

کاربرد الگوی دو مرحله ای حکمن در بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه ناشی از

مدیریت سود

خدیجه صادقی قادیکلائی^۱، مهدی علی نژاد ساروکلائی^۲

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود می باشد. این پژوهش به بررسی ۶۸ شرکت برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۲ پرداخته است و جهت اندازه گیری تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود از الگوی دو مرحله ای حکمن استفاده شده است در این روش بین عواملی که تصمیم شرکت به انتخاب موسسه حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد یعنی عواملی که بر تصمیم شرکت ها برای دریافت خدمات حسابرسی از موسسات مفید راهبر و سازمان حسابرسی که به عنوان موسسیت بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا در ایران هستند و نماینده ایی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده اند و عواملی که موجب تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود می شوند تمایز قائل شده و دو مجموعه متفاوت از متغیرها را برایشان در نظر گرفته که در مرحله اول متغیرهای تاثیر گذار بر تصمیم شرکت به انتخاب موسسه حسابرسی وارد مدل می شوند و از ضرایب برآورد شده مرحله اول برای برآورد معکوس نسبت میلز استفاده می شود که به عنوان متغیر کنترلی وارد مرحله دوم شده که بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود، تاثیر می گذارد و برای برآورد مدیریت سود از مدل کوتاری (۲۰۰۵) استفاده شده است و در نهایت نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود، ارتباط معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورتهای مالی و مدیریت سود

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. ssadeghi_۶۶@yahoo.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

نویسنده مسئول: مهدی علی نژاد ساروکلائی. mehdi۱۲may@yahoo.com

مقدمه

تغییرات مستمر و مداومی که در شرایط اقتصادی و اجتماعی صورت می‌گیرد، تغییر در اصول و روش های حسابداری، و به علت پیچیدگی و حجم بالای معاملات تجاری بروز اشتباه در گزارشگری مالی، و در نتیجه تجدید ارائه صورت های مالی منتشر شده اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسد. چالشی که قابلیت مقایسه و یکنواختی صورت های مالی را خدشه دار می‌سازد، تجدید ارائه صورت های مالی ناشی از تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات گذشته است. این عارضه علاوه بر قابلیت مقایسه، می‌تواند قابلیت اتکای صورت های مالی را نیز در هاله ای از ابهام قرار دهد (ساعی و همکاران، ۱۳۹۱).

شرکتهای که صورتهای مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند متحمل خسارات قابل توجهی در ارزش بازار (پالمروس و همکاران، ۲۰۰۴)^۱، افزایش هزینه های سرمایه (هریبار و جنکینس، ۲۰۰۴)^۲ و چرخش بالای اعضای هیات مدیره شده اند (هنس و همکاران، ۲۰۰۵)^۳ تجدید ارائه صورت های مالی از دیدگاه سرمایه گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه نوعی پیش بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و کیفیت سودهای گزارش شده می‌شود (بزرگ اصل، ۱۳۸۷). تجدید ارائه صورت های مالی علاوه بر موارد ذکر شده، موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی شرکت و کاهش کیفیت حسابرسی میباشد تجدید ارائه ها نوعی آگاهی و تائید عمومی از اینکه صورتهای مالی گزارش شده مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه نگردیده و بازرترین شواهد را درباره حسابداری نادرست ارائه مینمایند (پالمروس و اسووکولز، ۲۰۰۴)^۴. افزایش چشمگیر در تجدید ارائه صورتهای مالی و خسارتهای وارده به سهامداران موجب موشکافی قابل ملاحظه نقش حسابرسان در تضمین کیفیت صورتهای مالی شده است (رومانوس و همکاران، ۲۰۰۸)^۵. که این موشکافی تعجب آور نیست، چون قصور حسابرسان خارجی در عدم تشخیص یک تحریف بعنوان یکی از عوامل اصلی افزایش در تجدید ارائه شناسایی شده است (ایلیفسن و میسیر، ۲۰۰۰)^۶. این قصور و نقص حسابرس که موجب تجدید ارائه می‌شود، می‌تواند به علت ناتوانی خود حسابرس در حرفه اش و یا محدودیتهای حرفه حسابرسی و یا هر دو باشد که این استدلال بیانگر یک رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی و احتمال تجدید ارائه های حسابداری می‌باشد (رومانوس و همکاران، ۲۰۰۸).

پالمروس و اسچولز (۲۰۰۴) رابطه بین دادخواهی ها بر علیه حسابرسان و دونهوع تجدید ارائه را ارزیابی می‌کنند، یعنی تجدید ارائه های فنی و یا اقتصادی. آنها تجدید ارائه های اقتصادی را شامل تراکنش ها و حسابهای مرتبط با عایدی های اصلی شرکت و سایر تجدید ارائه ها را بعنوان تجدید ارائه های فنی تعریف می‌کنند. آنها پی بردند که حسابرسان احتمالاً بیشتر روی تجدید ارائه های اقتصادی

^۱ Palmrose

^۲ Hribar & Jenkins

^۳ Hennes

^۴ Palmrose & Scholz

^۵ Romanus

^۶ Eilifsen & Messier

تمرکز می کنند تا تجدیدارائه های فنی و نیز پی بردند که تجدیدارائه سود، متداول ترین نوع تجدیدارائه اقتصادی می باشد. طبقه بندی تجدید ارائه ها در گروه های مختلف مهم است، چون ریسکهای دعاوی حقوقی حسابرسان درمقابل انواع مختلف تجدید ارائه ها متفاوت هستند .

مؤسسات حسابرسی بزرگ، از کیفیت خدمات بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچک برخوردارند. در واقع از دیدگاه حسابرسان، اندازه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد (کریشان و شایور، ۲۰۰۰)^۱. مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می کنند، زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان شان زیاد است نگران از دست دادن آن ها نمی باشند (آنجلو، ۱۹۸۱)^۲. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منافع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳) و تحقیقات نشان میدهد حسابرسی با کیفیت بالا رفتار فرصت طلبانه مدیریت را در سیستم تعهدی محدود میکند (لوبو و ونگ، ۲۰۱۱)^۳.

مدیریت سود یکی از موضوعات بحث برانگیز حسابداری به شمار میرود زیرا سرمایه گذاران به عنوان یکی از فاکتورهای مهم تصمیم گیری به رقم سود توجه خاصی دارند (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴). هنگامی که شرکت ها در وضعیت نامطلوب اقتصادی تحت فشار فزاینده قرار می گیرند، مدیران آن ها از واحد حسابداری درخواست می نمایند که سطر آخر صورت های مالی (یعنی سود) را بهبود بخشند، و بدین وسیله محتوای اطلاعاتی آن را تغییر دهند. حسابداری با وجود تمامی انعطاف پذیری اش، به نظر نمی رسد قادر به فراهم آوردن داده های مفید برای مدیریت در این قبیل شرایط باشد (هوپ و هوپ، ۱۹۹۶)^۴. در صورتی که، یکی از روش هایی که گاهی اوقات برای آرایش اطلاع رسانی وضعیت مطلوب شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرد، مدیریت سود می باشد. مدیریت سود به مداخله عمومی مدیریت در فرآیند تعیین سود که غالباً در راستای اهداف دلخواه مدیریت می باشد، اطلاق می گردد (وایلد و همکاران، ۲۰۰۱)^۵.

