



## بررسی رابطه بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

داریوش سرخانی مقدم

گروه حسابداری، علوم تحقیقات اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران

دکتر عبدالله پاکدل<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۲ فروردین ۱۳۹۴؛ تاریخ پذیرش: ۲۵ شهریور ۱۳۹۴)

در پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. جامعه مورد مطالعه شامل ۱۳۲ شرکت طی دوره مالی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ می‌باشد این پژوهش شامل یک فرضیه (بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی سال جاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌دار وجود دارد) می‌باشد که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان متغیر وابسته می‌باشد. برای بررسی همبستگی بین متغیرهای تحقیق از ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن و برای آزمون فرضیه تحقیق از رگرسیون چند متغیره لوچیت و آزمون تفاوت میانگین دو جامعه مستقل (آزمون T) استفاده شده است. در کل با توجه به نتایج آزمون فرضیه پژوهش درصد بالایی از تجدید ارائه‌ها در ایران، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده که نشان دهنده عدم ارتباط معنی‌دار بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** اصلاح اشتباهات حسابداری، تجدید ارائه صورت‌های مالی، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی.

<sup>۱</sup> [abdolapakdel@yahoo.com](mailto:abdolapakdel@yahoo.com)

## مقدمه

امروزه افراد زیادی از اطلاعات صورتهای مالی جهت تصمیم گیری های خود استفاده می کنند و برای این منظور باید از قابلیت اتکای این اطلاعات اطمینان حاصل کنند. نظر حسابرس برای گواهی و اعتبار بخشی به صورتهای مالی و پشتیبانی از استفاده کنندگان اطلاعات ارائه می گردد؛ برخی از عوامل مانند حق الزحمه های حسابرسی می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی در انجام حسابرسی تاثیر گذار باشد. آگاهی از نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مهم است میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس از دو طریق می تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد: هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می گردد و کیفیت کار را بالا می برد ولی در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می شوند و موجب از دست رفتن استقلال آنان می شود و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار ممکن است روش های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد [۹].

نگرانی اصلی، توانایی حسابرسان برای بررسی عینی صورتهای مالی مشتریان است، درحالی که در همان زمان حق الزحمه خدمات حسابرسی را نیز از صاحبکاران دریافت می کنند. خدمات همزمان حسابرسی و غیر حسابرسی می تواند تضاد منافع بالقوه ای عمدی یا سهوی ایجاد کند و ارتباط صاحبکار با حسابرس به وجه المصالحه قرار گرفتن استقلال بینجامد. از طرفی کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی به ویژه استقلال حسابرس بستگی دارد. لذا، کاهش استقلال حسابرس به طور مستقیم بر کیفیت فرایند حسابرسی و اظهار نظر وی تأثیر مستقیم می گذارد. به همین دلیل، مجامع حرفه ای توجه جدی به افت های استقلال دارند. اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورتهای مالی نمی افزاید. در واقع، بدون استقلال، حسابرسی کاری بی معنا است. هدف استقلال حسابرسی پشتیبانی از اتکاء سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان، بر فرآیند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است، زیرا وقتی استفاده کنندگان بر اساس اطلاعات صحیح تصمیم گیری کنند، دارایی خود را در جای مناسبی سرمایه گذاری خواهند کرد و لذا به این ترتیب از تخصیص غیر بهینه منابع جلوگیری خواهد شد [۷].

## پیشینه نظری پژوهش

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، هدف تهیه صورت های مالی، ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف گسترده از استفاده کنندگان صورت های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. بنابراین صورت های مالی یک مکانیزم مهم برای انتقال اطلاعات، مخصوصا برای سهامداران است که به

این اطلاعات دسترسی ندارند. اگرچه صورت های مالی مطابق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری تهیه می شوند، اما استانداردهای حسابداری اختیاراتی را برای مدیران فراهم می آورد که باعث متورم شدن حسابهای صورت سود و زیان و ترازنامه می شود و منجر به تجدید ارائه صورت های مالی می شود. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات مالی به عنوان خصوصیات اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات می باشند. اطلاعاتی مربوط هستند که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده و یا تایید و تصحیح ارزیابی های گذشته آنها موثر واقع شود. اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از هرگونه اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و بطور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است. یکی از مواردی که قابلیت اتکای صورت های مالی را با چالش مواجه می کند، تعدیلات سنواتی و ارائه مجدد ارقام مقایسه ای صورت های مالی است.

