



بررسی رابطه گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی

هانیه حکمت*، علی رحمانی**، مرضیه روزبان***

چکیده

تجدید ارائه صورت های مالی می تواند قابلیت اتکای صورت های مالی منتشره را در شرایط عدم قطعیت قرار دهد و نمونه ای از پایین بودن کیفیت گزارشگری به حساب می آید، چرا که نشان دهنده وجود مسئله و مشکل در سیستم کنترل داخلی شرکت و نظام حاکمیت شرکنی می باشد. از طرفی حسابرسان ارزش اطلاعات تهیه شده توسط فرآیند حسابداری را تأیید و اشتباهات و تحریفات قابل توجه را گزارش می کنند. در واقع انتظار می رود صورت های مالی تجدید ارائه شده در سال قبل گزارش تعدیل شده دریافت نمایند. بنابراین با توجه به اهمیت گزارش حسابرسان و آثار نامطلوب تجدید ارائه صورت های مالی، هدف این مقاله بررسی رابطه بین بندهای گزارش مشروط حسابرسان و تجدید ارائه صورت های مالی می باشد. بدین منظور نمونه آماری متشکل از ۹۹۸ سال- شرکت برای بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ گردآوری شد. پنج فرضیه طراحی شده از طریق رگرسیون لجستیک آزمون شدند. یافته ها نشان داد بین بندهای گزارش مشروط حسابرسی شامل بندهای تحریف در صورت های مالی، بندهای محدودیت در رسیدگی، تحریف هزینه و سایر بندهای گزارش حسابرسان با تجدید ارائه صورت های مالی رابطه ای مثبت و معنادار وجود دارد، اما بین بند تحریف درآمد گزارش های مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود ندارد.

واژه های کلیدی: بندهای گزارش مشروط حسابرس، تجدید ارائه صورت های مالی،

* استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۴

** استاد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۵

*** کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران.

نویسنده مسئول: هانیه حکمت

h.hekmat@alzahra.ac.ir

DOI: 10.22034/arfr.2025.217601

تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در رسیدگی، تحریف هزینه، تحریف درآمد

مقدمه

اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی می‌باشد. بدون شک اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی مناسب بدون اطلاعات امکان پذیر نمی‌باشد. اطلاعات قابل اتکا، مربوط و به موقع مورد نیاز استفاده‌کنندگان از طریق گزارش‌های مالی در اختیار آنها قرار می‌گیرند (تقفی و سیدی، ۱۳۸۶). صورت‌های مالی بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی و محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی می‌باشد، که مورد استفاده، استفاده‌کنندگان داخل و خارج از واحد تجاری قرار می‌گیرد. یکی از مواردی که قابلیت اتکای صورت‌های مالی را از بین می‌برد، تجدید ارائه صورت‌های مالی است. ارقام صورت‌های مالی در شرایط تعدیلات سنواتی و تجدید طبقه‌بندی، تغییر می‌کند. تعدیلات سنواتی ناشی از دو دلیل تغییر در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباهات حسابداری است. حال منظور از اشتباه عدم ارائه یا ارائه نادرست اعداد و ارقام صورت‌های مالی در استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکا می‌باشد، که در آن دوره انتشار صورت‌های مالی در دسترس بوده است. این اشتباهات عمدتاً شامل اشتباهات ریاضی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، نادیده گرفتن واقعیت‌ها یا تفسیر نادرست آن‌ها و تقلب می‌باشد. تعدیلات سنواتی از طریق تجدید ارائه صورت‌های مالی با تسری به گذشته و با اصلاح شناخت اندازه‌گیری و افشای مبالغ در صورت‌های مالی انجام می‌شود. به این صورت که گویی اصلاً اشتباهی صورت نگرفته است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۴۰۰). در واقع تجدید ارائه‌ها نشان‌دهنده تحریفاتی هستند که در صورت‌های مالی وجود داشته اما افشا نشده‌اند. در نتیجه اعتبار صورت‌های مالی را کاهش می‌دهند.

تجدید ارائه صورت‌های مالی یک نگرانی بزرگ برای استفاده‌کنندگان ایجاد می‌کند چرا که نه تنها نشانگر مشکلات گذشته واحد تجاری بلکه نشان‌دهنده مشکلات آتی نیز می‌باشد. تجدید ارائه صورت‌های مالی صدمات قابل توجهی به شهرت و ارزش بازار سهام شرکت‌ها وارد می‌کند و حتی گاهی منجر به ورشکستگی آنها می‌شود (اوتامی و سیایگان، ۲۰۲۲). با تجدید ارائه صورت‌های مالی اعتبار و وجهه شرکت آسیب می‌بیند و اعتماد عمومی کاهش می‌یابد. این امر مانع از توسعه بلندمدت شرکت می‌شود. ما^۲ (۲۰۱۱) نشان داد تجدید ارائه صورت‌های مالی در ک بازارها از جریان‌های نقدی آتی شرکت‌ها را تغییر

می‌دهند و موجب عدم اطمینان نسبت به صورت‌های مالی می‌شوند. همچنین منجر به زیان قابل توجهی در ارزش سهامداران و افزایش هزینه سرمایه می‌شود. ارائه مجدد صورت‌های مالی تأثیر منفی نیز بر سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیلگران و حساب‌رسان دارد. چن و همکاران^۳ (۲۰۱۴)، بیان کردند که ضریب پاسخ سود شرکت بعد از تجدید ارائه به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد. این اتفاق نشان دهنده این است که اثر تجدید ارائه صورت‌های مالی یک اثر بلندمدت بر اعتماد سرمایه‌گذاران است. هرچه تجدید ارائه صورت‌های مالی با اهمیت‌تر باشد، بدهی شرکت نیز بیشتر می‌شود. این اتفاق نشان می‌دهد که اعتماد اعتباردهندگان به شرکت کاهش می‌یابد و بانک‌ها از قراردادهای وام سختگیرانه‌تری برای این شرکت‌ها استفاده می‌کنند و شرکت بعد از تجدید ارائه، بیشتر از طریق بدهی تامین مالی می‌کنند تا از طریق سهام.

افزایش روزافزون تعداد تقلب‌ها، اظهارات نادرست و تجدید ارائه‌ها، که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همراه بوده است، نگرانی‌هایی را در مورد کیفیت گزارشگری مالی ایجاد کرده، بنابراین پیشگیری یا کشف اشتباهات با اهمیت و تحریف در صورت‌های مالی همواره توجه سرمایه‌گذاران، قانونگذاران، مدیران و حساب‌رسان را به خود جلب کرده و بر اساس استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه کشف تقلب ایجاد شده است.

یکی از ساز و کارهای ایجاد اعتباربخشی و افزایش قابلیت اعتماد به صورت‌های مالی فرآیند حسابرسی و گزارش حسابرسی است. آن چه که حسابرسی به گزارشگری اضافه می‌کند مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنهاست. شکی نیست که حسابرسی فرآیندی برای اطمینان از قابلیت اتکا و مرتبط بودن اطلاعات در صورت‌های مالی می‌باشد. هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حساب‌رس نظر خود را نسبت به صحت تنظیم و ارائه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های مهم مطابق با اصول عمومی حسابداری بیان کند (دادبه و پرتوی فر، ۱۴۰۰). حساب‌رسان ملزم هستند که حساب‌رسی خود را با نگرش تردید حرفه‌ای و ذهنی پرسشگر برنامه‌ریزی و انجام دهند، چرا که ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که می‌تواند به ارائه نادرست با اهمیت در صورت‌های مالی منجر شود (نیکبخت و پناهی، ۱۴۰۱). حسابرسی منجر به ایجاد اطلاعات اقتصادی جدید نمی‌شود، اما می‌تواند ارزش اطلاعات اقتصادی

ایجاد شده توسط فرآیند حسابداری را با کاهش ریسک اطلاعات ارتقا دهد و تأیید کند. عدم تأیید توسط حسابرسان باعث کم شدن ارزش اطلاعات می‌شود. انتظار می‌رود حسابرسان اشتباهات و تحریفات با اهمیت را گزارش نمایند (احمدی و همکاران، ۱۳۹۳). یکی از دلایل اولیه و همین‌طور زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوان بودن حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن می‌باشد. به عبارتی تجدید ارائه‌ها به عنوان شکست حسابرسی تلقی می‌شوند. به طوری که این سوال پیش می‌آید که چرا حسابرسان این تحریفات را به موقع در گزارش‌های خود افشا نکرده‌اند. با توجه به تأثیری که تجدید ارائه صورت‌های مالی بر تصمیمات استفاده‌کنندگان می‌گذارد و از طرفی نمی‌توان تجدید ارائه‌ها را کامل برطرف کرد، پس باید آنها را به موقع شناسایی کرد. شناسایی این تحریفات برعهده حسابرسان می‌باشد. حسابرسی با کیفیت بالا تحریفات را به موقع افشا و اعتماد و اتکا نسبت به اطلاعات صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.