هدف از پژوهش حاضر نیز بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر روی تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود میباشد و اینکه آیا حسابرسی با کیفیت بالا می تواند تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را کاهش دهد؟

^۱ Krishnan & Schauer

^۲ DeAngelo

^۳ Lobo & Wang

^۴ Hope,

^۵ Wild

۲. مبانی نظری

کیفیت حسابرسی

پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را برحسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می کند. از آن جا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورتهای مالی حسابرسی شده از تحریفات بااهمیت است.

یکی از عواملی که به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی منجر می شود اندازه ی مؤسسه ی حسابرسی است. (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۲) مؤسسه های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگتری دارند، از این رو، توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورتهای مالی از حسابرسان افزایش می یابد. علاوه برآن، شواهد تجربی حاکی از این است که مؤسسه های حسابرسی بزرگتر دارای، کیفیت حسابرسی برتر هستند، زیرا از منابع و امکانات بهتری برای آموزش حسابرسان در انجام حسابرسی، نسبت به مؤسسات کوچک تر، برخوردارند. (دیویدسون و نیو، ۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی تابعی از تعداد رویه های حسابرسی انجام شده و تعداد حسابرسان می باشد و مؤسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح منابع بیشتری را برای هدایت آزمون های حسابرسی دارند به هر حال، به کارگیری منابع برای بالا بردن کیفیت حسابرسی از قابلیت استفاده منابع مهم تر است. (دوپاچ و سیمونیچ، ۱۹۸۲) اکثر پژوهش های تجربی کیفیت حسابرسی، محصول این فرض هستند که حسابرسان بزرگ تر (دارای نام تجاری) در مقایسه با حسابرسان کوچک تر (فاقد نام تجاری) توانایی نظارت بیشتری را (دیویدسون و نیو، ۱۹۹۳). مؤسسه های بزرگ، شرکت های بیشتری را حسابرسی می کنند و کل دستمزد آنها بین شرکتهای کارفرما تفکیک میشود و به کارفرما ها وابستگی ندارند. بنابراین مؤسسه های حسابرسی بزرگ، استقلال بیشتری دارند و با کیفیت بیشتری به حسابرسی میپردازند. (دی آنجلو، ۱۹۸۱) مؤسسات حسابرسی بزرگ، موسساتی هستند که تعداد کارکنان آن ها بیش از ۲۰۰ نفر می باشند در نتیجه در بازار حسابرسی ایران مؤسسات بزرگ حسابرسی شامل سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر می باشد که دارای اعتبار و شهرت بالا هستند بنابراین شرکت های حسابرسی شده به وسیله سازمان حسابرسی مفید راهبر به عنوان شرکت هایی در نظر گرفته می شوند که اقلام صورت های مالی آنها از اعتبار بالایی برخوردار بوده و در نهایت کیفیت حسابرسی بالاتری خواهند داشت. و در مقابل، شرکت های حسابرسی شده به وسیله سایر مؤسسات حسابرسی (مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی) در نظر گرفته می شود که اندازه آنها نسبت به سازمانها حسابرسی و مفید راهبر کوچکتر است. این مؤسسات حسابرسی در مقابل سازمان حسابرسی و مفید راهبر از میزان اعتباردهی کمتری برخوردار بوده و در نهایت کیفیت حسابرسی پایین تری از لحاظ حفظ استقلال، آموزش کارکنان و غیره خواهند داشت (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۲) بنابراین میتوان انتظار داشت که ویژگیهای حسابرس از طریق تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی اثرگذار باشد.

تجدید ارائه صورتهای مالی

شرکتها هنگام اصلاح اشتباهات دوره های گذشته یا تغییر رویه های حسابداری باید صورتهای مالی مقایسه ای را تجدید ارائه کنند. در سالهای اخیر، تجدید ارائه صورتهای مالی بین شرکتهای ایرانی بسیار رایج شده است به گونه ای که از تعدیلات سنواتی به عنوان یکی از عناصر نسبتاً پایدار در گردش حساب سود(زیان)نباشته یاد می شود. این تعدیلات عمدتاً به دلیل اصلاح اشتباهات دوره گذشته است و موارد مربوط به تغییر روش های حسابداری کمتر مشاهده می شود. این موضوع بر اتکاپذیری و توان اعتماد ارقام ارائه شده در صورتهای مالی بویژه رقم سود تأثیر دارد. (نیکبخت، رفیعی، ۱۳۹۱)

طبقه بندی تجدید ارائه ها به تجدید ارائه های اقلام تعهدی و تجدید ارائه های گردش وجوه نقد و ارزیابی نظارت هر دو نوع دستکاری گزارش مالی توسط حسابرسان مهم است، چون اطلاعات هر دو نوع سیستم تعهدی و گردش وجه نقد حاصل از عملیات، برای انعقاد قرارداد و تصمیمات اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرند، حسابرسی با کیفیت بالا احتمال تجدید ارائه ها را کاهش می دهد ولی این نتیجه برای شرکتهایی با تجدید ارائه های ناشی از مدیریت سود در مقابل تجدید ارائه های ناشی از مدیریت گردش وجوه نقدی، آشکارتر است. همچنین بازار واکنش منفی به تجدید ارائه اقلام تعهدی در رابطه با مدیریت سود نشان می دهد ولی این نتیجه برای تجدید ارائه های گردش وجوه نقدی قابل تشخیص نیست. (جیانگ و همکاران، ۲۰۱۵). دلایل احتمالی واکنش منفی بازار به ارائه مجدد صورت های مالی بدلیل این است که تجدید ارائه، اخبار و اطلاعات جدیدی حاکی از کاهش جریا نهایی نقدی مورد انتظار آتی، به بازار منتقل می کند، نشانه ای از سیستم اطلاعاتی و گزارشگری حسابداری ضعیف و احتمالاً نقطه عطفی در ارتباط با بروز مشکلات مدیریتی شرکت است و علامتی از رفتار فرصت طلبانه مدیریت است و مبین آن است که باید سودهای گزارش شده قبلی به دلیل به کارگرفتن روشهای پذیرفته نشده، برآوردها و اشتباهات عمدی و سهوی اصلاح گردند. (کالن و همکاران، ۲۰۰۲) از رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت می توان به مدیریت سود اشاره کرد مدیریت سود زمانی رخ می دهد که مدیر برای گزارشگری مالی از قضاوت شخصی خود استفاده می کند و این کار با هدف گمراه کردن برخی از سهامداران درباره عملکرد واقعی و یا برای تأثیر در نتایج قراردادهایی که به ارقام حسابداری گزارش شده بستگی دارند، انجام می دهد (دهیلی و وال، ۱۹۹۹) مدیریت سود اختیار شرکت در انتخاب روش ها و رویه های حسابداری برای دستیابی به برخی اهداف خاص مدیر است (اسکات، ۲۰۰۰). انگیزه های مختلفی برای مدیریت سود وجود دارد مانند، انگیزه پاداش، انگیزه دریافت وام، انگیزه سیاسی انگیزه مالیاتی، تغییر مدیریت و ورود شرکت برای اولین بار به بورس، در بعضی موارد ممکن است بین انگیزه های مختلف مدیریت سود تناقض وجود داشته باشد که این موضوع اجتناب ناپذیر است. مانند تناقض بین انگیزه پاداش که در آن مدیر به دنبال افزایش سود گزارش شده شرکت است و انگیزه مالیاتی که در آن مدیر به دنبال کاهش سود گزارش شده می باشد. (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۱)

