[2-1-مقدمه .](#_Toc392534210)

[2-2- بخش اول: مبانی نظری 11](#_Toc392534212)

[2-2-1- نياز به حسابـرسي 11](#_Toc392534213)

[2-2-2-فرضیه‌ی نماينـدگي .](#_Toc392534216)

[2-2-3-فرضیه‌ی‌علامت دهی .](#_Toc392534218)

[2-2-4-فرضيه اعتباربخشي .](#_Toc392534220)

[2-2-5-کیفیت حسابرسی .](#_Toc392534222)

[2-2-6-چارچوب کیفیت حسابرسی 14](#_Toc392534230)

[2-2-7-مباحث نظری و شواهد تجربی در باب کیفیت حسابرسی 17](#_Toc392534238)

[2-2-8-تقاضا برای کیفیت حسابرسی 19](#_Toc392534246)

[2-2-9-عرضه کیفیت حسابرسی 20](#_Toc392534248)

[2-2-10محصولات کیفیت حسابرسی 21](#_Toc392534252)

[2 -2-11- دیدگاه‌های مرتبط با الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس................. 27](#_Toc392534252)

[2-2-11-1-دیدگاه موافقان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس 27](#_Toc392534293)

[2-2-11-2-دیدگاه مخالفان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس 29](#_Toc392534293)

[2-2-12-تجدید ارائه صورت‌های مالی 32](#_Toc392534308)

[2-2-12-1- تاریخچه تجدید ارائه صورت‌های مالی 33](#_Toc392534311)

[2-2-12-2- تعدیلات سنواتی 34](#_Toc392534315)

[2-2-12-2-1تغییر در رویه حسابداری 35](#_Toc392534321)

[2-2-12-2-2-اصلاح اشتباه 35](#_Toc392534323)

[2-2-13-عوامل ایجاب کننده تجدید ارائه 36](#_Toc392534325)

[2-2-14-اهداف مدیریت از گزارشگری نادرست 36](#_Toc392534327)

[2-2-15-عوامل پیش بینی کننده تجدید ارائه صورت‌های مالی 39](#_Toc392534346)

[2-2-16-پیامدهای تجدید ارائه سود 41](#_Toc392534352)

[2-3- بخش دوم: پیشینه پژوهش‌ها 44](#_Toc392534377)

[2-3-1- پژوهش‌های خارجی 44](#_Toc392534379)

[2-3-2- پژوهش‌های داخلی 51](#_Toc392534398)

[2-4- تبيين فرضیه های پژوهش 54](#_Toc392534410)

[2-5- خلاصه فصل 59](#_Toc392534426)

# 2-1-مقدمه:

# حسابداری را می‌توان فرایند شناسایی اندازه گیری طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف کرد. عملکرد و رویه های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه ای داشته است و از ثبت نسبتاً ساده در دوران باستان، تا سیستم‌های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است. اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری یعنی تأمین اطلاعات استفاده کنندگان بدون تغییر باقی مانده است. در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهم‌ترین زیر مجموعه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارش‌های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. اگر چه بیشتر استفاده کنندگان این اطلاعات سهامداران و مدیران یک بنگاه اقتصادی هستند ولی مدیریت بنابر وظایف و مسوولیت‌هایی که در قبال گروه های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد و همچنین بنابر الزامات قانونی یا درخواست طرف‌های تجاری یا تأمین کنندگان مالی بنگاه، اطلاعات مختلفی را در اختیار استفاده کنندگان خارج از بنگاه قرار می‌دهد. این گزارش‌ها جهت استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخص ارائه می‌شود و صحت این اطلاعات و گزارش‌ها توسط حسابرسان مستقل تایید می‌گردد. از سوی دیگر، تجدید ارائه صورت‌های مالی، اثرات و نتایج منفی به همراه دارد که شامل مواردی مانند تغییر حسابرس، افزایش هزینه سرمایه، سلب اطمینان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به این گزارشات، کاهش بازده سهام و نظایر آن می‌باشد. مدیران برای کاهش این اثرات منفی، احتمالاً اقدام به تغییر برخی از سیاست‌های گزارشگری مالی خود می‌نمایند. تغییرات در رفتار گزارشگری مالی[[1]](#footnote-1) مدیران، ممکن است به صورت‌هایی از جمله تغییر در سطح محافظه‌کاری آن‌ها در گزارشگری مالی باشد. بنابراین، در این فصل، کیفیت حسابرسی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. برای این منظور، ابتدا تعاریف انجام شده از مطرح شده، سپس به معیارهای کیفیت حسابرسی پرداخته می‌شود. در ادامه، مفاهیم و موضوعات مرتبط با تجدید ارایه صورت‌های مالی ارایه می‌گردد؛ و در نهایت، به پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با موضوع این پژوهش پرداخته می‌شود.

