



## تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه بین تغییر درجه حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی

دکتر عبدالرسول رحمانیان کوشکی<sup>۱</sup> ©

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

محمدرضا حاجی رجبی

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱ خرداد ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۱۶ مرداد ۱۴۰۲)

هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه میان تغییر درجه حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها است. پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش‌شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۱۳۰ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و در دوره زمانی ۱۰ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون رگرسیون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که تغییر درجه حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مستقیم و معناداری دارد. همچنین تعامل تغییر درجه حسابرس و تخصص حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر عکس دارد. جهت حفظ کیفیت صورت‌های مالی، مالکان شرکت‌ها باید به صورت گردشی از حسابرسان با نمره بالاتر جهت بررسی صورت‌های مالی استفاده نمایند. بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها و تأثیر تعامل تغییر درجه حسابرس و تخصص حسابرس بر رابطه بین آن‌ها، می‌تواند به مالکان شرکت‌ها کمک کند تا با انتخاب حسابرسان با نمره بالاتر، کیفیت صورت‌های مالی را حفظ کنند و در نتیجه، اعتماد علاقه‌مندان به شرکت را افزایش دهند.

**واژه‌های کلیدی:** تخصص حسابرس، تغییر درجه حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی.

## مقدمه

گزارشگری مالی فرآیند گزارش دادن اطلاعات حسابداری شرکت به کاربران است. صورت‌های مالی، تنها بخشی از گزارشگری مالی هستند. صورت‌های مالی با کیفیت، کامل، بی‌طرفانه، بدون خطا و اطلاعات مفیدی را برای پیش‌بینی وضعیت و عملکرد شرکت فراهم می‌کنند. نیاز به نظرات بی‌طرفانه برای جلوگیری از تقلب و سوء استفاده وجود دارد. در نتیجه، تقاضا برای خدمات حسابرسی افزایش یافته است. هر گونه تضاد در صورت‌های مالی با استانداردها و اصول موجود و شناسایی آن توسط حسابرس، ممکن است منجر به بازنگری صورت‌های مالی در منافع سهامداران شود [۲۳]. صورت‌های مالی تنها بخشی از گزارشگری مالی هستند و شفافیت بازار سرمایه با گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در ارتباط نزدیک است. صورت‌های مالی با کیفیت، گزارش‌هایی هستند که کامل، بی‌طرفانه و بدون خطا بوده و اطلاعات مفیدی را برای پیش‌بینی وضعیت مالی و عملکرد شرکت ارائه می‌دهند [۲۲]. به دلیل افزایش سریع کاربران، افزایش شرکت‌های سهامی و حجم بزرگ بازار سرمایه، احتیاج به کنترل بیشتر بر روی گزارشات و اختیارات مدیریت وجود دارد. در نتیجه، خدمات حسابرسی افزایش یافته است که عبارت است از رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک به منظور ارائه اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی توسط شخصی مستقل انجام می‌شود (سازمان حسابرسی، استاندارد ۱۵). این موضوع اهمیت پایبندی به استانداردها و اصول مالی را برای جلوگیری از مغایرت در صورت‌های مالی مورد بحث قرار می‌دهد. هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مفید به طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی آگاهانه در مورد وضعیت مالی، عملکرد و انعطاف‌پذیری یک واحد تجاری است [۱۳]. 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 اما به تغییرات مستمر و مداومی که در شرایط 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 اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد [۸]. این موضوع علاوه بر قابلیت مقایسه، می‌تواند قابلیت اتکای صورت‌های مالی را نیز در هاله‌ای از ابهام قرار دهد؛ که در این صورت، حتی هدف اولیه تهیه صورت‌های مالی نیز برآورده نخواهد شد [۱۹]. برخلاف تحلیلگران، این نقش اصلی حسابرسان در اعتبارسنجی حسابداری است (حسابرسان متخصص و واجد شرایط، به دلیل کافی بودن مهارت آن‌ها، همین مهارت کافی باعث می‌شود که گاهی مورد انتقاد کثیری قرار گیرند و کیفیت حسابرسی افزایش یابد و از طرفی دعوای حقوقی علیه آن‌ها کاهش یابد [۱]. از موارد مشخص شدن کیفیت حسابرسان می‌توان به درجه موسسه حسابرسی که هر ساله از سوی جامعه حسابداران رسمی منتشر می‌شود اشاره نمود که شرکت‌ها با انتخاب موسسات حسابرسی با درجه و رتبه بالاتر سعی در ارائه اطلاعات مالی شفاف‌تر و عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهند داشت. بنابراین هدف اول پژوهش حاضر پاسخ به این سوال است که آیا تغییر درجه حسابرس تأثیری بر تجدید ارائه

صورت‌های مالی دارد؟ بلوغ و پیشرفت باعث تمایز بین خدمات خاص در مؤسسات حسابرسی شده است و یکی از این ابزارها، تخصص بر اساس نظریه مدرن اقتصادی در صنعت خاص است که نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی کوشش‌هایی برای افزایش کیفیت کار خود دارند و آن‌ها کاری در سطح تخصص خود را انجام می‌دهند و بر مقررات صنعت و اندازه و محیط کوچکی که در آن تخصص لازم را دارند، تمرکز دارند [۱۴]. مطمئناً شرکت‌های با درجات بالاتر و نیروهای متخصص ممیزی بهتری را ارائه خواهند کرد. بنابراین هدف دوم پژوهش پاسخ به این سوال است که آیا تخصص حسابرس تأثیری بر ارتباط تغییر درجه حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد؟

#### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

به دلیل مسئله تفکیک مالکیت از مدیریت، اقلام تعهدی ارائه‌شده توسط شرکت ممکن است در صورت سود و زیان دست‌کاری شده و قابلیت اطمینان آن‌ها و در نتیجه کیفیت سود توسط سرمایه‌گذاران مورد تردید قرار گیرد. در واقع اعتماد سرمایه‌گذاران یکی از عناصر اصلی موثر بر کارکرد بازارهای مالی است و در صورتی که مدیران اقدام به دستکاری سود کنند، این مسئله بر بازار تأثیر سو داشته و موجب افزایش ریسک اطلاعاتی شرکت خواهد شد [۱۱]. کیفیت اطلاعات شرکت تحت تأثیر عوامل گوناگونی خواهد بود. در این راستا، حسابرسان مستقل، با بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها، اطمینان کافی از کیفیت آن‌ها به سرمایه‌گذاران می‌دهند. تحقیقات گذشته نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی با رتبه‌های بالاتر و با کیفیت، خدمات بهتری را به مشتریان خود ارائه می‌دهند و صورت‌های مالی ارائه شده توسط آن‌ها بسیار معتبرتر است. علاوه بر این، کیفیت بالاتر حسابرسی و اعتبار بیشتر در گزارشگری مالی می‌تواند سودمندی جمع‌آوری اطلاعات خصوصی را کاهش دهد [۱]. صورت‌های مالی به ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری می‌پردازند. موضوعی که در گزارشگری مالی حائز اهمیت است، مفید بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است [۱۹]. 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 در دوره‌های قبل به اثری فراگیر تبدیل شده و به میزان قابل ملاحظه‌ای رشد داشته است [۱۳]. تجدید ارائه صورت‌های مالی از دیدگاه سرمایه‌گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه نوع پیش‌بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و کیفیت سوهای گزارش شده می‌شود. تحلیل‌های گذشته نشان داده است که بیشتر شرکت‌های بورس تهران، صورت‌های مالی سال‌های گذشته خود را تعدیل می‌کنند. این تعدیلات معمولاً به دلیل اصلاح اشتباهات انجام می‌شود. بنابراین، سهامداران باید به تحلیل و اعتبار صورت‌های مالی شرکت‌ها توجه بیشتری داشته باشند [۵]. یکی از مسائل مهم در حوزه حسابرسی، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر تجدید ارائه صورت‌های مالی است. برخی از مطالعات نشان داده‌اند که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی می‌تواند بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد. به عبارت دیگر، تغییر رتبه حسابرس،

ممکن است باعث ایجاد تغییراتی در گزارش صورت‌های مالی شرکت شود [۳۳ و ۳۵]. به منظور تحلیل این مسئله، مطالعات [۳۳ و ۳۴] در حوزه حسابرسی وجود دارد که به بررسی تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌پردازند. در این مطالعات، تأثیرات مختلفی مانند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، تغییر در نوع نظر حسابرسی، افزایش تعداد پیشنهادات حسابرسی و افزایش میزان هزینه‌های حسابرسی بررسی شده‌اند. تأثیرات مختلف رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها، با توجه به ویژگی‌های مختلف شرکت‌ها نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند [۳۳]. برای مثال، تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ تر یا کوچک تر، شرکت‌های دارای دارایی‌های متعددی یا شرکت‌هایی با سابقه عملکرد خوب و بد، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. به طور کلی، مطالعات حوزه حسابرسی نشان می‌دهند که رتبه‌بندی حسابرسی می‌تواند بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر گذار باشد. با این حال، برای ارزیابی تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، باید به ویژگی‌های مختلف شرکت‌ها و شرایط محیطی که در آن‌ها فعالیت می‌کنند، توجه شود [۲۷]. به طور کلی، تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ و کوچک ممکن است متفاوت باشد. برای مثال، در شرکت‌های بزرگ با سرمایه‌گذاران بیشتر، رتبه‌بندی حسابرسی می‌تواند تأثیر بیشتری بر روی تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته باشد. از طرف دیگر، در شرکت‌های کوچک تر، رتبه‌بندی حسابرسی ممکن است تأثیر کمتری داشته باشد [۳۵]. در شرکت‌هایی که دارای دارایی‌های متعددی هستند، تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی ممکن است بیشتر باشد. همچنین، در شرکت‌هایی با سابقه عملکرد خوب، رتبه‌بندی حسابرسی ممکن است کمتر تأثیرگذار باشد. بنابراین، برای ارزیابی تأثیر رتبه‌بندی حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ و کوچک، باید به ویژگی‌های مختلف شرکت‌ها و شرایط محیطی که در آن‌ها فعالیت می‌کنند، توجه شود [۳۰]. 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. از طرف دیگر، در بخشی دیگر از استانداردهای حسابداری تأکید شده است که صورت‌های مالی باید در برگیرنده ارقام مقایسه‌ای دوره قبل باشد؛ به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد [۱۳]. پس با توجه به الزام ارائه ارقام مقایسه‌ای و حفظ ثبات رویه از دوره ای 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 [۷]. در واقع تجدید ارائه صورت‌های مالی نشان دهنده وجود ضعف در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی شرکت و یا تلاش مدیریت شرکت برای دستکاری سود از طریق استفاده از روش‌های حسابداری، عدم شناسایی هزینه‌ها به صورت عمدی یا شناسایی درآمدهای واهی باشد [۱۱]. برابر نبودن رقم ارائه اولیه ارقام 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 طبقه بندی ارقام است [۱۴] در میان چهار عامل یاد شده، تنها دو عامل اول، یعنی تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباهات جزو تعدیلات سنواتی طبقه بندی شده و اثر آنها عطف به ماسبق می گردد. 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 طبقه بندی و تغییر در برآوردها در شمارش تعداد تجدید ارائه های رخ داده لحاظ نشده است از عوامل مهم ذکر شده برای تجدید ارائه صورت های مالی عامل کیفیت حسابرسی است [۱۳] از آنجا که تجدید ارائه صورت های مالی در کانون مباحث مطرح پیرامون کیفیت گزارشگری مالی قرار دارد، سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا تجدید ارائه صورت های مالی را به عنوان «عینی ترین معیار برای سنجش نادرستی ارائه صورت های مالی اصلی قبل از تجدید ارائه» می داند. تجدید ارائه صورت های مالی نشانگر شکست کیفیت گزارشگری مالی بوده که نگرانی درباره قابلیت اعتماد به محیط گزارشگری مالی را بر می انگیزد. در این میان، نقش اعتبار دهی حسابرسان به صورت های مالی با چالش هایی مواجه گردیده است. تجدید ارائه صورت های مالی که موضوع بسیاری از پژوهش های نوظهور می باشد، یک رویکرد عینی مناسبی برای آزمون کیفیت حسابرسی فراهم نموده است؛ چرا که یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت های مالی، ناتوانی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت صورت های مالی قبل از انتشار آنها می باشد. نقش حسابرس در ساختار حاکمیت شرکتی به عنوان مکانیزم نظارتی بیرونی بر گزارشگری مالی شرکت ها مورد تاکید قرار گرفته است. ویژگی های حسابرس از طریق تاثیر گذاری بر کیفیت حسابرسی بر احتمال تجدید ارائه صورت های مالی تأثیر می گذارد [۶] 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 صورت های مالی در سال های آتی به شدت کاهش می یابد. از موارد کیفیت حسابرسی می توان به درجه، اعتبار و اندازه موسسه حسابرسی اشاره کرد که هر چه موسسه حسابرسی در کار از اعتبار بالاتری برخوردار باشد، مطمئناً کار حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردار خواهد بود [۱۴]. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند، در سال های اخیر پدیده چرخش و تغییر مؤسسات حسابرسی و شریک حسابرس به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای اغلب کشورها تبدیل شده است [۱۰]. در واقع مؤسسات خوشنام و با درجه کیفیت بالاتر از سوی جامعه حسابداران رسمی در کشور مطمئناً با آرایه نیروهای متخصص و کار با دقت و کیفیت بالا خواهند توانست از احتمال تجدید ارائه صورت های مالی کاسته یا در صورت تجدید ارائه صورت های مالی از تکرار آن ممانعت به عمل آرند.