تجدید ارائه صورت های مالی بصورت بالقوه برای شرکت های درگیر خیلی پر هزینه است و ممکن است که اعتماد سرمایه گذار را نسبت به اعتبار افشای شرکت متزلزل کند، تقاضا برای اوراق بهادار شرکت را کم کند و باعث ورود زیانهای قابل توجهی به ارزش شرکت شود [۱۱]. این محققان هم چنین بیان می کنند که بعضی از تجدید ارائه های صورت های مالی، سود گزارش شده قبلی را میلیاردها دلار کاهش داده است.

با توجه به مطالب فوق الذکر، این تحقیق در پی بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی می باشد. بر همین اساس سوال اصلی تحقیق به این شرح می باشد؛ که چه رابطه ای بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی وجود دارد؟

#### پیشینه تجربی پژوهش

ویلیام آر باربر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی پیامدهای تجدید ارائه صورت های مالی در بازار بدهی شهرداری<sup>۲</sup> پرداختند و به این نتیجه رسیدند که میانگین هزینه های بدهی شهرداری، به شدت تحت تأثیر افشای تجدید ارائه صورت های مالی است. آنها با مقایسه استفاده نسبی از بدهی شهرداری و استفاده از بدهی تضمین شده<sup>۳</sup> در مقابل بدهی تضمین نشده<sup>۴</sup> به این نتیجه رسیدند که تجدید ارائه صورت های مالی، هزینه تامین مالی بدهی شهرداری را افزایش می دهد [۱۶]. کوین کوه و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی خدمات غیرحسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند.

<sup>۱</sup> William R. Baber et al

<sup>۲</sup> Municipal debt

<sup>۳</sup> Secured debt

<sup>۴</sup> Unsecured debt

<sup>۵</sup> Kevin koh et al

نتایج یافته‌های آنها حاکی از این است که کیفیت گزارشگری سود زمانیکه حسابرسان خدمات غیرحسابرسی را به واحدهای تجاری ارائه می‌نمایند به هم مرتبط است و خدمات غیرحسابرسی زمانیکه حسابرسان اطلاعاتی خاص ارائه می‌نمایند با کیفیت سود ارتباط دارد [۱۳]. بلانک لی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، در پژوهشی به بررسی ارتباط حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی پرداختند، آنها پی بردند که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ارتباط منفی با تجدید ارائه صورتهای مالی دارد. در کل نتیجه تحقیق حاضر نشان دهنده مطابقت (ثبات رویه) با تحقیقات قبلی نبوده بلکه تحقیقات قبلی نشان دهنده ارتباط تجدید ارائه صورتهای مالی با حق الزحمه پایین حسابرسی یا ریسک حسابرسی در سالهای که تجدید ارائه صورتهای مالی رخ داده است، می‌باشد [۸]. گول و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه بین دوره ابقای حسابرسان و کیفیت سود می‌پردازند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد رابطه بین دوره کوتاه مدت ابقای حسابرسان و کیفیت ضعیف‌تر سود برای صاحبکارانی که توسط حسابرسان متخصص صنعت رسیدگی می‌شوند نسبت به دیگران، ضعیف‌تر است [۱۲]. گراهام و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) روی بازارهای بدهی تمرکز کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که بعد از تجدید ارائه صورت‌های مالی، افزایشی در گستره وام و نرخ‌های وام اتفاق می‌افتد و دریافت‌ها اند که تأثیرات تجدید ارائه صورت‌های مالی برای شرکت‌هایی که به خاطر فریبکاری تجدید ارائه کرده‌اند نسبت به شرکت‌هایی که به خاطر اشتباه و یا موارد دیگر تجدید ارائه کرده‌اند، شدیدتر است [۱۱]. نیوبری و پارساراسی<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) بازارهای بدهی عمومی را مورد بررسی قرار دادند و یک گستره اعتباری<sup>۵</sup> بالاتری را بعد از تجدید ارائه صورت‌های مالی نتیجه گرفتند. آنها شواهدی را هم ارائه می‌کنند که تجدید ارائه صورت‌های مالی هزینه تامین سرمایه را افزایش می‌دهد [۱۴]. ویویان و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) با تحقیقی تحت عنوان خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرسی در زلاندنو که رابطه بین حق الزحمه‌های حسابرسی و حق الزحمه‌های غیرحسابرسی را بررسی نموده به این نتیجه رسیدند که بین حق الزحمه‌های حسابرسی و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرسان را نقض کند. در نهایت مطالعات ایشان نشان می‌دهد زمانیکه موسسات حسابرسی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را بر مبنای قرارداد مشترک فی‌ما بین موسسه حسابرسی و شرکت مورد حسابرسی منعقد می‌کنند بالقوه استقلال ظاهری حسابرسی مخدوش