فراوانی و اهمیت تجدید ارائه‌ها در شرکت‌های معروف و برجسته این تفکر را ایجاد می‌کند که رویه‌های حسابداری تا حد معقول قابل اتکا نبوده و همچنین ارزش کار حسابرسان مستقل را نیز زیر سوال می‌برد. شواهد حاکی از آن است که صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مکرراً مورد تجدید ارائه قرار می‌گیرند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۲۱) و این امر باعث کاهش کیفیت اطلاعات شده و نتیجه آن کم شدن اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات صورت‌های مالی و حتی به اظهارنظر حسابرسان می‌شود، چرا که حسابرسان نتوانستند در گزارش‌های خود به وجود این تحریف‌ها اشاره و آن‌ها را افشا کنند. هرچه حسابرسان بتوانند این موارد را در گزارش خود افشا کنند گزارش‌هایی که ارائه می‌دهند سودمند خواهد بود و باعث افزایش اعتبار صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین با توجه به اهمیت گزارش حسابرسان و آثار نامطلوب تجدید ارائه صورت‌های مالی و همین‌طور به دلیل خلأ پژوهشی در این زمینه به بررسی بندهای قبل از اظهارنظر حسابرس در گزارش‌های مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته می‌شود. در این راستا این پژوهش به دنبال بررسی اثرات گزارش‌های مشروط حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد به این معنا که آیا گزارش‌های مشروط حسابرسی پیش‌بینی‌کننده تجدید ارائه‌ها هستند یا خیر؟

در این مقاله ابتدا مبانی نظری پژوهش ارائه شده است. سپس، به پیشینه تجربی پژوهش و در ادامه، به روش شناسی پژوهش شامل متغیرها و مدل پژوهش اشاره شده است. بخش پایانی نیز پس از بیان نتایج پژوهش، به نتیجه‌گیری و پیشنهادها اختصاص یافته است.

مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

اکثر استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت در قالب صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی اتکا می‌کنند. رسوایی‌های حسابداری اتفاق افتاده در چند دهه اخیر، سلب اعتماد عمومی از این شرکت‌های بزرگ و موسسات حسابرسی آن‌ها را در پی داشته است. کلیه این رسوایی‌ها همراه با تعدیلات سنواتی بوده است. در بیشتر موارد، وجود تعدیلات سنواتی نشان‌دهنده وجود مشکلات در سیستم کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی شرکت‌هایی بوده است که شهرت و ارزش خود را در بازار از دست داده‌اند و در بعضی مواقع ورشکست شده‌اند (هوشمند زعفرانیه و پورحیدری، ۱۳۹۴). بطور کلی تعدیلات سنواتی ثبات رویه و توانایی استفاده‌کنندگان در ارزیابی عملکرد شرکت را کاهش می‌دهد. آگاه شدن از ماهیت و اهمیت تعدیلات سنواتی موجب می‌شود، تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تصمیمات اقتصادی آگاهانه‌تری بگیرند (مهاجری، ۱۳۹۹). در صورت وقوع تعدیلات سنواتی، شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند. سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان واضح‌ترین معیار برای ارائه نادرست صورت‌های مالی قبل از تجدید ارائه می‌داند. صرف نظر از سهوی یا عمدی بودن و دلایل انجام آن تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌تواند نشانه پایین بودن کیفیت اطلاعات حسابداری و از جمله سود گزارش شده در سال‌های قبل باشد و همچنین اطمینان سرمایه‌گذاران در رابطه با اعتبار و شایستگی مدیریت نیز کاهش می‌یابد، چرا که می‌تواند ناشی از رفتار فرصت طلبانه مدیران باشد که خطر شناسایی انحرافات قابل توجه را افزایش می‌دهد (حسنی و یونس حمه، ۱۴۰۱). تجدید ارائه صورت‌های مالی به دلایل مختلفی رخ می‌دهد که از آن جمله می‌توان به ریسک‌های ذاتی، ریسک‌های کنترلی و ریسک‌های بازرسی اشاره کرد. ریسک ذاتی به پیچیدگی حسابداری از جمله پیچیدگی تجاری و پیچیدگی قوانین اشاره دارد.

ریسک کنترل به سطح کنترل داخلی شرکت اشاره دارد. زمانی که سطح کنترل داخلی شرکت پایین باشد، نقص‌های عمده وجود داشته باشد یا نتواند نقش کنترل داخلی را به طور موثر ایفا کند، اشتباهات وارد سیستم گزارشگری مالی شرکت می‌شود و ریسک به وجود می‌آید. ریسک‌های بازرسی به تلاش‌های حسابرسی، حسابرس اشاره دارد. حسابرس از تلاش حسابرسی برای مقابله با افزایش خطر تحریف استفاده می‌کند و در نتیجه احتمال گزارش‌های نادرست شناسایی نشده را کاهش می‌دهد (ماتو^۴، ۲۰۱۸). تجدید ارائه صورت‌های مالی اثر منفی بر حسابرسان می‌گذارند، چرا که حسابرسان نقش مهمی در ارزیابی صحت گزارش‌های حسابرسی شده، ایفا می‌کنند. تجدید ارائه به این معنی است که اشتباهی در گزارش مالی حسابرسی شده وجود داشته که حسابرس به هر دلیل آن را در گزارش خود افشا نکرده است.

حسابرسی با کیفیت منجر به افزایش اعتماد سرمایه‌گذار می‌شود (او تامی و سیاگیان، ۲۰۲۲). حسابرسان به عنوان بخش اصلی نظارت خارجی باید فرصت‌های سوء رفتار مالی شرکت‌ها را کاهش دهند. در واقع حسابرسی ابزار نظارتی برای سهامداران محسوب می‌شود، زیرا حسابرسان موارد نادرست در صورت‌های مالی را گزارش می‌نمایند (تقی‌زاده و نهندی، ۱۳۹۲). ویژگی‌های حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی را از طریق اثرگذاری بر کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌دهد (اعتمادی و همکاران ۱۳۹۷). تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی شواهدی مستقیم را ارائه می‌دهد که حسابرسی دارای کیفیت پایین بوده است، زیرا نشان دهنده مشکلاتی هستند که حسابرسان نتوانسته‌اند آنها را شناسایی کنند و در صورت‌های مالی دوره حسابرسی آن را تصحیح کنند (پالمروز و شولز ۲۰۰۴). ادبیات حسابداری اغلب از تجدید ارائه‌ها به عنوان نماینده‌ای برای کیفیت پایین حسابرسی استفاده می‌کنند (نیوتن و همکاران ۶، ۲۰۱۳). تجدید ارائه‌های مالی برای بلندمدت معیاری برای کیفیت حسابرسی استفاده شده است. به گفته دی آنجلو (۱۹۸۱) تجدید ارائه کمتر نشانگر کیفیت بهتر حسابرسی است. با ثابت نگه داشتن سایر عوامل حسابرس با صلاحیت بیشتر و مستقل‌تر احتمال بیشتری دارد که یک تحریف را شناسایی و تسهیل کند، بنابراین تجدید ارائه‌های بعدی کاهش می‌یابد. وقوع بیشتر تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی می‌تواند به عنوان کیفیت حسابرسی ضعیف‌تر یا بالعکس اندازه‌گیری شود. تجدید ارائه کیفیت واقعی حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند. یونگ^۷ (۲۰۱۸)، بیان

می‌کند که تجدید ارائه‌ها یک مزیت قوی عمده دارند و آن این است که معمولاً شواهد قوی از کیفیت ضعیف حسابرسی هستند. در طی این اتفاق شرکت‌ها سعی می‌کنند حسابرس خود را تغییر دهند تا اعتماد از دست رفته را برگردانند (مائو، ۲۰۱۸). رایس و وبر (۲۰۱۲)، هنگام تجزیه و تحلیل شرکت‌هایی که تجدید ارائه کرده‌اند، تأکید کردند که بیشتر شرکت‌ها ضعف‌های کنترلی را تنها پس از تجدید ارائه گزارش کردند. این وضعیت نشان می‌دهد که اکثر شرکت‌ها این ضعف‌ها را به موقع گزارش نمی‌کنند و این به توانایی حسابرسان در تشخیص ضعف‌ها و تصمیم‌گیری درباره افشا یا عدم افشای آن‌ها مربوط می‌شود. با تجدید ارائه‌ها اعتبار نظر حسابرسی و فرآیند حسابرسی برای دوره‌های تجدید ارائه طولانی‌تر به طور فزاینده‌ای زیر سؤال می‌رود (شین و همکاران، ۲۰۱۱، ۹). انتظاری که از حسابرسان وجود دارد این است که آنچه را که ممکن است منجر به تجدید ارائه ارقام مقایسه‌ای دوره آینده شود در گزارش خود بیاورند. تمامی این موارد حاکی از اهمیت وجود حسابرسان هست. بنابراین حسابرسان باید پیوسته کیفیت خود را ارتقا دهند تا بتوانند تحریفات با اهمیت را کشف کنند. چنانچه حسابرسان نتوانند اطلاعات مالی گمراه‌کننده یا تحریف‌های با اهمیت را کشف و گزارش کنند، این مشکل در بلندمدت از ارزش اقتصادی حسابرسی کاسته و باعث از بین رفتن اعتماد به گزارشگری مالی و اثربخشی و کیفیت حسابرسی می‌شود و ثبات و استحکام بازار سرمایه را خدشه‌دار خواهد نمود.