### مروری بر پیشینه پژوهش

سarasواتی و ایناواتی [۳۱] در پژوهشی با عنوان آیا حاکمیت شرکتی بر تجدید ارائه صورت های مالی تأثیر می گذارد؟ این گونه بیان نمودند که عناصر حاکمیت شرکتی بر تجدید آرایه صورتهای مالی تأثیرگذار است. فنگ و همکاران [۲۹] در پژوهشی با عنوان ارائه مجدد گزارش های کنترل داخلی به دنبال تجدید

ارائه صورت‌های مالی این گونه بیان نمودند که پس از ارائه مجدد صورت‌های مالی، شرکت‌ها می‌توانند به‌طور داوطلبانه گزارش‌های کنترل داخلی صادر شده قبلی خود را برای دوره‌های تحریف صورت‌های مالی مجدداً ارائه کنند و آنها را از «موثر» به «غیر مؤثر» تغییر دهند. ژانگ و همکاران [۳۲] در پژوهشی با مسئولیت اجتماعی می‌تواند و تجدید ارائه مالی این گونه بیان نمودند که شرکت‌ها با تغییر دادن گزارش‌های مستقل به لحن محافظه‌کارانه‌تر، افزایش خوانایی و طول گزارش، بهبودهای قابل توجهی در کیفیت کلی افشای مسئولیت اجتماعی ایجاد می‌کنند. حسنان و همکاران [۲۵] در پژوهشی با عنوان تأثیر حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های خاص شرکت بر بروز تجدید ارائه مالی این گونه بیان نمودند که بین پاداش مدیران و عملکرد شرکت و بروز تجدید ارائه رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، بین اهرم شرکت و بروز تجدید ارائه مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. مون و همکاران [۳۰] در پژوهشی با عنوان عملکرد بلندمدت حقوق صاحبان سهام در شرکت‌هایی که تجدید ارائه کرده‌اند این گونه بیان کردند که در درازمدت شرکت‌های تجدید ارزیابی شده در مقایسه با شرکت‌های هم‌تای خود که بر اساس صنعت، اندازه و ارزش دفتری به بازار مطابقت دارند، عملکرد کمتری دارند. جیانگ و همکاران [۲۶] در پژوهشی با عنوان تجدید ارائه صورت‌های مالی و کیفیت حسابرسی این گونه بیان کردند که دستکاری سود احتمال مشاهدات تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، اما حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می‌کند. لوبو و ژائو [۲۸] در پژوهشی با عنوان رابطه بین تلاش حسابرسی و تحریف‌های گزارش مالی: شواهدی از تجدید ارائه‌های فصلی و سالانه، این گونه بیان کردند که رفتار تعدیل شده حسابرس به سبب ریسک حسابرسی باعث سوگیری رو به بالا در ارتباط بین تلاش حسابرسی و بیانیه‌های تجدید ارزیابی شده است.

در ایران حسنی و یونس‌حمه [۹] در پژوهشی با عنوان تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی این گونه بیان کردند که آشفتگی مالی به عنوان معیاری از ریسک تجاری صاحبکار تأثیر معنادار مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد؛ همچنین، تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری از ریسک حسابرسی تأثیر معنادار مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. قافله‌باشی و همکاران [۱۸] در پژوهشی با عنوان تجدید ارائه صورت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری: نقش میانجی‌گری محدودیت مالی، بیان کردند که نقش میانجی‌گری محدودیت مالی در رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری مورد تأیید نمی‌باشد. آقابابایی و رضائیان رامشه [۵] در پژوهشی با عنوان تجدید ارائه صورتهای مالی بر انواع ناکارایی سرمایه‌گذاری با تأکید بر نقش محدودیت مالی این گونه بیان کردند تجدید ارائه صورتهای مالی، سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد شرکت‌ها را کاهش می‌دهد؛ در حالی که وضعیت سرمایه‌گذاری کمتر از حد را تشدید می‌کند. صالحی‌نیا و همکاران [۱۴] در پژوهشی با عنوان تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و تجدید ارائه صورت‌های مالی این گونه بیان نمودند که ارتباطات سیاسی موجب کاهش رابطه مثبت بین معاملات با اشخاص وابسته و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود و همچنین موجب افزایش رابطه مثبت بین معاملات با اشخاص وابسته و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود. موسوی شیرینی و بخشیان [۲۰]

در پژوهشی با عنوان نقش کمیته حسابرسی در تعدیل ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیریتی با حق الزحمه و تخصص حسابرس، بیان کردند که اعتماد بیش از حد مدیریت بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر ندارد. در حالیکه در حضور کمیته حسابرسی این رابطه معنی دار است. نتایج دیگر پژوهش نشان داد که در حضور کمیته حسابرسی، بین اعتماد بیش از حد مدیریت و تخصص صنعت حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. ناظمی اردکانی و همکاران [۲۱] در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر تجدید ارائه سرفصل‌های اصلی صورت سود و زیان بر ارزش شرکت بیان کردند که بین ارزش شرکت و تجدید ارائه سرفصل‌های اصلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه غیرمستقیم معناداری وجود دارد. عبدی و همکاران [۱۷] در پژوهشی با عنوان تنوع جنسیتی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی این گونه بیان نمودند که حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی، می‌تواند تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش دهد. اعتمادی و همکاران [۶] در پژوهشی با بررسی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس این گونه بیان کردند که افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه آن‌ها، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل را به ترتیب افزایش و کاهش می‌دهد؛ همچنین تأثیر مثبت دوره تصدی حسابرس با احتیاط پذیرفته شده، اما تأثیر تخصص صنعتی حسابرس بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل تأیید نمی‌شود. معراجی و همکاران [۱۹] در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر در حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس این گونه بیان نمودند که بین اندازه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه شده در صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی داری و مثبتی وجود دارد. بین حق الزحمه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورتهای مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی داری و معکوس وجود دارد. بین تغییر حسابرس در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورت‌های مالی سالانه شراکت‌ها رابطه معنی داری و مثبت وجود دارد. آقایی و همکاران [۵] در پژوهشی با عنوان تأثیر تجدید ارائه صورت‌های مالی بر کیفیت اقلام تعهدی این گونه بیان کردند که 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 رابطه معناداری دارند. رحمانی و نجف تومرایی [۱۱] در پژوهشی با عنوان تجدید ارائه صورت‌های مالی و ریسک اطلاعاتی این گونه بیان کردند که بعد از تجدید ارائه صورت‌های مالی، ریسک اطلاعاتی اختیاری افزایش می‌یابد و همچنین تجدید ارائه حساب‌های اصلی در مقایسه با حساب‌های غیر اصلی باعث افزایش بیشتر در ریسک اطلاعاتی ذاتی می‌شود.

