

مجله پژوهش‌های حسابداری مالی

سال پنجم، شماره اول، شماره پیاپی (۱۵)، بهار ۱۳۹۲

تاریخ وصول: ۹۱/۵/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۱/۱۱/۱۶

صص ۶۷-۸۶

بررسی فراوانی و اهمیت تجدید ارائه صورت‌های مالی

محمد جواد ساعی^{۱*}، محمدعلی باقرپور ولاشانی^{*}، سید ناصر موسوی بایگی^{***}

^{*} استادیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

mj-saei@um.ac.ir

^{**} استادیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

bagherpour@gmail.com

^{***} دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

snm1364@yahoo.com

چکیده

تجدید ارائه صورت‌های مالی عاملی است که می‌تواند قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشره را در هاله‌ای از ابهام قرار دهد. در همین راستا، هدف تحقیق حاضر پاسخ به این پرسش‌هاست که: نسبت توزیع فراوانی تجدید ارائه‌ها بین عناصر صورت‌های مالی چگونه بوده؟ و آیا این نسبت در سال‌ها و صنایع مختلف متفاوت است؟ و آیا مبالغ تجدید ارائه شده تفاوت معنی‌داری با مبالغ اولیه دارند؟ در این پژوهش، با استفاده از اطلاعات مالی ۲۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷، مشخص گردید، بیشترین فراوانی تجدید ارائه‌ها مربوط به بدهی‌ها؛ صنعت خودرو و قطعات، و سال ۱۳۸۴ است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که نسبت توزیع فراوانی تجدید ارائه‌ها، در سال‌ها، و صنایع مختلف، معنی‌دار است. علاوه بر آن، با بررسی اختلاف میانگین‌ها معنی‌داری تفاوت ارقام اولیه و تجدید ارائه شده به تأیید رسید. لذا توصیه می‌شود در تحقیقات آینده و سایر بررسی‌های مالی از ارقام تجدید ارائه شده استفاده گردد. در ضمن، با توجه به معنی‌داری تفاوت مبلغ تجدید ارائه سود انباشته ابتدای دوره با مبلغ اولیه آن (که نشان‌دهنده تجدید ارائه‌های مرتبط با بیش از یک سال قبل است)،

توصیه می‌گردد تجدید ارائه صورت‌های مالی به بیش از یک سال قبل تسری داده شوند، بخصوص در مورد ارقام کلیدی، مثل سود خالص عملیات در حال تداوم و سود هر سهم. **واژه‌های کلیدی:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، صورت‌های مالی تجدید ارائه شده، تعدیلات سنواتی.

مقدمه

اقتصادی و اجتماعی صورت می‌گیرد، تغییر در اصول و روش‌های حسابداری، و به علت پیچیدگی و حجم بالای معاملات تجاری بروز اشتباه در گزارشگری مالی، و در نتیجه تجدید ارائه صورت‌های مالی منتشر شده اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسد. چالشی که قابلیت مقایسه و یکنواختی صورت‌های مالی را خدشه‌دار می‌سازد، تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات گذشته است. این عارضه علاوه بر قابلیت مقایسه، می‌تواند قابلیت اتکای صورت‌های مالی را نیز در حال‌های از ابهام قراردهد؛ که در این صورت، حتی هدف اولیه صورت‌های مالی تهیه خود (ارائه اطلاعات مفید در اخذ تصمیمات اقتصادی) نیز برآورده نخواهد شد [همان منبع]. بنابراین، در این تحقیق در پی آن هستیم که روند تجدید ارائه‌های رخ داده در صورت‌های مالی را بررسی و سنجشی توصیفی از نوع و ماهیت آنها ارائه نماییم.

علی‌رغم وضع استانداردهای مختلف به منظور ارتقای محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی طی دهه اخیر، مشاهده می‌شود تجدید ارائه صورت‌های مالی به علت «عدم رعایت قواعد حسابداری» (Accounting irregularity) در دوره‌های قبل به عارضه‌ای فراگیر تبدیل شده و به میزان قابل ملاحظه‌ای رشد داشته است [۱۶].

اکثر تحقیقاتی که در خارج از کشور به سنجش

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف تهیه صورت‌های مالی، به عنوان هسته اصلی گزارشگری مالی، این‌طور تعریف شده است: «ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت، عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف گسترده، از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود [۲].»

از طرف دیگر، در فصل «خصوصیات کیفی اطلاعات مالی» مفاهیم نظری گزارشگری مالی آمده است: «استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی (وضعیت و عملکرد مالی) را طی زمان و همچنین با صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف، مقایسه کنند. بدین ترتیب، ضرورت دارد آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و گزارشگری رعایت گردد».

آنچه از مطالب مزبور می‌توان نتیجه گرفت، این است که: «اطلاعات مالی واحدهای تجاری زمانی می‌تواند مفید واقع شود، که بتوان آن را با اطلاعات مشابه سال‌های گذشته همان واحد، و یا با اطلاعات مشابه سایر واحدهایی که در آن صنعت فعالیت می‌کنند، مقایسه کرد» [۳].

اما به تغییرات مستمر و مداومی که در شرایط

باشد»^۳. پس با توجه به الزام ارائه ارقام مقایسه‌ای و حفظ ثبات رویه از دوره‌ای به دوره دیگر، همواره انتظار می‌رود که رقم ارائه شده برای هر یک از عناصر مالی در گزارش‌های مالی دوره جاری، با رقم تجدید ارائه شده برای همان مورد در گزارش‌های مالی سال بعد برابر باشد، اما در برخی موارد، بنا به عللی که در ادامه به آنها اشاره می‌شود، این تساوی برقرار نیست. برابر نبودن رقم ارائه اولیه اقلام صورت‌های مالی با ارقام تجدید ارائه شده، اغلب ناشی از یک یا چند مورد از عوامل تغییر در رویه حسابداری، اشتباهات، بازنگری در برآوردهای انجام شده توسط مدیریت، و تغییر طبقه‌بندی اقلام است.

در میان چهار عامل یاد شده، تنها دو عامل اول؛ یعنی تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباهات جزو تعدیلات سنواتی طبقه‌بندی شده و اثر آنها عطف به ماسبق می‌گردد. در واقع، منظور از تعداد تجدید ارائه در این تحقیق تغییراتی است که در نتیجه یکی از دو عامل مذکور رخ داده باشد و تغییرات صورت گرفته به علت تغییر طبقه‌بندی و تغییر در برآوردها در شمارش تعداد تجدید ارائه‌های رخ داده لحاظ نشده است.

در متون حسابداری دلایل مختلفی برای تجدید ارائه صورت‌های مالی بیان گردیده که بیشتر دارای رابطه معنی‌داری با میزان تجدید ارائه‌ها بوده‌اند. به طور کلی، می‌توان این دلایل را به چهار گروه کلی طبقه‌بندی نمود:

الف) دلایل ناشی از ساختار محیطی و شرایط

توصیفی تجدید ارائه‌های مالی گزارش شده پرداخته‌اند؛ در جوامعی انجام پذیرفته که شمار شرکت‌های دارای تجدید ارائه مالی در آن جامعه آماری فقط بین ۳ تا ۷ درصد^۱ کل جامعه آماری تحقیق را شامل می‌شود [۱۶، ۱۷]. این در حالی است که با وجود نرخ تجدید ارائه ۵۴ درصدی در مشاهدات صورت گرفته از جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هیچ پژوهشی که به سنجش توصیفی تجدید ارائه‌های صورت گرفته در بین شرکت‌های ایرانی پرداخته باشد، انجام نشده است. با توجه به اثر منفی این موضوع بر کیفیت گزارشگری مالی، کاربرد صورت‌های مالی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری و به ویژه پیش‌بینی عملکرد آتی واحدهای تجاری مورد تردید قرار می‌گیرد.

مبانی نظری

«یکی از خصوصیات کیفی صورت‌های مالی قابلیت مقایسه آن است. برای دستیابی به این خصوصیت، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است»^۲. از طرف دیگر، در بخشی دیگر از استانداردهای حسابداری تأکید شده است: «صورت‌های مالی باید در برگزیده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد؛ به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده

^۱ در تحقیق مزبور، تغییر طبقه‌بندی‌ها هم در شمار تجدید ارائه‌های مالی محسوب شده است.

^۲ استاندارد حسابداری شماره ۶، «گزارش عملکرد مالی»؛ بند ۳۹

^۳ استاندارد حسابداری شماره ۱، «نحوه ارائه صورت‌های مالی»؛ بند

فعالیت شرکت:

در تحقیقات گذشته از مهمترین علل تجدید ارائه صورت‌های مالی به ضعف سیستم کنترل‌های داخلی شرکت [۲۳]، نبود یا ناکارآمدی کمیته حسابرسی در شرکت [۳۰، ۱۹، ۲۸]، سودآوری پایین‌تر، رشد کندتر، اهرم بالاتر [۱۴، ۳۰، ۱۹] و جریان‌های نقدی ورودی پایین‌تر شرکت [۹] اشاره شده است. البته، برخی نیز عامل اعتبار و خوشنامی شرکت را مورد توجه قرار داده‌اند. در این پژوهش‌ها مشخص شده است که شرکت‌های معتبر و خوشنام و نسبت به سایر رقبا دارای تجدید ارائه کمتری بوده‌اند [۱۰]. البته، اثر اندازه شرکت نیز بر میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز تأیید گردیده و معمولاً شرکت‌های کوچک و دارای ارزش بازار کمتر، تجدید ارائه‌های بالاتری دارند [۲۱].