کشف کلاهبرداری‌های بزرگ توسط مدیران در سال‌های اخیر، حسابرسی‌ها را به نقش بزرگ‌تری سوق داده است. این تغییر اخیر در هدف حسابرسی نتیجه افزایش قابل توجه تعداد دعاوی حقوقی بوده است که در آن حسابرسان مستقل متهم به عدم کشف تقلب شده‌اند (دادبه و پرتوی فر، ۱۴۰۰). در بسیاری از موارد، اهداف ارائه دهندگان اطلاعات مالی با اهداف استفاده‌کنندگان یکسان نیست. این مشکل ناشی از تضاد منافع در شرکت‌ها است. مدیران انگیزه‌هایی برای تأثیرگذاری بر تصمیمات دارند. از آنجایی که حسابداران به مدیران خدمت می‌کنند مدیریت این قدرت را دارد که بر آنچه در صورت‌های مالی گزارش می‌شود تأثیر بگذارد. بنابراین یکی از مشکلات نمایندگی گزارشگری متقلبانه است (شارما، ۲۰۰۶، ۱۰). به علاوه این مشکل باعث به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی در بین مالکان و مدیران می‌شود.

وجود تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی نیازمند حضور حسابرسان به عنوان شخص

ثالث مستقل در شرکت هستند. افشای کامل اطلاعات گزارش‌های مالی مستلزم آن است که صورت‌های مالی به گونه‌ای طراحی و تهیه شود که بتواند اثر رویدادهای اقتصادی بر واحد اقتصادی را در یک دوره زمانی مشخص به‌طور دقیق بتصویر بکشد و همین‌طور دارای اطلاعاتی مفید و سودمند برای سرمایه‌گذاران باشد. بدیهی است که افشای کامل به این معنی است که هرگونه اطلاعات مهمی که برای یک سرمایه‌گذار عادی جالب است نباید حذف یا پنهان شده باشد. این وظیفه حسابرس مستقل است که چنین مسائل حذف شده و یا خطاهای عمدی یا غیرعمدی را کشف کند (صالحی و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین باید از حسابرسان برای کاهش تضاد منافع و برطرف کردن مشکل عدم تقارن اطلاعاتی استفاده کرد. با وجود تضاد منافع بین مالکان و مدیران بنگاه اقتصادی، کیفیت حسابرسی به این فرض بدیهی بستگی دارد که حسابرس نسبت به تمام گروه‌های ذی‌نفع در یک موضع مستقل قرار داشته باشند و بتواند گزارش خود را به صورت بی‌طرفانه ارائه کند (فرجی و همکاران، ۱۴۰۳). حسابرسان مستقل ابزاری برای نظارت و ارتباط مدیریت برای افزایش اعتماد عمومی به حسابداری مالی است (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹). به عبارتی قابل اتکا بودن گزارش‌های مدیران با وضع قوانین و مقررات حسابرس مستقل بهبود می‌یابد. اگر اطلاعات حسابداری مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه نشود و اگر بر رعایت این استانداردها از طریق حسابرسی نظارت نشود، این اطلاعات فاقد ارزش خواهند بود. بنابراین حسابرس در ارتباط با تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه برای نظارت بر قراردادهای نمایندگی نقش بسیار مهمی بر عهده دارد (ایتونن، ۱۱، ۲۰۰۹).

گزارش حسابرس قطعاً یک عنصر حیاتی در چارچوب گزارشگری مالی است. هدف حسابرس اظهارنظر راجب صورت‌های مالی طبق ارزیابی‌های کسب شده از شواهد حسابرسی و ارائه اظهارنظری شفاف در قالب یک گزارش کتبی همراه با توصیف آن می‌باشد. بررسی و ارزیابی مشروط به ایجاد اطمینان معقول از تهیه صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری می‌باشد. در صورتی که نتایج حسابرسی در قالب گزارش‌ها در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد فعالیت‌های وی بی‌ثمر خواهد بود. حسابرس مسئولیت خود را از طریق گزارش‌های حسابرسی در مورد میزان انطباق اطلاعات حسابداری با معیارهای از پیش تعریف شده ایفا می‌کند (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). یونگ (۲۰۱۸)، در مطالعه‌ای اثرات انواع گزارش‌های حسابرسی و نوع بندهای گزارش‌های

حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار داد. بر اساس این تحقیق نظرات حسابرسی تعدیل شده، به طور کلی می‌تواند خطرات تحریف مالی را پیش بینی کند که در مقایسه با اظهار نظر حسابرسی مقبول، اظهار نظر مشروط حاوی یادداشت‌های توضیحی، احتمال بیشتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. علاوه بر این، قدرت پیش‌بینی در انواع مختلف یادداشت‌های توضیحی یکسان نیست. یادداشت‌های توضیحی شامل یادداشت‌هایی که بر احتمالات و عدم قطعیت‌ها تأکید می‌کنند و یادداشت‌های مربوط به محدودیت‌های دامنه حسابرسی، قدرت پیش‌بینی بیشتر تجدید ارائه‌ها را دارند. به طور کلی حساب‌برسان خطرات تحریف مالی را در نظرات حسابرسی تعدیل شده اعلام می‌کنند. بنابراین گزارش حسابرسی بهترین وسیله برای ایجاد ارتباط میان حساب‌برسان با افراد خارج و داخل شرکت است، که نقش مهمی در هشدار مشکلات شرکت‌ها به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دارد (بشیری منش و پاکدل، ۱۳۹۶). حساب‌برسان با بررسی‌های خود تحریف‌ها و تخلفات را بر مبنای سطح اهمیت بیان می‌کنند و اظهار نظر تعدیل شده ارائه می‌دهند. هر چقدر که حساب‌برسان گزارش‌های حسابرسی با کیفیت‌تر ارائه کنند اعتبار صورت‌های مالی نیز افزایش پیدا می‌کند و در نتیجه تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش خواهد یافت. همین‌طور می‌توان گفت گزارش‌های تعدیل شده حساب‌برس نشان‌دهنده شک و تردید در مورد اطلاعات صورت‌های مالی است. با توجه به مبانی نظری فوق این تحقیق به دنبال بررسی بندهای گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد بنابراین فرضیه‌های تحقیق به شرح ذیل می‌باشند:

فرضیه ۱: بین بند تحریف در صورت‌های مالی گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین بند محدودیت در دامنه رسیدگی گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین در این پژوهش به صورت جزئی‌تر بندهای اصلی گزارش‌های مشروط حسابرسی، بند تحریف در صورت‌های مالی و محدودیت در رسیدگی مورد ارزیابی قرار گرفت و با توجه به اثرات درآمد و هزینه‌ایی (تحریف درآمد و هزینه) این بندها فرضیه‌های به شرح ذیل می‌باشد:

فرضیه ۳: بین بند تحریف هزینه گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های

مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴: بین بند تحریف درآمد گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های

مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه ۵: بین سایر بندهای گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

پیشینه تجربی

معراجی و همکاران (۱۳۹۷) کیفیت حسابرسی را در تأثیری که بر تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌گذارد بررسی کردند. نتیجه نشان داد که بین اندازه حسابرسی و تغییر حسابرسی با احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و همچنین معناداری وجود دارد. همین طور به این نتیجه رسیدند رابطه معنادار و منفی بین حق‌الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسی مستقل در شرکت‌ها با تجدید ارائه صورت‌های وجود دارد.

خواجه‌ای و همکاران (۱۳۹۵) شهرت حسابرسی را بر تأثیری که بر شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌گذارد، بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که شهرت حسابرسی تعدد، شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی را تعدیل نمی‌کند. بزرگ اصل و دهقانی (۱۳۹۴) رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرسان و تعدیلات سنواتی را با ارقام تعهدی اختیاری بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که بین تعدیلات سنواتی و ارقام تعهدی اختیاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همین طور رابطه منفی و معناداری بین نوع اظهارنظر حسابرسی و تعدیلات سنواتی وجود دارد. آنها همچنین به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تعدیلات سنواتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

کازمی و آزاد (۱۳۹۲) در پژوهشی رابطه بین اظهارنظر مقبول حسابرسی و بندهای پس از اظهارنظر حسابرسی و تأثیری که بر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارند را مورد مطالعه قرار دادند. بندهای پس از اظهارنظر گزارش‌های حسابرسی باعث می‌شود صورت‌های مالی در سال‌های بعد تجدید ارائه شوند و صورت‌های مالی که دارای بندهای توضیحی هستند نسبت به سایر صورت‌های مالی که فاقد این بندها هستند با احتمال بیشتری در آینده تجدید ارائه خواهند شد.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۲) اثرات ویژگی‌های حسابرس را بر تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد با تغییرات حسابرسی و همین‌طور بزرگ بودن موسسات حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. همچنین نتایج نشان داد هیچ رابطه‌ای بین میزان ارقام تجدید ارائه شده و نوع گزارش‌های حسابرسی وجود ندارد.

بررسی تحقیقات داخلی حاکی از آن بود که پژوهش‌های معدودی به بررسی رابطه بین بندهای گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند؛ بنابراین از این منظر پژوهش حاضر می‌تواند موجب غنای ادبیات پژوهشی داخلی گردد.