<sup>1</sup> Blankley et al

<sup>2</sup> Gul et al

<sup>3</sup> Graham et al

<sup>4</sup> Newberry and Partharathy

<sup>5</sup> Credit spreads

<sup>6</sup> Vivian et al

می شود [۱۵]. فرانکل<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) به بررسی نقش حق الزحمه حسابرسان و میزان ثروت موسسه حسابرسی در ارتباط با دستکاری سود توسط مدیریت پرداخت و نشان داد که هرگاه حسابرسان از نظر درآمد، وابستگی مالی بیشتری به صاحبکار خود داشته اند، مدیریت سود آن صاحبکار بیشتر از صاحبکاران دیگر بوده است [۱۰].

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱)، در پژوهشی به شناسایی عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت های مالی در ایران پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که سود آوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرسان و اندازه موسسه حسابداری بر وقوع تجدید ارائه صورت های مالی موثر می باشند. هم چنین آنها به این نتیجه رسیدند که افزایش سرمایه، پاداش مدیریت و اندازه شرکت بر وقوع تجدید ارائه صورت های مالی تأثیری ندارد [۶]. بولو و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تجدید ارائه صورت های مالی بر مدیریت سود و پایداری سود پرداخته اند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که رابطه معنادار و مثبت بین تجدید ارائه صورت های مالی و مدیریت سود وجود دارد. هم چنین نتایج حاصل از پژوهش مؤید این مطلب است که رابطه معنادار و منفی بین تجدید ارائه صورت های مالی و کیفیت سود وجود دارد. بنابراین با توجه به این مطالب، آنها به این نتیجه رسیده اند که تجدید ارائه صورت های مالی می تواند منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می گردد [۲]. سجادی و قربانی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با استفاده از مبانی نظری موجود و تحلیل های تجربی، به بررسی ارتباط بین ویژگی های خاص شرکت ها و مبلغ تعدیلات سنواتی آنها پرداخته اند. با توجه به نتایج بدست آمده مشخص شده است که ارتباط مثبت و معناداری بین مبلغ تعدیلات سنواتی با بازده سهام شرکت ها وجود دارد. هم چنین نتایج پژوهش آنها نشان داد می دهد که ارتباط مثبت و معناداری بین اندازه شرکت ها و رقم تعدیلات سنواتی آنها وجود دارد [۳]. کردستانی و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهشی به بررسی اهمیت تعدیلات سنواتی مندرج در صورت های مالی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که آثار تعدیلات سنواتی، اطلاعات با اهمیتی است که می تواند بر تصمیمات استفاده کنندگان صورت های مالی تأثیر بگذارد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می دهد که صورت های مالی عمده شرکت های مورد بررسی، حاوی سرفصل تعدیلات سنواتی است و فراوانی این سرفصل به نظر غیر عادی می رسد [۵]. اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی نقش تخصص حسابرسان در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی پرداختند. نتایج نشان می دهد زمانی که شرکتها توسط حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی می شوند به دستکاری فعالیت های واقعی روی می آورند. [۱]. سجادی (۱۳۸۳)، در پژوهشی رابطه تعدیلات سنواتی صورت های مالی را با قیمت سهام، اندازه و عمر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را سنجیده است. وی به این نتیجه رسیده است

<sup>1</sup> Frankel

که صورت های مالی و به خصوص تعدیلات سنواتی برای بازار سهام دارای محتوای اطلاعاتی است. هم چنین وی دریافت که شرکت های بزرگتر به دلیل استفاده از امکانات وسیعتر از قبیل کادر متخصص، تعدیلات سنواتی کمتری یا به عبارت دیگر، خطای کمتری در ارائه اطلاعات دارند [۴].

### فرضیه پژوهش

بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تجدید ارائه صورتهای مالی سال جاری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی دار وجود دارد.

### جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۲ می باشد. به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی نا همگونی میان اعضای جامعه، شرایطی از جمله گذشتن حداقل یک سال از پذیرفته شده در بورس، داشتن سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه، نداشتن تغییر در سال مالی، عدم تعلق به شرکتهای سرمایه گذاری، هلدینگ و واسطه گری، نداشتن توقف معاملاتی بیش از سه ماه برای انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته شد و از این رو نمونه آماری به روش غربالگری به تعداد ۱۳۲ شرکت برای این تحقیق انتخاب شدند.