شرکت هایی که طی دوره های متوالی مجبور به تجدید ارائه صورت های مالی می شوند، کیفیت سود گزارش شده، پایین است (ریچاردسون و همکاران، ۲۰۰۲)^۱ و ارائه مجدد صورت های مالی کیفیت گزارشگری مالی دوره های قبل را به چالش می کشد. این مسئله باعث می شود تا سرمایه گذاران نسبت به آینده سرمایه گذاری خود در شرکت، تصمیماتی جدید اتخاذ نمایند. به طور معمول، سرمایه گذاران پورتفوی خود را به سمت سرمایه گذاری های کم ریسک تر انتقال خواهند داد و این امر هزینه سرمایه شرکت را تحت تاثیر قرار می دهد (دمیرکان، ۲۰۰۷)^۲

-تجدید ارائه صورت های مالی بر اساس میزان و شدت ارائه، به دو دسته تقسیم می شوند:

میزان تحریف اطلاعات مربوط به ارزش و قصد و نیت مدیریت.

"میزان تحریف" اشاره به آن دارد که کاهش در ارزش شرکت در نتیجه تاثیر تجدید ارائه صورت های مالی به چه میزان بوده است.

قصد و نیت مدیریت اشاره به آن دارد که آیا مدیریت به طور آگاهانه و با هدف قبلی اطلاعات مالی را طوری اندازه گیری و افشا

می نماید تا احتمال تجدید ارائه آن وجود داشته باشد؟ میزان تحریف و قصد مدیریت از مواردی هستند که توسط بازار و سایر

سهامداران تشخیص داده می شوند. (گرتسن و همکاران، ۲۰۰۶)

تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدیدارائه ناشی از مدیریت سود

مدیریت سود به عنوان اختیار شرکت در انتخاب سیاست های حسابداری برای دستیابی به برخی اهداف خاص مدیر، می باشد (اسکات ۱۹۹۷). جدایی مالکیت از مدیریت این امکان بالقوه را به وجود می آورد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ نمایند که در راستای منافع خود و عکس منافع سهامداران باشد. با در نظر گرفتن تئوری تضاد منافع میان مدیران و مالکان، می توان ادعا کرد که مدیران واحد های تجاری می توانند از انگیزه لازم برای دستکاری اقلام صورت های مالی به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند. اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش بینی و همچنین اعمال روش هایی نظیر تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرفقلی، هزینه جاری یا سرمایه ای تلقی کردن هزینه های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه های مطالبات مشکوک الوصول از جمله مواردی هستند که مدیران می توانند از طریق اعمال آنها سود را تغییر دهند. به طور کلی اقلام تعهدی معمولاً همراه با برآوردها، پیش بینی ها و قضاوت های مدیریت می باشد. و به همین خاطر (یعنی ذهنی بودن آن) می تواند منجر به خطاهای عمدی و غیر عمدی در اندازه گیری هالهوت فر و همکاران، ۱۳۹۱). حسابداری تعهدی حق انتخاب قابل توجهی به مدیران در تعیین سود در دوره های زمانی متفاوت اعطا می کند اصول پذیرفته شده حسابداری در مورد زمان شناسایی و مبلغ درآمدها و هزینه ها بر مبنای تعهدی به مدیران شرکت ها آزادی عمل نسبی داده است که همین موضوع مدیریت سود را آسانتر کرده است (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۱) شرکت های دارای انگیزه

^۱ Richardson S. Tuna I. Wu M.

^۲ Demirkan

برای مدیریت سودبه سمت بالا (به سمت پایین) به طور قابل ملاحظه ای از اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود استفاده می کنند این در حالی اتفاق می افتد که این شرکت ها بوسیله شرکت های بزرگ حسابرسی، حسابرسی نمی شوند (چن و همکاران^۲)

حسابرسان با ارزیابی مستقل صورت های مالی از صحت و بی طرفی اطلاعات مربوط به وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان وجوه نقد مندرج در این صورت ها و این که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده اند گزارش می دهند و به صورت های مالی اعتبار می بخشند. بنابراین یکی از راه های موثر در کنترل دستکاری توسط مدیران و اعمال نظر های مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری، حسابرسی می باشد. کیفیت حسابرسی تابع استقلال و عدم وابستگی حسابرسان قلمداد می شود. محرومیت های قانونی و اقدامات قضایی وانتظامی مانع از آن می شوند که حسابرسان استقلال خود را به مخاطره بیاندازند و بدین ترتیب انگیزه کافی برای آنان بوجود می آید تا مدیریت سود را با محدودیت مواجه سازند یا اینکه اظهار نظر مقتضی را ابراز دارند. اقدامات قضایی یا نظامی به شهرت حسابرسان آسیب می رساند، در این راستا شرکت های بزرگ حسابرسی به احتمال کمتری اقدام به اجرای حسابرسی کم کیفیت می کنند زیرا این شرکت ها به خاطر از دست دادن مشتریان و هزینه های حسابرسی در هنگام شکست حسابرسی، زیان بیشتری می بینند. موسسه حسابرسی با کیفیت تر می تواند بر اعمال نظر های مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری و انگیزه های او برای دستکاری سود تاثیر گزار باشد. همچنین هر قدر میزان حسابهایی نظیر حساب های دریافتی، حساب های پرداختی و موجودی های (اقلام تعهدی اختیاری) بیشتر باشد. تقاضا برای نظارت بهتر و حسابرسی با کیفیت تر افزایش می یابد. کیفیت کار موسسات حسابرسی کننده از یکدیگر متفاوت می باشد. و به طور مستقیم و با مشاهده ی موسسات نمی توان تشخیص داد که کدام موسسه از کیفیت کاری بالاتری برخوردار است. بنابراین محققان از جانشین هایی برای تمایز میان موسسات حسابرسی با کیفیت بالا از موسسات حسابرسی با کیفیت پایین استفاده می نمایند. هر چه اندازه ی موسسه حسابرسی بزرگتر و دوره ی تصدی حسابرس بلند تر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود، و هر چه کیفیت حسابرسی بالاتر باشد، میزان تاثیر گذاری آن بر اعمال نظر های مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری و انگیزه های او برای دستکاری در سود به منظور رسیدن به منافع شخصی بیشتر بوده و قابلیت اتکای صورت های مالی بالاتر خواهد بود (همکاران، ۱۳۹۱) از طرفی مهمترین علل تجدید ارائه صورت های مالی، شامل شناسایی درآمد، ذخایر عمومی، بیش از اندازه گزارش نمودن داری ها، سرمایه ای نمودن نادرست برخی مخارج، مخارج تجدید ساختار، ارائه کمتر از واقع بدهی ها یا کاهش ارزش دارایی ها است (کراس و همکاران، ۲۰۰۴)^۱ که این موارد همانطور که در بالا ذکر شده توسط مدیریت سود قابل انجام است و همچنین تحقیقات نشان داده دستکاری سود توسط مدیریت، علت اصلی تجدید ارائه صورت های مالی است (برگ استالر و دیچو، ۱۹۹۷).^۲ در نتیجه مدیریت سود موجب تجدید ارائه اقلام تعهدی می شود که با کیفیت بالای حسابرسی می توان از این تجدید ارائه مقابله کرد.