در تحقیقات بین‌المللی، اوتامی و سیایگیان (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای اثرات سودآوری، اهرم مالی و مالکیت نهادی را بر تجدید ارائه صورت‌های مالی با کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده در بین شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشور اندونزی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که سودآوری اثر منفی بر احتمال تجدید ارائه مالی دارد. اهرم و مالکیت نهادی تأثیری بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی ندارند و کیفیت حسابرسی نتوانست تأثیر سودآوری، اهرم و مالکیت نهادی را بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تعدیل کند.

سامبوآگا و همکاران^{۱۲} (۲۰۲۱) در پژوهشی اثر کیفیت حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی را بر طول دوره تجدید ارائه صورت‌های مالی بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد هر چه نظارت حسابرسان مستقل کیفیت بالاتری داشته باشد، دوره تجدید ارائه کوتاه‌تر می‌شود.

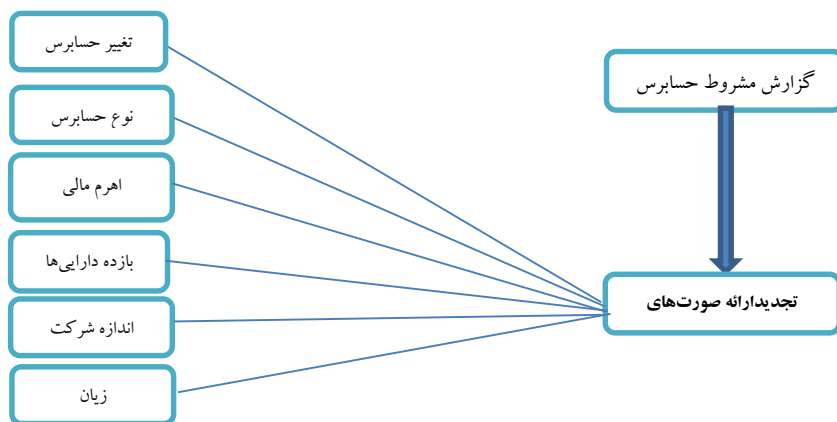
کنزی و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین بندهای توضیحی گزارش مقبول حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند بین بندهای توضیحی گزارش مربوط به حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های آینده رابطه مثبت و معناداری وجود دارد به نحوی که تجدید ارائه گزارش‌هایی که دارای چنین بندهایی هستند نسبت به صورت‌های مالی بدون این بندها بیشتر است. علاوه بر این، متوجه شدند که (۱) بندهای «تاکید بر مطلب خاص» که در مورد ادغام‌ها، معاملات اشخاص وابسته و استفاده مدیریت از برآوردها بحث می‌کند، تجدید ارائه‌های مربوط به این موضوعات را پیش‌بینی می‌کند و (۲) حساب‌های صورت‌های مالی که معمولاً در بندهای توضیحی ذکر شده‌اند مربوط به حساب‌هایی است که بعداً تجدید ارائه شده‌اند. در

مجموع، نتایج نشان می‌دهد که گزارش‌های حسابرسی اطلاعاتی را در مورد کیفیت گزارشگری مالی ارائه می‌کنند.

مدل مفهومی

بنا بر تحقیقات انجام شده متغیرهای موثر بر رابطه‌ی گزارش حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی شامل تغییر حسابرس، اندازه شرکت، نوع موسسه حسابرس، اهرم مالی، زیان بازده دارایی‌ها می‌باشد که با توجه به رابطه بین این متغیرها مدل مفهومی نشان داده شده در شکل زیر قابل استنباط است:

شکل ۱: مدل مفهومی



روش‌شناسی

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی با تاکید بر روابط همبستگی می‌باشد. مطالعات همبستگی برای یافتن روابط بین متغیرها انجام می‌شود اما نیازی به یافتن روابط علی نیست. از سوی دیگر از نوع استدلال قیاسی - استقرایی می‌باشد. همین طور در حوزه مطالعات پس رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) قرار می‌گیرد و مبتنی بر صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز پژوهش جهت محاسبه‌ی متغیرها از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از سایت www.Codal.ir استفاده شده است. در راستای تجزیه و تحلیل داده‌ها برای تحلیل نتایج از نرم افزار EViews ۱۳ استفاده شده است. پس از جمع‌آوری داده‌ها، لازم است با استفاده از روش‌های علمی پذیرفته شده،

داده‌ها به صورت نظام‌مند تحلیل شود تا زمینه و شرایط لازم برای نتیجه‌گیری و استنباط آن فراهم شود. برای تحلیل داده‌ها روش‌های آماری خاصی وجود دارد که انتخاب نوع روش‌های آماری و روش تجزیه و تحلیل بستگی به داده‌های پژوهش و اهداف تعریف شده دارد به منظور تحلیل داده‌های پژوهش از مدل رگرسیون لجستیک با داده‌های پانل (تابلویی) استفاده می‌شود. لازم به ذکر است به منظور استاندارد سازی تمامی داده‌ها به عدد دارایی اول دوره تقسیم شده‌اند.

مدلها و متغیرها

مدل‌های رگرسیونی پژوهش حاضر جهت آزمون فرضیه‌های، بر اساس مطالعه پژوهش‌های همچون (یونگ ۲۰۱۸، کنزی و همکاران ۲۰۱۴) به شرح زیر می‌باشند:

مدل رگرسیونی اول برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم:

$$1) \text{Restate}_{i(t+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DFS}_{it} + \beta_2 \text{LS}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \text{BIGAUD}_{it} + \beta_7 \text{CHANGE}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \epsilon_{it}$$

مدل رگرسیونی دوم برای آزمون فرضیه‌های سوم تا پنجم:

$$2) \text{Restate}_{i(t+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{CD}_{it} + \beta_2 \text{ID}_{it} + \beta_3 \text{OTHER}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{SIZE}_{it} + \beta_7 \text{BIGAUD}_{it} + \beta_8 \text{CHANGE}_{it} + \beta_9 \text{LOSS}_{it} + \epsilon_{it}$$

متغیرهای پژوهش در مدل‌های فوق و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است:

نام متغیر	نماد متغیر	نحوه محاسبه	نوع متغیر
تجدید ارائه صورت‌های مالی	Restate	در صورت وجود تعدیلات سنواتی عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	وابسته
تحریف صورت‌های مالی	DFS	در صورت وجود بند تحریف صورت‌های مالی عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	مستقل
محدودیت در رسیدگی	LS	در صورت وجود بند محدودیت در رسیدگی عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	مستقل
تحریف در آمد	ID	در صورت وجود بند تحریف درآمد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	مستقل
تحریف هزینه	CD	در صورت وجود بند تحریف هزینه عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	مستقل

نام متغیر	نماد متغیر	نحوه محاسبه	نوع متغیر
		غیر این صورت عدد صفر	
سایر بندها	OTHER	در صورت وجود سایر بندهای گزارش عدد یک در غیر این صورت عدد صفر	مستقل
اندازه شرکت	Size	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت	کنترلی
بازده دارایی‌ها	Roa	سود خالص به جمع دارایی‌ها	کنترلی
اهرم مالی	Lev	جمع بدهی به جمع دارایی	کنترلی
نوع موسسه حسابرس	Bigaud	موسسات حسابرسی رتبه الف، عدد یک و سایر موسسات عدد صفر	کنترلی
تغییر حسابرس	Audchange	اگر حسابرس تغییر کرده باید عدد یک در غیر این صورت صفر	کنترلی
زیان	Loss	در صورت گزارش زیان عدد یک و در صورت گزارش سود عدد صفر	کنترلی

جدول ۱: متغیرها و نحوه اندازه‌گیری آنها

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ می‌باشد. لازم به ذکر است به دلیل تغییرات گزارش‌های حسابرسی از سال ۱۴۰۱ این پژوهش صورت‌های مالی شرکت‌ها را قبل از سال ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار داده است. پس از حذف شرایط زیر، نمونه آماری استخراج گردید:

- ۱) به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها پایان اسفند ماه باشد.
- ۲) در طی سال‌های مالی مورد بررسی، تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۳) اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش در سال‌های مورد بررسی وجود باشد و صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی مربوط به آنها به طور کامل در اختیار باشد.
- ۴) جزء نهادهای مالی نباشند، زیرا افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آن‌ها متفاوت است.

- (۵) به جهت این که شرکت‌هایی که انتخاب می‌شوند دارای تعدیلات سنواتی بااهمیت باشند از نسبت تعدیلات سنواتی به مبلغ فروش شرکت‌ها استفاده می‌کنیم و شرکت‌هایی انتخاب می‌شوند که این نسبت در آنها بالای ۵٪ باشد.
- (۶) صورت‌های مالی شرکت‌ها طی بازه ۱۳۹۱-۱۴۰۰ حداقل یک بار مشروط شده باشند.