# 2-2- بخش اول: مبانی نظری

# 2-2-1- نياز به حسابـرسي

# دليل اصلي تقاضا براي خدمات حسابرسي به عنوان يك ابزار نظارتي را می‌توان تضاد منافع موجود بين مالكان و مديران شرکت‌ها دانست (واﻻس[[2]](#footnote-2)، 1987).

# به طور كلي، سه فرضیه‌ی عمده براي نياز به حسابرسي مطرح است كه عبارت از فرضیه‌ی نمايندگي[[3]](#footnote-3)،فرضیه‌ی‌علامت دهی[[4]](#footnote-4)،فرضیه‌ی اعتباربخشي[[5]](#footnote-5))بيمه‌ای (می‌باشند) لم[[6]](#footnote-6)، 1998و واﻻس، 1987).

# 2-2-2-فرضیه‌ی نماينـدگي

# اين فرضيه، به نقشي كه حسابرسي در كاهش مسائل و خطرات ناديده گرفتن اصول اخلاقی ايفا می‌کند، اشاره دارد.طبق فرضیه‌ی نمايندگي، حسابرس در چارچوب روابط بين نماينده- مالك، بخش لاینفک سازوكاري قراردادي است كه براي كنترل و نظارت بر هزینه‌های نمايندگي مدير ايجاد می‌شود. هنگامي كه نماينده (مدير) نسبت به مالك، از اطلاعات بيشتري راجع به عمليات داخلي شركت برخوردار است، با فرض اينكه مدير به دنبال منافع شخصي خود است، بيشتر از حد مطلوب از منابع شركت استفاده كرده، براي انتقال ثروت از مالكان به نفع خود تلاشمی‌کند.بنابراين، سرمایه‌گذارانی كه از رفتار عقلايي برخور دارند، چنين رفتارهايي را در قيمت گذاري اوراق بهادار شركت لحاظ خواهند كرد و مبلغ كمتري را براي آن اوراق بهادار می‌پردازند. حتي به عنوان آخرين گزينه ممكن است سرمایه‌ی خود را از شركت خارج نمايند. در نتيجه، سرمايه گذاران براي اجتناب از چنين پيشامدهايي سعي می‌کنند، سازوكارهايي را برقرار سازند كه بر رفتارها و انگیزه هایفرصت‌طلبانه نظارت و كنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، يكي از اين ساز و كارها است. بدين ترتيب، در فرضیه‌ی نمايندگي، نقش حسابرس كاهش عدم تقارن اطلاعاتي و خطرات زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرس، ممكن است صورت‌های مالي جانب‌دارانه و نادرست ارائه شوند. بر اساس اين تئوري، در سازمان‌هایی كه عدم تقارن اطلاعاتي باﻻتر است، حسابرس نيازمند كار و تلاش بيشتري است. به گفته‌ی واﻻس نزدیک‌ترین مفهوم به عدم تقارن اطلاعاتی، واژه‌ی پيچيدگي است كه بيشترين معياري كه محققان براي سنجش آن به كار برده‌اند، تعداد شرکت‌های فرعي واحد مورد رسيدگي است. استاندارد حسابرسي آمريكا تصريح می‌کند: سازماني كه بدون نظارت كافي بر عمليات آن و به صورت غير متمركز اداره می‌شود، ريسك بسيار باﻻيي را خواهد داشت. در واقع، خطر ناديده گرفتن اصول اخلاقی بيشتر در بخش‌های غير متمركز ديده می‌شود.