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

**فرضیه اول پژوهش:** تغییر درجه موسسه حسابرسی از نمره پایین تر به نمره بالاتر بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار است.

**فرضیه دوم پژوهش:** تخصص حسابرس بر رابطه میان تغییر درجه موسسه حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار است.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) است. جامعه آماری مورد بررسی در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره مورد بررسی نیز سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای شرایط زیر به عنوان نمونه انتخاب شده است:

۱- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها پایان اسفند باشد. در دوره (۱۰ ساله) مورد بررسی تغییر دوره مالی نداده باشند زیرا طبق استانداردهای حسابداری، شرکت‌ها باید دوره گزارشگری مالی خود را به صورت قطعی و با رعایت اصول حسابداری تعیین کنند. همچنین، تغییر دوره گزارشگری مالی ممکن است باعث ایجاد اختلافات در مقایسه صورت‌های مالی شرکت در دوره‌های مختلف شود.

۲- اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این پژوهش در دسترس باشد.

۳- جزو بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند. این موضوع به دلیل ویژگی‌های خاص بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که باعث می‌شود تخصص حسابرس در این حوزه‌ها بسیار حائز اهمیت و متفاوت باشد.

نهایتاً ۱۳۰ شرکت به عنوان نمونه نهایی پژوهش انتخاب شده است. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش رگرسیون لجستیک و با رویکرد پل دیتا و با استفاده از نرم‌افزار ایویوز ۱۰ در آزمون فرضیه‌ها صورت پذیرفته است.

### تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته پژوهش: تجدید ارائه صورت‌های مالی (*Restatement*)

به تبعیت از پژوهش رضا زاده و همکاران [۱۲] و فرشاد و همکاران [۱۷] متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی متغیری دو وجهی (۱ و ۰) است که اگر صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد کد (۱) و گرنه کد (۰) تعلق خواهد گرفت.

#### متغیر مستقل پژوهش: تغییر درجه حسابرس (*AUCH*)

در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، سالانه نتایج کنترل کیفیت در سطح موسسه و کار حسابرسی انجام شده بررسی و امتیازی بر اساس آن به موسسات حسابرسی داده می‌شود که بین چهار نمره (الف، ب، ج و د) می‌باشد [۲۷].

رده الف (۸۰۱ تا ۱۰۰۰) امتیاز، رده ب (۶۵۱ تا ۸۰۰) امتیاز، رده ج (۵۰۱ تا ۶۵۰) امتیاز، رده د (۰ تا ۵۰۰) امتیاز.

تغییر نوع یا درجه حسابرس در پژوهش حاضر متغیر کیفی دو ارزشی (۱ و ۰) است که اگر حسابرس شرکت نسبت به دوره قبل از درجه ای به درجه بالاتر (الف تا د) تغییر کرده و ارتقا یافته باشد عدد ۱ و گرنه عدد صفر خواهد بود (جامعه حسابداران رسمی ایران).

**متغیر تعدیلگر: تخصص حسابرس (Special)**

طبق پژوهش صالحی و عبدلی محمودآباد [۱۴]، برای محاسبه تخصص حسابرس از عامل تخصص حسابرس در صنعت استفاده می‌کنیم و منظور مؤسسات حسابرسی می‌باشد که در یک صنعت خاص خود را از رقبا جدا و جلو انداخته و با مشاهده سهم بازار مؤسسات حسابرسی در یک صنعت خاص که در حال خدمت‌رسانی می‌باشند به تخصص موسسه در آن صنعت پی می‌بریم؛ مثلاً خود سازمان حسابرسی در خودروسازی سهم نسبتاً بالا و متخصص شناخته می‌شود. تخصص حسابرس در صنعت متغیری دو ارزشی می‌باشد که اگر شرکت حسابرسی در صنعت خود تخصص لازم را داشته باشد عدد ۱ و گرنه ۰ تعلق می‌گیرد و بدین گونه متغیر را محاسبه می‌کنیم که طبق روش پالمراس (۱۹۸۸) از رویکرد سهم بازار که رویکردی است که موسسه حسابرسی را متخصص می‌داند که خود را از سایر رقبا جلو انداخته و متمایز کرده است استفاده خواهیم کرد که به طریق زیر محاسبه خواهد شد:

تخصص حسابرس در صنعت از طریق تقسیم جمع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت محاسبه می‌شود؛ که بایستی سهم بازار آن‌ها طبق رابطه مزبور بیش از  $\{1,2\} * (1)$  باشد و بنابراین شرکت‌هایی که نمره تخصص لازم را کسب کرده کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ تعلق خواهد گرفت.

**متغیرهای کنترلی پژوهش:**

براساس پژوهش رضازاده و همکاران [۱۲] و مقالات خارجی [۳۰ و ۲۵]، در این پژوهش متغیرهای کنترلی که بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار است ارائه شده است.

استقلال هیات مدیره (*Outsider*): برابر با تعداد اعضای غیر موظف تقسیم بر کل اعضای هیات مدیره.

رشد شرکت (*Growth*): برابر است با درصد تغییرات جمع دارایی‌ها نسبت به دوره قبل.

تامین مالی (*Finance*): برابر است با جریان نقد عملیاتی منهای میانگین مخارج سرمایه‌ای تقسیم بر دارایی اول دوره.

اندازه هیات مدیره (*Boardsize*): برابر با تعداد اعضای هیات مدیره.

سهامدار عمده (*Block*): برابر با مجموع سهامدارانی که حداقل ۵ درصد سهام شرکت را در اختیار دارند.

**مدل رگرسیونی پژوهش**

در تحلیل مدل رگرسیون با متغیر تعدیل‌کننده، ضروری است که متغیر تعدیل‌کننده با متغیر مستقل رابطه علی نداشته باشد. بدین منظور تحلیل رگرسیون خطی برای آزمایش اثر متقابل انجام شد، با توجه به اینکه مقادیر *sig* معنادار است، در نهایت مدل رگرسیون به صورت زیر نوشته شده است.

$$Restatement_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUCH_{it} + \beta_2 Special_{it} + \beta_3 (AUCH_{it} \times Special_{it}) + \beta_4 Outsider_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 Finance_{it} + \beta_7 Boardsize_{it} + \beta_8 Block_{it} + \epsilon_{it}$$