با توجه به دوره زمانی پژوهش و جامعه آماری تعداد مشاهدات ۱۰۳ شرکت می‌باشد. بنابراین مشاهدات پژوهش طی بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۴۰۰ به ۹۹۸ سال-شرکت رسید. نحوه انتخاب داده‌ها در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲: انتخاب نمونه

شرکت	نحوه انتخاب نمونه
۴۲۸	کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۱-۱۴۰۰
(۶۰)	نهادهای مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی
(۱۰۹)	شرکت‌های دارای گزارش مقبول در دوره مورد بررسی
(۴۸)	شرکت‌های که اطلاعات آن‌ها کامل نیست
(۱۰۸)	تعداد شرکت‌های دارای تعدیلات سنواتی کمتر از ۵٪
۱۰۳	نمونه‌ی مورد بررسی

همچنین صنایع و فراوانی آن‌ها در نمونه آماری در جدول ۳ آمده است:

جدول ۳: صنایع و فراوانی آن‌ها

صنایع	شرکت‌های موجود در بازار	مشاهدات	درصد مشاهدات نسبت به بازار
فلزات اساسی	۴۸	۱۶	۳۳٪
شیمیایی	۷۱	۹	۱۳٪
سیمان، آهک و گچ	۴۳	۷	۱۶٪
فرآورده‌های نفتی	۱۳	۵	۳۸٪
استخراج کانه‌های فلزی	۱۷	۴	۲۴٪
استخراج نفت گاز و خدمات جنبی جزاکششاف	۲	۱	۵۰٪
خودرو و ساخت قطعات	۳۸	۱۳	۳۴٪
انبوه‌سازی، املاک و مستغلات	۳۳	۱	۳٪
پیمانکاری صنعتی	۲	۱	۵۰٪
تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی ونوری	۱	۱	۱۰۰٪
حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۸	۶	۳۳,۳۳٪

۲۵٪	۱	۴	خرده فروشی، باستانی وسایل نقلیه موتوری
۳۳,۳۳٪	۵	۱۵	رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن
۵۰٪	۱	۲	مخابرات
۴۵٪	۵	۱۱	کاشی و سرامیک
۱۴٪	۱	۷	ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی
۲۱٪	۵	۲۴	ماشین آلات و تجهیزات
۲۵٪	۱	۴	استخراج زغال سنگ
۲۰٪	۳	۱۵	لاستیک و پلاستیک
۶٪	۱	۱۶	ساخت محصولات فلزی
۷٪	۲	۲۸	سایر محصولات کانی غیرفلزی
٪.۸	۱	۱۲	عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم
۸٪	۱	۱۳	ماشین آلات و دستگاه‌های برقی
۶٪	۳	۴۸	محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر
۱۷٪	۱	۶	محصولات کاغذی
۱۳٪	۶	۴۷	مواد و محصولات دارویی
٪.۱۱	۱	۹	هتل و رستوران
٪.۱۷	۱	۶	خدمات فنی و مهندسی

یافته‌ها

آمار توصیفی

در این قسمت میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه متغیرهای پیوسته و گسسته مورد استفاده محاسبه و در جداول ۴ و ۵ آورده شده است.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرهای گسسته

تعداد مشاهدات	درصد فراوانی (صفر)	درصد فراوانی (یک)	فراوانی		نام متغیرهای مستقل گسسته
			صفر	یک	
۹۹۸	۴۴,۸۹٪	۵۵,۱۱٪	۴۴۸	۵۵۰	تجدید ارائه صورت‌های مالی
۹۹۸	۵۴,۸۱٪	۴۵,۱۹٪	۵۴۷	۴۵۱	بند تحریف در صورت‌های مالی
۹۹۸	۶۹,۷۴٪	۳۰,۲۶٪	۶۹۶	۳۰۲	بند محدودیت در رسیدگی
۹۹۸	۶۶,۸۳٪	۳۳,۱۷٪	۶۶۷	۳۳۱	بند تحریف درآمد
۹۹۸	۶۸,۰۴٪	۳۱,۹۶٪	۶۷۹	۳۱۹	بند تحریف هزینه
۹۹۸	۶۸,۱۴٪	۳۱,۸۶٪	۶۸۰	۳۱۸	سایر بندهای گزارش
۹۹۸	۸,۹۲٪	۹۱,۰۸٪	۸۹	۹۰۹	نوع حسابرس
۹۹۸	۹۰,۸۸٪	۹,۱۲٪	۹۰۷	۹۱	تغییر حسابرس
۹۹۸	۷۴,۰۵٪	۲۵,۹۵٪	۷۳۹	۲۵۹	زیان

جدول ۵: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهدات
اهرم مالی	۰/۵۳	۰/۵۱	۵/۴۷	۰/۰۱۶	۰/۲۹	۵/۱۴	۷۹/۲۷	۹۹۸
بازده دارایی‌ها	۰/۱۵	۰/۱۳	۰/۹۵	-۰/۵۸	۰/۱۷	۰/۶۸	۴/۷۳	۹۹۸
اندازه شرکت	۱۲/۷۵	۱۲/۴۱	۲۰/۰۶	۱۰/۸۷	۱/۳۵	۲/۶۵	۱۲/۴۸	۹۹۸

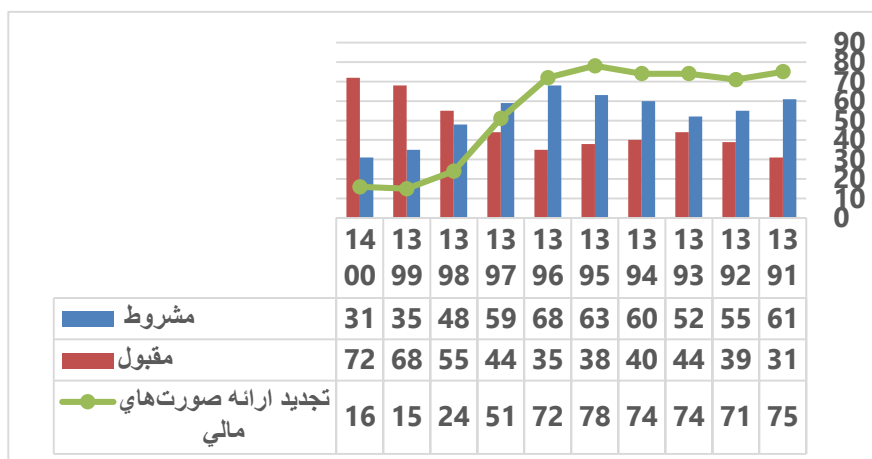
همان گونه که ملاحظه می‌شود در جداول بالا آمار توصیفی متغیرهای پیوسته و گسسته آمده است. در جدول ۴، نحوه توزیع فراوانی متغیرهای گسسته (مجازی) پژوهش مذکور مشاهده می‌شود. همان گونه که در جدول مشاهده می‌کنید از ۹۹۸ مشاهده، در ۵۵۰ شرکت صورت‌های مالی تجدید ارائه شده‌اند. همچنین از ۹۹۸ مشاهده بند تحریف در صورت‌های مالی ۱۲/۸۱ درصد کل بندهای گزارش‌های مشروط حسابرسی در دوره ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰، بند محدودیت در رسیدگی ۸/۵۸ درصد، بند تحریف در آمد ۹/۱۲ درصد، بند تحریف هزینه ۹/۰۶ درصد و سایر بندهای گزارش ۹/۰۳ درصد از کل بندهای گزارش‌های مشروط حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند. همچنین ۲۶٪ موسسات حسابرسی شرکت‌های نمونه از نوع رتبه الف می‌باشند. در طی دوره مورد رسیدگی ۳٪ شرکت‌های مورد بررسی حساب‌رسی خود را تغییر داده‌اند و حدود ۷٪ شرکت‌ها زیان گزارش کرده‌اند. همچنین در جدول ۵ به ترتیب میانگین، میانه، بیشترین مقدار، کمترین مقدار و انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای هر یک از متغیرهای پیوسته پژوهش محاسبه شده است. متوسط اهرم مالی نشان می‌دهد که ۰/۵۳ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از بدهی تشکیل شده است. میانگین سود خالص به کل دارایی‌ها برابر ۱۵٪ بوده که نشانگر این است که سود خالص شرکت‌های نمونه معادل ۱۵ درصد مجموع دارایی‌ها می‌باشد. متغیر اندازه شرکت که از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود دارای میانگین ۱۲/۷۵ می‌باشد، بدین معنی که در کل نمونه مورد بررسی داده‌های مربوط به این متغیر حول این مقدار تجمع یافته‌اند. پارامترهای پراکندگی به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین هستند از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر بازده دارایی‌ها ۰/۱۷ که میزان پراکندگی متغیر مزبور را در اطراف میانگین نشان می‌دهد. بیشترین انحراف معیار

نیز مربوط به متغیر اندازه شرکت می‌باشد که نشان می‌دهد میزان پراکندگی ۱/۳۵ در اطراف میانگین می‌باشد که در واقع پراکندگی زیاد می‌باشد.