# 2-2-3-فرضیه‌ی‌علامت دهی

# بر اساس اين فرضيه، حسابرس به كاهش تصميمات نادرست در بازار سرمايه كمك می‌کند و سرمایه‌گذار سعي می‌کند حسابرس معتبري را برگزيند تا به بازار سرمايه نشان دهد كه عمليات شركت شفاف و مناسب است. سرمايه گذاران بالقوه نيز براي تصميمات سرمايه گذاري خود از اين علایم استفاده می‌کنند. توجيه اين فرضيه در مورد نحوه‌ی قيمت گذاري خدمات حسابرسي بدين صورت است كه مؤسسات حسابرسي بزرگ و معتبر از صاحب کاران خود حق‌الزحمه‌ی باﻻتري را طلب می‌کنند، زيرا چنين مؤسساتي از كيفيت و اعتبار باﻻيي نزد سرمايه گذاران و جامعه برخوردارند و در نتيجه شفافيت و عملكرد مناسب‌تری را براي شركت به ارمغان می‌آورند.

# 2-2-4-فرضيه اعتباربخشي

# بر اساس اين فرضيه كه نسبت به دو فرضیه‌ی قبلي، كمتر مورد توجه محققان و تئوري پردازان قرار گرفته است، ممكن است حرفه‌ی حسابرسي مدعي باشد در اعتبار بخشي به نتايج و صورت‌های مالي هيچ مسئولیتی ندارد. ولي در طرف ديگر، سرمايه گذاران معتقدند در صورتي كه در نتيجه‌ي استفاده از صورت‌های مالي گمراه كننده به آن‌ها زيان وارد شود، حسابرسان بايد تاوان آن را بپردازند و زيان آن‌ها را جبران كنند. بنابراين، ممكن است در مواردي كه به سرمايه گذاران زيان وارد می‌شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گيرند. در نتيجه، حسابرسان بايد در قيمت گذاري خدمات خود اين ريسك را لحاظ كنند و هر چه نتايج عمليات شركتي ضعیف‌تر باشد (سوددهي پايين يا زيان ده بودن) اين ريسك افزايش يافته و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسي نيز افزايش می‌یابد.در عمل، يك يا تركيبي از اين فرضيات متناسب با شرايط فرهنگي و محيط قانوني و قضايي به كار می‌رود و در يك كشور ممكن است يكي از آن‌ها نسبت به بقيه، توجيه بهتري را ارائه نمايد.شايان توجه است كه خدمات حسابرسي همانند كاﻻ براي صاحبكار است و تابع اصل هزينه و منفعت است. بنابراين، صاحبكار تا جايي اين خدمات را طلب می‌کند كه منافع آن از هزينه هاي مربوط بيشتر باشد. اما طبق فرضیه‌ی نمايندگي، منافع حسابرسي، اداي مسئولیت پاسخگويي مدير است و بنابراين، يك مدير به اندازه‌هاي كه خود را در قبال مسئولیت خويش پاسخگو می‌بیند(يا اجبار به پاسخگويي دارد) حاضر است براي خدمات حسابرسي هزينه كند.

# 2-2-5-کیفیت حسابرسی

# از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی کرده‌اند. در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استاندارد های حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود عمومی‌ترینتعریف‌ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می‌گیرد:

# احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آن‌ها را کشف و گزارش کند.

# احتمال این که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.

# سنجه ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات 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 می‌گیرند (علوی طبری و همکاران، 1388، ص 33)2.

# اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متأثرمی‌سازد.

# 2-2-6-چارچوب کیفیت حسابرسی

# کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو 1981 کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرس کشف نشده است؛ و (ب) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند.

# تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، به توانایی حسابرس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری می‌پردازد. مطابق قسمت (الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می‌شود. قسمت (ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرس می‌باشد. از آنجا که تضاد منافع بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می‌شود بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه‌ی احتمالات ارزیابی شده بازار جای می‌گیرد. از این رو، این تعریف به درک بازار از این که آیا حسابرس عملیات حسابرسی را با شایستگی انجام داده و نیز میزان درک از استقلال حسابرس، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به سمت تاکید بر اجزای کیفیت حسابرسی تغییر جهت می‌دهد.