ب) دلایل ناشی از ویژگی‌های مدیریتی و ساختار حاکمیت شرکتی:

بررسی‌های پیشین نشان می‌دهد؛ تجربه و تخصص مدیران و کارکنان مالی [۴]، مالکیت پراکنده و غیرمتمرکز [۱۴، ۱۶]، گرایش‌ها و رویکردهای محافظه‌کارانه مدیریت [۱۷]، فشار بازار سرمایه که موجب ترغیب مدیران به عدم رعایت استانداردهای حسابداری می‌شود [۱۸، ۲۵]، تأکید مدیران برای دستیابی به معیارها و استانداردهای صنعت و برآوردهای تحلیلگران مالی در مورد سود یا فروش [۵، ۷، ۱۱، ۲۲، ۲۴، ۲۶]، می‌تواند احتمال بروز تجدید ارائه در صورت‌های مالی را افزایش دهد. البته، گسترش استفاده از طرح پاداش مدیریت بر اساس قیمت سهام [۶، ۸، ۱۶] و در نتیجه دستکاری

ارقام مالی و مدیریت سود توسط مدیران در جهت دستیابی به پاداش بالاتر [۲۰] نیز در رشد میزان تجدید ارائه در صورت‌های مالی یک شرکت اثرگذار شناخته شده است.

پ) دلایل ناشی از ویژگی‌های استانداردهای حسابداری

عده‌ای تغییرات صورت گرفته در حرفه حسابداری طی سال‌های اخیر که شرکت‌ها را ملزم به اعمال کنترل‌های سخت‌تر در زمینه گزارشگری مالی و اصلاح اشتباهات نموده است [۱۷، ۲۷]، و افزایش پیچیدگی استانداردها و قواعد حسابداری و گزارشگری [۱۶، ۲۳، ۱۷] را در رشد تجدید ارائه صورت‌های مالی مؤثر تشخیص داده‌اند.

ت) دلایل ناشی از کیفیت حسابرسی صورت‌های

مالی

عامل قابل ذکر دیگر کیفیت حسابرسی است. در تحقیقات گذشته این نکته نیز تأیید شده است که هر چه کیفیت حسابرسی و میزان شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار بالاتر باشد، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال‌های آتی به شدت کاهش می‌یابد [۱۲].

پیشینه تحقیق

در این بخش پژوهش‌های قبلی مرتبط با فرضیه‌های پژوهش در سه بخش تشریح و ارائه می‌گردد:

الف) بررسی تجربی توزیع فراوانی تجدید ارائه‌های مالی:

۱۲ درصد (مربوط به کاهش ارزش دارایی‌ها، حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، ارزشیابی موجودی‌ها و دارایی‌های نامشهود)، تغییر طبقه‌بندی، ۷ درصد (شامل طبقه‌بندی‌های نادرست به کوتاه‌مدت و بلندمدت دارایی‌ها و بدهی‌ها و یا طبقه‌بندی جریان‌های نقدی در صورت گردش وجوه نقد)، و سایر علل تجدید ارائه شامل حسابداری وام‌ها، مطالبات مشکوک‌الوصول، تقلب‌ها، تلفیق و تحصیل شرکت‌ها، معاملات با اشخاص وابسته و مخارج تحقیق و توسعه، ۱۲ درصد از اشتباهات را به خود اختصاص داده است [۱۷].

شایان ذکر است که روند تجدید ارائه صورت‌های مالی در بین شرکت‌های عضو کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، در سال ۲۰۰۷ نسبت به سال گذشته کاهش داشته که در توجیه این تغییر روند به آثار قانون ساربینز-آکسلی (بخش ۴۰۴)، که به کاهش تعداد شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی منجر گردیده، اشاره شده است [۲۱].

البته، این طبقه‌بندی در تحقیقات گوناگون بر اثر تغییر نمونه مورد بررسی و بسته به شرایط تحقیق تا حدودی دستخوش تغییراتی نیز شده است. وانگ ژیا در تحقیق انجام شده در بورس شانگهای دریافت که علت عمده تجدید ارائه صورت‌های مالی مرتبط با اصلاحات مربوط به مالیات، و پس از آن به ترتیب هزینه‌ها و مخارج، تغییر طبقه‌بندی‌ها، اصلاحات مربوط به شناسایی درآمد، اصلاحات ذخایر و استهلاک است [۲۹].

اکثر تحقیقات فوق به سنجش توصیفی تجدید ارائه‌های مالی گزارش شده توسط شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار آمریکا پرداخته‌اند. شمار

از تحقیقات انجام شده در زمینه بررسی فراوانی و نوع تعدیلات سنواتی می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

ترنر و ویریش (۲۰۰۶) در ایالات متحده آمریکا تجدید ارائه صورت‌های مالی ۲۵۰۰۰ مشاهده متعلق به شرکت‌های عضو کمیسیون بورس و اوراق بهادار را بررسی کردند. نتایج کار آنها حاکی از این است که ۲۵ درصد از تجدید ارائه‌ها به علت شناسایی هزینه‌ها بوده است، که رایجترین نوع اشتباهات بوده است؛ پس از آن طبقه‌بندی نادرست (Misclassification) با ۱۸ درصد، و اشتباهات مربوط به حقوق مالکیت با ۱۳ درصد، بیشترین فراوانی را داشته‌اند [۲۷]. اما در تحقیقاتی که پیش از رسوایی مالی انرون انجام شده است، گزارش بیش از واقع درآمدها و سایر اشتباهات مربوط به شناسایی درآمدها بیش از ۵۰ درصد تجدید ارائه‌های مالی دارای منشأ متقلبانه را به خود اختصاص داده‌اند [۱۳].

در تحقیق انجام شده توسط اداره حسابداری عمومی آمریکا نیز بیشترین فراوانی اشتباهات به ترتیب، مربوط به اصلاح بهای تمام شده اقلام و شناسایی هزینه‌ها ۳۵ درصد (شامل کمتر یا بیشتر گزارش کردن مخارج یا هزینه‌ها، طبقه‌بندی نادرست آنها و حسابداری نادرست اجاره‌ها)، شناسایی درآمد ۲۰ درصد (مربوط به تجدید ارائه شرکت‌هایی که درآمد را زودتر یا دیرتر از آنچه اصول پذیرفته شده حسابداری مجاز کرده است، شناسایی کرده بودند)، اقلام مربوط به اوراق بهادار و حقوق مالکیت ۱۴ درصد (حسابداری نادرست گواهی حق تقدم خرید سهام، حق خرید سهام و سایر اوراق بهادار قابل تبدیل)، تجدید ساختار دارایی‌ها و موجودی‌ها،

معنی‌داری در این خصوص (در سایر کشورها) وجود دارد [همان منبع].

(پ) بررسی اهمیت مبالغ تجدید ارائه:

با توجه به جستجوی انجام شده، پژوهشی که به بررسی معنی‌داری تفاوت ارقام اولیه و تجدید ارائه شده پرداخته باشد، یافت نشد. البته، در پژوهش‌های پیشین این حداقل، تأیید شده است که بین مبلغ مالیات ابرازی و قطعی، در هر دو گروه شرکت‌های دارای معیارهای حاکمیت شرکتی قوی و شرکت‌های فاقد این معیارها، معنادار بوده است [۱]

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول و دوم در راستای سنجش توصیفی تجدید ارائه‌های صورت گرفته در گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بسط یافته است.

تحقیق حاضر، برای نخستین بار در محیط تجاری ایران به انجام می‌رسد. بنابراین، در صدد است تا مشابه با مطالعات یاد شده مشخص کند که اولاً عمده اصلاحات و تعدیلات سنواتی مربوط به کدام یک از اقلام صورت‌های مالی است و ثانیاً آیا با گذشت زمان نسبت توزیع فراوانی تعدیلات سنواتی تغییر نموده است یا خیر. لذا فرضیه اول این تحقیق به شرح ذیل تبیین گردیده است:

فرضیه ۱-۱: «تعداد تعدیلات سنواتی گزارش شده هر سال در هریک عناصر صورت‌های مالی، تفاوت معنی‌داری با سایر سال‌ها دارد».

در آزمون دیگر بر اساس داده‌های فرضیه اول، معنی‌داری تفاوت کل تعداد تجدید ارائه‌های انجام

شرکت‌های دارای تجدید ارائه مالی در این جامعه آماری بین ۳ تا ۷ درصد^۱ کل جامعه آماری تحقیق را شامل می‌شود [۱۶، ۱۷]؛ علی‌رغم این که در بین جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نرخ تجدید ارائه در مشاهدات انجام شده حدود ۵۴ درصد حجم نمونه^۲ را تشکیل می‌دهد.

(ب) بررسی اثر نوع صنعت بر تجدید ارائه‌های مالی: زیگنفس و همکاران (۲۰۰۶)، در بررسی درون صنعتی^۳ خود به این نتیجه رسیدند که، تجدید ارائه توسط یک شرکت در یک صنعت خاص، بر شرکت‌های رقیب و سایر شرکت‌های مشابه در آن صنعت (از لحاظ سودآوری و جریان‌های نقدی آتی) اثر مسری و واگیر خواهد داشت [۳۲]. البته، میزان شدت این اثر، بسته به نوع و ویژگی‌های خاص هر صنعت متفاوت است [۳۱].

