

تاثیر نوع تجدید ارائه صورت های مالی بر تغییر حسابرسان مستقل با تاکید بر کیفیت حسابرسی

علیرضا یوسفی^۱

محمد رضا نیکبخت^۲

مهدی شعبانزاده^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۲۰ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۵/۳۰

چکیده

هدف اصلی این تحقیق بررسی تجدید ارائه در صورتهای مالی که ناشی از عوامل متفاوت داخلی و خارجی مثل تغییر در رویه های حسابداری و اصلاح اشتباهات با اهمیت است، می باشد. (استاندارد شماره ۶ حسابداری). تجدید ارائه در صورتهای مالی که معمولا برای ارائه گزارشهای مالی با کیفیت تری نسبت به قبل از تجدید ارائه است هم می تواند توسط مدیران اعمال شود، هم بوسیله حسابرسان مستقل و در راستای ارائه گزارشات مالی عاری از تحریف های با اهمیت باشد. لذا احتمال وقوع تجدید ارائه در صورتهای مالی در صورتی که توسط مدیریت اعمال گردد و ناشی از عدم وجود کیفیت مناسب در گزارشات حسابرسی باشد، ممکن است منجر به تغییر حسابرس مستقل از طرف مدیریت شرکت گردد. بر همین اساس پژوهش گر بر اساس اطلاعات مربوط به ۱۵۹ شرکت نمونه در دوره زمانی ۱۰ ساله از سالهای ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۶ بدنبال بررسی تاثیر تجدید ارائه در صورتهای مالی بر تغییر و تعویض حسابرسان با در نظر گرفتن کیفیت حسابرسی می باشد. نتایج حاصل از تحلیل فرضیات نشان می دهد که بین تجدید ارائه در صورتهای مالی و تغییر حسابرسان ارتباط وجود دارد.

واژگان کلیدی

تجدید ارائه در صورتهای مالی، تغییر حسابرس، کیفیت حسابرسی

۱. کارشناس ارشد موسسه آموزش عالی تاکستان و مدیر حسابرسی داخلی شرکت سیمان (سهامی خاص) زنجان، ایران.

۲. دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه تهران، ایران.

۳. مدرس دانشگاه موسسه آموزش عالی تاکستان، ایران.

مقدمه

افزایش تجدید ارائه در صورت های مالی منجر به تغییر حسابرسان مستقل از طرف مدیریت می شود؛ بنابراین تجدید ارائه در صورت های مالی منجر به ایجاد سوء نیت در مدیریت نسبت به کیفیت کار حسابرسی می گردد و با توجه به اینکه صورت های مالی جهت ارائه بهتر بایستی بصورت مجدد ارائه گردند، لذا مدیریت به فکر تغییر حسابرس می گردد تا کیفیت گزارشگری مالی صدمه نبیند و با تغییر حسابرس در واقع مدیریت بدنبال حذف احتمال تجدید ارائه می باشد بگونه ای که حسابرسان مستقل بتوانند گزارشات را بگونه ای کارا حسابرسی نمایند تا نیاز به ارائه مجدد در سالهای آتی کاهش یابد. افزایش تجدید ارائه در صورت های مالی با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی منجر به تغییر حسابرسان مستقل از طرف مدیریت می شود. تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی منجر به ایجاد سوء نیت در مدیریت نسبت به کیفیت کار حسابرسی می گردد و با توجه به اینکه صورتهای مالی جهت ارائه بهتر بایستی بصورت مجدد ارائه گردند، لذا مدیریت به فکر تغییر حسابرس می گردد تا کیفیت گزارشگری مالی صدمه نبیند و با تغییر حسابرس در واقع مدیریت بدنبال حذف احتمال تجدید ارائه می باشد بگونه ای که حسابرسان مستقل بتوانند گزارشات را بگونه ای کارا حسابرسی نمایند تا نیاز به ارائه مجدد در سالهای آتی کاهش یابد؛ اما اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی منجر به افزایش دوره تصدی حسابرسان مستقل از طرف مدیریت می شود زیرا تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی منجر به ایجاد سوء نیت در مدیریت نسبت به کیفیت کار حسابرسی نمی گردد و با توجه به اینکه صورتهای مالی جهت ارائه بهتر بایستی بصورت مجدد ارائه گردند، لذا مدیریت به فکر تغییر حسابرس نمی شود و معتقد است که حتی با وجود تجدید ارائه با اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی اما کیفیت گزارشگری مالی بهبود یافته است و بر همین اساس با هدف بهبود کیفیت حسابرسی بدنبال تغییر حسابرس نمی باشد. افزایش تجدید ارائه در صورتهای مالی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی موسسات جانشین می شود؛ زیرا تجدید ارائه در صورتهای مالی که منجر تغییر حسابرسان شده و حسابرسان جانشین را وارد بنگاه نموده، منجر به کاهش کیفیت حسابرسی حسابرسان جانشین می گردند. در واقع حسابرسان جانشین هنوز نتوانسته اند که فرایندهای حسابرسی را مطابق با تجدید ارائه در صورتهای مالی بگونه ای انجام دهند تا کیفیت حسابرسیشان حفظ شود. در واقع که هنگامی که مدیریت اقدام به تغییر حسابرس می کند و با هدف بهبود کیفیت حسابرسی این تصمیم را اتخاذ می نماید، اما کیفیت حسابرسی بهبود نمی یابد زیرا تجدید ارائه در صورتهای مالی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی برای حسابرسان جانشین نیز شده است. در واقع هنگامی که مدیریت اقدام به تغییر حسابرس می کند و با هدف بهبود کیفیت حسابرسی این تصمیم را اتخاذ می نماید، اما کیفیت حسابرسی بهبود نمی یابد زیرا تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی برای حسابرسان جانشین نیز شده است؛ اما افزایش تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی منجر به تاثیر بر کیفیت حسابرسی موسسات جانشین نمی شود، برای اینکه تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی که منجر به تغییر حسابرسان شده و حسابرسان جانشین را وارد بنگاه نموده، منجر به کاهش کیفیت حسابرسی حسابرسان جانشین نمی گردند. در واقع حسابرسان جانشین نتوانسته اند که فرایندهای حسابرسی را مطابق با تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی بگونه ای انجام دهند تا کیفیت حسابرسیشان حفظ شود. در واقع هنگامی که مدیریت اقدام به تغییر حسابرس می کند و با هدف بهبود کیفیت حسابرسی این تصمیم را اتخاذ می نماید، کیفیت حسابرسی بهبود می یابد زیرا تجدید ارائه در صورتهای مالی با اثر بستانکار در

تعدیلات سنواتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی برای حسابرسان جانشین نشده است. با این حال به طور متوسط انتظار داریم، افزایش بدبینی در نتیجه ارائه مجدد صورتهای مالی ریسک مشتریان را در انتخاب حسابرسان افزایش داده و احتمال تغییر حسابرسان را بدنبال خواهد داشت. لذا تحقیق پیش رو در نظر دارد با استفاده از اطلاعات و داده های مرتبط با تجدید ارائه صورت های مالی در بازه های زمانی بین سال های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۶، تأثیر نوع تجدید ارائه صورت های مالی بر تغییر حسابرسان مستقل با تاکید بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی و آزمون قرار دهد.

ادبیات پژوهش

استانداردهای حسابداری ایران مقرر می کند که شرکت ها باید ارقام سود و زیان و ترازنامه را به صورت مقایسه ای همراه با ارقام سال جاری ارائه و افشا کنند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱: ۲۱-۲۲). بر این اساس ارقام سال قبل در سال جاری، بار دیگر از سوی شرکت و حسابرس مورد بازبینی و طبقه بندی قرار گرفته و در صورت وجود اشتباهی با اهمیت در ماهیت و نحوه طبقه بندی و نیز مبالغ سال قبل، می بایست در سال جاری تجدید ارائه شوند. بدین ترتیب تجدید ارائه می تواند به معنای وجود یک نقص یا اشکال تعبیر شود که در سال جاری کشف شده است؛ البته به شرط آنکه ناشی از تغییر در رویه های حسابداری نباشد (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹).

