum	-۰/۰۱۳۲	-۰/۳۶	۰/۷۱۶
نوع موسسه حسابرسی	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 حسابرس	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

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

صفـر نیستند. نتایج این آزمـون نشان می‌دهد مدل برازش شده مناسـب و معنادار بوده و ۳۶٪ تغییـرات متغیر وابسته با مدل قابل پیش‌بینی است. نتایج آماری نشان می‌دهد که کیفیت پایین صورتهـای مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائـه 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.

جدول۸ نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۸- نتایج آماری فرضیه چهارم

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

متغیر	نماد	ضریب برآوردی	آماره 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		آماره مدل F	سطح معناداری
۰/۰۳	۰/۰۲		۲/۲۵	۰/۰۱

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایـج این آزمـون نشان می‌دهد که احتمال آمـاره 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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

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 شـده است تا با ایجاد دستورالعمل‌های مختلـف صورت‌های مالی شرکت‌ها با کیفیتی قابل قبول بـه استفاده کنندگان ارائه شود و یکی از روشها جهت بالا بردن کیفیت صورت‌های مالی استفاده از حسابرسـان مستقـل است تا با استفـاده از نظرات آنان در گـزارش حسابرسی بتوان مشکلات موجـود در صورت‌هـای مالی را شناسایی نمود و از خطرات بالقوه اتکا بر اطلاعات مالی ارائه شده توسـط مدیریت شرکت‌ها آگـاه شد. در این پژوهش سعی شد تا تاثیر کیفیت صورت‌های مالی از جنبـه شدت تجدید ارائه سود با نوع گزارش‌ها حسابرسان و تعداد بندهای اظهار نظر حسابرسان مـورد سنجش قرار گیرد. مجـددا 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 (محمـد رضایـی و فرجی، ۱۳۹۸) و لذا این پژوهش بر مبنای شرایـط 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 موجـود باشد. ضمنا در اکثر پژوهش‌هـا سعی شده تا عوامل موثر بر تجدید ارائه شناسایی شود و این خلا که تجدید ارائه چه تاثیری بر نوع و بندهای گزارشهای حسابرسی دارد، احساس می‌شد.

فرضیـه اول به بررسی تاثیر کیفیت صورتهای مالی بر نـوع گزارش حسابرسی می‌پرداخت و فـرض بـر این است که صورتهای مالی با کیفیت بالا (بدون تجدید ارائه در سال بعد) باید گزارش مقبـول حسابرسـی داشته باشند و صورتهای مالی با کیفیت پایین‌تـر (با شدت تجدید ارائه سود زیـاد) گـزارش تعدیل شده دریافت کرده باشند که با بررسـی نتایج فرضیه اول مشخص می‌شود کـه کیفیت صورت‌های مالی (از منظـر شدت تجدید ارائه) بر نوع گزارش حسابرسی اثرمعناداری نـدارد. علت را شاید بتوان به تعداد بالای تجدید ارائه‌ها در صورت‌های مالی و عادی بودن تجدید ارائـه در ایران دانست. زیرا حسابرسان طبق استانـدارد 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 سـال ۸۰ تا ۹۲ به طـور میانگین ۷۶٪ صورت‌های مالی تجدید ارائـه شده اند در برخی سالها تجدیـد ارائه به ۸۲٪ صورت‌های مالی نیز می‌رسد که نتایج با پژوهش عبدلی و همکاران(۱۳۹۲) همخوانـی دارد. دلیـل دیگر را می‌توان در مشغله حسابرسان برشمـرد. بر اساس "نظریه‌ی توجه محـدود" توجه افراد به انجام یک کار، موجب کاهش توجه به سایر امور و وظایف می‌شود و علت آن، محدودیـت توانایـی بشر در پـردازش اطلاعات و انجام هم زمان چندیـن کار است و به نظر