همان‌طور که پیشتر نیز تشریح گردید، در تحقیقات گذشته، اثر نوع فعالیت و میزان سودآوری بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی مشخص شده است. معمولاً شرکت‌های عضو هر صنعت، از لحاظ شرایط محیط سیاسی و اقتصادی نوع فعالیت، و نسبت سودآوری در وضعیت تقریباً مشابهی قرار دارند، و نتایج تحقیقات قبلی نشان داده رابطه

^۱ در تحقیق مزبور به علت نوع استانداردهای قابل استفاده، تغییر طبقه‌بندی‌ها هم به در شمار تجدید ارائه‌های مالی محسوب شده است

^۲ ادعای فوق بر اساس یافته‌های پژوهش، و با بررسی داده‌های مربوط به جامعه در دسترس ۷۰ درصدی از کل جامعه هدف عنوان شده است.

^۳ Intra-industry

همین منظور و برای پاسخ به سؤال سوم تحقیق، فرضیه‌های دهگانه‌ای به شرح ذیل طراحی شده که با توجه به ماهیت مشابه آنها به عنوان «فرضیه‌های گروه سوم» نامیده خواهند شد. در این گروه از فرضیه‌ها، معنی‌دار بودن تفاوت مبالغ تجدید ارائه اقلام مذکور، با مبالغ اولیه آنها بررسی می‌شود. منطقاً چنانچه تفاوت اندازه‌گیری یک متغیر بر مبنای دو روش از نظر آماری معنی‌دار باشد، استفاده از یکی به جای دیگری می‌تواند به قضاوت و تصمیم‌گیری اشتباه منتهی گردد. لذا در صورت مشاهده تفاوت معنی‌دار بین اقلام مذکور، تفاوت به عنوان تأثیر بالقوه مبلغ تجدید ارائه شده در پیش‌بینی تفسیر خواهد شد. لذا فرضیه‌های گروه سوم به شرح ذیل تبیین شده‌اند:

فرضیه ۳: «مبلغ تجدید ارائه شده X نسبت به مبلغ گزارش اولیه آن تفاوت معنی‌دار دارد».

که X عبارت است از: (۱) درآمدهای عملیاتی؛ (۲) سایر درآمدها؛ (۳) کل درآمدها؛ (۴) هزینه‌های عملیاتی؛ (۵) سایر هزینه‌ها؛ (۶) کل هزینه‌ها؛ (۷) سود خالص؛ (۸) سود انباشته ابتدای دوره؛ (۹) سود قابل تخصیص و (۱۰) سود انباشته پایان دوره مالی.

اطلاعات گردآوری شده برای آزمون فرضیه فوق، مبنای مناسبی برای توصیف میزان تغییر هر قلم در نتیجه تجدید ارائه‌ها را فراهم می‌سازد. با توجه به این واقعیت که تغییرات حاصل از مصوبات مجمع عمومی صاحبان سهام (مانند اندوخته‌ها، پاداش مدیران و...) نیز در طی دوره از طریق تعدیلات سنواتی گزارش شده‌اند، لذا این نوع تعدیلات نیز در این تحقیق در گروه تعدیلات مرتبط با حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی شده است.

شده (صرف‌نظر از نوع عناصری از صورت‌های مالی که تجدید ارائه شده است) در سال‌های تحقیق بررسی شده است. در نتیجه فرضیه H_1 بدین شرح تعریف شده است:

فرضیه ۱-۲: «تعداد تجدید ارائه‌ها در هر سال، تفاوت معنی‌داری با سایر سنوات دارد».

بررسی توصیفی اطلاعات جمع‌آوری شده برای آزمون دو فرضیه فوق، پاسخ مناسبی برای قسمت اول سؤال فوق، و نتایج آزمون فرضیه‌های ۱-۱ و ۲-۱ پاسخ قسمت دوم سؤال مذکور را مشخص می‌نماید. برای بررسی تأثیر نوع صنعت بر تجدید ارائه‌ها و در راستای پاسخ به سؤال دوم تحقیق، فرضیه ۲ به شرح زیر بیان شده است.

فرضیه ۲-۱: «تعداد تعدیلات سنواتی گزارش شده در هر صنعت، در هر یک عناصر صورت‌های مالی تفاوت معنی‌داری با سایر صنایع دارد».

مشابه فرضیه اول، بر اساس داده‌های فرضیه دوم نیز، بررسی معنی‌داری تفاوت کل تعداد تجدید ارائه‌های انجام شده (صرف‌نظر از نوع عناصری از صورت‌های مالی که تجدید ارائه شده است)، در صنایع مختلف بررسی شده است. بر این اساس، فرضیه دیگری به شرح زیر مطرح شده است:

فرضیه ۲-۲: «تعداد تجدید ارائه‌ها در هر صنعت، تفاوت معنی‌داری با سایر صنایع دارد».

با توجه به علل و انگیزه‌های مدیریت سود که تجدید ارائه صورت‌های مالی را به دنبال خواهد داشت [۱۵، ۱۸، ۲۵]، اقلام اصلی صورت سود و زیان و سود و زیان انباشته، که احتمال دستکاری و تغییر مبلغ ریالی آنها، بیش از سایر اقلام صورت‌های مالی است، برای بررسی این تحقیق انتخاب شده‌اند. به

جامعه و نمونه پژوهش

پژوهش حاضر با بررسی اطلاعات مالی ۲۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷^۱ و با هدف شناسایی نوع تجدید ارائه‌ها در صورت‌های مالی و نشان دادن اهمیت استفاده از اطلاعات تجدید ارائه شده انجام شده است. لازم به ذکر است گردآوری داده‌ها مبنای جمع‌آوری کلیه اطلاعات جامعه تحقیق بوده؛ مگر اینکه اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیات در دسترس نباشد.

روش تحقیق

در این تحقیق با استفاده از آزمون کای-دو، به بررسی تفاوت نسبت توزیع فراوانی تجدید ارائه‌های مالی در سال‌ها و صنایع مختلف پرداخته شده و همچنین، بررسی معنی‌داری تفاوت اطلاعات اولیه و تجدید ارائه شده، اختلاف میانگین‌های دو گروه اطلاعات، با استفاده از آزمون تی بررسی شده است.

آمار توصیفی

الف) تجدید ارائه‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

با توجه به اینکه مسأله تحقیق حاضر مستلزم انجام مقایسه بین دو دسته داده گردآوری شده (ارقام ارائه اولیه و ارقام تجدید ارائه شده) و سنجش

توصیفی و آماری تفاوت‌های بین این دو گروه است، در این قسمت آماره‌های مرتبط با میانگین تغییرات ریالی ارقام تجدید ارائه شده نسبت به ارقام گزارش شده اولیه هر یک از عناصر اصلی صورت‌های مالی به تفکیک سال‌های مورد بررسی ارائه شده است. از مقایسه این ارقام می‌توان روند نسبت‌های ریالی تجدید ارائه‌ها به ارائه اولیه را در سنوات و صنایع مختلف مورد بررسی، قرار داد. همان‌طور که در جدول (۱) آمده است، نسبت‌های میانگین به دست آمده برای سال ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ روندی افزایشی نسبت به سال قبل، و از این سال به بعد تقریباً در کلیه طبقات یک روند کاهشی را نشان می‌دهد. در کلیه گروه‌ها روند تغییرات از سال ۱۳۸۴ به بعد روندی کاهشی را دنبال کرده است؛ به طوری که حداکثر میانگین نرخ تغییر مربوط به سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ بوده و پس از آن میزان تجدید ارائه‌ها از لحاظ مبلغ ریالی به طور متوسط رو به کاهش نهاده است. آنچه جلب توجه می‌نماید، این است که حداکثر نسبت تغییر ارقام ارائه اولیه نسبت به رقم تجدید ارائه شده در کلیه طبقات ارقام صورت‌های مالی مربوط به مشاهدات سال ۱۳۸۱ است (به غیر از بدهی‌ها که مشاهدات سال ۱۳۸۱، پس از سال ۱۳۸۳، در رتبه دوم واقع شده‌اند). به کارگیری استانداردهای حسابداری را می‌توان به عنوان یکی از دلایل اصلی افزایش تجدید ارائه‌ها در این سال نام برد.

^۱ با توجه به لزوم وجود اطلاعات تجدید ارائه شده، کاربرد اطلاعات سال مالی ۱۳۸۷ به تجدید ارائه سال(های) قبل محدود شده است. به عبارت دیگر، از صورت‌های مالی سال ۱۳۸۷ برای دسترسی به اطلاعات تجدید ارائه شده سال مالی ۱۳۸۶ استفاده شده است.

نگاره شماره ۱. میانگین درصد تغییر ریالی (درصد تجدید ارائه) هر یک از عناصر اصلی صورت‌های مالی به تفکیک سال

میانگین	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	
جمع درآمدها	٪۰/۹۲	٪۰/۲۶	٪۰/۸۰	٪۱/۰۸	٪۰/۲۸	٪۵/۵۳	٪۰/۴۲	
جمع هزینه‌ها	٪۱/۷۰	٪۰/۹۸	٪۱/۰۴	٪۲/۲۰	٪۰/۶۶	٪۸/۶۸	٪۰/۶۲	
جمع دارایی‌ها	٪۱/۶۳	٪۱/۳۶	٪۲/۰۱	٪۱/۲۹	٪۱/۰۹	٪۳/۵۹	٪۱/۳۵	
جمع بدهی‌ها	٪۴/۵۳	٪۱/۲۳	٪۳/۴۶	٪۵/۴۲	٪۹/۲۳	٪۷/۹۷	٪۴/۷۸	
حقوق مالکیت	٪۱/۱۸	٪۰/۰۴	٪۰/۲۳	٪۰/۴۵	٪۱/۴۸	٪۳/۶۹	٪۴/۴۵	

در صورت‌های مالی تجدید ارائه شده متفاوت از رقم اولیه گزارش شده‌اند.