در متون حسابداری دلایل مختلفی برای تجدید ارائه صورت های مالی بیان گردیده که بیشتر دارای رابطه معنی داری با میزان تجدید ارائه ها بوده اند. به طور کلی، می توان این دلایل را به چهار گروه کلی طبقه بندی نمود:

دلایل ناشی از ساختار محیطی و شرایط فعالیت شرکت

در تحقیقات گذشته از مهمترین علل تجدید ارائه صورت های مالی به ضعف سیستم کنترل های داخلی شرکت (پلوملی و یون^۱، ۲۰۱۰)، نبود یا ناکارآمدی کمیته حسابرسی در شرکت (تورنر و همکاران^۲، ۲۰۰۱؛ کینی و مک دنیل^۳، ۱۹۸۹؛ وو^۴، ۲۰۰۲) سودآوری پایین تر، رشد کندتر، اهرم بالاتر (کینی و مک دنیل، ۱۹۸۹؛ وو، ۲۰۰۲؛ دفوند و جیم بالوو^۵، ۱۹۹۱) و جریان های نقدی ورودی پایین تر شرکت (کالن و همکاران^۶، ۲۰۰۸) اشاره شده است. البته، برخی نیز عامل اعتبار و خوشنامی شرکت را مورد توجه قرار داده اند. در این پژوهش ها مشخص شده است که شرکت های معتبر و خوشنام نسبت به سایر رقبا دارای تجدید ارائه کمتری بوده اند (کاو و همکاران^۷، ۲۰۰۸). البته، اثر اندازه شرکت نیز بر میزان تجدید ارائه صورت های مالی نیز تأیید گردیده و معمولاً شرکت های کوچک و دارای ارزش بازار کمتر، تجدید ارائه های بالاتری دارند (مارسی^۸، ۲۰۰۸).

دلایل ناشی از ویژگی های استانداردهای حسابداری

عده ای تغییرات صورت گرفته در حرفه حسابداری طی سال های اخیر که شرکت ها را ملزم به اعمال کنترل های سخت تر در زمینه گزارشگری مالی و اصلاح اشتباهات نموده است (های و ساندفور^۹، ۲۰۰۷؛ تورنر و ویریچ^{۱۰}، ۲۰۰۶) و افزایش

¹ Plumlee & Yohn.

² Turner et al

³ Kinney & McDaniel

⁴ Wu

⁵ Defond and Jiambalvo

⁶ Callen et al

⁷ Cao et al

⁸ Marcy

پیچیدگی استانداردها و قواعد حسابداری و گزارشگری (دیوان محاسبات امریکا، ۲۰۰۲؛ پلوملی و یون، ۲۰۱۰؛ تورنر و ویریچ^۹، ۲۰۰۶) را در رشد تجدید ارائه صورت های مالی مؤثر تشخیص داده اند.

دلایل ناشی از کیفیت حسابرسی صورت های 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 صورت های مالی در سال های آتی به شدت کاهش می یابد (چن لانگ و سین یی^{۱۰}، ۲۰۰۹).

کیفیت حسابرس و حسابرسی

یکی از چالش های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی ایجاد تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده اند و اغلب آنها را برابر یکدیگر به کار گرفته اند. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در همه ی حسابرسی های مؤسسه تعریف می شود. ولی کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به طور جداگانه تعریف شود، زیرا مؤسسه ی حسابرسی ممکن است همه ی حسابرسی های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند؛ به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم کیفی بودن حسابرسی های مؤسسه ی حسابرسی است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم کیفیت واقعی هر یک از کارهای حسابرسی است؛ بنابراین تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش های مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است.

از کیفیت حسابرسی تعریف های گوناگونی کرده اند. در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می شود. عمومی ترین تعریف ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورتهای مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند.
- احتمال اینکه حسابرس برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.
- سنجه ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تعریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابداری.
- دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آنها گزارش صادر کرده است.

تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده کنندگان از استقلال آنها را در بر می گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸). اگرچه کیفیت درک شده حسابرسی می تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد، اما لزوماً یکسان نیست؛ بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه ای برای حفظ ویژگی های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار می دهد، در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذینفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می سازد.

⁹ Turner & Weirich

¹⁰ Chenlung & Hsin-Yi

تداوم انتخاب حسابرسان در مقابل چرخش حسابرسان

جکسن و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۸) اثر تداوم انتخاب حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را از دو دیدگاه قابل بررسی می دانند. تداوم انتخاب حسابرسان موجب می شود حسابرسان، به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی می شود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرسان، موجب نزدیکی بیش از حد حسابرسان به مدیریت کارفرما می شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی داشته باشد. بنابراین با توجه به اهمیت استقلال حسابرسان و برای تقویت استقلال حسابرسان، نهادهای حرفه ای و قانونی تغییر منظم آنها را یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته اند. در این راستا بولین^{۱۲} و همکاران (۲۰۱۳) نیز به بررسی تأثیر چرخش حسابرسان و تجربه و تخصص حرفه ای او بر کیفیت حسابرسان پرداخته اند. آنها دریافتند که چرخش اجباری حسابرسان، موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود، البته به شرط آنکه حسابرسان درست کاری و صداقت مدیریت را باور داشته باشند.

پیشینه پژوهش

با مطالعه و بررسی پژوهش های انجام شده در خصوص تجدید ارائه ارقام صورت های مالی، مشخص می شود که این پژوهش ها در ایران به طور عمده بر شناسایی ماهیت و عوامل مؤثر بر آن متمرکز بوده است. در حالی که مطالعات انجام شده سایر کشورها در سه بخش، شامل بررسی عوامل مؤثر و انگیزه های تجدید ارائه صورت های مالی، تشخیص و پیش بینی تجدید ارائه صورت های مالی و شناسایی پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت های مالی بوده است.

نتایج پژوهش راقاناندان و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۳) نشان دهنده رابطه ای معنادار بین میزان دستمزد خدمات غیر حسابرسی و میزان اقلام تجدید ارائه در صورت های مالی است.

سرنیواسان^{۱۴} (۲۰۰۵) در مطالعه خود بین ۴۰۹ شرکت در سال های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۱، به این نتیجه رسید که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی در شرکت های مورد مطالعه و میزان تجدید ارائه اقلام صورت های مالی، رابطه منفی معناداری وجود دارد.

لینک و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۶) در پژوهش خود نشان دادند که نوع مؤسسه حسابرسی می تواند بر تغییر ارقام حسابداری سال های گذشته مؤثر باشد.

استانلی و دیزورت^{۱۶} (۲۰۰۷) پژوهشی با موضوع بررسی رابطه چرخش حسابرسان و تجدید ارائه سود در ۳۸۲ شرکت کشور فنلاند، طی دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۴ انجام دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این بود که رابطه منفی و معناداری بین چرخش حسابرسان و میزان ارائه مجدد سود حسابداری وجود دارد.

عبدالله و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۰) در پژوهشی که در کشور مالزی انجام دادند، به بررسی ماهیت تجدید ارائه در صورت های مالی شرکت های بورس کوالالامپور پرداخته اند و تأثیر مؤلفه های حاکمیت شرکتی را بر آنها مورد مطالعه قرار

¹¹ Jackson et al

¹² Bowlin et al

¹³ Raghunandan et al

¹⁴ Srinivasan et al

¹⁵ Linck et al

¹⁶ Stanley and DeZoort

¹⁷ Abdullah et al

دادند. آنها دریافتند که بیشترین دلیل دستکاری ارقام، برای دستیابی به سطح معینی از سود بوده است و میان استقلال هیئت مدیره، مالکیت مدیریت و دوگانگی وظیفه مدیر عامل با ارائه مجدد صورت های مالی، رابطه معناداری وجود ندارد.