### روش گردآوری اطلاعات و داده های تحقیق

در این پژوهش برای تدوین ادبیات و پیشینه تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده شده است و برای جمع آوری داده های بانک ها از اطلاعات مندرج در صورتهای مالی بانک ها، نرم افزار ره آورد نوین، نرم افزار تدبیر پرداز و نیز از سایت متعلق به سازمان بورس اوراق بهادار و سایت های [www.rdis.ir](http://www.rdis.ir) و [www.irbourse.com](http://www.irbourse.com) بهره گرفته شده است.

### تعریف عملیاتی متغیرها و مدل رگرسیونی فرضیه

متغیر مستقل در این پژوهش حق الزحمه حسابرسی می باشد که با استفاده از باقیمانده مدل زیر محاسبه می شود [۸]:

$$LAF_{it} = 0 + \beta_1 LTA_{it} + \beta_2 CR_{it} + \beta_3 CATA_{it} + \beta_4 ARINV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 FOREIGN_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 INTANG_{it} + \beta_{10} OPINION_{it} + \epsilon_{it}$$

در مدل فوق:  $LAF_{it}$  = برابر با لگاریتم حق الزحمه حسابرسی می باشد.  $LTA_{it}$  = برابر با لگاریتم دارایی های پایان سال می باشد.  $CR_{it}$  = برابر با دارایی های جاری تقسیم بر بدهی های جاری می باشد.  $CA-TA_{it}$  = برابر با دارایی های جاری تقسیم بر جمع کل دارایی ها می باشد.  $ARINV_{it}$  = برابر با جمع حسابهای دریافتنی و موجودیها تقسیم بر جمع کل دارایی ها می باشد.  $ROA_{it}$  = برابر با سود بعد از کسر مالیات تقسیم بر جمع کل دارایی ها می باشد.  $LOSS_{it}$  = برابر با شرکتهایی که زیان خالص داشته باشد برابر یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می شود.  $FOREIGN_{it}$

= برابر با شرکتهایی که سود عملیاتی داشته باشد برابر یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می شود.  $LEV_{it}$  = برابر با جمع کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.  $INTANG_{it}$  = برابر با نسبت دارایی‌های نامشهود تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.  $OPINION_{it}$  = اگر اظهار نظر حسابرس درباره صورت‌های مالی شرکت از نوع مقبول باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می شود.  $it$  = باقیمانده مدل می‌باشد که در آزمون فرضیه به عنوان متغیر مستقل از آن استفاده می‌شود.

به طور کلی فرضیه تحقیق (بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی سال جاری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی معنی‌دار وجود دارد) با استفاده از مدل رگرسیونی زیر آزمون می شود [۸]:

$$REST_{it} = 0 + \beta_1 LTA_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 MTB_{it} + \beta_4 EPSGROW_{it} + \beta_5 EPR_{it} + \beta_6 ABAFEE_{it} + \epsilon_{it}$$

در مدل فوق:  $REST_{it}$  = متغیر وابسته می‌باشد که برای شرکتهای تجدید ارائه کننده عدد یک و برای سایر شرکت ها عدد صفر به خود می‌گیرد.  $LTA_{it}$  = متغیر کنترل که برابر با لگاریتم دارایی‌های پایان سال می‌باشد.  $LEV_{it}$  = متغیر کنترل که برابر با جمع کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.  $MTB_{it}$  = متغیر کنترل که برابر با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام است.  $EPSGROW_{it}$  = متغیر کنترل که برای شرکتهایی که تغییرات سود مثبت داشته باشند عدد یک و برای سایر شرکتهای عدد صفر به خود می‌گیرد.  $EPR_{it}$  = متغیر کنترل که برابر با نسبت سود هر سهم به قیمت هر سهم.  $ABAFEE_{it}$  = متغیر مستقل که برابر با باقیمانده مدل ذکر شده برای محاسبه حق الزحمه غیر عادی حسابرسی.  $it$  = خطای مدل رگرسیون.

### تحلیل آماری

در این پژوهش جهت طبقه‌بندی داده‌ها از نرم افزار Excel استفاده شده است همچنین پس از طبقه‌بندی داده‌های پژوهش برای پردازش داده‌ها و انجام تخمین‌ها از نرم‌افزارهای SPSS 16 و EViews 7 استفاده می شود.

### آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی برخاسته از پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۱ و ۲ نشان داده شده است.

جدول (۱): نتایج تحلیل توصیفی داده‌های کمی تحقیق

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	LAF	۶۶۰	۳/۰۵۷	۰/۵۲۸	۰/۹۰۱	۴/۲۷۰
لگاریتم دارایی‌ها	LTA	۶۶۰	۵/۹۵۷	۰/۶۱۶	۴/۳۵۶	۸/۰۱۵

متغیر	علامت	تعداد	میانگین	انحراف	مینیمم	ماکزیمم
نسبت جاری	CR	۶۶۰	۱/۴۰۹	۱/۴۸۱	۰/۱۹۸	۳۰/۷۷۸
نسبت دارایی های جاری بر کل دارایی ها	CA/TA	۶۶۰	۰/۶۶۸	۰/۱۹۴	۰/۱۰۵	۰/۹۵۹
نسبت حساب دریافتی و موجودی های جنسی بر کل دارایی ها	ARINV	۶۶۰	۰/۴۶۹	۰/۲۰۸	۰/۰۰۲	۰/۹۴۳
نرخ بازده دارایی ها	ROA	۶۶۰	۰/۱۰۰	۰/۱۴۵	-۰/۴۸۵	۰/۶۲۱
اهرم مالی	LEV	۶۶۰	۰/۶۷۹	۰/۳۲۹	۰/۰۱۸	۳/۷۶۰
نسبت دارایی های نامشهود	INTANG	۶۶۰	۰/۰۰۵	۰/۰۰۹	۰/۰۰۰	۰/۰۹۶
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۶۶۰	۲/۰۹۳	۱/۹۲۹	-۶/۷۶۲	۱۶/۴۲۸
نسبت سود هر سهم به قیمت سهام	EPR	۶۶۰	۰/۰۸۴	۰/۳۱۵	-۱/۹۹۴	۱/۱۴۳
حق الزحمه غیر عادی	ABAFEE	۶۶۰	۰/۱۹۷	۰/۱۶۱	۰/۰۰۰	۱/۶۷۴

نتایج تحلیل توصیفی برای داده های کمی تحقیق نشان می دهد که میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابداری برابر با ۳/۰۵۷ بوده و کمترین مقدار و بیشترین مقدار آن نیز برابر با ۰/۹۰۱ و ۴/۲۷۰ می باشد. متوسط نسبت جاری نیز برای کل مشاهدات برابر با ۱/۴۰۹ برابر بود. همچنین متوسط نسبت دارایی های جاری بر کل دارایی ها نیز برابر با ۰/۶۶۸ می باشد. همچنین پس از تخمین مدل رگرسیونی اندازه گیری حق الزحمه غیر عادی از طریق باقیمانده رگرسیون مذکور از آنها قدر مطلق گرفته شده که بیان کننده میزان حق الزحمه توضیح داده نشده بوسیله ضرایب رگرسیون می باشد. متوسط حق الزحمه غیر عادی برای شرکت های نمونه برابر با ۰/۱۹۷ می باشد.

#### جدول (۲): نتایج تحلیل توصیفی داده های کیفی تحقیق

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	مبنای متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
تجدید ارائه صورت های مالی	REST	۶۶۰	تجدید ارائه نشده است (۰)	۳۱۱	۴۷/۱
			تجدید ارائه شده است (۱)	۳۴۹	۵۲/۹
تغییرات مثبت سود	EPGRO	۶۶۰	تغییرات سود منفی است (۰)	۲۴۵	۳۷/۱
			تغییرات سود مثبت است	۴۱۵	۶۲/۹



متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	مبنای متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
نسبت به سال قبل			(۱)		
زیان ده بودن شرکت	LOSS	۶۶۰	شرکت سود ده (۰) شرکت زیان ده (۱)	۵۶۱ ۹۹	۸۵ ۱۵
داشتن سود عملیاتی	FOREIGN	۶۶۰	داشتن زیان عملیاتی (۰) داشتن سود عملیاتی (۱)	۶۷ ۵۹۳	۱۰/۲ ۸۹/۸
نوع اظهار نظر حسابرسی	OPINION	۶۶۰	اظهار نظر غیر مقبول (۰) اظهار نظر مقبول (۱)	۲۱۲ ۴۴۸	۳۲/۱ ۶۷/۹

### آزمون فرضیه

در این تحقیق برای پاسخ به سوال تحقیق یک فرضیه به شرح زیر بواسطه دو آزمون (رگرسیون لجوجیت و آزمون تفاوت میانگین های دو جامعه مستقل) مورد بررسی قرار می گیرد. فرضیه تحقیق بیان می دارد: بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تجدید ارائه صورتهای مالی سال جاری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی دار وجود دارد.