نگاره (۲) میانگین تغییرات رخ داده به تفکیک صنعت را نشان می‌دهد. این نگاره امکان مقایسه نسبت تغییرات ریالی رخ داده در بین صنایع مختلف را فراهم می‌آورد.

بالاترین نرخ تجدید ارائه اقلام اصلی صورت‌های مالی در بدهی‌ها مشاهده شده است. در بررسی یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی مشخص گردید که علت این موضوع عمدتاً مرتبط با دو حساب مالیات بردرآمد و سود سهام پرداختنی است. با توجه به عرف رایج رقم نهایی مالیات بردرآمد در قریب به تمام موارد و سود سهام پرداختنی در اکثر مشاهدات

نگاره شماره ۲. میانگین درصد تغییر ریالی در هر طبقه از عناصر اصلی صورت‌های مالی به تفکیک صنعت

درآمدها	هزینه‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	حقوق مالکیت	
٪۰/۳۸	٪۰/۶۹	٪۰/۸۲	٪۵/۵۲	٪۲/۳۸	ساختمان و مصالح ساختمانی
٪۰/۴۵	٪۰/۷۲	٪۲/۶۱	٪۹/۶۰	٪۰/۸۴	ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی
٪۰/۴۱	٪۰/۵۴	٪۲/۰۲	٪۲/۱۰	٪۰/۵۳	چوب، کاغذ و بسته‌بندی و چاپ
٪۰/۳۸	٪۰/۶۲	٪۰/۸۴	٪۵/۴۷	٪۲/۰۰	صنایع دارویی
٪۱/۶۷	٪۲/۰۵	٪۱/۶۳	٪۴/۱۱	٪۲/۰۵	غذایی و آشامیدنی و کشاورزی
٪۱/۳۲	٪۲/۱۰	٪۱/۹۴	٪۳/۴۲	٪۱/۷۳	خودرو و حمل و نقل
٪۰/۲۶	٪۰/۹۲	٪۱/۵۸	٪۸/۰۰	٪۱/۰۴	معادن و کانی‌های فلزی و غیر فلزی
٪۰/۱۰	٪۰/۷۵	٪۴/۸۰	٪۲/۴۲	٪۰/۰۷	نساجی
٪۰/۳۸	٪۰/۹۶	٪۰/۹۱	٪۹/۸۵	٪۱/۸۵	صنایع شیمیایی، نفت و لاستیک
٪۰/۱۸	٪۲/۴۹	٪۱/۳۰	٪۱/۸۴	٪۰/۱۶	واسطه‌گری مالی
٪۰/۹۲	٪۱/۷۰	٪۱/۶۳	٪۴/۵۳	٪۱/۱۸	میانگین کل صنایع

شرکت‌ها در تجدید ارائه صورت‌های مالی گزارش نموده‌اند، نسبت میانگین تغییرات هزینه‌ها در این شرکت‌ها، نسبت به سایر صنایع بالاتر بوده است. در طبقه هزینه‌ها کمترین نسبت تغییر (۵۴/درصد) به صنایع چوب و کاغذ اختصاص داشته است.

در مورد دارایی‌ها، بیشترین نسبت میانگین تغییرات ریالی (۴/۸درصد) مربوط به صنایع نساجی بوده است. در بیان علت بالاتر بودن نسبت تغییرات دارایی‌ها در این شرکت‌ها، و بر مبنای نتایج حاصل از

براساس نگاره شماره (۲) مشخص است که بیشترین نسبت میانگین تغییرات در طبقه درآمدها، مربوط به صنعت غذایی، آشامیدنی و کشاورزی با ۱/۶۷درصد و کمترین نسبت متعلق به شرکت‌های نساجی (۰/۱درصد) است.

در طبقه هزینه‌ها، بالاترین نسبت تغییر (۲/۴۹درصد) مربوط به واسطه‌های مالی است. در توجیه این یافته می‌توان گفت؛ به علت شناسایی زیان‌های عمده کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها که این

ب) مقایسه روند تعداد تجدید ارائه‌های مالی

در این بخش، فقط به تعداد تجدید ارائه‌های گزارش شده (صرف‌نظر از اندازه ریالی تغییر رخ داده) پرداخته شده است. نگاره شماره (۳) تعداد تجدید ارائه‌ها را به تفکیک عناصر اصلی صورت‌های مالی نشان می‌دهد.

درصدهای ارائه شده در نگاره شماره (۳)، بیانگر نسبت تعداد مشاهدات دارای تجدید ارائه به کل مشاهدات است. برای مثال؛ عدد ۷۸ به معنای ۷۸ مورد تجدید ارائه روی درآمدها در سال ۱۳۸۰ است؛ و عدد ۳۴/۱٪ به این معناست که ۳۴/۱ درصد از ۲۲۹ شرکت بررسی شده در این سال، دارای تجدید ارائه بوده‌اند. بنابراین، عدد ۳۴/۶ درصد در ستون جمع در طبقه درآمدها معرف این است که از ۱۶۰۳ مورد (شرکت - سال) مشاهده انجام شده^۲ در طبقه درآمدها ۵۵۵ مورد، معادل ۳۴/۶ درصد مشاهدات، دارای تجدید ارائه بوده است.

بر خلاف یافته‌های پژوهش‌های قبلی، و بر اساس یافته‌های مندرج در نگاره شماره (۳) مشهود است که، بیشترین تعداد تجدید ارائه در بخش بدهی‌ها، و پس از آن در طبقه دارایی‌ها وجود داشته است؛ در حالی که کمترین میزان تعداد تجدید ارائه در صورت‌های مالی در بخش درآمدها بوده است.

بررسی یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت‌ها، می‌توان به کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت و دارایی‌های ثابت آنها به علت زیان‌ده بودن فعالیت نساجی در دوره مورد بررسی پژوهش اشاره نمود. در این گروه کمترین نسبت تغییر (۸۲/۰ درصد) به صنایع و مصالح ساختمانی تعلق داشته است.

در مورد بدهی‌ها، بیشترین و کمترین نسبت تغییر به ترتیب به صنایع شیمیایی (حدود ۱۰ درصد) و واسطه‌گری مالی (حدود ۲ درصد) اختصاص داشته است. نکته درخور توجه در مورد این گروه از اقلام صورت‌های مالی این است که، در اکثر قریب به اتفاق صنایع (به استثنای نساجی و واسطه‌گری مالی)، بیشترین نسبت میانگین تغییرات مربوط به طبقه بدهی‌ها بوده است.

در مورد طبقه حقوق مالکیت نیز، بیشترین نسبت تغییر متعلق به صنایع ساختمانی (۲/۳۸ درصد) بوده؛ و کمترین نسبت تغییر در صنعت نساجی مشاهده شده است (۰/۰۷ درصد). نتیجه حاصل را می‌توان مجدداً به زیان‌ده بودن شرکت‌های نساجی مربوط دانست؛ زیرا به علت عدم سودآوری، پاداشی به مدیران تخصیص نیافته و موجب شده نسبت میانگین تغییرات بخش حقوق مالکیت در این شرکت‌ها، نسبت به سایر صنایع پایین‌تر باشد^۱.

عرف متعارف در مورد پاداش مدیران، در دوره مورد بررسی، اعمال آن به عنوان تعدیلات سنواتی بوده است.

^۲ نمونه مورد تحقیق شامل ۷ سال (۱۳۸۰-۱۳۸۶) و ۲۲۹ شرکت در هر سال است. بنابراین، تعداد کل مشاهدات (شرکت - سال‌ها) عبارت است از: حاصلضرب ۷ سال در ۲۲۹ شرکت؛ که تشکیل دهنده ۱۶۰۳ مشاهده مستقل است.

^۱ در سایر صنایع رقم پاداش به عنوان تعدیلات سنواتی گزارش شده است.