هنس و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین استقلال حسابرس با میزان تجدید ارائه ارقام صورت های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها ارتباط مستقیم و معنادار بین شهرت و اعتبار حسابرس با میزان تجدید ارائه ارقام صورت های مالی را تأیید کرد. علاوه بر این آنها دریافتند که اگر حسابرس دارای اعتبار و شهرت بالایی باشد، عمده تجدید ارائه ها از نوع اصلاح اشتباه های سال قبل است و از انواع تقلب ها نیست.

لوبو و ژائو^{۱۹} (۲۰۱۳) رابطه بین مشخصات حسابرس با میزان تجدید ارائه صورت های مالی از نوع اشتباه های اصلاح شده را بررسی کردند و دریافتند که رابطه ای منفی بین میزان دستمزد حسابرس با میزان اصلاح اشتباهات وجود دارد.

دیویس و سو^{۲۰} (۲۰۰۲) متوجهی رابطه ای مثبت بین تداوم انتخاب حسابرس و میزان اقلام تعهدی اختیاری و رابطه ای منفی بین تداوم انتخاب حسابرس و خطا در سود پیش بینی شده توسط تحلیل گران شدند. این نتایج نشان می دهد بر اثر تداوم انتخاب حسابرس، کیفیت حسابرسی کاهش یافته و مدیریت انعطاف پذیری بیش تری از سوی حسابرس، برای گزارش گری کسب می کند و قادر خواهد بود به سود پیش بینی شده دست یابد.

روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع کاربردی است و داده های آن با استفاده از رویکرد گذشته نگر (از طریق اطلاعات گذشته) مورد مطالعه قرار خواهد گرفت. روش گردآوری اطلاعات از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی بوده و هدف اصلی آن تعیین وجود نوع رابطه (معنادار بودن یا نبودن) بین متغیرهای مورد آزمون است.

قلمرو مکانی تحقیق حاضر شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار می باشند. انتخاب شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به عنوان قلمرو مکانی به این دلیل است که اطلاعات مالی این شرکت ها حسابرسی شده و دارای قابلیت اتکای بالاتری بوده و به جهت رعایت ضوابط یکسان، داده های همگن تری خواهند داشت. قلمرو زمانی تحقیق حاضر از ابتدای سال ۱۳۸۷ تا پایان سال ۱۳۹۶ می باشد. قلمرو موضوعی پژوهش، از میان عوامل موثر بر تغییر حسابرسان مستقل، در این تحقیق تاثیر نوع تجدید ارائه صورت های مالی بر تغییر حسابرسان مستقل با تاکید بر کیفیت حسابرسی بررسی می شود. با توجه به قلمرو مکانی و زمانی، جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار می باشند.

نمونه آماری

کلیه شرکت های عضو جامعه آماری که دارای شرایط ذیل بوده اند به عنوان نمونه انتخاب گردیده اند:

۱. از ابتدای سال ۱۳۸۷ جزو شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران باشند.
۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد. علت ایجاد این محدودیت این است که در محاسبه متغیرها تا حد امکان دوره های زمانی مشابه باشند و شرایط و عوامل فصلی در انتخاب عوامل و متغیرها اثرگذار نباشد.

¹⁸ Hennes et al

¹⁹ Lobo & Zhao

²⁰ Davis & Soo

۳. شرکت های مورد نظر حتما ارائه مجدد صورتهای مالی داشته باشند.

۴. وقفه معاملاتی حداکثر ۶ ماه سهام شرکتهای نمونه داشته باشند.

۵. جزء صنایع بانکی، بیمه و بازنشستگی، واسطه گری مالی، سرمایه گذاری و شرکت های هلدینگ و لیزینگ نباشند

نحوه غربالگری نمونه تحقیق به صورت زیر است:

چگونگی پراکندگی شرکت های نمونه در سطح صنایع مختلف در جدول زیر آمده است فهرست اسامی شرکت های نمونه در پیوست یک ارائه شده است.

جدول شماره ۱ چگونگی پراکندگی شرکت های نمونه در سطح صنایع مختلف

درصد مشاهدات نسبت به کل شرکت های موجود در		فراوانی مشاهدات در		صنعت
		جامعه	نمونه	
جامعه	نمونه	جامعه	نمونه	صنعت: ابزار پزشکی
٪۰	٪۱	۱	۱	صنعت: استخراج نفت بجز کشف
٪۰	٪۱	۱	۱	صنعت: حمل و نقل انبارداری و ارتباطات
٪۲	٪۱	۵	۲	صنعت: خودرو و قطعات
٪۱۲	٪۱۲	۳۱	۱۹	صنعت: دستگاههای برقی
٪۳	٪۳	۸	۵	صنعت: رایانه
٪۲	٪۲	۵	۳	صنعت: سایر معادن
٪۰	٪۱	۱	۱	صنعت: سیمان آهک گچ
٪۱۲	٪۹	۳۱	۱۴	صنعت: شیمیایی
٪۱۰	٪۹	۲۷	۱۵	صنعت: غذایی بجز قند و شکر
٪۸	٪۷	۲۰	۱۱	صنعت: فرآورده های نفتی
٪۳	٪۲	۷	۳	صنعت: فلزات اساسی
٪۷	٪۷	۱۹	۱۱	صنعت: فنی و مهندسی
٪۱	٪۱	۲	۱	صنعت: قند و شکر
٪۵	٪۱	۱۲	۱	صنعت: کاشی و سرامیک
٪۴	٪۴	۱۰	۶	صنعت: کانی فلزی
٪۳	٪۴	۹	۶	صنعت: کانی غیر فلزی
٪۴	٪۷	۱۱	۱۱	صنعت: لاستیک و پلاستیک
٪۳	٪۴	۷	۶	صنعت: ماشین آلات و تجهیزات
٪۴	٪۶	۱۱	۱۰	صنعت: محصولات چوبی
٪۰	٪۱	۱	۱	

صنعت		فراوانی مشاهدات در		درصد مشاهدات نسبت به کل شرکت های موجود در	
		نمونه	جامعه	نمونه	جامعه
صنعت: محصولات فلزی		۶	۶	۴٪	۲٪
صنعت: محصولات کاغذی		۲	۲	۱٪	۱٪
صنعت: منسوجات		۳	۳	۲٪	۱٪
صنعت: مواد دارویی		۱۸	۲۷	۱۱٪	۱۰٪
صنعت: وسایل ارتباطی		۲	۲	۱٪	۱٪
جمع		۱۵۹	۲۵۹	۱۰۰٪	۱۰۰٪

نسبت تعداد صنایع موجود در تحقیق به کل صنایع بازار ۶۷٪

نسبت تعداد شرکت های موجود در نمونه به شرکت های صنایع موجود در تحقیق ۶۱٪

نسبت تعداد شرکت های موجود در نمونه به کل شرکت های بازار ۷۴٪

متغیرهای مدل های فوق بصورت زیر تعریف می شوند:

جدول شماره ۲ متغیر های پژوهش

ردیف	نام متغیر	علامت اختصاری	نوع متغیر	شیوه محاسبه
۱	تغییر حسابرسان مستقل	Resign	وابسته	اگر حسابرس عوض شده باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر
۲	تجدید ارائه صورت های مالی	Rest	مستقل	چنانچه تعدیلات سنواتی به میزان بیش از دو درصد سود شرکت باشد معادل یک در غیر این صورت صفر است. (حیدری، ۹۳)
۳	سنوات حسابرسی	TEN	کنترلی	تعداد سال هائی که شرکت توسط موسسه حسابرسی رسیدگی می شود
۴	تخصص حسابرس در صنعت	Spau	کنترلی	از طریق اولویت بندی به روش Topsis
۵	اندازه شرکت	SIZE	کنترلی	لگاریتم جمع داراییها
۶	زیان دهی	LOSS	کنترلی	یک متغیر مجازی است، هنگامی که $ROA < 0$ برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است.
۷	اهرم مالی جمع بدهی ها	LEV TD TA	کنترلی	$LEV = \frac{TD}{TA}$