## یافته‌های پژوهش

## یافته‌های توصیفی

آمار توصیفی مربوط به تعداد ۱۳۰۰ سال-شرکت طی دوره زمانی ۱۰ سال برای متغیرهای کمی در نگاره (۱) و برای متغیرهای کیفی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	میانگین	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشی‌دگی
استقلال هیات مدیره	۰/۶۶	۱/۰۰	۰/۲۰	۰/۱۸	-۰/۲۰	۲/۹۴
رشد شرکت	۰/۳۱	۱/۹۹	-۰/۲۴	۰/۳۹	۱/۹۶	۷/۸۴
تامین مالی	-۰/۲۱	۰/۶۲	-۱/۰۱	۰/۴۳	-۴/۲۵	۳۵/۰۹
اندازه هیات مدیره	۵/۰۲	۷/۰۰	۳/۰۰	۰/۲۵	۶/۰۷	۵۷/۷
سهامدار عمده	۰/۵۶	۰/۹۸	۰/۰۰	۳۱/۵	-۰/۷۰	۲/۱۳

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر استقلال هیات مدیره برابر با (۰/۶۶) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. به‌طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر سهامدار عمده برابر با ۳۱/۵ و استقلال هیات مدیره برابر با ۰/۱۸ صدم می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. کمینه و بیشینه نیز کمترین و بیشترین را در هر متغیر نشان می‌دهد.

جدول ۲. توزیع فراوانی متغیرهای کیفی

شرح	نماد	کد	فراوانی	درصد فراوانی
تغییر درجه حسابرس دارد	<i>AUCH</i>	۱	۱۰۹	۸/۳۸
تجدید ارائه دارد	<i>RESTATEMENT</i>	۱	۶۳۷	۴۹/۰۰
تخصیص حسابرس	<i>SPECIAL</i>	۱	۵۱۹	۳۹/۹۲
جمع کل	-	-	۱۳۰۰	۱۰۰

همان‌طور که در جدول ۲ قابل مشاهده است، جمع کل سال - شرکت‌های مورد بررسی برابر با ۱۳۰۰ می‌باشد که تعداد ۱۰۹ سال - شرکت معادل ۸/۳۸ درصد از سال - شرکت‌ها، تغییر نوع (درجه) حسابرس داشته، همچنین تعداد ۶۳۷ سال - شرکت معادل ۴۹/۰۰ درصد از سال - شرکت‌ها، تجدید ارائه در صورت‌های مالی داشته و نهایتاً تعداد ۵۱۹ سال-شرکت معادل ۳۹/۹۲ درصد شرکت‌ها دارای حساب‌رسان متخصص در صنعت هستند.

## آزمون فرضیه پژوهش (یافته‌های استنباطی)

برای بررسی ایستایی مدل پژوهش از آزمون هادری استفاده گردیده است که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول ۳. بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

نتیجه آزمون	<i>P - Value</i>	آماره <i>Z</i>	فرضیه <i>H</i> .
<i>H</i> . رد می‌شود - متغیر مانا می‌باشد.	۰/۰۰۰	۹۸/۹۲۷	حداقل یکی از سری‌های مدل ناپایستا می‌باشد

بر اساس آزمون هادری، چنانچه معناداری آماره آزمون کمتر از سطح خطای مورد نظر (در اینجا ۰/۰۵) باشد، متغیر مورد آزمون ایستا می‌باشد. این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است و در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. نتایج حاصل از انجام آزمون *F* به شرح جدول ۴ است:

جدول ۴. نتایج آزمون *F* لیمر (چاو)

نتیجه آزمون	<i>P - Value</i>	آماره <i>F</i>	فاکتور آزمون
رد <i>H</i> . روش پانل مناسب است	۰/۰۰۰	۳/۷۸۲	ثابت بودن اثرات زمان
عدم رد <i>H</i> . روش <i>OLS</i> مناسب	۰/۴۶۲	۰/۷۷۴	ثابت بودن اثرات مقاطع
رد <i>H</i> . روش پانل مناسب است	۰/۰۰۰	۳/۷۴۳	ثابت بودن همزمان اثرات

با توجه به جدول ۴، مقدار *P - Value* آزمون *F* در حالت اول و سوم برابر ۰/۰۰۰ می‌باشد که حاکی از رد فرضیه *H*۰ یعنی برتری روش پانلی با اثرات ثابت می‌باشد. در حالت دوم مقدار *P - Value* آزمون *F* برابر ۰/۴۶۲ می‌باشد که نشان دهنده عدم رد فرضیه *H*۰ آزمون و در نتیجه آن برتری روش رگرسیون خواهد بود.

اولین پذیره زیربنایی مورد بررسی برای مدل مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش، عدم وجود ناهمسانی واریانس در باقیمانده‌های مدل می‌باشد. برای این منظور از آزمون ضریب واریانس (*Variance Ratio Test*) استفاده نموده‌ایم که نتایج آن به شرح جدول ۵ است:

جدول ۵. بررسی ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	<i>P - Value</i>	آماره آزمون	فرضیه <i>H</i> .
رد <i>H</i> : سری دارای همسانی واریانس می‌باشد	۰/۰۰۰	۱/۴۱۴	سری دارای ناهمسانی واریانس است

در جدول ۵ مشاهده می‌گردد، مقدار سطح معناداری آماره آزمون برابر ۰/۰۰۰ می‌باشد که نشان دهنده همسان بودن واریانس‌های باقی‌مانده‌های مدل می‌باشد.

دومین فرض از مفروضات مدل‌های رگرسیونی، عدم وجود خود همبستگی از مرتبه اول بین باقی‌مانده‌های مدل می‌باشد. جهت بررسی این فرض از نمودار همبستگی (**Correlogram**) استفاده می‌نماییم. نتایج مربوط به نمودار همبستگی باقی‌مانده‌ها در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶. بررسی خودهمبستگی باقی‌مانده‌ها

نتیجه آزمون	<i>P - Value</i>	آماره آزمون	فرضیه <i>H</i> .
رد <i>H</i> : سری دارای خودهمبستگی سریالی می‌باشد	۰/۰۰۳	۸/۵۶۴	عدم وجود خود همبستگی سریالی

با توجه به اینکه مقدار *P - Value* آزمون ۰/۰۰۳ می‌باشد، لذا فرضیه صفر این آزمون مبنی بر عدم وجود خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلاص مدل رد خواهد شد و در نتیجه جملات خطا دارای خودهمبستگی سریالی هستند.