نگاره شماره ۳. روند تعداد تجدید ارائه در هر طبقه از عناصر صورت‌های مالی به تفکیک سال

شرح	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	جمع
جمع درآمدها	۷۸	۷۶	۷۴	۷۵	۷۹	۹۴	۷۹	۵۵۵
	(.۳۴/۱)	(.۳۳/۲)	(.۳۲/۳)	(.۳۲/۸)	(.۳۴/۵)	(.۴۱/۰)	(.۳۴/۵)	(.۳۴/۶)
جمع هزینه‌ها	۹۷	۱۰۵	۱۱۵	۱۱۰	۱۲۰	۱۲۷	۱۲۴	۷۹۸
	(.۴۲/۴)	(.۴۵/۹)	(.۵۰/۲)	(.۴۸/۰)	(.۵۲/۴)	(.۵۵/۵)	(.۵۴/۱)	(.۴۹/۸)
جمع دارایی‌ها	۱۴۴	۱۴۱	۱۴۰	۱۱۷	۱۳۳	۱۴۲	۱۳۳	۹۵۰
	(.۶۲/۹)	(.۶۱/۶)	(.۶۱/۱)	(.۵۱/۱)	(.۵۸/۱)	(.۶۲/۰)	(.۵۸/۱)	(.۵۹/۳)
جمع بدهی‌ها	۱۹۲	۱۹۵	۱۹۷	۲۰۰	۲۰۳	۱۹۰	۱۶۵	۱,۳۴۲
	(.۸۳/۸)	(.۸۵/۲)	(.۸۶/۰)	(.۸۷/۳)	(.۸۸/۶)	(.۸۳/۰)	(.۷۲/۱)	(.۸۳/۷)
حقوق مالکیت	۹۹	۱۱۴	۱۱۳	۱۲۳	۱۰۵	۷۴	۵۲	۶۸۰
	(.۴۳/۲)	(.۴۹/۸)	(.۴۹/۳)	(.۵۳/۷)	(.۴۵/۹)	(.۳۲/۳)	(.۲۲/۷)	(.۴۲/۴)
جمع	۶۱۰	۶۳۱	۶۳۹	۶۲۵	۶۴۰	۶۲۷	۵۵۳	۴,۳۲۵

آزمون فرضیه‌های تحقیق

آزمون فرضیه اول

برای آزمون معنی‌داری تفاوت ماهیت و نوع تعدیلات سنواتی سال‌های مورد مطالعه در فرضیه ۱، فرضیه‌های آماری صفر و یک آزمون به صورت زیر مطرح شده‌اند:

که در آن:

$$i: \begin{cases} H_{1,i}: p_{i,1} = p_{i,2} = \dots = p_{i,k} & \text{هر نشان دهنده هر} \\ H_{0,i}: p_{i,1} \neq p_{i,2} \neq \dots \neq p_{i,k} & \text{یک از سال‌های} \end{cases}$$

($i=2,1,\dots,7$) است ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۸۰

k : نشان‌دهنده نوع تجدید ارائه از لحاظ ارقام اصلی صورت‌های مالی ($k=2,1,\dots,5$) و

$p_{i,k}$: نسبت مشاهدات دارای تجدید ارائه نوع k در سال i نسبت به کل تجدید ارائه‌های سال i .

برای بررسی فرضیه $H_{1,i}$ از آزمون استقلال کای دو استفاده شده است، با به‌کارگیری این آزمون

برابری نسبت گروه‌های پنجگانه تجدید ارائه‌ها در سال‌های تحقیق مقایسه شده است؛ تا ماهیت تجدید ارائه رخ داده در سال‌های مختلف بررسی شود.

نگاره (۴)، نحوه توزیع تعدیلات سنواتی مختلف را در سال‌های تحقیق، نشان می‌دهد.

اعداد داخل پرانتز در این جدول همان $p_{i,k}$ است که به عنوان آماره‌های آزمون کای دو برای بررسی فرضیه اول به کار گرفته شده‌اند.

با توجه به مقدار آماره کای دو (۵۰/۷۶۶) و $p\text{-value} = 0/001$ آزمون، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه $H_{1,i}$ در سطح معنی‌داری ۵٪ رد می‌شود؛ بدین معنا که ماهیت و نوع تعدیلات سنواتی گزارش شده در سال‌های مختلف یکسان نبوده و نوع و ماهیت تجدید ارائه‌های صورت گرفته در سال‌های مورد بررسی پژوهش تفاوت معناداری با یکدیگر دارند. بدین ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه ۱-۱ تأیید می‌گردد.

نگاره شماره ۴. نسبت توزیع طبقات مختلف تعدیلات سنواتی در سال‌های تحقیق

درآمدها	هزینه‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	حقوق مالکیت	جمع
۱۳۸۰	۷۸ (۱۲/۸٪)	۹۷ (۱۵/۹٪)	۱۴۴ (۲۳/۶٪)	۱۹۲ (۳۱/۵٪)	۶۱۰ (۱۰۰٪)
۱۳۸۱	۷۶ (۱۲٪)	۱۰۵ (۱۶/۶٪)	۱۴۱ (۲۲/۳٪)	۱۱۴ (۱۸/۱٪)	۶۳۱ (۱۰۰٪)
۱۳۸۲	۷۴ (۱۱/۶٪)	۱۱۵ (۱۸٪)	۱۴۰ (۲۱/۹٪)	۱۱۳ (۱۷/۷٪)	۶۳۹ (۱۰۰٪)
۱۳۸۳	۷۵ (۱۲٪)	۱۱۰ (۱۷/۶٪)	۱۱۷ (۱۸/۷٪)	۱۲۳ (۱۹/۷٪)	۶۲۵ (۱۰۰٪)
۱۳۸۴	۷۹ (۱۲/۳٪)	۱۲۰ (۱۸/۸٪)	۱۳۳ (۲۰/۸٪)	۱۰۵ (۱۶/۴٪)	۶۴۰ (۱۰۰٪)
۱۳۸۵	۹۴ (۱۵٪)	۱۳۷ (۲۰/۳٪)	۱۴۲ (۲۲/۶٪)	۷۴ (۱۱/۸٪)	۶۲۷ (۱۰۰٪)
۱۳۸۶	۷۹ (۱۴/۳٪)	۱۲۴ (۲۲/۴٪)	۱۳۳ (۲۴/۱٪)	۵۲ (۹/۴٪)	۵۵۳ (۱۰۰٪)
جمع	۵۵۵ (۱۲/۸٪)	۷۹۸ (۱۸/۵٪)	۹۵۰ (۲۲٪)	۶۸۰ (۱۵/۷٪)	۴۳۲۵ (۱۰۰٪)

برای بررسی فرضیه ۱-۲، فرضیه‌های آماری صفر و یک به شرح زیر تعریف شده‌اند:

برای بررسی فرضیه ۱-۲، فرضیه‌های آماری صفر و یک به شرح زیر تعریف شده‌اند:

با به کارگیری این آزمون، برابری فراوانی تعداد تجدید ارائه‌های رخ داده سال‌های مختلف با یکدیگر مقایسه شده است. نگاره (۵) تعداد تجدید ارائه رخ داده در هر سال را به همراه تعداد تجدید ارائه مورد انتظار نشان می‌دهد. تعداد تجدید ارائه مورد انتظار از تقسیم تعداد کل تجدید ارائه‌ها به تعداد سال‌ها حاصل شده است.

که در آن:

$$\begin{cases} H_{10} : o_i = e_i \\ H_{11} : o_i \neq e_i \end{cases}$$

o_i : معرف تعداد کل تجدید ارائه‌های رخ داده در سال i و $(i=1, 2, \dots, 7)$

e_i : معرف تعداد کل تجدید ارائه‌های مورد انتظار در سال i است.

نگاره شماره ۵. تعداد تجدید ارائه مشاهده شده و مورد انتظار در هر سال

سال	(O_i تعداد تجدید ارائه)	e_i تعداد تجدید ارائه مورد انتظار	تفاوت
۱۳۸۰	۶۱۰	۶۱۷/۹	(۸)
۱۳۸۱	۶۳۱	۶۱۷/۹	۱۳
۱۳۸۲	۶۳۹	۶۱۷/۹	۲۱
۱۳۸۳	۶۲۵	۶۱۷/۹	۷
۱۳۸۴	۶۴۰	۶۱۷/۹	۲۲
۱۳۸۵	۶۲۷	۶۱۷/۹	۹
۱۳۸۶	۵۵۳	۶۱۷/۹	(۶۵)
جمع	۴۳۲۵	۴۳۲۵	

در این آزمون، تعداد تجدید ارائه‌های گزارش شده در هر سال با تعداد تجدید ارائه‌های مورد انتظار مقایسه شده و با توجه به آماره کای دو (۸/۹۲۳) و $p\text{-value} = 0/178$

می‌توان دریافت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه H_{10} را نمی‌توان رد نمود. بنابراین، نتیجه می‌شود فراوانی تجدید ارائه‌ها در

سال‌های مختلف (صرف‌نظر از نوع و ماهیت آن از لحاظ طبقات اصلی عناصر صورت‌های مالی) - از لحاظ آماری تفاوت معنی‌داری نداشته و فرضیه ۱-۲ تأیید نمی‌گردد.

حسابداری (۵، ۴، ۳، ۲، ۱) و $p_{i,k}$: نسبت مشاهدات تجدید ارائه k ام در گروه صنعت i است.

آزمون فرضیه دوم

برای آزمون معنی‌داری تفاوت ماهیت و نوع تعدیلات سنواتی رخ داده در گروه‌های مختلف صنایع در فرضیه H_4 ، فرضیه‌های آماری صفر و یک آزمون به صورت زیر مطرح شده‌اند:

$$\begin{cases} H_{4,0} : p_{i,1} = p_{i,2} = \dots = p_{i,k} \\ H_{4,1} : p_{i,1} \neq p_{i,2} \neq \dots \neq p_{i,k} \end{cases}$$

که در آن:

برای بررسی فرضیه H_4 از آزمون استقلال کای دو استفاده شده است.

با به‌کارگیری این آزمون برابری نسبت گروه‌های پنجگانه تجدید ارائه‌ها در صنایع مختلف مقایسه شده است؛ تا نوع و ماهیت تجدید ارائه رخ داده در صنایع مختلف بررسی گردد.

نگاره شماره (۶)، نحوه توزیع تعدیلات سنواتی را به تفکیک طبقات اصلی عناصر صورت‌های مالی، در صنایع دهگانه، نشان می‌دهد.