ردیف	نام متغیر	علامت اختصاری	نوع متغیر	شیوه محاسبه
	جمع دارائی ها			جمع بدهی های گزارش شده در ترازنامه جمع دارائیه‌ها های گزارش شده در ترازنامه
۸	بازده دارایی ها	ROA	کنترلی	$ROA = \frac{OI + D}{ATA}$ که در رابطه فوق OI بیانگر سود عملیاتی گزارش شده در صورت سود و زیان D بیانگر هزینه استهلاک دارائیه‌های ثابت گزارش شده در جدول دارائی ثابت ATA بیانگر دارائیه‌های اول دوره به علاوه دارائیه‌های پایان دوره تقسیم بر دو (گرت ۲۰۱۳)
۹	رشد بازده دارائیه‌ها	GROA	کنترلی	$GROA = \frac{ROA_t - ROA_{(t-1)}}{ROA_{(t-1)}}$
۱۰	رشد فروش	SG	کنترلی	$SG = \frac{(S_t - S_{t-1})}{S_{t-1}}$
۱۱	بازده	Ret	کنترلی	$Ret = \frac{(1 + \alpha + \beta) + P_t + D - (P_{t-1} + C\alpha)}{P_{t-1} - C\alpha}$ C=۱۰۰۰ ریال
۱۲	نوسان پذیری بازده	VOL	کنترلی	$Vol \begin{cases} X = Ret \\ SD(Ret) = SD(X) = \sqrt{\frac{\sum (X_i - \bar{X})^2}{n}} \end{cases}$
۱۳	اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی	DREFF	مستقل	اگر ارائه مجدد صورت های مالی ناشی از بدهکار شدن تعدیلات سنواتی باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر
۱۴	اثر بستانکار در تعدیلات سنوات	CREFF	مستقل	اگر ارائه مجدد صورت های مالی ناشی از بستانکار شدن تعدیلات سنواتی باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر
۱۵	کیفیت حسابرسان جانشین	SMALLER	وابسته	اگر کیفیت کار حسابرسان از رتبه کیفی بالاتر به پائین تر جابجا شود در هر سال عدد یک، در غیر اینصورت عدد صفر (از رتبه بندی کیفی جامعه حسابداران رسمی استفاده می شود) (آقایی، اعتمادی، رستمی ۹۲)

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

در این بخش ابتدا شاخص های آمار توصیفی که شامل شاخص های مرکزی (ماکزیمم، مینیمم، میانگین) و شاخص های پراکندگی شامل واریانس و انحراف معیار و شاخص های چولگی و کشیدگی هستند، مورد بحث و بررسی قرار می گیرد.

میانگین اصلی ترین و مورد استفاده ترین شاخص مرکزی است. مقدار میانگین دقیقا در نقطه تعادل و مرکز ثقل داده ها قرار می گیرد. متغیرهایی دارای کیفیت مناسب می باشند که بین میانگین و میانه آن ها اختلاف چندانی وجود نداشته باشند.

میانگین سنوات حسابرسی در شرکت های نمونه ۲,۴۵ سال می باشد و میانه آن ۲ سال می باشد. بالاترین سطح میزان سنوات حسابرسی به شرکت های البرز داو، دارو لقمان و کمک فز ایندامین می باشد که حسابررس در آن ۹ سال حسابرسی نموده و کمترین میزان سنوات حسابرسی مربوط به برخی از شرکت هاست که حسابررس در آن اولین سال رسیدگی می باشد. میانگین تخصص حسابررس نیز دارای میانگینی در حدود ۱۹,۶۶ واحد می باشد که بالاترین آن مربوط به شرکت باما و کمترین آن مربوط به شرکت هایی همچون پتروشیمی اصفهان و دارو اکسیر با یک واحد امتیاز می باشد. میانگین لگاریتم اندازه شرکت ها ۱۳/۵۳ می باشد. بالاترین سطح اندازه شرکت ها مربوط به شرکت فولاد مبارکه اصفهان در سال ۹۱ و کمترین آن مربوط به شرکت معادن بافق در سال ۹۰ می باشد. میانگین اهرم مالی تقریبا ۰/۶۳ می باشد. این به این معناست در حدود ۶۳ درصد از کل ارزش دفتری دارایی های شرکت از طریق تامین مالی بلند مدت و بدهی های بلند مدت تامین شده است. بالاترین میزان اهرم مالی مربوط به شرکت معادن بافق در سال ۹۰ می باشد و کمترین میزان اهرم مالی مربوط به شرکت باما در سال ۹۲ می باشد که دارای اهرم مالی در حدود ۱۴,۵ درصد می باشد. میانگین بازده دارایی های شرکت های نمونه تقریبا ۱۴/۱۰ درصد می باشد. بالاترین سطح بازده دارایی های شرکت های نمونه مربوط به شرکت لاستیک سهند در سال ۹۲ و کمترین آن مربوط به شرکت سایا در سال ۹۱ می باشد. میانگین رشد بازده دارایی های شرکت های نمونه تقریبا ۱/۵- درصد می باشد. بالاترین سطح رشد بازده دارایی های شرکت های نمونه مربوط به شرکت لاستیک سهند در سال ۹۲ و کمترین آن مربوط به شرکت فنساز خاور در سال ۹۵ می باشد. میانگین بازده شرکت ها ۲۶/۹۸ درصد می باشد. بالاترین سطح از بازده مربوط به شرکت صنعتی بارز در سال در سال مالی ۹۲ و کمترین آن مربوط به سال مالی ۹۴ و مربوط به شرکت شیشه قزوین می باشد. میانگین رشد فروش ۰/۲۰۵ می باشد یعنی شرکت ها به طور میانگین نسبت به سال مالی قبل در حدود ۲۰ درصد افزایش فروش داشته اند. بالاترین رشد فروش مربوط به شرکت گل گهر در سال ۹۵ می باشد در حالی که کمترین رشد فروش مربوط به شرکت مخابراتی ایران در سال ۹۰ می باشد که دارای رشد منفی معادل ۶۱ درصد می باشد.

جدول شماره ۳ شاخص آماری متغیرهای وابسته و مستقل

نام متغیر	سنوات حسابرسی	تخصص حسابرس	اندازه شرکت	اهرم مالی	بازده دارایی ها	رشد بازده دارائیهها	رشد فروش	بازده	نوسان پذیری بازده
نماد	TEN	Spec	Size	Lev	ROA	GROA	SG	RET	Vol
میانگین	۲,۴۵۱۲	۱۹,۶۶۸۲	۳,۵۳۴۴	۰,۶۲۴۱	۰,۱۴۱۰	(۰,۰۱۵۴)	۰,۲۰۵۹	۲۶,۹۸۴۸	۱,۸۶۸۲
میانه	۲,۰۰۰۰	۱۵,۰۰۰۰	۱۳,۳۸۷۲	۰,۶۴۵۶	۰,۱۱۰۸	(۰,۰۴۸۸)	۰,۱۷۹۸	۱۶,۷۲۷۳	۱,۶۵۹۳
ماکزیمم	۹,۰۰۰۰	۷,۰۰۰۰	۸,۵۴۹۷	۰,۹۹۹۷	۰,۶۰۴۴	۲,۸۳۱۶	۱,۲۷۹۸	۱۷۳,۰۶۷۲	۶,۸۵۰۶
مینیمم	۱,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۱۰,۶۸۳۷	۰,۱۴۵۲	(۰,۱۱۲۳)	(۲,۲۹۹۰)	(۰,۶۱۲۰)	(۷۹,۲۷۴۱)	۰,۱۷۷۹
انحراف معیار	۱,۵۲۰۱	۱۸,۸۴۴۳	۱,۴۴۷۰	۰,۱۷۵۳	۰,۱۲۸۴	۰,۶۹۵۶	۰,۲۸۶۳	۴۹,۵۴۷۸	۱,۱۴۶۰
چولگی	۰,۶۷۲۰	۰,۸۴۰۱	۰,۹۰۴۵	(۰,۵۳۲۷)	۰,۶۴۹۳	۰,۶۶۵۸	۰,۴۴۴۰	۰,۷۵۶۲	۰,۷۱۸۵
کشیدگی	۶,۳۲۲۴	۲,۵۷۸۷	۴,۰۷۲۵	۲,۹۳۵۰	۴,۳۳۸۷	۶,۴۲۱۹	۳,۹۹۱۲	۳,۳۶۵۱	۷,۳۲۸۸

آزمون فرضیات

فرضیه اول: تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتها بر تغییر حسابرسان مستقل تاثیر مثبت و معناداری دارد.