# این مطلب به آنچه در بیانیه پژوهش حسابرسی شماره 6 تحت عنوان توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی توصیف شده است، مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرس اغلب در پژوهش‌های تجربی پیرامون کیفیت حسابرسی آزمون شده است. بنابراین اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم می‌باشد. در راستای بررسی کامل مطالب گذشته ارائه تعریفی که وضعیت مذکور را ترسیم کند، مطلوب به نظر می‌رسد.

**کیفیت حسابرسی**

مراقبت حرفه ای (توانایی نظارت) حسابرس

* شایستگی درک شده
* استقلال درک شده

حسن شهرت حسابرس:

* شایستگی درک شده
* استقلال درک شده

محصولات کیفیت حسابرسی

اعتبار اطلاعات

درجه اطمینان استفاده کننده نسبت به اطلاعات

کیفیت اطلاعات

به چه میزان اطلاعات شرایط اقتصادی واقعی را منعکس می‌کند

**صورت‌های مالی**

# نمودار (2-1) چارچوب كيفيت حسابرسی

# نمودار (2-2) برنامه ای را ارائه می‌کند که رابطه بین ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی را نمایش می‌دهد. این نگاره رابطه بین اجزای کیفیت حسابرسی و محصولات کیفیت حسابرسی و تأثیرآن‌ها بر اطلاعات صورت‌های مالی را ارائه می‌کند. اجزای کیفیت حسابرسی، یعنی حسن شهرت حسابرس و توانایی آگاهی دهندگی حسابرسی، از ادبیات دانشگاهی و حرفه ای بر گرفته شده است. اجزای مذکور دو محصول کیفیت حسابرسی، یعنی اطلاعات معتبر و اطلاعات با کیفیت را تحتت اثیر قرار می‌دهند. حسن شهرت حسابرس بر دیدگاه استفاده کنندگان از مراقبت حرفه ای حسابرس استوار است، که این مطلب هم عموماً غیر قابل مشاهده است.

# همان طور که والاس بحث می‌کند مراقبت حرفه ای حسابرس کیفیت اطلاعات را با بهبود مناسبت، کاهش آلودگی و کاهشسو گیری اطلاعات تحتت اثیر قرار می‌دهد. این موضوع نشان می‌دهد که توانایی حسابرس برای ارائه اطلاعاتی درباره تفاوت بین شرایط اقتصادی گزارش شده صاحبکار و شرایط اقتصادی غیر قابل مشاهده و درست صاحبکار کمینه می‌باشد. مهم‌تر از همه این که مراقبت حرفه ای حسابرس باید با گزارش‌های مالی شرایط اقتصادی درست صاحبکار و کیفیت برتر اطلاعات ارتباط نزدیک‌تری داشته باشد. توانایی اثر بخشی نظارت حسابرسی تحتت اثیر شایستگی و بی طرفی حسابرس (در واقع استقلال حسابرس) قرار دارد. حسن شهرت حسابرس به درک بازار از شایستگی و بی طرفی (استقلال ظاهری) حسابرس مرتبط می‌شود. این امر توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی (حتی در فقدان اطلاعات با کیفیت) را نمایش می‌دهد. حسن شهرت احتمالاً به عنوان ویژگی اندازه موسسه حسابرسی است، در حقیقت توانایی نظارت حسابرس می‌تواند با نوع قرارداد حسابرسی تغییر نماید. بنابراین همان طور که رسوایی‌های اخیر مانند رسوایی اندرسون[[7]](#footnote-7) اثبات کرده، حسن شهرت بالای حسابرس در کوتاه مدت منجر به درک معتبر اطلاعات با کیفیت پایین گردد بنابراین در سطح خرد می‌تواند رابطه مبهمی بین کیفیت اطلاعات درک شده و توانایی نظارت حسابرس وجود داشته باشد. (حساس یگانه وقنبریان، 1385). به هر حال در تنظیم مجدد واقعیت اطلاعات افشا شده، انتظارات معقولی باید وجود داشته باشد. در هر صورت اعتقاد نداریم که بحث مذکور برای رفع نیاز به تحقیق در باب رابطه ذکر شده کافی است.

# 2-2-7-مباحث نظری و شواهد تجربی در باب کیفیت حسابرسی

# در نمودار (3-2) طبقه بندی عملی پژوهش‌های تجربی ارائه شده است. اکثر مطالعات تجربی کیفیت حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و محرک‌های تقاضا نظیر راهبردهای ریسک صاحبکار را با تضاد نمایندگی، یا با محرک‌های عرضه نظیر حق‌الزحمه و راهبردهای مدیریت ریسک مؤسسه حسابرسی بررسی می‌نمایند.