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

می‌رسد که حسابرسان پرمشغلـه، 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 شده اند و نشان دهنده این موضوع است که حسابرسان در سال مورد رسیدگی، دقـت چندانـی در اطلاعات صورتهای مالی نداشته و در سال بعـد اشتباهات خود را اصلاح کرده اند و چون تاکنون دعاوی حقوقی زیادی علیه حسابرسان در خصوص تجدید ارائه صورت نگرفته است، حسابرسان حساسیت زیادی در اطلاعات صورتهای مالی و براوردهای مدیریت نداشته و به سادگـی و با کمترین هزینه در سال بعد، صورتهای مالی را تجدید ارائه می‌کنند. برای مثال یکی از شرکتهـای داروسازی[1] در سـال ۱۳۹۵ گزارش مقبول دریافت نموده و مبلغ ۶۲۳ میلیارد ریال سـود خالص شناسایی می‌کند و از این مبلغ ۵۵۲ میلیـارد ریال را بین سهامداران تقسیم نموده و ۱۷۵ میلیـارد ریال مالیات پرداخت می‌نمایـد و در سال ۱۳۹۶ شرکت با تجدید ارائه و کاهش سـود سـال قبل به مبلغ ۵۸۵ میلیارد ریال (معادل ۹۴٪ سود سـال قبل) سود انباشته شرکت به زیـان انباشته‌ای تبدیل می‌شود و هیچ سـودی بین سهامداران تقسیم نمی‌شود و زیان انباشته تا پایان سال ۹۷ نیز جبران نشده است. لازم به ذکر است که گزارش حسابرسی در سال ۱۳۹۶ نیز علیرغم تغییر حسابرس، مجددا مقبول بوده و حسابرس تنها به بند تاکید بر مطلب خاص در مورد وجـود ۵۸۵ میلیـارد ریال تعدیلات سنواتی ناشی از عدم ثبـت تخفیف فروش اکتفا نموده است. دلیـل دیگر تجدید ارائه بالا در صورتهـای مالی برخی از شرکتها، تفاوت مالیات تشخیصی توسط سازمـان امور مالیاتی با مالیات شناسایی شده شرکتها اسـت. به این معنا که برخی از شرکتهای بورسـی بابت مالیات عملکـرد و مالیات بر ارزش افزوده در زمان رسیدگـی مبالغی را به سازمان امور مالیاتی بدهکار شده و این موضوع باعث تعدیل سنواتی شده است. عمده‌ترین دلیل اختلاف، "فقدان مدارک و مستندات هزینه هـای ابـرازی" است و عوامل برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیتهـای مالیاتی مقـرر در قوانین و مقررات مالیاتـی، مغایرتهای استانداردهای حسـابداری بـا قـوانین و مقـررات مالیـاتی و عـدم رعایـت حد نصابهای تعیین شـده توسط سازمان امور مالیاتـی کشور در انجـام هزینـه هـا کمتـرین درجـه اهمیت و اعتبار در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شـرکتهای بازرگـانی و درآمـد مشـمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتـی را دارد (پـور زمانی و شمسی، ۱۳۸۸) و لذا در صورتیکه حسابرسان در هنگام رسیدگی بـه مستندات هزینه و رعایـت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تاکید داشته باشند، این اختلاف کاهش خواهد یافت.

فرضیه دوم به بررسی تاثیر شدت تجدید ارائه بر تعداد بندهای شرط قبل از گزارش حسابرسان می‌پرداخـت. معمولا هر بند شرط زمانی در گزارش بیان می‌شود که یکی از اقلام صورتهای مالی دارای تحریـف با اهمیـت از استانداردها باشد و یا مربوط به زمانی اسـت که حسابرس نتوانسته شواهـد کافـی برای صحت ادعای مدیریت نسبت به آن را بدسـت آورد و اصولا حسابرسان سعی