برای بررسی فرضیه فوق از مدل ذیل استفاده شده است که نتایج آزمون رگرسیون در جدول ذیل به صورت خلاصه ذکر شده است. در مدل فوق سطح معناداری آماره LR برابر با ۰ است. چون این مقادیر کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود. یعنی مدل معنی داری وجود و بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه ای از نوع لجستیک برقرار است. در فرضیه اول به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتها بر تغییر حسابرسان مستقل تاثیر مثبت و معناداری دارد یا خیر؟ نتایج آزمون رگرسیون بیانگر این است که ضریب ارائه مجدد صورتهای مالی (Rest) در مدل مثبت می باشد یعنی تجدید ارائه صورتهای مالی منجر به افزایش احتمال تغییر حسابرس می گردد. این ارتباط از لحاظ آماری معنادار می باشد زیرا اولاً مقدار قدرمطلق آماره Z به دست آمده در این متغیر بزرگتر از مقدار متناظر آن در جدول ($\alpha Z = 0,975 = 1/96$) بوده و همچنین P.Value محاسبه شده متناظر آن نیز در این متغیر کمتر از ۵ درصد است.

جدول شماره ۴ آزمون فرضیه اول

$Resign_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 Rest_{i,t} + \beta_2 Ten_{i,t} + \beta_3 Spec_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 GROA_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} Ret_{i,t-1} + \beta_{11} Vol_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					مدل
نتیجه گیری	مقادیر P-Value	مقادیر آماره Z	انحراف معیار	ضریب	متغیر مستقل
عدم معناداری	۰,۳۲۰۲	(۰,۹۹۴۱)	۰,۸۹۸۷	(۰,۸۹۳۴)	ضریب ثابت
معنادار	*۰,۰۳۱۳	۲,۱۵۲۹	۰,۲۰۵۷	۰,۱۱۱۱	Rest
عدم معناداری	۰,۰۵۶۷	۱,۹۰۵۶	۰,۴۲۶۲	۰,۱۱۰۱	Ten
معنادار	*۰,۰۳۰۴	۲,۱۶۵۰	۰,۰۰۴۳	۰,۰۰۹۳	Spec
معنادار	*۰,۰۳۸۰	۲,۰۷۴۷	۰,۰۵۸۷	۰,۰۲۱۰	Size
عدم معناداری	۰,۱۲۸۲	۱,۵۲۱۱	۰,۴۸۵۸	۰,۷۳۹۰	Loss
عدم معناداری	۰,۴۸۲۸	(۰,۷۰۱۸)	۰,۵۶۴۰	(۰,۳۹۵۸)	Lev
عدم معناداری	۰,۶۱۷۶	۰,۴۹۹۲	۰,۸۴۷۰	۰,۴۲۲۸	ROA
عدم معناداری	۰,۴۵۹۴	۰,۷۳۹۹	۰,۱۳۵۸	۰,۱۰۰۴	GROA
عدم معناداری	۰,۷۶۹۵	(۰,۲۹۳۱)	۰,۳۴۱۰	(۰,۰۹۹۹)	SG
عدم معناداری	۰,۹۱۸۰	۰,۱۰۲۹	۰,۰۰۲۱	۰,۰۰۰۲	Ret
عدم معناداری	۰,۱۲۸۵	(۱,۵۲۰۰)	۰,۰۸۹۵	(۰,۱۳۶۰)	Vol
*۰,۰۰۰۰۲۲	سطح معناداری آماره LR		(۱۶۴,۱۶۲۴)	Likelihood Ratio	
*۱۴,۹۸۵۲	آماره هاسمر- لیشو		۰,۱۳۴۴	McFadden R squared	
*۰,۰۵۹۴	آماره هاسمر- لیشو (p-value)		*۳۳,۴۵۴۹۰	LR statistic	

صورت‌های مالی شرکتها بر تغییر حساب‌برسان مستقل تاثیر مثبت دارد از لحاظ آماری مورد تایید قرار می گیرد. شدت رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از طریق R^2 مک فادن محاسبه می شود که مقدار آن تقریباً برابر ۱۳/۴ درصد است یعنی اینکه تقریباً بیش از ۱۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته (تغییر حساب‌برسان مستقل) به وسیله متغیرهای توضیحی مدل توضیح داده می شود که بر وجود رابطه ای ضعیف بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته دلالت دارد. سطح معناداری شاخص نیکویی برازش هاسمر- لیشو بیانگر این است که الگوی رگرسیون از توان توضیح دهندگی نسبتاً خوبی برخوردار است زیرا مقادیر P-Value آن بیش از ۵ درصد است.

- **فرضیه دوم:** بین میزان تغییرات حساب‌برسان مستقل زمانی که تجدید ارائه صورت‌های مالی دارای اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی است نسبت زمانی که دارای اثر بستانکار است معنادارتر است.
- برای بررسی فرضیه فوق از مدل ذیل استفاده شده است که نتایج آزمون رگرسیون در جدول ذیل به صورت خلاصه ذکر شده است:

جدول شماره ۵ آزمون فرضیه دوم

$MResign_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 DREFF_{i,t} + \beta_2 Ten_{i,t} + \beta_3 Spec_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 GROA_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} Ret_{i,t-1} + \beta_{11} Vol_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					مدل
متغیر مستقل	ضریب	انحراف معیار	مقادیر آماره Z	مقادیر P-Value	نتیجه گیری
ضریب ثابت	۱,۲۳۳۴	۰,۷۷۹۳	۱,۵۸۲۸	۰,۱۱۳۵	عدم معناداری
<i>DREFF</i>	۰,۰۹۵۳	۰,۱۸۷۸	۰,۵۰۷۱	۰,۶۱۲۱	عدم معناداری
<i>Ten</i>	۰,۲۳۵۵	۰,۰۴۸۳	۴,۸۷۵۶	*۰,۰۰۰۰	معنادار
<i>Spec</i>	۰,۰۰۶۵	۰,۰۰۳۹	۱,۶۶۰۵	۰,۰۹۶۸	عدم معناداری
<i>Size</i>	۰,۰۶۴۵	۰,۰۵۰۱	۱,۲۸۷۰	۰,۱۹۸۱	عدم معناداری
<i>Loss</i>	۰,۴۵۴۳	۰,۴۵۷۷	۰,۹۹۲۴	۰,۳۲۱۰	عدم معناداری
<i>Lev</i>	(۰,۵۱۸۲)	۰,۵۰۰۲	(۱,۰۳۶۰)	۰,۳۰۰۲	عدم معناداری
<i>ROA</i>	۰,۴۱۶۶	۰,۷۸۱۵	۰,۵۳۳۲	۰,۵۹۳۹	عدم معناداری
<i>GROA</i>	(۰,۰۶۷۸)	۰,۱۱۸۹	(۰,۵۶۹۶)	۰,۵۶۸۹	عدم معناداری
<i>SG</i>	۰,۰۶۲۹	۰,۲۹۸۸	۰,۲۱۰۶	۰,۸۳۳۲	عدم معناداری
<i>Ret</i>	(۰,۰۰۲۲)	۰,۰۰۱۸	(۱,۱۹۵۷)	۰,۲۳۱۸	عدم معناداری
<i>Vol</i>	۰,۱۵۶۱	۰,۰۷۳۷	۲,۱۱۷۰	*۰,۰۳۴۳	معنادار
Likelihood Ratio		(۲۲۲,۰۱۱۹)	سطح معناداری آماره LR		*۰,۰۰۰۲۲۴
McFadden R squared		۰,۰۷۳۶	آماره هاسمر - لیشو		*۱۲,۱۶۳۳
LR statistic		*۳۵,۲۶۰۴۰	آماره هاسمر - لیشو (p-value)		*۰,۱۴۴۱