سال	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰
نوع بند گزارش										
تحریف در صورت های مالی	۵۰	۴۶	۴۲	۵۳	۵۸	۵۹	۵۲	۴۰	۲۷	۲۴
محدودیت در رسیدگی	۴۰	۳۳	۳۴	۳۸	۳۴	۳۷	۲۷	۲۶	۱۹	۱۴
تحریف در آمد	۳۸	۳۰	۳۸	۴۲	۴۰	۴۵	۳۶	۲۷	۱۷	۱۸
تحریف هزینه	۳۸	۳۵	۳۲	۳۹	۴۱	۳۷	۳۸	۲۵	۱۸	۱۶
سایر بندهای گزارش	۳۴	۳۶	۳۵	۳۲	۳۶	۴۱	۳۲	۳۱	۲۲	۱۹

جدول ۶: فراوانی توزیع بندهای گزارش حسابرس

نمودار ۱: روند تغییرات گزارش‌های حسابرسی و تجدید ارائه‌ها در طی دوره مورد بررسی



توزیع فراوانی بندهای گزارش حسابرسان در سال‌های بین دوره ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ در

جدول ۶ آمده است. بر اساس آنچه که مشاهده می‌شود تعداد گزارش‌های مشروط در سال‌های اخیر نسبت به سال‌های اول دوره مورد بررسی کمتر شده و گزارش‌های مقبول بیشتر شده است. که این نشان دهنده این است که در سال‌های اخیر تعداد گزارش‌های مشروط کمتر و کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌ها بهبود یافته است. بیشترین تعداد گزارش‌های مشروط مربوط به سال ۱۳۹۶ با ۶۸ مورد و کمترین مربوط به سال ۱۴۰۰ با ۳۱ مورد است. در سال ۱۳۹۵ بیشترین تجدید ارائه صورت‌های مالی رخ داده است و کمترین آن در سال ۱۳۹۹ با ۳۵ مورد بوده است. با نگاه به روند تجدید ارائه‌ها نیز می‌توان متوجه شد که در سال‌های گذشته تعداد کمتری از شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند که نشان دهنده این است که عملکرد شرکت‌ها با توجه به قوانین سازمان بورس و اوراق بهادار که سختگیرانه‌تر شده است و تغییرات استانداردهای حسابداری، گزارش‌گری شرکت‌ها بهبود یافته و تعداد تجدید ارائه‌ها و گزارش‌های مشروط حسابرسی کاهش یافته است. بیشترین نوع بند گزارش‌های مشروط در دوره مورد بررسی مربوط به بند تحریف در صورت‌های مالی می‌باشد که همان‌طور که گفته شد بیشترین مورد این بند مربوط به سال ۱۳۹۶ با ۵۹ بند در بین ۶۸ گزارش مشروط می‌باشد کمترین بند گزارش مشروط حسابرسی مربوط به بند محدودیت در رسیدگی با ۱۴ بند در سال ۱۴۰۰ می‌باشد.

آزمون ریشه واحد (بررسی مانایی)

مانایی یکی از پیش شرط‌های برآورد یک مدل رگرسیون مناسب می‌باشد. بنابراین آزمون مانایی یا آزمون ریشه واحد به ترتیب برای تمام متغیرهای مدل انجام می‌شود. فرض صفر این آزمون نشان‌دهنده نایستایی است. نتایج با استفاده از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چاو به شرح زیر است:

جدول ۷: بررسی مانایی

نام متغیر	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه
تجدید ارائه صورت‌های مالی	-۴۱/۸۴۹	۰,۰۰۰۰	تایید مانایی
تحریف در صورت‌های مالی	-۴۳/۱۵۶	۰,۰۰۰۰	تایید مانایی
محدودیت در رسیدگی	-۵۴/۳۶۴	۰,۰۰۰۰	تایید مانایی
تحریف درآمد	-۷۶/۶۲۰	۰,۰۰۰۰	تایید مانایی

تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۱۷۳/۸۴۹	تحریف هزینه
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۲۴۵/۴۶۰	سایر بندهای گزارش
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۲۶/۵۱۸	اهرم مالی
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۱۲/۵۷۶	بازده دارایی‌ها
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۱۶/۹۷۰	اندازه شرکت
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۲/۱۷۱	نوع حسابرِس
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۱۸/۸۲۳	تغییر حسابرِس
تایید مانایی	۰,۰۰۰۰	-۵/۷۴۹	زیان

متغیر اندازه شرکت (size) با استفاده از آزمون لوین، لین و چاو با یک بار تفاضل‌گیری به سطح معنی‌داری مورد نظر رسید و ایستا شد. به همین جهت برای اطمینان از عدم رخ دادن رگرسیون کاذب از آزمون هم‌انباشتگی کائو استفاده می‌شود. چنانچه حتی یک متغیر مانا نباشد، این آزمون الزامی است (افلاطونی، ۱۳۹۶). در ادامه این به بررسی این آزمون پرداخته می‌شود.

آزمون هم‌انباشتگی یا هم‌جمعی، نیز وجود رابطه بلندمدت را در بین متغیرهای بررسی می‌کند. این آزمون برای اطمینان از عدم رگرسیون کاذب استفاده می‌شود. نتایج اجرای آزمون هم‌انباشتگی باقیمانده‌های کائو بر روی متغیرها طبق جدول ۸ است:

جدول ۸: بررسی هم‌انباشتگی

مقدار احتمال	مقدار آماره t	نام آزمون
۰,۰۰۰۰	-۴/۱۵۰	آزمون هم‌انباشتگی باقیمانده‌های کائو

همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار احتمال برای آماره آزمون هم‌انباشتگی کائو کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض عدم وجود رابطه بلندمدت میان متغیرهای مدل رد می‌شود و در نتیجه متغیرها در هر یک از مدل‌های فوق، هم‌انباشته هستند.

برآورد مدل اول

فرضیه اول: "بین بند تحریف صورت‌های مالی گزارش مشروط حسابرِس و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد."

فرضیه دوم: "بین بند محدودیت در دامنه رسیدگی گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد."

مدل رگرسیونی برای فرضیه‌های اول و دوم:

$$\text{Restate}_{i(t+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DFS}_{it} + \beta_2 \text{LS}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \text{BIGAUD}_{it} + \beta_7 \text{CHANGE}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \epsilon_{it}$$

جدول ۹: برآورد مدل اول

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE)				
نام متغیر	ضریب رگرسیون	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰/۹۲۲	۰/۷۰۰	۱/۳۱۷	۰/۱۸۷
بند تحریف در صورت‌های مالی	۰/۳۰۸	۰/۱۵۰	۲/۰۴۶۸	۰/۰۴۰
بند محدودیت در رسیدگی	۰/۶۱۴	۰/۱۶۱	۳/۸۱۰	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۳۰۷	۰/۲۷۳	-۱/۱۲۵	۰/۲۶۰
بازده دارایی‌ها	-۱/۰۰۱	۰/۵۲۴	-۱/۹۰۸	۰/۰۵۶
اندازه شرکت	-۰/۰۳۲	۰/۰۵۱۶	-۰/۶۲۹	۰/۵۲۹
نوع حسابرس	-۰/۵۴۲	۰/۲۶۱	-۲/۰۷۳	۰/۰۳۸
تغییر حسابرس	۰/۱۱۳	۰/۱۵۷	۰/۷۱۹	۰/۴۷۲
زیان	۰/۱۲۶	۰/۲۶۲	۰/۴۸۳	۰/۶۲۹
آماره مک فادن	۰/۰۳۹			
آماره LR	۴۹/۰۶۹			
احتمال آماره LR	۰/۰۰۰۰۰			

برآزش مدل اول به روش رگرسیون لجستیک در جدول ۹ آمده است. همان طور که نتیجه برآورد نشان می‌دهد، متغیرهای مستقل پژوهش، بند تحریف در صورت‌های مالی و بند محدودیت در رسیدگی با سطح معنی داری ۰/۰۴۰ و ۰/۰۰۰ رابطه معناداری با متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارند و با توجه به مثبت بودن آماره Z متغیرهای مستقل، رابطه مثبتی بین آن‌ها و متغیر وابسته وجود دارد. از طرفی متغیر اهرم مالی با سطح معنی داری ۰/۲۶۰، اندازه شرکت با سطح معنی داری ۰/۵۲۹، تغییر حسابرس با سطح معنی داری ۰/۴۷۲ و متغیر زیان با سطح معنی داری ۰/۶۲۹ دارای عدم رابطه با تجدید ارائه صورت‌های مالی

می‌باشند. اما متغیر نوع حسابرِس با سطح معنی‌داری ۰/۰۳۸۱/ رابطه منفی و معناداری با متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد. متغیر بازده دارایی‌ها در سطح اطمینان ۹۰٪/ رابطه منفی و معناداری با متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین مک فادن مقدار ۰/۰۳۹/ به دست آمده است که در حالت کلی نشان دهنده توان برازش مدل است و مقداری بین صفر و یک می‌باشد. آماره LR معناداری کلی مدل را نشان می‌دهد که مقدار ۴۹/۰۶۹/ به دست آمده است.

جدول ۱۰: آزمون هاسمر-لمشو(مدل اول)

نوع آزمون	مقدار آماره	سطح معنی‌داری
آزمون هاسمر-لمشو	۱۱/۰۱۰	۰/۲۰۱
آزمون اندروز	۱۴/۹۷	۰/۱۳۳

در جدول ۱۰، مقدار آماره هاسمر-لمشو برابر با ۱۱/۰۱ و احتمال آن بزرگتر از ۵ درصد و برابر با ۰/۲۰۱ می‌باشد. پس این مدل برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار است و مدل تخمین زده شده در پژوهش معنی‌دار است. در نتیجه با اطمینان از این که داده‌های مورد بررسی هیچ گونه مشکل رگرسیونی ندارند و می‌توان بر نتایج برآورد تاکید کرد.