### آزمون فرضیه بوسیله رگرسیون

برای آزمون فرضیه فوق مدل رگرسیونی چند متغیره لجوجیت به شرح زیر استفاده شده و نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

$$REST_{it} = 0 + \beta_1 LTA_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 MTB_{it} + \beta_4 EPSGROW_{it} + \beta_5 EPR_{it} + \beta_6 ABAFEE_{it} + \epsilon_{it}$$

جدول (۳): نتایج آزمون رگرسیون فرضیه پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب Coefficient	آماره Z	Prob.
مقدار ثابت	C	۰/۲۹۱	۰/۳۴۶	۰/۷۲۹
لگاریتم دارایی ها	$\beta_1$ (LTA)	۰/۰۱۵	۰/۱۱۶	۰/۹۰۷
اهرم مالی	$\beta_2$ (LEV)	-۰/۳۷۰	-۰/۹۸۷	۰/۳۲۳
نسبت ارزش بازار به دفتری	$\beta_3$ (MTB)	-۰/۰۰۳	-۰/۰۶۷	۰/۹۴۶
رشد سود نسبت به سال قبل	$\beta_4$ (EPSGRO)	-۰/۲۴۱	-۱/۳۷۵	۰/۱۶۸
نسبت سود به قیمت سهام	$\beta_5$ (EPR)	-۰/۳۱۴	-۱/۰۰۴	۰/۳۱۵
حق الزحمه غیر عادی	$\beta_6$ (ABAFEE)	۰/۸۳۲	۱/۵۹۱	۰/۱۱۱

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب Coefficient	آماره Z	Prob.
آزمون حداکثر درست نمایی (LR Test)			۶/۲۹۹ (۰/۳۹۰)	
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره HL			۴/۱۶۰ (۰/۸۴۲)	
سطح معنی داری (Prob.)				
آماره اندروز (Andrews Statistic)			۹/۲۸۳ (۰/۵۰۲)	
سطح معنی داری (Prob.)				
ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ			۰/۰۰۷	

با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون لوجیت برای فرضیه‌ی تحقیق که در جدول ۳ ارائه شده است، سطح معنی داری آماره LR (۰/۳۹۰) بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار نمی باشد. با توجه به بالا بودن سطح معنی داری در آزمون های نیکویی برازش از سطح خطای مورد پذیرش، نتایج آزمون های نیکویی برازش (آزمون های HL و اندروز) نیز نشان می دهد الگوی رگرسیونی مزبور از برازش مطلوبی برخوردار نیست. با توجه به بالا بودن سطح احتمال (Prob.) آماره Z از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب  $\beta_6$  نتایج آزمون نشان می دهد بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تجدید ارائه صورتهای مالی سال جاری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه آماری معنی داری وجود ندارد. بنابراین نمی توان فرضیه تحقیق را در آزمون رگرسیون در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرش نمود. همچنین به جز متغیر مستقل بین سایر متغیر های کنترلی و متغیر وابسته نیز رابطه آماری معنی داری مشاهده نمی شود. ضریب تعیین مک فادن نیز نشان می دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته اند تنها ۰/۷ درصد از تغییرات متغیر تجدید ارائه صورت های مالی را توضیح دهند.

#### آزمون فرضیه بوسیله آزمون تفاوت میانگین دو جامعه مستقل (T مستقل)

در این تحقیق به جهت اینکه متغیر وابسته تحقیق یک متغیر کیفی بوده و از سویی دیگر متغیر مستقل تحقیق نیز متغیری کمی است بنابراین به جهت اجرایی آزمونی تکمیلی از آزمون تفاوت میانگین های دو جامعه مستقل به جهت فراهم آوردن اطلاعات استفاده می شود.

برای اجرای آزمون تفاوت دو فرض آماری زیر مورد بررسی قرار می گیرد.

$H_0$ : حق الزحمه غیر عادی حسابرسی در شرکت هایی که تجدید ارائه صورت های مالی داشته اند به نسبت سایر شرکت ها متفاوت نیست.

$H_1$ : حق الزحمه غیر عادی حسابرسی در شرکت هایی که تجدید ارائه صورت های مالی داشته اند به نسبت سایر شرکت ها متفاوت است.