اعداد داخل پراتز در این نگاره همان $p_{i,k}$ است که به عنوان آماره‌های آزمون کای دو برای بررسی فرضیه دوم به کار گرفته شده‌اند.

i نشان دهنده هر یک از گروه‌های صنایع است ($i=1, \dots, 10$)

k نشان‌دهنده نوع تجدید ارائه از لحاظ عناصر اصلی

نگاره شماره ۶. نحوه توزیع تجدید ارائه‌ها به تفکیک طبقات اصلی عناصر حسابداری در گروه صنعت‌های دهگانه

گروه صنعت	درآمدها	هزینه‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	حقوق مالکیت	جمع
ساختمان و مصالح...	۵۱ (۹/۱)	۸۵ (۱۵/۲)	۱۱۹ (۲۱/۳)	۱۷۹ (۳۲/۱)	۱۲۴ (۲۲/۲)	۵۵۸ (۱۰۰)
ماشین آلات، تجهیزات..	۵۶ (۱۶)	۶۸ (۱۹/۴)	۷۶ (۲۱/۷)	۱۱۵ (۳۲/۹)	۳۵ (۱۰)	۳۵۰ (۱۰۰)
چوب، کاغذ و بسته بندی..	۱۱ (۷/۹)	۲۷ (۱۹/۳)	۲۶ (۱۸/۶)	۵۱ (۳۶/۴)	۲۵ (۱۷/۹)	۱۴۰ (۱۰۰)
صنایع دارویی	۵۶ (۱۲/۷)	۷۷ (۱۷/۵)	۸۴ (۱۹/۱)	۱۳۳ (۳۰/۲)	۹۰ (۲۰/۵)	۴۴۰ (۱۰۰)
محصولات غذایی و...	۹۱ (۱۳/۲)	۱۳۹ (۲۰/۲)	۱۷۳ (۲۵/۱)	۱۹۴ (۲۸/۲)	۹۲ (۱۳/۴)	۶۸۹ (۱۰۰)
خودرو و حمل و نقل	۱۰۱ (۱۶/۷)	۱۲۷ (۲۱)	۱۴۰ (۲۳/۱)	۱۷۳ (۲۸/۵)	۶۵ (۱۰/۷)	۶۰۶ (۱۰۰)
معادن و کانی‌ها...	۷۲ (۱۰/۹)	۱۰۹ (۱۶/۶)	۱۴۱ (۲۱/۴)	۲۲۶ (۳۴/۳)	۱۱۰ (۱۶/۷)	۶۵۸ (۱۰۰)
نساجی	۸ (۸/۹)	۱۹ (۲۱/۱)	۲۱ (۲۳/۳)	۳۴ (۳۷/۸)	۸ (۸/۹)	۹۰ (۱۰۰)
صنایع شیمیایی، نفت...	۸۷ (۱۴/۸)	۱۱۹ (۲۰/۳)	۱۲۳ (۲۱)	۱۷۱ (۲۹/۲)	۸۶ (۱۴/۷)	۵۸۶ (۱۰۰)
واسطه‌گری مالی	۲۲ (۱۰/۶)	۲۸ (۱۳/۵)	۴۷ (۲۲/۶)	۶۶ (۳۱/۷)	۴۵ (۲۱/۶)	۲۰۸ (۱۰۰)
جمع	۵۵۵ (۱۲/۸)	۷۹۸ (۱۸/۵)	۹۵۰ (۲۲)	۱۳۴۲ (۳۱)	۶۸۰ (۱۵/۷)	۴۲۲۵ (۱۰۰)

با به‌کارگیری این آزمون برابری فراوانی کل تعدیلات سنواتی گزارش شده در گروه صنایع مختلف، بدون در نظر گرفتن نوع و ماهیت آنها، مقایسه شده است.

به این منظور، میزان تجدید ارائه‌های گزارش شده با تعداد تجدید ارائه مورد انتظار در هر صنعت مقایسه شده است.

نگاره (۷) تعداد تجدید ارائه رخ داده و مورد انتظار هر صنعت را منعکس می‌کند.

تعداد تجدید ارائه مورد انتظار هر صنعت از حاصلضرب تعداد کل تجدید ارائه‌ها (۴۳۲۵ مورد) در نسبت تعداد مشاهده یک صنعت به کل مشاهدات به دست می‌آید. برای مثال، مقدار مورد انتظار در صنعت ساختمان به این ترتیب محاسبه

$$e_i = \frac{203}{1603} \times 4325$$

شده است: $e_i = 547.7$

با توجه به مقدار آماره کای دو (۱۰۱/۱۷۷) و $p\text{-value} = 0/000$ می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه H_{p0} در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ رد می‌شود؛ بدین معنا که ماهیت و نوع تعدیلات سنواتی گزارش شده در گروه صنایع مختلف تفاوت معنی‌داری با یکدیگر دارند و می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه ۱-۲ تحقیق تأیید می‌گردد.

فرضیه‌های صفر و یک برای بررسی فرضیه ۲-۲ به شرح ذیل بسط یافته‌اند:

$$\begin{cases} H'_{20} : o_i = e_i \\ H'_{21} : o_i \neq e_i \end{cases}$$

که در آن:

o_i : معرف تعداد کل تجدید ارائه‌های رخ داده در گروه صنعت i ($i=2,1,\dots,10$) و

e_i : معرف تعداد کل تجدید ارائه‌های مورد انتظار در سال i است.

برای بررسی فرضیه‌های فوق، از آزمون هم‌توزیعی کای دو استفاده شده است.

نگاره شماره ۷. نحوه توزیع فراوانی تجدید ارائه‌های مالی صرف‌نظر از نوع و ماهیت، به تفکیک صنعت

تفاوت	تعداد تجدید ارائه مورد انتظار (e_i)	تعداد تجدید ارائه (o_i)	تعداد مشاهده	گروه صنعت
۱۰/۲۹	۵۴۷/۷	۵۵۸	۲۰۳	ساختمان و مصالح ساختمانی
(۴۶/۶)	۳۹۶/۶	۳۵۰	۱۴۷	ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی
(۳۰/۰)	۱۷۰/۰	۱۴۰	۶۳	چوب، کاغذ و بسته‌بندی و چاپ
۲۴/۵	۴۱۵/۵	۴۴۰	۱۵۴	صنایع دارویی
(۹/۸)	۶۹۸/۸	۶۸۹	۲۵۹	محصولات غذایی، آشامیدنی و کشاورزی
۱۱۵/۰	۴۹۱/۰	۶۰۶	۱۸۲	خودرو و حمل و نقل
(۷۸/۶)	۷۳۶/۶	۶۵۸	۲۷۳	معادن و کانی‌های فلزی و غیرفلزی
(۲۳/۳)	۱۱۳/۳	۹۰	۴۲	نساجی
۵۷/۲	۵۲۸/۸	۵۸۶	۱۹۶	صنایع شیمیایی، نفت و لاستیک
(۱۸/۶)	۲۲۶/۶	۲۰۸	۸۴	واسطه‌گری مالی
	۴۳۲۵	۴۳۲۵	۱۶۰۳	جمع

ارائه اولیه یک قلم و رقم تجدید ارائه شده آن است.

بررسی معنی‌داری تفاوت مبلغ اولیه و تجدید ارائه شده ده مورد از اقلام صورت سود و زیان و سود و زیان انباشته در گروه فرضیه‌های سوم، یک بار در مشاهدات دارای تجدید ارائه و یک مرتبه در کل مشاهدات آزمون شده است.

در نگاره (۸) آماره‌های مربوط به قدرمطلق تفاوت ارقام اولیه و تجدید ارائه شده نشان داده شده است. نتایج حاصل از آزمون، بیانگر این است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد تفاوت رقم تجدید ارائه شده و اولیه کلیه اقلام مورد مطالعه، به استثنای سایر هزینه‌ها، معنی‌دار بوده است.

منطقاً چنانچه تفاوت اندازه‌گیری یک متغیر بر مبنای دو روش، از نظر آماری معنی‌دار باشد، استفاده از یکی به جای دیگری می‌تواند بر تصمیم‌گیری مؤثر باشد. لذا مشاهده تفاوت معنی‌دار بین اقلام مذکور، به عنوان تأثیر بالقوه مبلغ تجدید ارائه شده در تصمیم‌های مبتنی بر اقلام صورت‌های مالی تفسیر می‌شود.

در نگاره شماره (۷) با توجه به مقدار آماره کای دو (۶۰/۳۰۵) و $p\text{-value}=۰/۰۰۰$ آزمون، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه H_0 در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ رد می‌شود؛ بدین معنا که فراوانی کل تعدیلات سنواتی گزارش شده در گروه صنعت‌های مختلف یکسان نبوده و از لحاظ آماری تفاوت معنی‌داری با یکدیگر داشته است و بنابراین، فرضیه ۲-۲ تأیید می‌گردد.

آزمون فرضیه سوم

به علت اینکه در بررسی گروه فرضیه‌های فوق، تنها اندازه مطلق تغییر ملاک سنجش است و هر دو حالت مثبت یا منفی بودن به معنای تجدید ارائه تلقی می‌شود، ابتدا قدر مطلق اختلاف‌ها محاسبه شده و سپس، معنی‌داری تفاوت آنها، با عدد صفر بررسی شده است.

برای آزمون هر یک از فرضیه‌های گروه سوم از آزمون t -استودنت تک نمونه‌ای استفاده شده است.