در مدل فوق سطح معناداری آماره LR برابر با ۰ است. چون این مقادیر کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود. یعنی مدل معنی داری وجود و بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه ای از نوع لجستیک برقرار است. در فرضیه دوم به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا بین میزان تغییرات حسابرسان مستقل زمانی که تجدید ارائه صورتهای مالی دارای اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی است نسبت زمانی که دارای اثر بستانکار است معنادارتر است یا خیر؟. نتایج آزمون رگرسیون بیانگر این است که ضریب ارائه مجدد صورتهای مالی شرکتها با اثر بدهکار (*DREFF*) در مدل مثبت می باشد یعنی ارائه مجدد صورتهای مالی با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی منجر به افزایش احتمال تغییر حسابرسان می گردد. اما؛ این ارتباط به قدری ضعیف است که از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته نمی شود زیرا اولاً مقدار قدرمطلق آماره Z به دست آمده در این متغیر کوچکتر از مقدار متناظر آن در جدول ($\alpha Z_{0.975}=1/96$) بوده و همچنین *P. Value* محاسبه شده متناظر آن نیز در این متغیر بیش از ۵ درصد است. لذا این ادعا که ارائه مجدد صورتهای مالی شرکتها با اثر بدهکار بر تغییر حسابرسان مستقل تاثیر مثبت دارد از لحاظ آماری مورد تایید قرار نمی گیرد. شدت رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از طریق R^2 مک فادن محاسبه می

شود که مقدار آن تقریباً برابر ۷/۳ درصد است یعنی اینکه تقریباً بیش از ۷ درصد از تغییرات واریانس متغیر وابسته (تغییر حسابربان مستقل) به وسیله متغیرهای توضیحی مدل توضیح داده می شود که بر وجود رابطه ای ضعیف بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته دلالت دارد. سطح معناداری شاخص نیکویی برازش هاسمر- لیشو بیانگر این است که الگوی رگرسیون از توان توضیح دهندگی نسبتاً خوبی برخوردار است زیرا مقادیر P-Value آن بیش از ۵ درصد است.

فرضیه سوم: تجدید ارائه صورتهای مالی در شرکتهای که توسط موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی میشوند کمتر است.

برای بررسی فرضیه فوق از مدل ذیل استفاده شده است که نتایج آزمون رگرسیون در جدول ذیل به صورت خلاصه ذکر شده است:

جدول شماره ۶ آزمون فرضیه سوم

مدل					متغیر مستقل
$SMALLER_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 Rest_{i,t} + \beta_2 Ten_{i,t} + \beta_3 Spec_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 GROA_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} Ret_{i,t-1} + \beta_{11} Vol_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
نتیجه گیری	مقادیر P-Value	مقادیر آماره Z	انحراف معیار	ضریب	
عدم معناداری	۰,۱۲۹۸	(۱,۵۱۵۱)	۱,۱۵۲۲	(۱,۷۴۵۷)	ضریب ثابت
معنادار	*۰,۰۲۹۵	(۲,۱۷۷۲)	۰,۲۳۹۱	(۰,۵۲۰۵)	<i>Rest</i>
عدم معناداری	۰,۲۸۲۳	۱,۰۷۵۱	۰,۴۱۳۸	۰,۴۴۴۹	<i>Ten</i>
معنادار	*۰,۰۰۰۰	۴,۴۷۶۶	۰,۰۰۵۲	۰,۰۲۳۴	<i>Spec</i>
عدم معناداری	۰,۷۷۴۶	۰,۲۸۶۳	۰,۰۷۶۴	۰,۰۲۱۹	<i>Size</i>
عدم معناداری	۰,۶۴۴۲	(۰,۴۶۱۸)	۰,۶۹۲۸	(۰,۳۲۰۰)	<i>Loss</i>
عدم معناداری	۰,۸۴۸۱	۰,۱۹۱۶	۰,۷۳۴۳	۰,۱۴۰۷	<i>Lev</i>
عدم معناداری	۰,۸۴۱۷	۰,۱۹۹۷	۱,۰۶۹۳	۰,۲۱۳۶	<i>ROA</i>
عدم معناداری	۰,۲۴۳۵	(۱,۱۶۶۲)	۰,۱۸۷۱	(۰,۲۱۸۲)	<i>GROA</i>
عدم معناداری	۰,۸۰۰۶	۰,۲۵۲۶	۰,۴۲۲۸	۰,۱۰۶۸	<i>SG</i>
عدم معناداری	۰,۵۷۱۳	۰,۵۶۶۱	۰,۰۰۲۶	۰,۰۰۱۵	<i>Ret</i>
عدم معناداری	۰,۲۳۳۴	(۱,۱۹۱۷)	۰,۱۱۳۷	(۰,۱۳۵۶)	<i>Vol</i>
*۰,۰۰۰۸۳۲	سطح معناداری آماره LR		(۹۷,۵۳۳۶)	Likelihood Ratio	
*۹,۳۶۹۸	آماره هاسمر- لیشو		۰,۱۳۳۶	McFadden R squared	
*۰,۳۱۲۱	آماره هاسمر- لیشو (p-value)		*۳۰,۰۷۸۰۸	LR statistic	

در مدل فوق سطح معناداری آماره LR برابر با ۰ است. چون این مقادیر کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود. یعنی مدل معنی داری وجود و بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه ای از نوع لجستیک

برقرار است. در فرضیه سوم به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا بین تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتهای که توسط موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی میشوند کمتر است یا خیر؟. نتایج آزمون رگرسیون بیانگر این است که ضریب ارائه مجدد صورتهای مالی (*Rest*) در مدل منفی می باشد یعنی تجدید ارائه صورتهای مالی با کیفیت حسابرسی موسسات جانشین رابطه ای عکس دارد. این ارتباط از لحاظ آماری معنادار می باشد زیرا اولاً مقدار قدرمطلق آماره Z به دست آمده در این متغیر بزرگتر از مقدار متناظر آن در جدول ($Z_{0.975}=1/96$) بوده و همچنین $P. Value$ محاسبه شده متناظر آن نیز در این متغیر کمتر از ۵ درصد است. لذا این ادعا که بین تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتهایی که توسط موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی میشوند رابطه منفی و معناداری وجود دارد شدت رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از طریق R^2 مک فادن محاسبه می شود که مقدار آن تقریباً برابر ۱۳/۳ درصد است یعنی اینکه تقریباً بیش از ۱۳ درصد از تغییرات واریانس متغیر وابسته (کیفیت وابسته ی موسسات حسابرسی) به وسیله متغیرهای توضیحی مدل توضیح داده می شود که بر وجود رابطه ای ضعیف بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته دلالت دارد. سطح معناداری شاخص نیکویی برازش هاسمر- لیشو بیانگر این است که الگوی رگرسیون از توان توضیح دهنده گی نسبتاً خوبی برخوردار است زیرا مقادیر $P-Value$ آن بیش از ۵ درصد است.

فرضیه چهارم: بین تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتها با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی نسبت به اثر بستانکار، بر تغییر حسابرسان مستقل به حسابرسان مستقل با کیفیت تر تاثیر معنادارتر بیشتری وجود دارد.