پیشینه پژوهش

^۱ Cross M., Robinson E., Salhus K., Zepalka J.

^۲ Burgstahler D, Dichev L

عبدی و همکاران، ۱۳۹۷) به بررسی رابطه ویژگی های حسابرس شامل چرخش حسابرس، اندازه حسابرس و نوع اظهار نظر وی با میزان ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی بوده است. نتایج پژوهش نشان میدهد که بین چرخش حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی با میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورت های مالی رابطه ای منفی و معن اداری وجود دارد. بنابراین با چرخش و تغییر حسابرس، میزان اقلامی که در صورت های مالی تجدید ارائه می شود، کاهش مییابد و افزایش تعداد کارکنان و شرکای مؤسسه حسابرسی موجب کاهش ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی میشود. هر چند نوع اظهار نظر حسابرس و میانگین ارقام تجدید ارائه شده در صورتهای مالی، رابطهای معناداری ندارند.

آقای و همکاران (۱۳۹۲) در این مقاله کیفیت ارقام تعهدی شرکتهای تجدید ارائه کننده طی سالهای ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۹ مورد بررسی قرار گرفته است. نمونه تحقیق شامل ۹۱ شرکت تولیدی می باشد و یافته های تحقیق نشان میدهد که کیفیت سود (ارقام تعهدی) بطور معناداری از دوره تحریف تا دوره بعد از اطلاعیه تجدید ارائه افزایش یافته است و همچنین متغیرهای تغییر اندازه شرکت، تغییر فروش، تغییر جریانهای نقدی حاصل از عملیات، تغییر نسبت بدهی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی و مدت تصدی مدیریت عامل با تغییر کیفیت سود در شرکتهای تجدید ارائه کننده سود رابطه معناداری دارند.

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) با مصاحبه از ۵۰ نفر خبره، عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی را بررسی و در نهایت الگویی را در این خصوص تبیین کردند. در این راستا دادههای مربوط به ۲۰۲ شرکت بورسی طی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ مورد استفاده قرار گرفته است. یافته های آنها حاکی از آن است که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی، بر وقوع تجدید ارائه صورتهای مالی مؤثر بوده است.

فرانسیس و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه ارقام صورتهای مالی شرکتهای امریکایی طی سالهای ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۸ پرداختند. نتیجه پژوهش آنها نشان دهنده تأثیر اندازه کارفرما، عملکرد مالی وی، نوع صنعت، شاخص های غیر مالی عملکرد شرکت، دستمزد حسابرس و میزان آشنایی حسابرس با صنعت مورد فعالیت کارفرما بر میزان تجدید ارائه ارقام صورتهای مالی بود.

جیانگ و همکاران، (۲۰۱۵) این مقاله، تأثیر کیفیت حسابرسی بر روی تجدید ارائه های حسابداری در چین را بررسی می کند. برای آنالیز تجدید ارائه های حسابداری، به طبقه بندی تجدید ارائه ها به تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت گردش وجوه نقدی و تعامل آنها با عامل اندازه موسسه حسابرسی در کیفیت حسابرسی می پردازد. نتیجه این پژوهش این است که دستکاری سود احتمال تجدید ارائه ارقام تعهدی را افزایش می دهد ولی حسابرسی با کیفیت بالا این نتیجه را محدود می کند. ولی چنین نتیجه ای برای تجدید ارائه گردش وجوه نقدی یافت نمی شود.

چن، زیان چن، لوبو و وانگ^۱ (۲۰۱۰) تحقیق انجام شده مشترک در چین در حوزه اثر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود و ارائه گزارش مشروط توسط آنها به این نتیجه رسید که اثر کیفیت حسابرسی بالا بر کاهش مدیریت سود برای شرکتهای خصوصی نسبت به شرکتهای دولتی بیشتر خواهد بود، همچنین نشان دادند بالا بودن دوره تصدیگری حسابرس موجب شناخت و تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار مربوطه میشود.

فرضیهی پژوهش

تجدید ارائه صورت های مالی دوره های قبل، پیامدهای منفی متعددی را به همراه دارد؛ زیرا رقم سود خالص مبنای محاسبات متعددی چون، پاداش هیئت مدیره، مالیات و سود تقسیمی بین سهام داران است. علاوه براین، رقم سود خالص مبنای تصمیم گیری اغلب سرمایه گذاران برای تصمیم گیری در مورد خرید یا فروش سهام شرکتها است که تجدید ارائه این رقم، میتواند از جنبه حقوقی و قانونی مشکلاتی را برای شرکتها و حسابرسان و بازرسان قانونی آنها به همراه داشته باشد؛ زیرا حسابرسان وظیفه اعتباردهی به ارقام مالی را به عهده دارند که این امر با تجدید ارائه ارقام صورت های مالی می تواند خدشه دار شود. (کاجلمیر، ۲۰۱۰) نظارت حسابرس در مورد مدیریت سود به دلایل زیر شدیدتر است. نخست، چون سود بریک مبنای سیستم تعهدی آماده می شود مستلزم تخمین بیشتر توسط حسابداران است که فرصتی برای گزارش دهی فرصت طلبانه می شود. بنابراین، سرمایه گذاران اغلب مظنون به دستکاری سود هستند. بعلاوه، حسابرسان با ریسک دادخواهی بالایی در این موارد مواجه می شوند. این یافته ها بیان می کنند که انتظار می رود شرکتهای حسابرسی بزرگ در تشخیص و گزارش متقلبانه مربوط به مدیریت سود هوشیارتر باشند (جیانگ و همکاران ۲۰۱۵). با توجه به مبانی نظری، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین می شود.

فرضیه: حسابرسی با کیفیت بالا احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود را کاهش می دهد.

جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

جامعه ی آماری این پژوهش، شامل تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۲ به مدت ۱۰ سال است. از این جامعه، شرکت های دارای شرایط زیر به عنوان نمونه انتخاب شده اند:

۱. تا پایان اسفند ماه ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند به دلیل اینکه اطلاعات مالی دو سال قبل از تجدید ارائه صورتهای مالی مورد نیاز میباشد.
۲. پایان سال مالی شرکت ها ۲۹ اسفند ماه باشد.
۳. شرکت ها در دوره مورد نظر، سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
۴. شرکت ها در دوره مورد نظر، توقف فعالیت نداشته باشند.

^۱ Hanwen Chen & Jeff Zeyun Chen & Gerald J. Lobo & Yanyan Wang

۵. صورت های مالی و یادداشتهای همراه شرکت ها در سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۳ به گونه ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد. اطلاعات سال مالی ۹۳ به دلیل نیاز به ارقام تجدید ارائه شده سال ۹۲ مورد نیاز است.
۶. شرکت ها جزء شرکت های سرمایه گذاری، بانک، بیمه، هلدینگ و لیزینگ نباشد.
۷. تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد.
- با در نظر گرفتن این محدودیت ها تعداد ۶۸ شرکت برای این پژوهش انتخاب گردید.

مدل استفاده شده برای آزمون فرضیه ی پژوهش

هنگام تعیین تاثیر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود نمونه ایی از شرکتهایی انتخاب می شوند که از موسسات مفید راهبر و سازمان حسابرسی خدمات حسابرسی خود را دریافت کرده باشند. از دیدگاه اقتصادسنجی مدلهایی که بر اساس اینگونه نمونه آماری برآورد می شوند دو نوع خطا را با خود به همراه دارد. اول خطای ناشی از غیر تصادفی بودن نمونه و دوم خطای یکسان فرض نمودن متغیرهایی که تعیین کننده تصمیم شرکت برای انتخاب موسسه حسابرسی است و متغیرهایی که پس از تصمیم گیری درمورد انتخاب موسسه حسابرسی منجر به تجدید ارائه صورتهای مالی می شوند. (زیمو و وایت ۱۹۸۱) انتخاب غیر تصادفی نمونه به این معنی است نمونه آماری تنها شامل شرکتهایی است که در زمان انجام پژوهش خدمات حسابرسی خود را از شرکتهایی به غیر از مفید راهبر و سازمان حسابرسی دریافت کرده اند و تجدید ارائه شده اند و شرکتهایی که از موسسات حسابرسی مذکور استفاده کرده اند تجدید ارائه نمی شوند و از نمونه آماری حذف می شوند. از آنجا که شرکتهای گروه دوم به دلیل برخورداری از شرایط مشابه پتانسیل تجدید ارائه را دارند و حتی سالهایی نیز ممکن است این عمل را انجام داده باشند حذف آنها از نمونه آماری و برآورد پارامترهای مدل بر اساس شرکتهایی که خدمات حسابرسی خود را از شرکتهای مذکور دریافت نکرده باشند نمی تواند به درستی رفتار شرکتهای هنگام تجدید ارائه را بازگو نماید و منجر به اریب شدن پارامترهای برآورد شده مدل می گردد. این موضوع ابتدا توسط توین (۱۹۵۸) مطرح گردید و بعدا مورد تاکید آمی میا (۱۹۸۵) و هکمن (۱۹۷۹) قرار گرفت. مفهوم خطای دوم این است که عواملی که تصمیم شرکت به انتخاب موسسه حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد با عواملی که موجب تجدید ارائه می شوند لزوما یکسان نیستند، بلکه می توانند دو مجموعه متفاوت از متغیرها باشند. برای مثال نسبت جاری، اندازه شرکت، افزایش قابل ملاحظه در صد سهام می تواند از جمله عواملی باشند که بر تصمیم شرکت به دریافت خدمات حسابرسی موسسات مفید راهبر و سازمان حسابرسی یا عدم دریافت از این موسسات تاثیر گذار باشند در حالی که این عوامل بر تجدید ارائه صورتهای مالی پس از تصمیم به دریافت خدمات حسابرسی از موسسات مذکور موثر نیستند. به کارگیری مدل هایی که ملاحظات ذکر شده را به حساب آورد و در نتیجه از بروز خطاهای بیان شده در پارامترهای برآورد شده جلوگیری نماید امری ضروری است و می تواند بر دستیابی به رفتار واقعی شرکتهای هنگام انتخاب موسسه حسابرسی و سپس تجدید ارائه صورتهای مالی موثر واقع گردند. مدل توین و روش هکمن از جمله مدلهای

اقتصادسنجی هستند که دارای خصوصیات ذکر شده می باشند. توبین با آگاهی از مشکلات فوق الذکر مدل توبیت را ارائه نمود. این مدل با بهره گیری از اطلاعات جمع آوری شده از هر دو گروه از شرکتهای یعنی شرکتهایی که خدمات حسابرسی را از موسسات مفید راهبر و سازمان حسابرسی دریافت می کنند و شرکتهایی که خدمات حسابرسی خود را از موسسات مذکور دریافت نمی کنند، خطای نوع اول را مرتفع می نماید. حکمن نیز با آگاهی از ضعف مدل توبیت در عدم امکان جداسازی دو گروه از عوامل موثر بر تصمیم اولیه به شرکت در یک فعالیت و عوامل موثر بر میزان فعالیت روش دو مرحله ای برآورد مدل توبیت را پیشنهاد نمود و از این طریق مشکل دوم را رفع نمود. بر این اساس جهت بررسی فرضیه پژوهش ابتدا تاثیر عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از طریق مدل (۱) آزمون می شود.

مدل (۱)

$$\text{Pr (AUDITit)} = \alpha^0 + \alpha^1 \text{EMit} + \alpha^2 \text{SIZEit} + \alpha^3 \text{CAPINTit} + \alpha^4 \text{LEVit} + \alpha^5 \text{ISSUEit} + \alpha^6 \text{LOSSit} + \alpha^7 \text{CYCLEit} + \alpha^8 \text{PEit} + \alpha^9 \text{ATOit} + \alpha^{10} \text{CURRit} + \alpha^{11} \text{QUICKit} + \epsilon \text{it}$$

بر اساس روش حکمن (۱۹۷۹)، از ضرایب برآورد شده مدل انتخاب (مدل (۱)) برای برآورد معکوس نسبت میلز استفاده شده است که به عنوان متغیر کنترلی وارد مدل (۲) شده اند. حضور متغیر عکس نسبت میلز در الگوی رگرسیون خطی مذکور، وجود واریانس ناهمسانی الگو اولیه را رفع می کند و استفاده از برآورد کننده حداقل مربعات را بلامانع می نماید. معکوس نسبت میلز، جزء تصحیح اریب است که تاثیر عوامل قابل مشاهده و غیر قابل مشاهدهی تصمیم شرکت ها را برای دریافت خدمات حسابرسی از موسسات مفید راهبر و سازمان حسابرسی که بر روی ارتباط کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه اقلام تعهدی تاثیر می گذارد، کنترل می کند (حکمن، ۱۹۷۹). برای آزمون ارتباط بین تجدید ارائه اقلام تعهدی و کیفیت حسابرسی، مدل رگرسیون حداقل مربعات زیر تخمین زده شد:

مدل (۲)

$$\text{NCFRESTit} = \beta^0 + \beta^1 \text{AUDITit} + \beta^2 \text{EMit} + \beta^3 \text{LEVERAGEit} + \beta^4 \text{AGEit} + \beta^5 \text{ZSCOREit} + \beta^6 \text{GROWTHit} + \beta^7 \text{INSTITUTEit} + \beta^8 \text{MGROWNit} + \beta^9 \text{IMRit} + \epsilon \text{it}$$

نحوه اندازه گیری	نماد متغیر	عنوان متغیر
یک متغیر مجازی است که مقدار یک برای شرکتی که حسابرس خود را یک موسسه حسابرسی بزرگ انتخاب کرده اند که شامل سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر می باشد و مقدار صفر برای شرکتی که سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان حسابرس خود انتخاب نموده اند.	AUDIT	کیفیت حسابرسی
اگر تجدید ارائه مرتبط با ترازنامه یا صورت سود و زیان باشد برابر یک و در غیر اینصورت صفر میباشد.	NCFREST	تجدید ارائه اقلام تعهدی
$ACCt = \alpha_0 (1/Assetst-1) + \alpha_1 \Delta Salest + \alpha_2 PPEt + \alpha_3 ROAt + \epsilon t$ $DA = ACC - NDA$ <p>ACC: جمع اقلام تعهدی Assets (t-1): جمع داراییهای دوره قبل ΔSale: تغییرات فروش PPE: اموال، ماشین آلات و تجهیزات (دارایی های ثابت مشهود). ROA: بازده داراییها که با تقسیم سود قبل از اقلام غیر مترقبه بر میانگین دارایی ها محاسبه می گردد. NDA: اقلام تعهدی غیر اختیاری DA: اقلام تعهدی اختیاری</p>	EM	مدیریت سود مدل کوتاری
$Z = 0.717(x_1) + 0.84(x_2) + 3.1(x_3) + 0.42(x_4) + 0.998(x_5)$ <p>1X = (گردش در سرمایه)/(دارایی کل) 2X = (سود انباشته)/(دارایی کل) 3X = (سود خالص)/(دارایی کل) 4X = (ارزش دفتری حقوق سهام صاحبان)/(بدهی کل) 5X = (فروش)/(دارایی کل)</p>	ZSCORE	آلتمن امتیاز Z را ارائه داد که در پیش بینی ورشکستگی معروف است
مدت زمان حضور شرکت در بورس	AGE	سن حضور در بورس
میانگین نرخ رشد ساده کل دارایی ها در دو سال قبل از تجدید ارائه صورتهای مالی است.	GROWTH	فرصتهای رشد
به مجموع درصد سهام مالکیت شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها و بیمه ها و موسسات مالی در سهام شرکت اگر بیشتر از ۵ درصد باشد.	INSTITUTE	مالکیت نهادی
درصد مالکیت اعضای هیئت مدیره در سهام شرکت	MGROWN	مالکیت مدیریتی
با تقسیم دارایی ثابت مشهود بر دارایی کل بدست می آید	CAPINT	تراکم سرمایه
اگر تغییرات سهام از یک سال به سال دیگر بیشتر از ۱۰٪ باشد برابر یک و در غیر اینصورت صفر می گیرد.	ISSUE	صدور سهام جدید
اگر سود خالص منفی باشد یعنی زیان داشته باشیم برابر یک و در غیر اینصورت برابر صفر است	LOSS	تغییرات درصد سهام

شامل دو نسبت فعالیت، ۱. دوره گردش موجودی کالا، ۲. دوره وصول مطالبات می باشد و از جمع این دو نسبت به دست می آید.	CYCLE	چرخه عملیاتی
با تقسیم آخرین قیمت هر سهم بر سود هر سهم بدست می آید.	PE	نسبت قیمت به سود هر سهم
با تقسیم کل فروش بر کل دارایی های شرکت بدست می آید.	ATO	برگشت دارایی
با تقسیم دارایی های جاری بر بدهی های جاری بدست می آید.	CURRENT	نسبت جاری
با تقسیم دارایی های سریع (دارایی جاری - موجودی کالا) بر بدهی های جاری بدست می آید.	QUICK	نسبت سریع
لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت ÷ در سال t.	SIZE	اندازه شرکت
از تقسیم بدهی به دارایی بدست می آید.	LEV	اهرم مالی

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

جدول شماره (۲) آماره توصیفی محاسبه شده شامل میانگین، میانه، انحراف معیار متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی را نشان می دهد.

جدول شماره (۲): آمار توصیفی

کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	میانه	میانگین	
۴.۳۹۴	۰.۸۳۵	۰.۴۶۲	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۳۰۷	کیفیت حسابرسی
۲۳.۳۸۵	۳.۷۴۲	۰.۱۳۱	۰.۰۰۰۱	۱.۱۰۴	۰.۰۸۲	۰.۱۱۳	مدیریت سود
۴.۶۳۴	۰.۰۱۶	۰.۱۸۱	۰.۰۱۶	۱.۵۷۹	۰.۶۴۹	۰.۶۳۷	اهرم مالی
۴.۳۹۴	۱.۳۴۰	۸.۸۳۳	۳.۰۰۰	۴۶.۰۰۰	۱۵.۰۰۰	۱۶.۶۹۱	سن شرکت
۳۱.۵۹۳	۳.۶۳۶	۱.۲۵۱	-۱.۱۲۱	۸.۷۳۷	۱.۷۷۴	۱.۹۳۹	شاخص بحران مالی
۸۷.۷۰۶	۷.۸۰۸	۰.۳۷۷	-۰.۴۰۸	۵.۲۹۴	۰.۱۶۳	۰.۲۲۹	رشد شرکت
۱.۷۰۵	۰.۵۱۴	۰.۳۲۶	۰.۰۰۰	۰.۹۸۱	۰.۲۲۸	۰.۳۶۰	درصد مالکیت نهادی
۳.۲۸۲	-۰.۹۲۶	۰.۲۳۵	۰.۰۲۵	۰.۹۸۱	۰.۶۷۳	۰.۶۳۵	درصد مالکیت مدیریت
۵۶.۵۹۶	۴.۹۶۸	۰.۵۱۲	۰.۰۷۲	۷.۷۹۰	۰.۷۷۸	۰.۸۶۷	گردش داراییها
۴۶.۵۴۴	۵.۴۵۱	۰.۵۸۳	۰.۰۰۱	۶.۶۳۲	۰.۲۰۹	۰.۳۹۲	شدت سرمایه
۵۲.۰۶۹	۵.۶۷۸	۰.۹۲۵	۰.۱۴۴	۱۱.۸۵۱	۱.۱۶۸	۱.۳۱۰	نسبت جاری
۱۳.۰۴۸	۲.۱۵۴	۵.۰۸۲	۱.۰۰۰	۴۳.۰۸۲	۸.۱۲۷	۸.۸۲۲	چرخه عملیاتی
۸.۱۱۱	۲.۶۶۷	۰.۳۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۱۰۰	انتشار سهام
۱۲.۲۴۳	۳.۳۵۳	۰.۲۵۶	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۷۱	شاخص زیان
۳۵.۲۷	۴.۹۹۹	۱۳.۲۳	-۱۹.۱۱۱	۱۰۴.۲۹۴	۵.۳۴۴	۷.۵۷۷	نسبت قیمت به درآمد
۶۴.۴۶۲	۶.۳۶۰	۰.۶۶۶	۰.۰۳۷	۸.۷۱۰	۰.۷۱۹	۰.۸۲۲	نسبت آنی
۳.۶۸۹	۰.۶۰۱	۱.۵۳۷	۹.۷۹۵	۱۸.۴۵۵	۱۳.۴۷۵	۱۳.۵۸۵	اندازه شرکت