فرض‌های آماری صفر و یک به شرح زیر تعریف شده است:

$$\begin{cases} H_0: \bar{D} = 0 \\ H_1: \bar{D} \neq 0 \end{cases}$$

که در آن \bar{D} میانگین قدر مطلق اختلاف‌های

نگاره شماره ۸. نتایج آزمون تی استودنت در مورد بررسی معنی‌داری تفاوت‌ها

شماره فرضیه	عنوان متغیر	کل مشاهدات				مشاهدات دارای تجدید ارائه				
		میانگین اندازه تغییر (میلیون ریال)	انحراف از میانگین (میلیون ریال)	نتیجه فرضیه	p-value	میانگین اندازه تغییر (میلیون ریال)	انحراف از میانگین (میلیون ریال)	نتیجه فرضیه	p-value	
$H_{3,1}$	درآمدهای عملیاتی	۶۱۹۵	۲۵۷۹/۳	تأیید فرضیه	۰/۰۱۶	۲/۴۰۲	۲۴۱۰۴	۹۹۹۲	تأیید فرضیه	۰/۰۱۶
$H_{3,2}$	سایر درآمدها	۱۱۰۴	۳۷۵/۴	تأیید فرضیه	۰/۰۰۴	۲/۹۴۱	۱۶۲۱	۶۸۲۹/۱	تأیید فرضیه	۰/۰۰۴
$H_{3,3}$	کل درآمدها	۶۵۲۱	۲۴۷۶	تأیید فرضیه	۰/۰۰۹	۲/۶۴۳	۱۸۸۳۵	۷۱۲۶/۵	تأیید فرضیه	۰/۰۰۸
$H_{3,4}$	هزینه‌های عملیاتی	۵۲۶۴	۱۰۵۷/۷	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۴/۹۷۷	۱۱۱۰۴	۲۲۱۲/۴	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰
$H_{3,5}$	سایر هزینه‌ها	۵۱۲۳	۳۶۵۵/۲	رد فرضیه	۰/۱۶۲	۱/۴۰۲	۹۳۱۱	۷۴۴۴	رد فرضیه	۰/۱۶۲
$H_{3,6}$	کل هزینه‌ها	۹۵۴۹	۶۱۴۸/۳	تأیید فرضیه	۰/۰۰۲	۳/۰۳۳	۱۹۱۸۲	۶۳۰۷/۸	تأیید فرضیه	۰/۰۰۲
$H_{3,7}$	سود خالص	۷۲۲۴	۱۵۵۹/۱	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۴/۶۳۴	۱۲۰۵۱	۲۵۸۹/۶	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰
$H_{3,8}$	سود انباشته ابتدای دوره	۲۱۶۸۸	۳۶۲۴/۷	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۵/۹۸۳	۳۵۴۹۰	۵۸۹۰/۳	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰
$H_{3,9}$	سود قابل تخصیص	۲۴۷۳۸	۳۶۶۵/۴	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۶/۷۴۹	۳۲۱۰۹	۴۷۳۷/۹	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰
$H_{3,10}$	سود انباشته پایان دوره	۳۸۱۳۸	۵۰۳۰	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۷/۵۸۲	۴۵۸۶۹	۶۰۲۸	تأیید فرضیه	۰/۰۰۰

تفسیر نتایج، یافته‌های پژوهش و پیشنهادها

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت نسبت توزیع فراوانی تعدیلات سنواتی، هم در سال‌ها، و هم در صنایع مختلف، معنی‌دار بوده است. به علاوه، با بررسی قدرمطلق تفاوت اطلاعات اولیه و تجدید ارائه مشخص شد که بین این دو گروه، از لحاظ آماری تفاوت معنی‌داری وجود دارد. بر اساس

بررسی انجام شده، مشخص شد که از بین طبقات اصلی اقلام صورت‌های مالی، بیشترین میزان تجدید ارائه، از لحاظ تعداد، به ترتیب مربوط است به: بدهی‌ها (۸۳/۷ درصد مشاهدات)، دارایی‌ها (۵۹/۳ درصد مشاهدات) و هزینه‌ها (۴۹/۸ درصد مشاهدات). در تفسیر این یافته می‌توان چنین عنوان کرد که، در بخش بدهی‌ها به علت وجود برخی حساب‌ها، از

گزارش زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها نیز شده است. سایر دلایل بروز تجدید ارائه در طبقه هزینه‌ها، از اشتباه در ثبت رویدادهای داخلی و سایر اشتباهات مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته (شامل خطا در نحوه تخصیص هزینه‌های تولید، محاسبه استهلاک و...) نشأت گرفته است.

تجدید ارائه‌های رخ داده در حساب‌های فیمابین، بیانگر وجود اشتباه، در شناسایی رویدادهای درون گروهی است، که موجب بالاتر بودن نرخ تجدید ارائه، به ترتیب در طبقه بدهی‌ها، دارایی‌ها و هزینه‌ها شده است. در نتیجه، لزوم ارتقای دانش حسابداران و حسابرسان (داخلی و مستقل)، برای درک صحیح نوع ماهیت رویدادهای داخلی در حیطه حسابداری مالی، ضروری به نظر می‌رسد. در راستای کاهش این نوع از تجدید ارائه‌ها (که سه طبقه بدهی‌ها، دارایی‌ها و هزینه‌ها را متأثر ساخته است)، برگزاری دوره‌های آموزشی کارآمد، در زمینه نحوه عمل صحیح ثبت و گزارش مبادلات درون گروهی در صورت‌های مالی شرکت اصلی، و چگونگی حذف آنها در صورت‌های مالی تلفیقی گروه، می‌تواند به عنوان راهکاری مناسب تلقی گردد.

در جهت کاهش تجدید ارائه بهای تمام شده کالای فروش رفته، علاوه بر مورد مذکور، آموزش حسابداران و حسابرسان در زمینه نحوه صحیح محاسبه بهای تمام شده تولید، در حیطه حسابداری صنعتی نیز (شامل چگونگی تخصیص هزینه‌های مختلف غیر مستقیم، تسهیم منطقی و درست هزینه‌های مشترک، به حساب گرفتن ضایعات تولید، و...)، پیشنهاد می‌گردد.

جمله ذخیره مالیات، سود سهام پیشنهادی و پرداختنی و حساب‌های پرداختنی درون گروهی، نرخ تجدید ارائه بالاتر بوده است. حساب ذخیره مالیات، به علت زمان‌بر بودن رسیدگی‌های مالیاتی (در راستای نتایج پژوهش‌های قبلی [۱] و تفاوت مبلغ مالیات ابرازی و قطعی سال مالی و نظر به این‌که معمولاً مالیات قطعی هر دوره مالی در گزارش اولیه صورت‌های مالی آن دوره، در دسترس قابل گزارش نیست) موجب گردیده ۳۴/۲ درصد از تجدید ارائه بدهی‌ها به واسطه اصلاح مانده ذخیره مالیات باشد. سود سهام پیشنهادی و پرداختنی، عموماً به علت تفاوت رقم پیشنهادی هیأت مدیره و رقم مصوب مجمع، و حساب‌های پرداختنی درون گروهی، به علت اشتباه در ثبت مبادلات فیمابین، موجب بالاتر رفتن میزان تجدید ارائه بدهی‌ها، نسبت به سایر طبقات شده است.

در بخش دارایی‌ها، بالا بودن نرخ تجدید ارائه را می‌توان به تغییرات رخ داده در مطالبات درون گروهی، و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت نسبت داد. مطالبات درون گروهی، به علت انعکاس نادرست رویدادهای داخلی، و حساب سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، به علت ارزیابی نادرست در تاریخ ترازنامه، موجب قرار گرفتن طبقه دارایی‌ها در رتبه دوم، از لحاظ نرخ تجدید ارائه شده است.

در طبقه هزینه‌ها، می‌توان از اشتباهات در گزارش اولیه بهای تمام شده کالای فروش رفته، و زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها، به عنوان دلایل عمده تجدید ارائه، نام برد. حساب سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت علاوه بر اینکه موجب تجدید ارائه دارایی‌ها شده است، موجب تجدید ارائه هزینه‌ها، در نتیجه

ارائه شده نسبت به ارائه اولیه، معرف آن بخش از اصلاحات رخ داده در صورت‌های مالی است که منشأ آن بیش از یک سال پیش بوده است. با توجه به معنی داری تفاوت سود انباشته ابتدای دوره در ارائه اولیه و رقم تجدید ارائه شده آن، نتیجه می‌شود که این بخش از اصلاحات صورت گرفته در صورت‌های مالی تجدید ارائه شده نیز رقم با اهمیت و معنی داری است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که محدود نمودن ارائه اطلاعات مقایسه‌ای به دو سال، در گزارش‌های مالی سالیانه، کافی به نظر نمی‌رسد. لذا پیشنهاد می‌گردد، اطلاعات مقایسه‌ای به گونه‌ای ارائه شود که، بیش از یک دوره مالی قبل را پوشش دهد، و یا حداقل، اطلاعات مقایسه‌ای برای اقلام کلیدی (مثل سود عملیات در حال تداوم و سود هر سهم)، برای دوره‌های مالی بیشتری گزارش شود.

محدودیت‌های پژوهش

این تحقیق با سه نوع محدودیت زیر روبه‌رو بوده است:

محدودیت مکانی: به علت این‌که صورت‌ها و گزارش‌های مالی سایر شرکت‌ها عرضه عمومی نمی‌گردد، بررسی این تحقیق تنها به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران محدود بوده است.