نتیجه فرضیه پژوهش در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورتهای مالی					
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره <i>Z</i>	سطح معناداری
تغییر درجه حسابر	<i>AUCH</i>	۰/۷۲	۰/۲۸	۲/۵۳	۰/۰۱۱
تخصص حسابر	<i>SPECIAL</i>	۰/۲۰	۰/۱۲	۱/۶۴	۰/۱۰

$$Restatement_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUCH_{it} + \beta_2 Special_{it} + \beta_3 (AUCH_{it} \times Special_{it}) + \beta_4 Outsider_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 Finance_{it} + \beta_7 Boardsize_{it} + \beta_8 Block_{it} + \varepsilon_{it}$$

۰/۰۵۷	-۱/۸۹	۰/۴۲	-۰/۸۱	<i>AUCH*SPECIAL</i>	تعامل تغییر درجه و تخصص
۰/۴۳	۰/۷۸	۰/۳۲	۰/۲۵	<i>OUTSIDER</i>	استقلال هیات مدیره
۰/۰۰۰۰	-۹/۴۲	۰/۱۹	-۱/۸۶	<i>GROWTH</i>	رشد شرکت
۰/۰۰۳	-۲/۹۴	۰/۱۶	-۰/۴۸	<i>FINANCE</i>	تامین مالی
۰/۶۵	۰/۴۵	۰/۲۳	۰/۱۰	<i>BOARDSIZE</i>	اندازه هیات مدیره
۰/۳۱	۰/۹۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	<i>Block</i>	سهامدار عمده
۰/۶۶	-۰/۴۳	۱/۱۷	-۰/۵۱	<i>C</i>	عرض از مبدأ
سایر آماره‌های اطلاعاتی					
۱۲۵/۴۲			<i>LR</i> آماره		
۰/۰۰۰			<i>LR (Prob.)</i> سطح معنی‌داری		
۰/۰۶۹			ضریب مک فادن		

نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد که متغیر تغییر درجه حسابرس با ضریب مثبت (۰/۷۲) و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۱۱) بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار است و فرضیه اول پژوهش در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود. همچنین تعامل تخصص حسابرس و تغییر درجه حسابرس با ضریب منفی (۰/۸۱-) و سطح معناداری زیر ۱۰ درصد (۰/۰۵۷) نشان می‌دهد که تعامل این دو بر تجدید آرایه صورت‌های مالی تأثیر عکس دارد. ضریب مک فادن برابر با ۶ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد ۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای موجود در مدل پژوهش تحت کنترل قرار گرفته یا به بیان صحیح‌تر در رگرسیون لجستیک می‌بایست گفت که ۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره *LR* با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

#### تشخیص درصد صحت پیش‌بینی مدل

یکی از معیارهای نیکویی برازش که آن نیز صرفاً برای مدل‌های رگرسیون لجستیک کاربرد دارد، درصد صحت پیش‌بینی است.

#### جدول ۸. درصدهای صحت پیش‌بینی مدل‌های پژوهش

نام مدل	نام متغیر وابسته	پیش‌بینی کل
درصد صحت پیش‌بینی مدل	تجدید ارائه صورت‌های مالی	۶۳/۱۵ درصد

با توجه به نتایج جدول ۸ مشاهده می‌شود که درصد صحت پیش‌بینی مدل پژوهش بیش از ۵۰ درصد می‌باشد که بیانگر مطلوبیت و صحت مدل است.

**برازش مطلوب مدل رگرسیونی**

در آزمون هاسمر-لمشو و آندروز اگر سطح معناداری آزمون بیشتر از ۵ درصد باشد بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی است.

**جدول ۹. نتایج آزمون هاسمر لمشو برای مدل رگرسیونی پژوهش**

فرضیه	مقدار آماره آزمون	سطح معناداری آزمون
برازش مطلوبیت مدل پژوهش	۱۴/۹۰	۰/۰۶۱

با توجه به نتایج جدول ۹ مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون هاسمر - لمشو برای مدل پژوهش بیش از ۵ درصد می‌باشند و بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی می‌باشد.

**بحث و نتیجه‌گیری**

هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر رابطه میان تغییر درجه حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها بود. با گسترش روند خصوصی‌سازی و رشد بازار سرمایه، همراه با روند سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های بورسی، اهمیت اطلاعات در تخصیص بهینه منابع در سرمایه‌گذاری توسط همه مورد تأکید قرار گرفته است. در این راستا، حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان مهمترین عوامل شناخته شده در این حوزه مطرح می‌شوند. در بسیاری از کشورها، به دلیل مصالح شخصی ذینفعان، صورت‌های مالی شرکت‌ها توسط تعداد زیادی از ذینفعان مورد بررسی قرار گرفته و به اهمیت حسابرسی و گزارشات حسابرسی توجه شده است. به همین دلیل، حسابرسان به عنوان افراد قابل اعتماد برای سرمایه‌گذاران و مدیریت مشاهده می‌شوند.

حسابرسان از طریق فرآیندی به نام حسابرسی از صحت گزارش‌های مالی اطمینان حاصل می‌کنند. این شامل بررسی سوابق و صورتهای مالی یک شرکت برای اطمینان از عاری بودن از تحریف با اهمیت و ارائه منصفانه مطابق با استانداردهای حسابداری مربوطه است. در طول حسابرسی، حسابرسان شواهدی را از طریق روش‌های مختلف، از جمله آزمایش معاملات، بررسی اسناد و مدارک پشتیبان، و پرس و جو از مدیریت و سایر طرف‌ها، جمع‌آوری می‌کنند. سپس در مورد اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به طور منصفانه ارائه شده و آیا با استانداردهای حسابداری قابل اجرا مطابقت دارد یا خیر، نظر خواهند داد. در صورتی که حسابرسان هرگونه تحریف بااهمیت یا مسائل مربوط به انطباق را شناسایی کنند، این یافته‌ها را به مدیریت و هیئت مدیره شرکت و همچنین در صورت لزوم به مراجع نظارتی مربوط گزارش خواهد کرد. حسابرسان با انجام این بررسی مستقل به اطمینان از درستی و صحت گزارش‌های مالی کمک می‌کنند و به ذینفعان اطمینان می‌دهند که صورت‌های مالی شرکت قابل اعتماد هستند. دیدگاه موافقان رتبه‌بندی موسسات حسابرسی این است که این کار می‌تواند باعث شود که موسساتی که دارای وضعیت نامناسبی هستند، با تلاش بیشتری نسبت به قبل، خود را بهتر نشان دهند و نقاط ضعف خود را برطرف کنند تا در جایگاه بهتری نسبت به موقعیت فعلی خود قرار بگیرند. با توجه به این موضوع،

حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی با توجه به سابقه و کارکرد کیفی و متخصصان گوناگونی که در اختیار دارند، دارای درجات و مراتب مختلفی هستند که در ارائه خدمات متنوع به مشتریان مشغول هستند. افراد متخصص، باعث ارائه خدمات با کیفیت و بهبود سطح کیفیت خدمات هستند. به طور خلاصه، رتبه‌بندی موسسات حسابرسی به دلیل سابقه و کارکرد کیفی و متخصصان گوناگون، می‌تواند به مشتریان کمک کند تا موسسه‌ای با کیفیت و متخصص را برای ارائه خدمات حسابرسی انتخاب کنند. هرگونه مغایرت ارقام صورت‌های مالی با اصول و استانداردهای معین شده و تشخیص آن توسط حسابرس در جهت منافع ذینفعان می‌تواند به تجدید آرایه صورت‌های مالی بیانجامد. تجدید آرایه صورت‌های مالی عاملی است که می‌تواند قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشره را در هاله‌ای از ابهام قرار دهد. در واقع زمانی که حسابرسان از درجه کیفی بالاتری برخوردار باشند احتمال اینکه موارد با اهمیت بیشتری را کشف نمایند بیشتر است که موجب افزایش بندهای تعدیلی در گزارشات حسابرسی و تجدید آرایه در گزارشات مالی خواهد شد. البته با اضافه شدن حسابرس متخصص در صنعت مشاهده می‌شود که تعامل تغییر درجه حسابرس و تخصص حسابرسان می‌تواند تجدید آرایه صورت‌های مالی را کمتر نماید. نتایج پژوهش حاضر به نوعی مکمل پژوهش‌هایی در حیطه تغییر حسابرس و تجدید آرایه صورت‌های مالی مانند پژوهش جیانگ و همکاران [۲۶] که بیان نمودند دستکاری سود احتمال مشاهدات تجدید آرایه صورت‌های مالی افزایش می‌دهد، اما حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می‌کند، معراجی و همکاران [۱۹] که بیان نمودند که بین اندازه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید آرایه شده در صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و مثبتی وجود دارد. بین حق‌الزحمه حسابرس در شرکت‌ها با تجدید آرایه صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها رابطه معنی‌داری و معکوس وجود دارد. بین تغییر حسابرس در شرکت‌ها با تجدید آرایه صورت‌های مالی سالانه شراکت‌ها رابطه معنی‌داری و مثبت وجود دارد و آقابایی و همکاران [۴] که بیان کردند تجدید آرایه صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد شرکت‌ها را کاهش می‌دهد؛ در حالی که وضعیت سرمایه‌گذاری کمتر از حد را تشدید می‌کند، می‌باشد. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود:

- ۱- به جهت حفظ کیفیت صورت‌های مالی مالکان شرکت‌ها به صورت‌گردشی هر از مدتی از حسابرسان با نمره بالاتر جهت بررسی صورت‌های مالی استفاده نمایند. ۲- همچنین پیشنهاد می‌گردد از نمره اختصاص یافته به حسابرسان با تخصص در حوزه‌های مرتبط با بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری استفاده گردد. ۳- می‌توان به بررسی عوامل مؤثر بر تغییر درجه حسابرسان در شرکت‌های مورد مطالعه و تحلیل آن‌ها نیز پرداخت. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد که، ۱- به بررسی تغییر درجه حسابرس و گزارشات کیفیت کنترل داخلی پرداخته و نتایج را با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند. ۲- آرایه راهکارهایی برای بهبود رابطه میان تغییر درجه حسابرسان و تجدید آرایه صورت‌های مالی، مانند توصیه به استفاده از حسابرسان با تخصص و دانش کافی در حوزه‌های مورد نظر نیز بررسی گردد. ۳- بررسی چگونگی تأثیر تغییر درجه حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی و اطمینان سازی سرمایه‌گذاران. همچنین در انجام پژوهش حاضر محدودیت‌هایی وجود داشت که عبارتند از: ۱- محدودیت دسترسی به داده‌های حسابرسی: برای این تحقیق به داده‌های حسابرسی نیاز بود که محدودیت‌هایی در دسترس بودن

آن‌ها وجود داشت. ۲- محدودیت در دسترسی به تمامی تخصص‌های حسابرسی: برای تحقیق لازم بود تخصص حسابرسان بررسی شود که برخی از تخصص‌های حسابرسی در دسترس نیست. ۳- محدودیت در دسترسی به اطلاعات شرکت‌ها: برای تحقیق نیاز بود به اطلاعات کامل شرکت‌ها دسترسی داشت، اما است از شرکت‌ها این اطلاعات را در دسترس نداشتند.

#### فهرست منابع

۱. ابراهیمی کرد لر، علی، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). "تأثیر تخصص حسابرسان بر کیفیت سود و هم‌زمانی قیمت سهام". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۳(۲)، ۳۷-۱۵۴.
۲. ارواحی، سمانه، رجایی زاده هرنندی، احسان. (۱۴۰۱). "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی". **رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، ۶(۲۰)، ۳۹-۵۵.
۳. استواری، حمید، صفرپور، مریم، خوشکار، فرزین. (۱۴۰۰). "اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرسان". **رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، ۵(۷۲)، ۳۵-۵۳.
۴. آقابابایی، محمد ابراهیم، رضاییان رامشه، عاطفه. (۱۴۰۱). "تجدید ارائه صورتهای مالی بر انواع ناکارایی سرمایه‌گذاری با تأکید بر نقش محدودیت مالی". **مدیریت دارایی و تامین مالی**، ۱۰(۳۶)، ۷۳-۹۲.
۵. آقایی، محمدعلی، زلفی، حسن، اعتمادی، حسین، انواری رستمی، علی اصغر. (۱۳۹۲). "تأثیر تجدید ارائه صورتهای مالی بر کیفیت اقلام تعهدی". **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، ۳(۱)، ۱۱۹-۱۴۷.
۶. اعتمادی، حسین، ساری، محمد علی، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). "احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی با تأکید بر نقش حسابرسان". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۰(۳۷)، ۸۵-۱۰۶.
۷. بولو، قاسم، حسنی القار، مسعود. (۱۳۹۸). "بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیریت و تجدید ارائه صورتهای مالی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**. انجمن حسابداری ایران، ۱۱(۴۲)، ۵۳-۷۰.
۸. حساس یگانه، یحیی، تقی‌زاده، سمیه. (۱۳۹۲). "ماهیت تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران، بر اساس طبقه‌بندی GAO". **پژوهش حسابداری**، ۳(۱۱)، ۱-۱۴.