نتیجه مرحله اول روش حکمن

جدول شماره (۳) نتایج معادله (۱)، مدل انتخاب، را نشان می دهد. همانطور مشاهده میشود ضریب و احتمال متغیر مدیریت نشان دهنده عدم رابطه معنی دار منفی مدیریت سود و انتخاب موسسه حسابرسی است. متغیر اندازه شرکت به نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار این متغیر و انتخاب موسسه حسابرسی است. متغیر شدت سرمایه نشان دهنده رابطه منفی و معنی دار شدت سرمایه و انتخاب موسسه حسابرسی است. ضریب متغیر اهرم مالی نشان دهنده رابطه منفی با انتخاب موسسه حسابرسی بوده و احتمال آن بیانگر معنی دار ی این رابطه در سطح ۵ درصد است. متغیرهای انتشار سهام جدید، چرخه عملیات، نسبت قیمت به درآمد، گردش داراییها و نسبت آنی نشان دهنده عدم تاثیر معنی دار در انتخاب موسسه حسابرسی است. نسبت جاری نشان دهنده رابطه منفی و معنی دار این متغیر و انتخاب موسسه حسابرسی است.

جدول شماره ۳: نتایج مربوط به برآورد مرحله اول مربوط به فرضیه تحقیق

متغیرها	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
مدیریت سود	-۰.۴۴۳	۰.۴۵۸	-۰.۹۶۷	۰.۳۳۴
اندازه شرکت	۰.۰۹۵	۰.۰۲۳	۴.۰۹۸	۰.۰۰۰
شدت سرمایه	-۰.۲۳۹	۰.۱۰۹	-۲.۲۰۳	۰.۰۲۸
اهرم مالی	-۰.۹۶۷	۰.۳۸۸	-۲.۴۹۵	۰.۰۱۳
انتشار سهام جدید	۰.۰۲۴	۰.۱۷۴	۰.۱۳۹	۰.۸۸۹
زیان	-۰.۱۵۴	۰.۲۲۶	-۰.۶۸۰	۰.۴۹۷
چرخه عملیات	۰.۰۰۲	۰.۰۱۴	۰.۱۲۲	۰.۹۰۳
نسبت قیمت به درآمد	۰.۰۰۰	۰.۰۰۲	۰.۰۶۲	۰.۹۵۱
گردش داراییها	۰.۱۳۲	۰.۱۲۲	۱.۰۸۰	۰.۲۸۱
نسبت جاری	-۱.۰۸۳	۰.۲۴۷	-۴.۳۸۴	۰.۰۰۰
نسبت آنی	۰.۱۹۲	۰.۲۹۹	۰.۶۴۲	۰.۵۲۱
آماره (Pseudo-R ^۲)McFadden				
۰.۱۷۶				

نتایج آزمون فرضیه (نتیجه مرحله دوم روش حکمن)

متغیر کیفیت حسابرسی حاکی از رابطه مثبت و معنی دار کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود می باشد. بنابراین فرضیه اول در سطح معنی دار یک درصد تایید میشود. ضریب متغیرهای مدیریت سود، اهرم مالی و شاخص بحران مالی با احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود رابطه معنی داری ندارند. متغیر سن شرکت در بورس نشان دهنده رابطه منفی و معنی دار متغیر سن شرکت و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود است. همچنین ضریب و احتمال متغیرهای رشد شرکت و درصد مالکیت نهادی بیانگر رابطه مثبت و معنی دار این متغیرها و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود است. ضریب متغیر درصد مالکیت مدیریت نشان دهنده رابطه منفی درصد مالکیت مدیریت و احتمال تجدید ارائه صورت سود و زیان و ترازنامه است. این رابطه در سطح ۵ درصد معنی دار است. نسبت معکوس میلز که توسط معادله مرحله اول بدست آمده حاکی از تاثیر منفی و معنی دار این متغیر بر احتمال تجدید ارائه صورت سود و زیان و ترازنامه است. به عبارت ضریب این متغیر از لحاظ آماری برابر صفر نمیباشد. در نتیجه حذف مشاهدات صفر (مربوط به متغیر کیفیت حسابرسی) از مجموعه مشاهدات منجر به اریب شدن پارامترهای برآورد شده الگو میگردد. حضور متغیر نسبت معکوس میلز در الگوی رگرسیون خطی، وجود ناهمسانی واریانس الگوی اولیه را رفع میکند (هکمن ۱۹۷۹) آماره و احتمال آزمون والد نشان دهنده معنی داری کل رگرسیون در سطح اطمینان ۹۵ درصد است.

جدول شماره ۴: نتایج مربوط به برآورد مرحله دوم مربوط به فرضیه تحقیق

متغیرها	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
کیفیت حسابرسی	۱.۳۲۵	۰.۰۴۱	۳۲.۲۴۱	۰.۰۰۰
مدیریت سود	-۰.۰۲۸	۰.۱۸۸	-۰.۱۴۹	۰.۸۸۲
اهرم مالی	-۰.۱۴۹	۰.۰۹۷	-۱.۵۴۲	۰.۱۲۴
سن شرکت در بورس	-۰.۰۱۳	۰.۰۰۲	-۶.۳۲۵	۰.۰۰۰
شاخص بحران مالی	-۰.۰۰۹	۰.۰۱۸	-۰.۵۱۰	۰.۶۱۰
رشد شرکت	۰.۲۲۶	۰.۰۵۰	۴.۴۹۷	۰.۰۰۰
درصد مالکیت نهادی	۰.۱۷۸	۰.۰۶۱	۲.۹۲۲	۰.۰۰۴
درصد مالکیت مدیریت	-۰.۱۷۹	۰.۰۸۷	-۲.۰۴۸	۰.۰۴۱
نسبت معکوس میلز (IMR)	-۰.۴۵۰	۰.۰۴۱	-۱۰.۹۱۹	۰.۰۰۰
آماره آزمون والد	۱۸.۳۴			۰.۰۱۰
آماره (Pseudo-R ²)McFadden				۰.۱۱۳