برآورد مدل دوم

فرضیه سوم: "بین بند تحریف هزینه گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد."

فرضیه چهارم: "بین بند تحریف درآمد گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد."

فرضیه پنجم: "بین سایر بندهای گزارش مشروط حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد."

$$\text{Restate}_{i(t+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{CD}_{it} + \beta_2 \text{ID}_{it} + \beta_3 \text{OTHER}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{SIZE}_{it} + \beta_7 \text{BIGAUD}_{it} + \beta_8 \text{CHANGE}_{it} + \beta_9 \text{LOSS}_{it} + \epsilon_{it}$$

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE)

نام متغیر	ضریب رگرسیون	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معنی‌داری
عرض از مبدا	۱/۰۶۵	۰/۷۳	۱/۴۴۸	۰/۱۴۷
بند تحریف هزینه	۰/۳۵۹	۰/۱۶۵	۲/۱۷۳	۰/۰۲۹۷
بند تحریف درآمد	۰/۰۰۵	۰/۱۶۸	۰/۰۳۴	۰/۹۷۲
سایر بندهای گزارش	۰/۸۶۳	۰/۱۶۷	۵/۱۶۲	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۳۶۲	۰/۲۸۹	-۱/۲۵۰	۰/۲۱۰
بازده دارایی‌ها	-۱/۰۵۸	۰/۵۳۹	-۱/۹۶۳	۰/۰۴۹۶
اندازه شرکت	-۰/۰۴۶	۰/۰۵۴	-۰/۸۵۳	۰/۳۹۳
نوع حسابرسی	-۰/۵۲۳	۰/۲۶۵	-۱/۹۶۹	۰/۰۴۸
تغییر حسابرسی	۰/۰۹۰	۰/۱۶۰	۰/۵۶۶	۰/۵۷۱
زیان	۰/۱۲۳	۰/۲۷۴	۰/۴۵	۰/۶۵۱
آماره مک فادن	۰/۰۵۶			
آماره LR	۶۹/۶۲۰			
احتمال آماره LR	۰/۰۰۰۰			

جدول ۱۱: برآورد مدل دوم

همان‌طور که نتیجه برآورد مدل دوم در جدول ۱۱ نشان می‌دهد، متغیرهای مستقل پژوهش، بند تحریف هزینه و سایر بندهای گزارش حسابرسی با سطوح معنی‌داری ۰/۰۲۹ و ۰/۰۰۰ رابطه معناداری با متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارند و با توجه به مثبت بودن آماره Z متغیرهای مستقل، رابطه مثبتی بین آن‌ها و متغیر وابسته وجود دارد. از طرفی متغیر مستقل تحریف درآمد با سطح معنی‌داری ۰/۹۷۲ برخلاف دو متغیر قبلی رابطه معناداری با متغیر وابسته ندارد. متغیر اهرم مالی با سطح معنی‌داری ۰/۲۱۰، اندازه شرکت با سطح معنی‌داری ۰/۳۹۳، تغییر حسابرسی با سطح معنی‌داری ۰/۵۷۱ و متغیر زیان با سطح معنی‌داری ۰/۶۵۱ دارای عدم رابطه با تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشند. اما متغیر نوع حسابرسی و متغیر بازده دارایی‌ها با سطوح معناداری ۰/۰۴۸ و ۰/۴۹۶ رابطه منفی و معناداری با متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارند. ضریب تعیین مک فادن مقدار ۰/۰۵۶ به دست آمده است که در حالت کلی نشان‌دهنده توان برازش مدل است و مقداری بین صفر و یک

می‌باشد. آماره LR معناداری کلی مدل را نشان می‌دهد که مقدار $۶۹/۶۲۰$ به دست آمده است.

جدول ۱۲: آزمون هاسمر-لمشو (مدل دوم)

نوع آزمون	مقدار آماره	سطح معنی داری
آزمون هاسمر-لمشو	۱۳/۹۶	۰/۰۸۲
آزمون اندروز	۱۴/۸۰	۰/۱۳۹

مقدار آماره هاسمر-لمشو در جدول ۱۲، برابر با $۱۳/۹۶$ و احتمال آن بزرگتر از ۵ درصد و برابر با $۰/۰۸$ می‌باشد. بنابراین نتیجه حاکی از آن است که مدل برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار است و مدل تخمین زده شده در پژوهش معنی دار است.

بحث و نتیجه گیری

صورت‌های مالی از مهمترین اطلاعاتی می‌باشند که استفاده کنندگان و ذینفعان به آنها به عنوان گزارش‌هایی که عملکرد شرکت را نشان می‌دهد اعتماد می‌کنند. به دلیل اینکه هدف‌های تهیه کنندگان صورت‌های مالی با اهداف استفاده کنندگان از آن مغایرت دارد ما به اشخاص بی‌طرف و صلاحیت‌داری نیاز داریم تا نسبت به صحت و سقم اطلاعات ارائه شده اظهار نظر کنند. بنابراین حسابرسان به عنوان بخش جدای ناپذیر فرآیند گزارشگری مالی به آنها اعتبار می‌بخشند و قابلیت اطمینان آن را بالا می‌برند. محصول نهایی فرایند حسابرسی گزارش‌های حسابرسی می‌باشند. اگر حسابرسان در گزارش‌های خود نتوانند تحریفات به وجود آمده در صورت‌های مالی را به موقع در گزارش‌های خود افشا نمایند این قابلیت اطمینان کاهش می‌یابد. تحریفات صورت‌های مالی اگر شناسایی نشوند در سال بعد تجدید ارائه خواهند شد. همانطور که گفته شد تجدید ارائه صورت‌های مالی عواقب زیادی به همراه دارد از جمله می‌توان به کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران، تأثیر منفی بر اعتباردهندگان، عدم اعتماد تحلیلگران و از همه مهمتر اثر منفی بر خود شرکت دارد. در این بین می‌توان به اثرات منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی بر حسابرسان اشاره کرد. سوالی که به وجود می‌آید این است که آیا حسابرسان در همان سال وقوع به تحریفات صورت‌های مالی در گزارش‌های خود پرداخته‌اند یا خیر؟ بر همین اساس در پژوهش

حاضر به بررسی اثرات گزارش‌های مشروط حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته شد. برای دستیابی به هدف پژوهش پنج فرضیه طراحی و با استفاده از داده‌های نمونه‌ای ۱۰۳ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱-۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفته است. این داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی شده به همراه گزارش حسابرسان مستقل است، جمع آوری شده است.

در فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به بررسی رابطه بین بند تحریف در صورت‌های مالی و محدودیت در رسیدگی با تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته شد تا مشخص گردد که آیا بین بند تحریف در صورت‌های مالی و محدودیت در رسیدگی با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر. نتایج آزمون نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری بین بندهای تحریف در صورت‌های مالی و محدودیت در رسیدگی با تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. به این معنا که در صورت وجود بندهای شرط در گزارش حسابرسی، صورت‌های مالی دوره بعد تجدید ارائه خواهند شد.

فرضیه‌های سوم، چهارم و پنجم پژوهش به بررسی رابطه بین بند تحریف در آمد، تحریف هزینه و سایر بندهای گزارش مشروط حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخت تا مشخص گردد که آیا بند تحریف در آمد، تحریف هزینه و سایر بندهای گزارش مشروط حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی اثرگذار هستند یا خیر. نتایج آزمون نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری بین تحریف هزینه و سایر بندهای گزارش مشروط حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. به این معنا که در صورت وجود این بند در گزارش حسابرسی، صورت‌های مالی دوره بعد تجدید ارائه خواهند شد. اما یافته‌ها حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین بند تحریف در آمد و تجدید ارائه صورت‌های مالی است. به این معنی که بند تحریف در آمد باعث تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره بعد نخواهد شد. در حالت کلی نتیجه هم راستا با پژوهش‌های یونگ (۲۰۱۸)، معراجی و همکاران (۱۳۹۷)، بزرگ‌اصل و دهقانی (۱۳۹۴) و آزاد و کاظمی (۱۳۹۲) می‌باشد.

پژوهش حاضر همانند سایر پژوهش‌ها دارای محدودیت‌هایی است و از این امر مستثنی نمی‌باشد. از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر این است که نخست در این پژوهش از غربالگری استفاده شده است، لذا در تعمیم نتایج به کل شرکت‌ها باید احتیاط لازم به عمل آید.