۱. داروسازی زهراوی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

می‌کننـد با درج بندهـای شرط قبل از بند اظهـار نظر خواننده را از مشکـلات موجود در اقلام صورت‌هـای مالی آگاه نمایند و طبیعتاً هرچه تعـداد بندهای مذکور بیشتر باشد، بیانگر اشکالات و ابهامـات بیشتری است که در خصـوص قابلیت اتکاء و اعتماد صورت‌های مالی وجود دارد و لذا بایستـی کیفیت پایین‌تـر صورت‌های مالی باعث افزایش تعداد بندهای شـرط قبل از اظهار نظر شـود کـه این موضوع در پژوهش به اثبات نرسید. علت را می‌توان به فشار مدیریت بر حسابرسان بـرای حذف بندهای شرط بیان کرد. شرکتها از گـزارش حسابرسی برای دریافت وام و تسهیلات اعتباری از بانکها استفـاده می‌کنند و چنانچه بندهای تائیدیه حسابهای دریافتنی، تائیدیه بدهی وام‌های پرداختنی، بند عـدم تائید افزایش سرمایه توسط حسابرس، نامشخص بودن منافع پیش پرداختهای سرمایه ای، عدم کفایت پوشش بیمه دارایی‌های سرمایه‌ای و... در بندهای شرط وجود داشتـه باشد، بانکهـا از اعطای تسهیلات خودداری نموده و یـا سخت‌گیری آنان به دلیل ریسک عدم پرداخت افزایش می‌یابد و لذا مدیریت شرکتها به حسابرسان فشار می‌آورند تا چنین بندهای شرطـی را حذف و یا تقلیل و یا به بندهـای بعد از اظهار نظر انتقال دهند. استفاده دیگر شرکتها از گـزارش حسابرس در مورد مالیـات می‌باشد. چنانچه بندهای عدم رعایت استاندارد حسابداری درشناسایی درآمد فعالیتهای پیمانکاری، نامشخص بودن منافع پیش پرداختهای سرمایه ای، بند ایـراد در محاسبـه بهای تمام شده و... وجود داشته باشد، سازمان امور مالیاتی بر این بندها تاکید نموده و مالیات بیشتری برای شرکت تعیین می‌گردد و لذا مدیریت به دنبال حذف بندهای مذکور است. ضمنا شرکتهایی که نیاز به گزارش حسابرس جهت شرکت در مناقصه دارند تلاش می‌کنند بندهای تائیدیه موجودی کالا، ایراد در محاسبه بهای تمام شده را حذف کنند تا اعتبار آنان برای شرکـت در مناقصـه پایین نباشد و لذا مدیریت سعی می‌کند با فشار بر حسابرس از طرق مختلف بندها را حذف نموده و یا از طریق بند تاکید بر مطلب خاص اثر منفی آن را کاهش دهد. به عنوان نمونـه یکی از شرکتهای پتروشیمی[1] در سال ۱۳۹۵ گزارش مشروط با سه بند شرط از یکی از ۶ موسسـه بزرگ حسابرسی خصوصـی 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 شرکـت نسبـت به تجدید ارائه صورتهای مالی سال ۱۳۹۵ اقـدام کرده و سود ۵ میلیارد ریالی را بـه زیان ۱،۳۷۰ میلیارد ریالی تبدیل می‌کند و شرکت مشمـول 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. ضمنا 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 ارائـه بر تعداد بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی می‌پرداخت و فرض بر این اسـت که صورت‌هـای مالی بدون تجدید ارائه و یا شدت کم تعدیـل، تعداد کمتری بند تاکید بر

۱. پتروشیمی شیراز

مطلـب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی داشته باشند که این موضوع نیز به اثبات نرسید. همانگونه که در پاراگراف قبلی بیان شد برخی حسابرسان سعی می‌کنند موارد شرط را کمتـر بیان کنند و در صورت با اهمیـت 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 برخـی دیگر از حسابرسان به دلیل مشغلـه زیاد در ۴ ماهه اول سال، زمان رسیدگی‌های کمتری را بـه هر شرکت اختصاص داده و بندهای کمتری را صادر می‌کنند. نتایج پژوهش محمد رضایی و گـل چهره (۱۳۹۶) نیز نشان می‌دهـد که حسابرسان پرمشغله تعداد بند گزارش کمتری صادر می‌کننـد. به عنوان مثـال در شرکت دارو سازی فوق حسابرس با ارائه یـک بند تاکید بر مطلب خـاص، گـزارش مقبول داده است و یا در مورد شرکت پتروشیمی بـالا، حسابرس تنها به دو بند تاکید بر مطلب خاص اکتفا نموده و گزارش مقبول داده است.

بـا توجه به یافته‌هـای پژوهش، پیشنهـاد می‌شود سازمان بـورس و اوراق بهـادار و جامعه حسابـداران رسمی مؤسسات حسابرسی را ملزم نمایـد تا در خصوص بررسی کیفیت صورت‌های مالی از منظر تجدید ارائه دقت بیشتری داشته باشند و گزارشهای حسابرسی و بندهای گزارش را متناسب با کیفیت صورت‌های مالی ارائه نمایند. به عبارت دیگر با توجه به آمار توصیفی به صورت میانگیـن سـود کل شرکت‌های مورد بررسـی در سال بعد ۹٪ کاهش یافتـه است و این موضوع می‌تواند بر انتقال ثروت بین سهامداران در سالهای مختلف اثر گذار باشد و لذا

بـه سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌شود که نسبت به تجدید ارائه‌ها حساسیت بیشتری داشتـه باشـد و در گزارش شفافیت مالی شرکت‌های بورسی و تائیـد انتصاب اعضاء هیات مدیره شرکت ها، این مورد را نیز مدنظر قرار گیرد.