بحث و نتیجه گیری

هدف از این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا حسابرسی با کیفیت بالا می تواند تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را کاهش دهد. با توجه به آزمون فرضیه مطرح شده در این پژوهش، نتایج حاصل از آن نشان داد موسسه حسابرسی مفید راهبر و سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات حسابرسی، دارای کیفیت بالایی، بخاطر منابع و امکانات بهتری که برای آموزش حسابرسان، میزان استقلال و عدم وابستگی به شرکت خاص بخاطر داشتن مشتریان زیاد هستند و این کیفیت بالا، موجب کاهش تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود می شود. در واقع این ارتباط نشان می دهد که کیفیت بالای حسابرسی رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت را کاهش می دهد و از مدیریت سود می کاهد و این محدودیت مدیریت در دستکاری سود باعث کاهش تجدید ارائه صورت سود و زیان و ترازنامه (اقدام تعهدی) می شود. یافته های این پژوهش با نتایج حاصل از مطالعات جیانگ و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد که در پژوهششان تأثیر کیفیت حسابرسی بر روی تجدید ارائه های حسابداری در چین را بررسی می کنند و برای آنالیز تجدید ارائه های حسابداری، به طبقه بندی تجدید ارائه ها به تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت گردش وجوه نقدی و تعامل آنها با عامل اندازه موسسه حسابرسی در کیفیت حسابرسی می پردازد. نتیجه این پژوهش این است که دستکاری سود احتمال تجدید ارائه اقدام تعهدی را افزایش می دهد ولی حسابرسی با کیفیت بالا این نتیجه را محدود می کند. ولی چنین نتیجه ای برای تجدید ارائه گردش وجوه نقدی یافت نمی شود.

پیشنهاد های کاربردی مبتنی بر یافته های پژوهش

۱. با توجه به اینکه اندازه موسسه حسابرسی معیار کیفیت حسابرسی است و بر طبق این پژوهش هرچه اندازه موسسه حسابرسی بزرگتر باشد کیفیت حسابرسی بیشتر می شود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود کاهش می یابد و این کاهش موجب افزایش اعتقاد سرمایه گذاران پیرامون توانایی، اعتماد، صداقت و اعتبار گزارشگری مالی، افزایش عمده در میانگین قیمت سهام. افزایش اطمینان سرمایه گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و افزایش کیفیت سودهای گزارش شده می گردد در نتیجه می توان با ادغام موسسات حسابرسی کوچکتر به اهداف ذکر شده دست یافت.

۲. راهکار دیگر اینکه با تشویق کردن شرکتها به انتخاب موسسات بزرگتر، برای انجام حسابرسی صورتهای مالیشان موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی شرکتها و افزایش قابلیت مقایسه و اتکا پذیری صورتهای مالی شود.

منابع

الف. منابع فارسی

- آقای، محمدعلی؛ زلّقی، حسن؛ اعتمادی، حسین و علی اصغر انواری رستمی. (۱۳۹۲). "تأثیر تجدید ارائه صورت های مالی بر کیفیت ارقام تعهدی" پژوهشهای تجربی حسابداری، سال دوم / شماره هفتم / ص ص ۱۱۹_۱۴۷
- ایزدی نیا، ناصر؛ علی مرادی، افسر و بهرام غنی زاده. (۱۳۹۱). "کیفیت حسابرسی" فصلنامه کنکاش، حسابدار رسمی ص ص ۶۸_۵۹
- بنی مهد، بهمن و رضا جعفری معافی. (۱۳۹۲). "کیفیت ارقام تعهدی و انتخاب حسابرس" فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی " سال یازدهم / شماره ۳۷ / ص ص ۹۸-۸۱
- ساعی، محمدجواد؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی و سید ناصر موسوی بایگی. (۱۳۹۲). "بررسی فراوانی و اهمیت تجدید ارائه صورت های مالی" مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال پنجم / شماره اول / ص ص ۸۶_۶۷
- شریعت پناهی، سید مجید و حسین کاظمی. (۱۳۸۹). "تأثیر ارائه مجدد صورتهای مالی بر محتوای اطلاعاتی سود" فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۶ / ص ص ۲۸_۱
- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و مهنام ملایی. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
- عبدلی، محمدرضا؛ فعال قیومی، علی و ناصر پرتویی. (۱۳۹۲). "تأثیر ویژگیهای حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی" بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۳ / ص ص ۱۰۰_۸۵
- مجتهدزاده، ویدا و پروین آقای. (۱۳۸۳). "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان" بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم / شماره سی و هشتم / ص ص ۷۶_۵۳
- نوروش، ایرج؛ سیاسی، سحر و محمدرضا نیکبخت. (۱۳۸۴). "بررسی مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران" ویژه نامه حسابداری، پیاپی ۴۳
- یعقوب نژاد، احمد؛ بنی مهد، بهمن و اعظم شکری. (۱۳۹۱). "ارائه الگو برای اندازه گیری مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم / شماره دوازدهم

نیکبخت محمدرضا و افسانه رفیعی. (۱۳۹۱). "تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران" مجله دانش حسابداری، سال سوم / شماره ۹ / صص ۱۹۴-۱۶۷

ب. منابع انگلیسی

Callen J. L., J. Livnat, and D. Segal. (۲۰۰۲). Accounting Restatements: Are They Always Bad News? Working paper, University of Toronto, Toronto.

De Angelo, L.E. (۱۹۸۱). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, ۳ (۳): ۱۸۳-۱۹۹.

Jiang, H., et al., Accounting restatements and audit quality in China, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* (۲۰۱۵)

Hope. T. and Hope, J. (۱۹۹۶). *Transforming the Bottom Line*, ۲nd Ed. Boston, Harvard Business School Press.

Kachelmeier, S. J. (۲۰۱۰). Introduction to a forum on Individual Differences in Accounting Behavior. *The Accounting Review*, ۸۵ (۴): ۱۱۲۹-۱۱۳۰

Liu, L.L., Raghunandan, K., and Rama, D. (۲۰۰۹). Financial restatements and shareholder ratifications of the auditor. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۸(۱): ۲۲۵-۲۴۰.

Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (۲۰۰۴). The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research*, ۲۱(۱), ۱۳۹-۱۸۰

Wild, J.J. Bernstein, L.A. and Subramanyam, K. R. (۲۰۰۱). *Financial Statement Analysis*, ۶th Ed. New York Mc Graw – Hill Higher Education.

Xia, W. (۲۰۰۶). "Accounting Restatements: A Comparison between China and USA". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. ۲, No. ۱۰.