جدول (۴): نتایج آزمون تفاوت برای فرضیه تحقیق

آزمون تساوی میانگین دو گروه (آزمون t مستقل)		آزمون تساوی واریانس دو گروه (آزمون لوین)		میانگین دو گروه (حق الزحمه غیر عادی حسابرسی)	
سطح معنی داری (P-Value)	آماره (t)	سطح معنی داری (P-Value)	آماره (F)	فقد تجدید ارائه در صورت های مالی	تجدید ارائه در صورت های مالی
۰/۰۹۷	۱/۶۶۰	۰/۰۰۶	۷/۴۷۴	۰/۱۸۶	۰/۲۰۷

با توجه به نتایج آزمون مقایسه میانگین های دو جامعه که در جدول ۴ ارائه شده است، مقدار آماره ی F برابر با ۷/۴۷۴ و سطح معنی داری آن برابر با ۰/۰۰۶، کمتر از سطح خطای مورد پذیرش می باشد. بنابراین فرض برابری واریانس های دو گروه رد شده بنابراین از آزمون t با درجات آزادی تعدیل شده استفاده می شود. سطح معنی داری آماره t با فرض عدم تساوی واریانس های دو گروه برابر با ۰/۰۹۷ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش است و نشان می دهد فرض  $H_0$  رد نشده و بین میانگین دو گروه تفاوت معنی داری وجود ندارد. پس می توان نتیجه گرفت حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی تأثیر معنی داری ندارد. بنابراین نتایج آزمون تفاوت نیز حاکی از عدم پذیرش فرضیه تحقیق بوده و نتایج آزمون رگرسیون را تایید می کند.

#### نتیجه گیری

با توجه به اینکه درصد بالایی از تجدید ارائه ها در ایران، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده است لذا تجدید ارائه صورتها را نمی توان بعنوان نقطه ضعفی برای شرکت در نظر گرفت لذا با توجه به مطلب فوق و همچنین نتیجه فرضیه پژوهش، تجدید ارائه صورت های مالی متأثر از اصلاح اشتباهات سالهای قبل بوده و رابطه ای با حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ندارد.

در پژوهش حاضر مشاهده گردید که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تجدید ارائه صورت های مالی سال جاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی دار وجود ندارد که نتیجه فرضیه فوق با نتایج تحقیقات ویویان و همکاران (۲۰۰۳)، گراهام و همکاران (۲۰۰۸)، سجادی و قربانی (۱۳۹۰) و نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) مطابقت می نماید. و با توجه به اینکه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معنی دار یافت نشد با نتایج تحقیقات نیوبری و پارساراسی (۲۰۰۷)، کوین کوه و همکاران (۲۰۱۲)، بلانک لی و همکاران (۲۰۱۲)، ویلیام آر باربر و همکاران (۲۰۱۳)، سجادی (۱۳۸۳)، اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹)، کردستانی و همکاران (۱۳۸۹) و بولو و همکاران (۱۳۹۱) مطابقت نمی نماید.

براساس نتایج به دست آمده پیشنهاد می شود سرمایه گذاران، تجدید ارائه صورت های مالی را بعنوان نقطه منفی در صورت های مالی تلقی نمایند چرا که تجدید ارائه صورت های مالی می تواند ابعاد مثبت بیشتری

نسبت به بعد منفی داشته باشد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که شرکتها در هنگام ارائه صورتهای مالی خود مبلغ دقیق پرداختی به حسابسان بابت انجام امور مالی غیرحسابرسی را گزارش کنند که می‌تواند پرداختی شرکت به حسابسان بابت خدمات مشاوره بیمه، مشاوره مالیاتی، مشاوره مالی و ... باشد. در نهایت پیشنهاد می‌گردد که سازمان حسابرسی به عنوان یک مرجع قانونی استانداردگذاری و جامعه حسابداران رسمی به عنوان یک نهاد حرفه ای برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارایه خدمات حسابرسی مقرراتی را برای افشا حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی در صورت های مالی صاحب کار برای استفاده کنندگان از صورت های مالی و نیز محدودیت هایی در میزان حق الزحمه های حسابرسی توسط یک موسسه حسابرسی به یک صاحب کار خاص تدوین کنند.