برای بررسی فرضیه فوق از مدل ذیل استفاده شده است که نتایج آزمون رگرسیون در جدول ذیل به صورت خلاصه ذکر شده است:

$SMALLER_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 DREFF_{i,t} + \beta_2 Ten_{i,t} + \beta_3 Spec_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 GROA_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} Ret_{i,t-1} + \beta_{11} Vol_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					مدل
نتیجه گیری	مقادیر P-Value	مقادیر آماره Z	انحراف معیار	ضریب	متغیر مستقل
عدم معناداری	۰,۱۰۱۰	(۱,۶۴۰۱)	۱,۱۳۳۶	(۱,۸۵۹۲)	ضریب ثابت
معنادار	*۰,۰۰۰۰	(۳,۵۷۴۵)	۰,۲۴۶۹	(۰,۳۸۸۷)	<i>DREFF</i>
عدم معناداری	۰,۹۶۱۹	۰,۰۴۷۸	۰,۱۷۵۱	۰,۰۰۸۴	<i>Ten</i>
معنادار	*۰,۰۰۰۰	۴,۴۶۷۴	۰,۰۰۵۲	۰,۰۲۳۳	<i>Spec</i>
عدم معناداری	۰,۶۱۵۸	۰,۵۰۱۹	۰,۰۷۴۹	۰,۰۳۷۶	<i>Size</i>
عدم معناداری	۰,۶۷۰۶	(۰,۴۲۵۳)	۰,۷۴۴۷	(۰,۳۱۶۸)	<i>Loss</i>
عدم معناداری	۰,۹۰۰۸	(۰,۱۲۴۷)	۰,۷۰۸۹	(۰,۰۸۸۴)	<i>Lev</i>
عدم معناداری	۰,۸۸۳۵	۰,۱۴۶۶	۱,۰۷۳۷	۰,۱۵۷۴	<i>ROA</i>
عدم معناداری	۰,۳۰۰۵	(۱,۰۳۵۴)	۰,۱۸۲۹	(۰,۱۸۹۴)	<i>GROA</i>
عدم معناداری	۰,۹۵۹۹	۰,۰۵۰۲	۰,۴۲۴۸	۰,۰۲۱۳	<i>SG</i>
عدم معناداری	۰,۵۰۵۸	۰,۶۶۵۵	۰,۰۰۲۶	۰,۰۰۱۷	<i>Ret</i>

عدم معناداری	۰,۱۹۶۱	(۱,۲۹۲۷)	۰,۱۱۴۲	(۰,۱۴۷۶)	Vol
*۰,۰۰۱۹۱۷	سطح معناداری آماره LR		(۹۸,۶۵۴۵)	Likelihood Ratio	
*۸,۷۸۴۰	آماره هاسمر- لیشو		۰,۱۲۳۶	McFadden R squared	
*۰,۳۶۰۸	آماره هاسمر- لیشو (p-value)		*۲۷,۸۳۶۲۷	LR statistic	

در مدل فوق سطح معناداری آماره LR برابر با ۰ است. چون این مقادیر کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. یعنی مدل معنی داری وجود و بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه ای از نوع لجستیک برقرار است. در فرضیه ششم به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا بین تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتها با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی نسبت به اثر بستانکار، بر تغییر حسابر س مستقل به حسابر س مستقل با کیفیت تر تاثیر معنادار تر بیشتری وجود دارد یا خیر؟. نتایج آزمون رگرسیون بیانگر این است که ضریب تجدید ارائه صورتهای مالی با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی ($DREFF$) در مدل منفی می باشد یعنی تجدید ارائه صورتهای مالی با کیفیت حسابر سی موسسات جانشین رابطه ای عکس دارد. این ارتباط از لحاظ آماری معنادار می باشد زیرا اولاً مقدار قدرمطلق آماره Z به دست آمده در این متغیر بزرگتر از مقدار متناظر آن در جدول ($Z_{\alpha=0.975}=1/96$) بوده و همچنین $P.Value$ محاسبه شده متناظر آن نیز در این متغیر کمتر از ۵ درصد است. لذا این ادعا که بین ارائه مجدد صورتهای مالی شرکتها با اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی نسبت به اثر بستانکار با کیفیت حسابر سی موسسات جانشین رابطه منفی و معناداری وجود دارد شدت رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از طریق R^2 مک فادن محاسبه می شود که مقدار آن تقریباً برابر ۱۳/۳ درصد است یعنی اینکه تقریباً بیش از ۱۳ درصد از تغییرات واریانس متغیر وابسته (کیفیت وابسته) موسسات جانشین) به وسیله متغیرهای توضیحی مدل توضیح داده می شود که بر وجود رابطه ای ضعیف بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته دلالت دارد. سطح معناداری شاخص نیکویی برازش هاسمر- لیشو بیانگر این است که الگوی رگرسیون از توان توضیح دهندگی نسبتاً خوبی برخوردار است زیرا مقادیر $P-Value$ آن بیش از ۵ درصد است.

بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از تحلیل فرضیات نشان می‌دهد که بین نوع تجدید ارائه در صورتهای مالی و تغییر حسابر سان ارتباط وجود دارد اما این ارتباط برای تجدید ارائه در صورتهای مالی که دارای اثر بستانکار بر تعدیلات سنواتی است بدون معنی و برای ارائه مجددهایی که دارای اثر بدهکار بر تعدیلات سنواتی است معنی دار است. از این رو فرضیه یک تایید می‌شود. همچنین نتایج نشان می‌دهد که تجدید ارائه بطور کل و تجدید ارائه های دارای اثر بدهکار و بستانکار در تعدیلات سنواتی بر تغییر حسابر سان تاثیر معنی داری ندارد و فرضیات دوم رد می‌شود. از طرف دیگر نتایج نهایی نیز نشان می‌دهد که تجدید ارائه بر کیفیت حسابر سی موسسات حسابر سی جانشین (با کیفیت تر) تاثیر گذاری معنی داری دارد این تاثیر گذاری ها برای تجدید ارائه های دارای اثر بدهکار در تعدیلات سنواتی معنی دار تر از تجدید ارائه های دارای اثر بستانکار در تعدیلات سنواتی است، برای همین فرضیات سوم قبول میشود.

منابع و مأخذ

۱. احمدپور، احمد. کاشانی پور، محمد و شجاعی، محمدرضا. (۱۳۸۹). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتي و کیفیت حسابر سی بر هزینه تامین مالی از طریق بدهی. بررسی های حسابداری و حسابر سی، دوره ۱۷، شماره ۶۲، صص: ۳۲-۱۷.

۲. اعتمادی، حسین، محمدی، رضا و ناظمی اردکانی، محمد. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش های حسابداری مالی، ۱(۱): ۳۲-۱۷.
۳. بادآورندهی، یونس؛ تقی زاده، خسرو. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲(۲): ۴۲-۱۹.
۴. بزرگ اصل، موسی و سروری مهر، مهران. (۱۳۸۵)، ماهیت تعدیلات سنواتی در شرکت ها، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه، دانشکده حسابداری و مدیریت.
۵. بهارمقدم، مهدی و دولت آبادی، محمود. (۱۳۹۱). بررسی مقایسه ای کیفیت سود گزارش شده با سود تجدید ارائه شده. مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۴): ۱۹-۱.
۶. تقی زاده، سمیه. (۱۳۹۲). تأثیر حاکمیت شرکتی روی تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده علوم اقتصادی.
۷. ثقفی، علی و معتمدی فاضل، مجید. (۱۳۹۰). رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری در شرکتهای با امکانات سرمایه گذاری بالا. مجله پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۱۰، صص: ۱-۱۴.
۸. حساس یگانه، یحی. و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۱): ۸۵-۹۸.
۹. حساس یگانه، یحی؛ و باغومیان رافیک. (۱۳۸۴). حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ویژه دی، ۸۶-۴۵.
۱۰. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). دستورالعمل مؤسسه های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران.
۱۱. سجادی، سیدحسین؛ فرازمند، حسن و قربانی، صادق. (۱۳۹۱). "تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی". مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز. دوره ی چهارم، شماره ی اول، صفحه های ۸۱-۱۰۹.
۱۲. عرب مازار یزدی، محمد. مسیح آبادی، ابوالقاسم. و پوریوسف، سید مجید. (۱۳۹۱). سبک شناختی حسابرس، حجم اطلاعات و کیفیت اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۹(۲): ۷۳-۹۶.
۱۳. طاهرخانی، معصومه، (۱۳۸۷)، تعدیلات سنواتی ایران خودرو، دنیای اقتصاد، شاخه بورس اوراق بهادار، ۲۷ تیر ۱۳۸۸.
۱۴. علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهبدیان، ندا. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود." تحقیقات حسابداری، شماره ۳.
۱۵. کردستانی، غلام، رضا. آزاد، علی؛ و کاظمی، مهدی. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه ایران. مجله تحقیقات حسابداری، ۲(۸): ۷۳-۶۲.
۱۶. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۸). "اصول و ضوابط حسابداری و استانداردهای حسابرسی"، استانداردهای حسابداری (استاندارد شماره ۱ تا ۲۹)، نشریه ۱۶۰ سازمان حسابرسی، چاپ پانزدهم.
۱۷. کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۱). استانداردهای حسابداری. تهران: سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰.
۱۸. مجتهدزاده، ویدا و آقایی، وحید. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۸، صص: ۷۶-۵۳.