- | | |
|------------------------|----------------------------|
| 1. Thomson and Utami | 2. Chen Ma |
| 3. Chen et al | 4. Yazhi Mao |
| 5. Palmrose and Scholz | 6. Newton et al. |
| 7. Yeung | 8. Rice and Weber |
| 9. Shin et al. | 10. Sharma, Vineeta Divesh |
| 11. Ittonen | 12. Sambuaga et al. |
| 13. Czerney et al. | |

- آزاد، عبدالله؛ کاظمی، محبوبه. (۱۳۹۲). رابطه بین بندهای پس از اظهار نظر در گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی. *یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران*، مشهد.
- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۶). *اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Eviews* (چاپ سوم). تهران: انتشارات ترمه.
- ایتونن، کیم (۱۳۹۹). *گزارش حسابرسی و بازار سرمایه*. جواد رضازاده. تهران: انتشارات ترمه (سال انتشار اثر اصلی: ۲۰۰۹).
- استانداردهای حسابداری. نشریه ۱۶۰. (۱۴۰۰). *کمیته تدوین استانداردهای حسابداری*، سازمان حسابرسی.
- اعتمادی، حسین؛ ساری، محمد علی؛ جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۷): ۸۵-۱۰۶.
- بادآورنهدی، یونس؛ تقی زاده، وحید. (۱۳۹۲). ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت مصنوعی و واقعی سود. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۲(۲): ۴۷-۷۹.
- بشیری منش، نازنین؛ پاکدل، ملیحه. (۱۳۹۸). کیفیت گزارشگری مالی و بندهای تعدیلی حسابرسی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹(۱): ۶۱-۸۰.
- بزرگ اصل، موسی؛ دهقانی فیروز آبادی، مریم. (۱۳۹۴). بررسی رابطه‌ی اقلام تعهدی اختیاری با تعدیلات سنواتی و نوع اظهار نظر حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۳(۲): ۸۹-۱۰۳.

پورحیدری، امید؛ هوشمند زعفرانیه، رحمت اله. (۱۳۹۳). تعدیلات سنواتی: نوع، علل و

- واکنش بازار سرمایه. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۲): ۳۰-۴۵.
- ثقفی، علی؛ سدیدی، مهدی. (۱۳۸۶). تاثیر محافظه کاری حسابداری بر کیفیت سود و بازده سهام. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵(۱۸): ۱-۲۴.
- جلالی، سید حمید؛ همتی، حسن؛ فرجی، امید؛ جباری، حسین. (۱۴۰۳). مدیریت سود واقعی، مدیریت سود واقعی تهاجمی و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۳(۱): ۳۳-۷۵.
- حسینی، محمد؛ یونس حمه، بیستون. (۱۴۰۱). تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲(۶): ۸۲-۱۱۱.
- خواجوی، شکراله؛ معشوری، حمزه؛ صالحی‌نیا، محسن. (۱۳۹۷). تأثیر شهرت حسابرس بر شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۲): ۵۷-۷۷.
- دادبه، فاطمه؛ پرتوی فر، زینب. (۱۴۰۰). تأثیر افشایات گزارش حسابرس بر شکست کسب و کارها. *فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۱(۲): ۱۰۶-۱۳۱.
- رمضان احمدی، محمد؛ جمالی، کامران؛ کرمشاهی، بهنام. (۱۳۹۳). پیامدهای اقتصادی اظهار نظر مشروط حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۳): ۶۷-۷۶.
- عبدلی، محمدرضا؛ فعال قیومی، علی؛ پرتوی، ناصر. (۲۰۱۳). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۰(۳): ۸۵-۱۰۰.
- مهاجری، آزاده. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر میزان اشتباهات مالی برگزینش اظهار نظر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. (پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری)، موسسه آموزش عالی نوین اردبیل.
- معراجی، رامین؛ پوربهرامی، شجاعی. (۱۳۹۷). عوامل موثر در حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات مدیریت و*

حسابداری، ۱۵(۴): ۲۹-۴۷.

نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسان.

نیکبخت، محمدرضا؛ پناهی، سونیا. (۱۴۰۱). بررسی جامع عوامل درون سازمانی اثرگذار بر تقلب‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۱(۲): ۶۷-۹۰.

Aflatooni, A. (2017). *Econometrics in accounting and finance Using Eviews*. Tehran: Termeh Publications. [in Persian].

Accounting standards. Publication 160. (2021). Committee for compilation of accounting standards, *Auditing Organization*. [in Persian].

Abdoli, M., Gayoumi, A., Partovi, N. (2013). The effect of the auditor's characteristics on financial restatement. *Accounting and auditing reviews*, 20(3): 85-100. [in Persian].

Azad, A., Kazemi, M. (2012). The Link between after Opinion Paragraphs in Auditor's Report and Financial Statement Restatements. *The National Accounting Conference of Iran, Mashhad* [in Persian].

Bashirimanesh, N., Pakdel, M. (2019). Quality of financial reporting and audit adjustment clauses. *Accounting and Social Interest*, 9(1): 61-80. [in Persian].

Badavranhandi, Y., Taghizadeh, V. (2012). The relationship between audit quality and artificial and real earnings management. *Applied research in financial reporting*, 2(2): 47-79. [in Persian].

Bozorg Asl, M., Dehghani, M. (2015). The Relationship between Prior Period Adjustments and Discretionary Accruals. *Knowledge of financial accounting*, 3(2): 89-103. [in Persian].

Chen, K. Y., Elder, R. J., & Hung, S. (2014). Do post-restatement firms care about financial credibility? Evidence from the pre-and post-SOX eras. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(2), 107-126

Czerney, K., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2014). Does auditor explanatory language in unqualified audit reports indicate increased financial misstatement risk? *The Accounting Review*, 89(6), 2115-2149

- Dadbeh, F., Partovifar, Z. (2021). The impact of disclosure of auditor reporting on business failure. *Professional Audit Research Quarterly*, 1(2):106-131. [in Persian].
- Etemadi, H., Sari M. A., Javani Qalandari .M.(2018). The possibility of Financial Statement Restatements with an emphasis on the auditor's role. *Financial Accounting and Auditing Research*. 10(37):85-106. [in Persian].
- Eshagniya, A., & Salehi, M. (2017). The impact of financial restatement on auditor changes: Iranian evidence. *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 11(3), 366-390
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20-44
- Hassani, M., Yunus Hame, B. (2021). Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress. *Professional Audit Research Quarterly*, 2(6): 111-82. [in Persian].
- Ittonen, K. (2019). Audit reports and stock markets. Javad Rezazadeh Tehran: Termeh Publications (publishing year of the original work: 2009). [in Persian].
- Jalali, S. H., Hemmati, H., Faraji, O., Jabari, H. (2024). Real earnings management, aggressive real earnings management and audit quality. *Applied Research in Financial Reporting*.13(1): 33-75.
- Khajovi, S., Mashouri, H., Salehinia, M. (2018). The effect of auditor's reputation on the severity and negative consequences of restatement of financial statements: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge*, 18(72): 57-77. [in Persian].
- Ma, C. (2011). Research on Impact of Financial Restatement on Firm Value in Chinese Listed Firms. Available at SSRN 1870971
- Mao, Y. (2018). *Financial restatement research literature review. Modern Economy*, 9(12), 2092.
- Mohajeri, A. (2020). Investigating the impact of financial mistakes on the selection of audit opinions in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Ardabil New Higher Education Institute(Master's thesis in accounting)(. [in Persian].
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., & Heidary, Z. (2021). Audit partner quality, audit opinions and restatements: evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(2), 106-119.

- Mearaji, R., Pournabrami, Sh. (2018). Effective factors in the auditing of Financial Statement Restatements of Tehran Stock Exchange companies. *Management and Accounting Studies*, 15(4): 29-47. [in Persian].
- Nikkhah Azad, A. (2000). Statement of basic accounting concepts. Standards development management, Auditor Organization. [in Persian].
- Newton, N. J., Wang, D., & Wilkins, M. S. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 31-67.
- Nikbakht, M.R., Panahi, S. (2022). Comprehensive investigation of internal organizational factors affecting financial frauds: evidence from Tehran Stock Exchange. *Applied research in financial reporting*, 11(2):67-90. [in Persian].
- Pourheidari, O., Hoshmand Zaferanieh, R. (2014). Annual Adjustments: Types, Causes and Capital Market Reaction, 3(12): 30-45. [in Persian].
- Palmrose, Z. V., Richardson, V. J., & Scholz, S. (2004). Determinants of market reactions to restatement announcements. *Journal of accounting and economics*, 37(1), 59-8
- Ramazan, A., Jamali, M., Karamshahi, B. (2014). Economic consequences Qualified audit opinions on the listed companies in Tehran Stock Exchange. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 4(13):67-76. [in Persian].
- Rice, S. C., & Weber, D. P. (2012). How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the (non-) disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-843.
- Sambuaga, E. A., Chen, C., Yovanka, J., & Fransiska, K. (2021). Financial restatement period: Internal and external auditing mechanism. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 24(1), 51-74.
- Sharma, V. D. (2006). The effects of independent audit committee member characteristics and auditor independence on financial restatements. Griffith University
- Shin, H., Zhaohui Xu, R., & Lacina, M. (2011). Auditor Characteristics and Early Accounting Error Detection: Evidence from Financial Restatements. *Journal of Accounting and Finance*, 11(3), 36-52.

-
- Siagian, T., & Utami, W. (2022). The determinants of financial report restatement with audit quality as moderating variable: Manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange: Financial restatement. *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies*, 4(1), 629-641
- Thaghafi, A., Sadidi, M. (2007). The Effect of Accounting Conservatism to the Earning Quality and Stocks Return. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 5(18):1-24. [in Persian].
- Yeung, H. Y. (2018). Do auditors communicate financial misstatement risk in audit report? Evidence from subsequent accounting restatements in China