#### فهرست منابع

۱. اعتمادی، حسین. (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی، **مجله دانش حسابداری**، سال اول، شماره ۱، صص ۲۸-۹
۲. بولو، قاسم؛ حساس یگانه، یحیی و مومنی، سهیل (۱۳۹۱). " تأثیر تجدید ارائه صورت های مالی بر مدیریت سود و پایداری سود"، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال دهم، شماره ۳۳، صص ۷۳-۹۶
۳. سجادی، حسین و قربانی، رامین (۱۳۹۰). " رابطه بین ویژگی های خاص شرکت ها و تعدیلات سنواتی آنها"، **پژوهش های تجربی حسابداری مالی**، علمی- تخصصی، سال اول، شماره دوم، صص ۶۲-۷۵
۴. سجادی، سید حسین (۱۳۸۳). "رابطه تعدیلات سنواتی صورت های مالی با قیمت سهام، اندازه و عمر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه بررسی های اقتصادی**، دوره ۱، شماره ۱
۵. کردستانی، غلامرضا؛ آزاد، عبدالله و کاظمی، محبوبه (۱۳۸۹). " آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه"، **نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۸.
۶. نیکبخت، محمد رضا و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱) " تدوین مدل عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت های مالی در ایران"، **نشریه دانش حسابداری**، شماره ۹، صص ۷۵-۲۰۶
۷. نیک بخت، محمدرضا، و مهربانی، حسین (۱۳۸۵). " بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، **حسابداری و حسابرسی**، تابستان ۱۳۸۵، شماره ۴۴، صص ۱۴۷-۱۲۹.

8. Alan I. Blankley, David N. Hurtt, and Jason E. MacGregor(2012), Abnormal Audit Fees and Restatements. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 31, No. 1, February 2012, pp. 79-96.
9. DeAngelo, L.E. (1981) a. Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 3, No. 2, Pp. 113-127.
10. Frankel, R. Johnson, M. And Nelson, K. 2002. The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. **The Accounting Review** Vol. 77, Pp. 71-105.
11. Graham, J. Li, S. Qiu, J. 2008. Corporate misreporting and bank loan contracting. **Journal of Financial Economics** 89 (1), 44-61.
12. Gul, F. A. Fung, S. Y and Bikki J. (2009). **Earning quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors industry expertise**, journal of accounting and economics, NO. 47, pp. 265-287.
13. Kevin Koh, Shiva Rajgopal, Suraj Srinivasan, (2012), Non-audit services and financial reporting quality: evidence from 1978 to 1980, **Review of Accounting Studies**.
14. Newberry, K. Parthasarathy, K. 2007. **The impact of financial restatements on debt markets**. Working Paper, University of Houston.
15. Vivian, Li, and David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). **Non-audit services and auditor independence: New Zealand Evidence**, Department of Accounting and Finance, University of Auckland 1649-1684.
16. William R. Baber, Angela K. Gore, Kevin T. Rich, Jean X. Zhang. 2013. Accounting Restatements, Governance and Municipal Debt Financing. **Journal of Accounting and Economics**. JAE988

Archive SID



## **The Relationship Between of Abnormal Audit Fees and Restatements of Listed Companies in Tehran Stock Exchange**

**Dariush Sarkhani Moghadam**

Department of Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Ardabil, Iran

**Abdollah Pakdel<sup>1</sup>©(PhD)**

Department of Accounting, Islamic Azad University, Ardabil Branch, Ardabil, Iran

(Received: 11 Apr. 2015; Accepted: 16 Sep. 2015)

The present study examined the relationship between between the abnormal audit fees and re-presentation of the financial statements in the companies listed in Tehran Stock Exchange. The studied population is included 132 companies during the financial period 2009-2013. This study consists of a hypothesis (there is a significant relationship between the abnormal audit fees and re-presentation of the financial statements of listed companies in Tehran Stock Exchange in this year) which the abnormal audit fees is the independent variable and the re-presentation of the financial statements is the dependent variable. To investigate the correlation between the research variables, it is used the Pearson and Spearman correlation coefficient and the logit multivariate regression and the average difference test between two independent population (t-test) is also used to test the hypothesis of the research. In general, The results of the study hypothesis research, A high percentage of re-presentations in Iran due to the correction of accounting errors, which represents a significant lack of communication between audit and review fees unusual presentation of financial statements of listed companies on the Stock Exchange in Tehran.

**Keywords:** Abnormal Audit Fees, Correct Accounting Errors, Re-Presentation of the Financial Statements

---

<sup>1</sup> [abdolapakdel@yahoo.com](mailto:abdolapakdel@yahoo.com) ©(Corresponding Author)