۱۹. مجتهدزاده، ویدا و بابایی، زهرا. (۱۳۹۱). تاثیر کیفیت حسابرسي مستقل بر مدیریت سود و هزینه سرمایه سهام. پژوهش های تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص: ۹-۲۸.
۲۰. ملکيان، اسفنديار و معین الدین، محمود و کلانتری، انسيه. (۱۳۹۰). رابطه کیفیت حسابرسي مستقل و اختلاف قيمت پیشنهادی خرید و فروش سهام در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسي، دوره ۱۲، شماره ۶۶، صص: ۶۹-۸۰.
۲۱. موسوی، رضا، جباری، حسین؛ و طالب بیدختی، علی. (۱۳۹۱). بررسی ارتباط برخی مکانیزم های حاکمیت شرکت با تجدید ارائه صورتهای مالی، مجموعه مقالات اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان ها، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران.
۲۲. نمازی، محمد و بایزیدی، انور و جبارزاده، کنگرلویی. (۱۳۸۷). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسي و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسي، دوره ۹، شماره ۲۴، صص: ۳۲-۷۳.
۲۳. نونهال نهر، علی. اکبر، جبارزاده کنگرلویی، سعید. و پور کریم، یعقوب. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسي و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی های حسابداری و حسابرسي، ۱۷(۳): ۷۰-۵۵.
۲۴. نویسی، فرشید، عزیز عالی ور و رضا نظری. (۱۳۸۴). "تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات" نشریه ۶۵ سازمان حسابرسي، چاپ هشتم.
۲۵. نیکبخت، محمد. رضا. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران. مجله دانش حسابداری، ۳(۹): ۱۹۴-۱۶۷.
۲۶. عین الدین، محمود؛ حمید ابومحمدي و بابک ده موبد، ۱۳۹۰، شناسایی و رتبه بندی چالش های حسابرسي با استفاده از تکنیک های AHP و TOPSIS، همایش ملی ایده های نو در حسابداری و حسابرسي، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان.
27. Abdullah, S. N., Mohammad Yusof, N. Z., & Mohamad Nor, M. N. (2010). Financial restatement and corporate governance among Malaysian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 25(6): 526-552.
28. 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.
29. Altamuro, J., A. Beatty; & J. Weber. (2005); "The effects of accelerated revenue recognition on earnings management and earnings informativeness: Evidence from the SEC Staff Accounting Bulletin". *The Accounting Review*; 80 (2) No. 101; pp.373-402.
30. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2011). *Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation*. NewYork, NY.
31. Beatty, R. P. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *The Accounting Review*, 64(4), 693-709.
32. Beatty, A., Weber, J., Scott, J. (2007). The Role of Accounting Quality in Reducing Investment Inefficiency in the Presence of Private Information and Direct Monitoring. Working paper, *The Ohio State University*.

33. Bauwhede HV, Marleen Willekens. Evidence on (the lack of) Audit – quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; *European Accounting Review* 2004; 13(3): 501 – 522.
34. Becker, C. L.; DeFond, M. L.; Jambalvo, J. & Subramanyam, K. R. (1998). "The Effect of Audit Quality on Earning Management", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15, 1–24.
35. Bergstresser, D., and Philippon, T. (2006); "CEO incentives and earnings management: evidence from the 1990s". *Journal of Financial Economics*; Vol. 80; pg. 511–529.
36. 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.
37. Bowlin, K., Hobson, J.L., & Piercey, M.D. (2013). *The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality*. Retrieved from http://www.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1914557.
38. Burks, Jeffrey J. (2011). Are investors confused by restatements after Sarbanes-Oxley? *The Accounting Review* 86, 507-539.
39. Burns, N. and S. Kedia. (2006); "The impact of performance-based compensation on misreporting". *Journal of Financial Economics*; Vol. 79; pp.35 -67.
40. Callen, J. & Khan, M. (2013). Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns. *Temporary Accounting Research*, 30(1): 269-295.
41. 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
42. Cameran, M., Prencipe A., & Trombetta M. (2008). Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?. Working Paper, University Bocconi.
43. 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.
44. Caylor, M. (2006); "Strategic revenue recognition around earnings benchmarks". Working paper, Georgia State University.
45. Chambers, D., Payne, J. (2008). Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre-and Post-Sarbanes-Oxley Periods. Working Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.Com, abstract=1136787>.
46. Chenlung, Chin; Hsin-Yi, Chi. (2009); "Reducing Restatements with Increased Industry Expertise". *Contemporary Accounting Research*, Toronto: Vol. 26, Iss. 3; pg. 4.
47. Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong. Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china 2007; 1-17.
48. Davidson R.A. and D. Neu, A Note on Association between Audit Firm Size and Auditor Quality, *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 1993, 479-488.
49. Davis, L. R., & Soo, B. (2002). Auditor tenure, auditor independence and earnings management. Working Paper, Boston College, Boston, MA.
50. Davis, L. R., Soo, B., & Trompeter, G. (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 517-548.
51. De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
52. Defond, M. L., and Jambalvo, J. (1991); "Incidence and circumstances of accounting errors". *Accounting Review*; Vol. 66, pp 643–655.
53. Deltas G, Doogar R. Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms 2004; 1 -10.
54. Dppouch, N., and D.Simunic. 1982. Competition in auditing: An assessment. Fourth Symposium on Auditing Research, University of Illinois.

55. Fallatah, Y. (2006). The Role of Asset Reliability and Auditor Quality in Equity Valuation: A dissertation of the requirements for the degree of Doctor or Philosophy. Florida Atlantic University; Available at UMI Microform.
56. Fairchild, R.J., Crawford, I. & Saqlain, H. (2009). Auditor Tenure, Managerial Fraud,

The effect of the type of renewal of financial statements on the change of independent auditors with an emphasis on audit quality

Alireza Yousefi¹

Mohammadreza Nikbakht²

Mehdi Shabanzadeh³

Abstract

The main purpose of this research is to examine the restatement of financial statements that is caused by different internal and external factors such as changes in accounting procedures and correction of significant errors. (Accounting Standard No. 6). The renewal of financial statements, which is usually to provide better quality financial reports than before the renewal, can be applied by managers and independent auditors in order to provide financial reports free of significant distortions. Therefore, the possibility of re-presentation in the financial statements if it is applied by the management and is caused by the lack of proper quality in the audit reports, may lead to the change of the independent auditor by the management of the company. Accordingly, based on the information related to 159 sample companies in the 10-year period from 1387 to 1396, the researcher seeks to investigate the impact of re-presentation in financial statements on the change and replacement of auditors, taking into account the quality of the audit. The results of the hypothesis analysis show that there is a relationship between the renewal of financial statements and the change of auditors.

Keywords

Renewal of presentation in financial statements, change of auditor, audit quality

1. Senior expert of Takestan Institute of Higher Education and Internal Audit Manager of Cement Company (JSC) Zanzan, Iran.

2. Associate professor and faculty member of Tehran University, Iran.

3. Lecturer at Takestan Institute of Higher Education, Iran.