بـه سازمان و موسسات حسابرسی توصیه می‌شود کـه در حسابرسی خود، مواردی که منجر بـه 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.

همچنیـن در حال حاضر تجدید ارائه صورت‌های مالـی در ارزیابی کیفی حسابرسان تاثیری نداشته و پیشنهاد می‌شود در رتبه بندی حسابرسان، تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد رسیدگی آنان نقش داشته باشد تا حسابرسان نسبت به تجدید ارائه حساس‌تر باشند.

ضمنـا بـه سهامداران شرکت‌ها نیـز توصیه می‌شود که بـا توجه به تاثیر تجدیـد ارائه سود شرکت‌هـا بر سود تقسیمی و بازده سرمایه‌گذاری آنهـا، 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 حسابرسان در ارائه صورت‌های مالی دقت بیشتری داشته باشند.

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

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

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. بـزرگ اصل، موسی؛ سـروری مهر، علی، (۱۳۸۵)، "ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکتها"، پایان نامه کارشناسـی ارشد، دانشگاه علامه،دانشکده حسابداری و مدیریت.

۳. بـزرگ اصل،موسی؛ دهقانی فیروزآبادی، مریم (۱۳۹۴)، " بررسـی رابطه ی اقلام تعهدی اختیاری با تعدیلات سنواتی و نوع اظهارنظر حسابرسی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی،۱۲: ۸۹ تا ۱۰۴

۴. بنی مهد، بهمن؛ یزدانیان، یحیی؛ یزدانیان، نرگس. (۱۳۹۳)؛ "مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی"، حسابداری مدیریت، ۵، ۲۵-۱۵.

۵. بولـو، قاسم؛ حساس یگانه، یحیی؛ مومنی، سهیل، (۱۳۹۱)؛ "تاثیر 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 ابزاری شرکتهـای بازرگانـی 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. خواجـوی شکراله، 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 رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشـی از مدیریـت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه حسابداری مالی. ۸ (۲۹) :۱۰۳-۱۳۱

۹. طاهرخـانی، معصـومه، (۱۳۸۸)، "تعـدیلات سـنواتی ایـران خـودرو"، دنیـای اقتصاد، شـاخه بـورس اوراق بهـادار،۲۷ تیر۱۳۸۸

۱۰. عبدلـی، محمدرضـا؛ فعال قیومی، علـی؛ پرتوی، ناصـر، (۱۳۹۲)، "تاثیر ویژگیهای حسابرس بـر تجدید ارائهٔ 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. کیقبـادی، امیررضـا؛ صدیق بهزادی، شادان؛ طهماسبی خورنه، سعید؛ سیـف، سمیرا، (۱۳۹۷)، "تاثیر کیفیت افشـای اطلاعات و عدم تقـارن اطلاعاتی بر نوسان پذیری بازده سهام با استفاده از سیستم معادلات همزمان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۰، ۶۹ تا ۸۸.

۱۳. محمـد رضایی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد (۱۳۹۶)، "خطـای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی"، فصلنامه حسابداری مالی، ۳۶، ۳۱ -۱

۱۴. محمدرضائـی, 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. نیکبخـت، محمد رضا؛ رفیعی، افسانـه.(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، شیبه سکینه. (۱۳۹۷)، "کیفیت اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی"، دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۳) :۲۹-۵۳

۱۷. وکیلـی فـرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامـان، (۱۳۹۴)، تغییر حسابرس و نوع گـزارش 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 Restatements and Corporate Governance Among Malaysian Listed Companies. Managerial Au-

diting Journal, 25 (6), 526-552.
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.
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 firmyear 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, Available online 15 September 2013.
17. Moses,O,D,(1987);"Income Smoothing and Incentives: Emprical 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. Syaeid. T.A. (2019). The effect of the reliability of accounting information systems on

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]

electronic disclouser 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.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-18]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.11.6]