محدودیت زمانی: با توجه به نوع بررسی که مستلزم بررسی مجموعه کامل صورت‌های مالی (شامل یادداشت‌های توضیحی پیوست) بوده است؛ و امکان دسترسی به این اطلاعات از دوره مالی ۱۳۸۰ به بعد وجود داشته، بررسی این تحقیق تنها به

در مورد تغییر ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت‌های مالی تجدید ارائه شده نسبت به ارائه اولیه آنها، توجه دقیق به واقعیات موجود در زمان ترازنامه، توسط حسابداران (در موارد بروز تجدید ارائه به علل سهوی و خطاهای انسانی) و حسابرسان مستقل (در موارد بروز تجدید ارائه به علل سهوی و عمدی)، می‌تواند میزان تجدید ارائه در این موارد را به حداقل برساند؛ که موجب کاهش تجدید ارائه دارایی‌ها و هزینه‌ها خواهد شد.

در مورد طبقه حقوق مالکیت (که فراوانی تجدید ارائه‌های گزارش شده مربوط به آن در این پژوهش، بر اساس رویه رایج بوده؛ به طوری که با نحوه عمل تجویز شده در استانداردهای حسابداری مغایرت دارد)، پیشنهاد می‌گردد؛ اقلامی که بر اثر مصوبات مجمع دچار تغییر می‌گردند (مانند اندوخته‌ها و سایر موارد تخصیص و توزیع سود انباشته) به طوری که ۷۱ درصد از تجدید ارائه‌های انجام شده در طبقه حقوق مالکیت به این گروه از اقلام مربوط بوده است، در صورت‌های مالی همان سال اصلاح شده، و مجموعه کامل صورت‌های مالی نهایی پس از تاریخ برگزاری مجمع عمومی صاحبان سهام (شامل ارقام مصوب مجمع) تنظیم و ارائه شود. این شیوه عمل علاوه بر این‌که با استانداردهای حسابداری منطبق بوده، سبب رفع اشکال گزارش این اقلام به عنوان تعدیلات سنواتی می‌شود (رویه نادرستی که هم‌اکنون به صورت گسترده استفاده می‌شود).

نکته بسیار حایز اهمیت در مورد نتایج فرضیه سوم، معنی داری تفاوت رقم اولیه سود انباشته ابتدای دوره و مبلغ تجدید ارائه شده آن است (نگاره ۸- ردیف ۸). تغییر این رقم در صورت‌های مالی تجدید

- earnings informativeness: Evidence from the SEC Staff Accounting Bulletin". The Accounting Review; 80 (2) No. 101; pp. 373-402.
- 6- Bergstresser, D., and Philippon, T. (2006); **"CEO incentives and earnings management: evidence from the 1990s"**. Journal of Financial Economics; Vol. 80; pg. 511-529.
- 7- Bowen R. M., Davis A. K., & Rajgopal S.; (2002); **"Determinants of revenue-reporting practices for internet firms"**. Contemporary Accounting Research, Vol. 19 (Winter); pp. 523-562.
- 8- Burns, N. and S. Kedia. (2006); **"The impact of performance-based compensation on misreporting"**. Journal of Financial Economics; Vol. 79; pp.35-67.
- 9- Callen, Jeffrey L; Robb, Sean W G; Segal, Dan. (2008); **"Revenue Manipulation and Restatements by Loss Firms"**. Auditing: A journal of Practice & Theory; Vol. 27, No. 2; pp. 1-29
- 10- Cao, Ying; Myers, Linda A; Omer, Thomas C. (2008); **"Does Company Reputation Matter for Financial Reporting Quality? Evidence from Restatements"**. SSRN Working Paper Series, Rochester.
- 11- Caylor, M. (2006); **"Strategic revenue recognition around earnings benchmarks"**. Working paper, Georgia State University.
- 12- Chenlung, Chin; Hsin-Yi, Chi. (2009); **"Reducing Restatements with Increased Industry Expertise"**. Contemporary Accounting Research, Toronto: Vol. 26, Iss. 3; pg. 4
- 13- Committee of sponsoring organizations (COSO). (1999); **"Fraudulent Financial Reporting-1987-1997: An analysis of U.S. public companies"**.
- 14- Defond, M. L., and Jiambalvo, J.(1991); **"Incidence and circumstances of accounting errors"**. Accounting Review; Vol. 66, pp 643-655
- 15- Ettredge, Michael; Scholz, Susan; Smith, Kevin; R, Sun, Lili. (2010); **"How Do Restatements Begin? Evidence of Earnings Management Preceding Restated Financial Reports"**. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 37, Iss. 3/4; pg. 332
- صورت‌های مالی دوره ۸ ساله ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷ محدود گردیده است.
- محدودیت ذاتی:** بر مبنای استانداردهای رایج، صورت‌های مالی مقایسه‌ای فقط سال مورد گزارش و یک سال قبل را در بر می‌گیرد. لذا محققان به اطلاعات مربوط به تجدید ارائه‌هایی که منشأ آنها بیش از یک سال قبل بوده است، دسترسی نداشته‌اند. محدودیت مذکور تأثیری بر نتایج آزمون‌ها ندارد، زیرا با اعمال این مبالغ تفاوت ارقام تجدید ارائه شده با ارقام اولیه شدیدتر، و در نتیجه اعتبار نتایج تقویت می‌گردید.
- منابع:**
- ۱- باباجانی، جعفر و مجید عبدی. (۱۳۸۹). «رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها»، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، ش ۳، شماره پیاپی (۵)، صص ۶۵-۸۶.
- ۲- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۸). «اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی»، استانداردهای حسابداری (استانداردهای شماره ۱ تا ۲۹)، نشریه ۱۶۰ سازمان حسابرسی، چاپ پانزدهم.
- ۳- نویسی، فرشید، عزیز عالی ور و رضا نظری. (۱۳۸۴). «تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات»، نشریه ۶۵ سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.
- 4- Aier, Jagadison K; Comprix, Joseph; Gunlock, Matthew T; Deanna Lee. (2005); **"The Financial Expertise of CFOs and Accounting Restatements"**. Accounting Horizons; Vol.19, No. 3; Accounting & Tax Periodicals; pp. 123-135.
- 5- Altamuro, J., A. Beatty; & J. Weber. (2005); **"The effects of accelerated revenue recognition on earnings management and**

- earnings restatements**". Working paper: University of Pennsylvania.
- 26- Stubben, S. (2006); "Do firms use discretionary revenues to meet earnings and revenue targets?" Working paper: Stanford University.
- 27- Turner L. E.; Weirich Thomas R. (2006); "**A Closer Look at Financial Statement Restatements**". The CPA Journal; Vol. 76, 12; Accounting & Tax Periodicals pg. 12
- 28- Turner, L., J.R. Dietrich, K. Anderson, and A.J. Bailey. (2001); "**Accounting restatements**". Working paper: SEC.
- 29- Wang Xia. (2006); "**Accounting Restatement: A Comparison between China and USA**". Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.2, No.10 (Serial No.17), pp.10-15
- 30- Wu, M. (2002); "Earnings restatements: A capital market perspective". Working paper: New York University.
- 31- Xu, Tan. (2005); "**Valuation effects of earnings restatements due to accounting irregularities**". Dissertation of Old Dominion University, 90 pages; AAT 3191392.
- 32- Ziegenfuss Douglas; Xu Tan; Najand Mohammad. (2006); "**Intra-Industry Effects of Earnings Restatements Due to Accounting Irregularities**". Journal of Business Finance & Accounting. Oxford: Vol. 33, Iss. 5/6; pg. 696.
- 16- General Accounting Office (GAO). (2002); "Financial Statement Restatements: Trends, Market Impacts, Regulatory Responses, and Remaining Challenges". Washington, DC: GAO-03-138.
- 17- Hay, Laura; Sandefur, Gary. (2007). "**Financial restatements: The changing rules of the game**". Accounting & Tax Periodicals, pg. 18.
- 18- Hearly, P.; Wahlen, J. (1999). "A review of the earnings management Literature and its implications for standard setting". Accounting Horizons; Vol.13; pp 365-383.
- 19- Kinney, W. and L. McDaniel. (1989); "**Characteristics of firms correction previously reported quarterly earnings**". Journal of Accounting and Economics; Vol. 11: 71-94.
- 20- Linn, Erik; Diehl, Kori. (2005); "**Financial Restatements Causes, Consequences, and Corrections**". Strategic Finance; Vol. 87, 3; Accounting & Tax Periodicals; pg. 34.
- 21- Marcy, Steven. (2008); "**Financial Restatements Reverse Trend by Falling in 2007**". Accounting Policy & Practice Report; Jan 25, 2008; 4, 2; Accounting & Tax Periodicals, pg. 70
- 22- Patel, F. & Zeckhauser, R. (1999); "**Earnings management to exceed thresholds**". Journal of Business; Vol. 72, pp 1-33.
- 23- Plumlee, Marlene; Teri Lombardi, Yohn. (2010); "**An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements**". Accounting Horizons, Vol. 24, No. 1, pp. 41-64
- 24- Plummer, E.; Mest, D. (2001); "**Evidence on the management of earnings components**". Journal of accounting, auditing, and Finance; Vol.16; pp. 301-323
- 25- Richardson, S., I. Tuna and Min Wu. (2002); "**Capital market pressures and earnings management: The case of**