حق‌الزحمه حسابرسی

راهبردهای مدیریت

ریسک حسابرسی

تضادهای نمایندگی

راهبردهای ریسک

صاحبکار

**محرک‌های کیفیت حسابرسی**

محرک‌های عرضه

محرک‌های تقاضا

**کیفیت حسابرسی**

محصولات کیفیت حسابرسی

**صورت‌های مالی**

حسن شهرت حسابرس:

* شایستگی درک شده
* استقلال درک شده

مراقبت حرفه ای (توانایی نظارت) حسابرس:

* شایستگی درک شده
* استقلال درک شده

اعتبار اطلاعات

درجه اطمینان استفاده کننده نسبت به اطلاعات

کیفیت اطلاعات

به چه میزان اطلاعات شرایط اقتصادی واقعی را منعکس می‌نماید

### 

### نمودار (2-2) چارچوب و طبقات پژوهش کیفیت حسابرسی

# نمودار (3-2) به نحوی نمودار (2-2) را بسط می‌دهد تا محرک‌های عرضه و تقاضا را در برگیرد. تاریخچه تحقیقات در زمینه حسابرسی را می‌توان به 2 دسته اصلی تقسیم کرد. تحقیقاتی که از دیدگاه تقاضا کنندگان صورت گرفته است؛ و تحقیقاتی که از دیدگاه عرضه کنندگان به عمل آمده است.

# تحقیقاتی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی صورت گرفته عمدتاً با عواملی سروکار دارند که بر استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی از جمله سهامداران، مراجع قانونی، و اعتبار دهندگان و صاحب کاران تأثیر می‌گذارد. برعکس، تحقیقاتی که از دیدگاه عرضه کنندگان خدمات حسابرسی صورت گرفته عمدتاً با عواملی تاکید می‌کنند که بر توانایی‌های حسابرس در ارائه حسابرسی با کیفیت بالا تأثیر می‌گذارد. سایر مطالعات تجربی کیفیت حسابرسی، همبستگی بین دو عضو کیفیت حسابرسی (یعنی حسن شهرت حسابرس، و توانایی نظارت حسابرس) یا روابط بین اجزای کیفیت حسابرسی و محصولات آن (نظیر اعتبار اطلاعات و کیفیت اطلاعات) را بررسی می‌نمایند. بخش‌های فرعی که در ادامه تشریح می‌شوند به بررسی مباحث بنیادین روابط پیش بینی شده بین ویژگی‌های متنوع شناسایی شده در چارچوب کیفیت حسابرسی می‌پردازند.

# 2-2-8-تقاضا برای کیفیت حسابرسی

# تقاضا برای حسابرسی پیش از تدوین قوانین و مقررات وجود داشته است. برای مثال، بنستون[[8]](#footnote-8)(1969) می‌گوید که 82 درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک قبل از تدوین قوانین و مقررات اوراق بهادار در سال‌های 1933 و 1934 حسابرسی می‌شده‌اند. بنابراین، منطقی است تا صرف نظر از وجود قوانین و مقررات، درباره نقش اقتصادی حسابرسی، که باعث ایجاد تقاضا برای کیفیت حسابرسی شده است، بحث نماییم. فرضیه اصلی تحقیق در باب تقاضا برای کیفیت حسابرسی از عدم تقارن اطلاعات بین گروه های درون شرکتی و سرمایه گذاران ناشی می‌شود. از آنجا که بحث قیمت گذاری سهام شرکت مطرح می‌باشد، حسابرسی یکی از راه های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. فرضیه های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرس (ادراک سهامداران از کار حسابرسی) می‌تواند به عنوان نشانه ای برای کیفیت اطلاعات به کار رود. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می‌کند که «حسابرسی با کیفیت بالاتر» دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل نمایند بر اساس نظریه تقاضا، شرکت‌ها با روی آوردن به حسابرسانی که نام معروف‌تری دارند می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌هامطلوب‌تر است. نیاز به حل تناقض‌ها نمایندگی نیز محرک دیگری برای تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا است. نا متقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می‌شود؛ و این نگرانی را پدید می‌آورد که نماینده، منافع شخصی خود را به هزینه صاحب سرمایه دنبال می‌کند بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد؛ لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آن‌ها را هم‌راستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرس مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات است. هر چه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بزرگ‌تر باشد، هزینه های نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرس مستقل با کیفیت بالا افزون‌تر خواهد بود (علوی طبری و همکاران، 1388، ص 25).