۹. حسنی، محمد، یونس‌حمه، بیستون. (۱۴۰۱). "تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی". **پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای**، ۲(۶)، ۸۲-۱۱۱.
۱۰. خواجوی، شکراله، نصیری‌فر، هاشم، قدیریان آرانی، محمد حسین. (۱۴۰۰). "ارتباطات سیاسی و کیفیت اطلاعات حسابداری، شواهدی از تجدید رایحه صورت‌های مالی". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۱۸(۷۱)، ۱-۳۲.
۱۱. رحمانی، علی، نجف‌تومرایی، المیرا. (۱۳۹۰). "تجدید ارائه صورت‌های مالی و ریسک اطلاعاتی". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۹(۳۴)، ۳۳-۵۴.
۱۲. رضازاده، جواد، عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). "ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی". **پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۹(۳۲)، ۱-۱۶.
۱۳. ساعی، محمد جواد، باقرپور ولاشانی، محمدعلی، موسوی بایگی، سید ناصر. (۱۳۹۲). "بررسی فراوانی و اهمیت تجدید ارائه صورتهای مالی". **پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۵(۱)، ۶۷-۸۶.
۱۴. صالحی، مهدی، عبدلی محمودآباد، ناصر. (۱۳۹۷). "تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر ریسک‌پذیری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". **دانش حسابرسی**، ۱۸(۷۰)، ۵-۲۴.
۱۵. صالحی‌نیا، محسن، تامرادی، علی، سپهری، ابراهیم. (۱۴۰۰). "تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و تجدید ارائه صورت‌های مالی". **حسابداری مالی**، ۱۳(۴۹)، ۱-۳۰.
۱۶. عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی، رضاییان، هایده، نیری، هلیا. (۱۳۹۹). "در پژوهشی با عنوان تنوع جنسیتی و احتمال تجدید رایحه صورت‌های مالی". **دانش حسابداری مالی**، ۷(۳)، ۱۴۶-۱۶۶.
۱۷. فرشاد، ابوالفضل، پاک مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، عبدی، رسول. (۱۴۰۲). "رفتار سرمایه‌گذاران و تورش‌های ناشی از تجدید ارائه صورتهای مالی". **دانش سرمایه‌گذاری**، ۱۲(۴۸)، ۴۷-۶۶.
۱۸. قافله‌باشی، سید محمد امین، زمانی فروشانی، محمد جواد، جودکی، زهرا، ایزدپور، مصطفی. (۱۴۰۱). "تجدید ارائه صورت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری: نقش میانجی‌گری محدودیت مالی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۴(۵۳)، ۱۵۵-۱۷۴.
۱۹. معراجی، رامین، پوربهرامی، بابک، شجاعی، معصومه. (۱۳۹۷). "عوامل موثر در حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس". **مطالعات مدیریت و حسابداری**، ۴(۴)، ۱۱۷-۱۳۵.

۲۰. موسوی شیرینی، سید محمود، بخشیان، عسل. (۱۳۹۸). "نقش کمیته حسابرسی در تعدیل ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیریتی با حق الزحمه و تخصص حسابرسی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۸(۳۰)، ۷۴-۵۵.
۲۱. ناظمی اردکانی، مهدی، عارف منش، زهره، جعفری باوریانی، زهرا. (۱۳۹۵). "بررسی تاثیر تجدید ارائه سرفصل‌های اصلی صورت سود و زیان بر ارزش شرکت". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۵(۱۸)، ۶۳-۴۸.
۲۲. نیکبخت، محمدرضا، احمد خان بیگی، مصطفی. (۱۳۹۷). "تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی: رویکرد یکپارچه". **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، ۲۵(۳)، ۴۵۵-۴۳۳.
۲۳. وفادار، عباس، دادبه، فاطمه. (۱۳۹۵). **کتاب حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران**، انتشارات کیومرث.
۲۴. Azzali, S. and Mazza, T. (2020). "Effects of financial restatements on top management team dismissal", **Corporate Governance**, 20(3), 485-502.
۲۵. Hasnan, S., Mohd Razali, M.H. and Mohamed Hussain, A.R. (2020). "The effect of corporate governance and firm-specific characteristics on the incidence of financial restatement", **Journal of Financial Crime**, 28(1), 244-267.
۲۶. Jiang, H, A Habib, D Zhou. (2015). "Accounting restatements and audit quality in China". **Advances in Accounting**. V31(1), 125-135.
۲۷. Kamarudin, K. A., Islam, A., Habib, A., & Wan Ismail, W. A. (2022). "Auditor switching, lowballing and conditional conservatism: evidence from selected Asian countries". **Managerial Auditing Journal**, 37(2), 224-254.
۲۸. Lobo, GJ, Y Zhao. (2013). "Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements". **The Accounting Review**, 88 (4), 1385-1412.
۲۹. Mei Feng, Chan Li, K. Raghunandan, Lili Sun. (2022). "Restating Internal Control Reports Following Financial Statement Restatements: Determinants and Consequences". **Canadian Academic Accounting Association** , 39(1). 117-156

۳۰. Moon, G., Lee, H. and Waggle, D. (2020). "Long-run equity performance of firms that restate financial statements". **Managerial Finance**, 46(1), 92-108.
۳۱. Saraswati, R. S., & Inawati, W. A. (2022). "Does corporate governance affect financial restatement? **Acceleration of Digital Innovation & Technology towards Society**, 436-441.
۳۲. Zhang, u ,Yuan George Shan & Millicent Chang. (2021). "Can CSR Disclosure Protect Firm Reputation During Financial Restatements? **Journal of Business Ethics**, 173, 157-184.
۳۳. ZMa, Z., Zhang, H., Zhong, W., & Zhou, K. (2020). "Top management teams' academic experience and firms' corporate social responsibility voluntary disclosure". **Management and Organization Review**, 16(2), 293-333.
۳۴. Zhang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 15(1), 1-19.
۳۵. Zasper, M., & Rablen, M. D. (2023). "Tax compliance after an audit: Higher or lower?". **Journal of Economic Behavior & Organization**, 207, 157-171.



## The Effect of Auditor's Specialization on the Relationship between the Change of Auditors' Rank and Re-presentation of Financial Statements

**Abdolrasoul Rahmanian Koushkaki (PhD)** <sup>1</sup>©

Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University .Tehran, Iran

**Mohammad Reza Haji Rajabi**

MSc. Department of Accounting, Payame Noor University .Tehran, Iran

(Received: May 22, 2023; Accepted: August 7, 2023)

The purpose of this study is to investigate the effect of auditor expertise on the relationship between the change of auditors' rank and the re-presentation of financial statements of companies. The current research is applied and from the methodological point of view, the correlation is causal type (post-event). The statistical population of the research is all the companies admitted to the Tehran Stock Exchange, and using the systematic elimination sampling method, 130 companies were selected as the research sample and were investigated in the 10-year period between 1391 and 1400. The results of the research hypotheses by regression test showed that the change of auditor's grade has a direct and significant relationship with the re-presentation of financial statements. Also, the interaction of changing the auditor's grade and the auditor's expertise has the opposite effect on renewing the presentation of financial statements. In order to maintain the quality of financial statements, company owners should periodically use higher grade auditors to review financial statements. Examining the impact of auditor specialization on the reissuance of financial statements and the interaction effect of auditor grade change and specialization on their relationship can help company owners maintain the quality of financial statements by selecting auditors with higher grades. As a result, this can increase the confidence of stakeholders in the company.

**Keywords:** Auditor Expertise, Change of Auditor Grade, Resubmission of Financial Statements.

---

<sup>1</sup> abr.rahmanian@pnu.ac.ir © (Corresponding Author)