# 2-2-9-عرضه کیفیت حسابرسی

# پژوهش در باب کیفیت حسابرسی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرسی توسط مؤسسات حسابداری رسمی تحلیل کرد. بخش دیگری از پژوهش‌های انجام شده درباره کیفیت حسابرسی بر عرضه حسابرسی با کیفیت مطلوب به وسیله حسابرسان مستقل متمرکز بوده است. برای مثال تاتار و همکارانش[[9]](#footnote-9) (1991) بیان کردند که پیش بینی اولیه‌ی طرف تقاضا این است که صاحب کارانپر ریسکتر، حسابرسان با کیفیت‌تر را انتخاب می‌کنند اما فلتهام و همکارانش[[10]](#footnote-10) (1991) بیان کرده‌اند که پیش بینی تاتار و همکارانش را باید با توجه به افزایش هزینه تفاضلی حسابرسی با کیفیت‌تر تحلیل کرد (حساس یگانه وقنبریان، 1385).

# تحقیقات نشان داده است که ساختارموسسه حسابرسی نیز بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. بر اساس این تحقیقات کیفیت حسابرسی در موسسه‌هایی که ساختار قوی‌تری در استفاده از روش‌های حسابرسی دارند،با سایر موسسه‌ها تفاوت دارند. ادغام موسسه های حسابرسی و یکسان شدن روش‌های مورد استفاده در موسسه های مختلف این فرضیه را کم اهمیت ساخته است.بیشتر محققان این نظریه را مطرح کرده‌اند که به طور کلی،رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد

# و اگر موسسه های بزرگ حق‌الزحمه بیشتری به صاحبکار تحمیل می‌کنند به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آن‌هامطلوب‌تر است. تحقیقات،البته این فرضیه را نیز مطرح کرده است که موسسه های بزرگ‌تر به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسب‌ترمی‌توانند بخشی از صرفه اقتصادی خود را به مشتری منتقل کنند و حق‌الزحمه کمتری از صاحب کار بگیرند (علوی طبری و همکاران، 1388).

# 2-2-10محصولات کیفیت حسابرسی

# همان‌طور که نمودارهاي (2-2) و (3-2) نشان می‌دهند، کیفیت حسابرسی مولد دو محصول موثر بر کیفیت صورت‌های مالی (یعنی اعتبار و کیفیت اطلاعات) می‌باشند. در این بخش رابطه بین اجزای کیفیت حسابرسی و محصولات مذکور مورد بحث قرار می‌گیرد.

# اعتبار اطلاعات به توانایی حسابرس برای تحت تأثیر قرار دادن موقعیت استفاده کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی مربوط می‌شود. همان طور که در قسمت‌های قبلی بحث شد، دی آنجلو کیفیت حسابرسی را با واژه اعتبار حسابرس تعریف کرده است. او اظهار می‌دارد که ذی‌نفعانمی‌توانند از اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان جانشین حسن شهرت حسابرس استفاده نمایند. وی استدلال می‌کند که اگر به کار گیری صاحبکار خاص در میان صاحب کاران حسابرسی خاص یکسان است، آنگاهحسابرسان بزرگ‌تر که تعداد صاحب کاران بیشتری دارند، در راستای تلاش برای حفظ هر صاحبکار انگیزه کمی برای قصور در افشاء تحریف کشف شده دارند. دوپاچ و سیمونیچ بیان می‌کنند از آنجا که حسابرسان دارای نام تجاری ویژگی‌های مرتبط عینی بیشتری پیرامون کیفیت (شامل آموزش تخصصی و بازبینی‌های دقیق‌تر) دارند انتظار می‌رود ذی‌نفعان آنان به عنوان عرضه کننده اعتبار بیشتر صورت‌های مالی بنگرند. نظریه رایج در میان بانک داران و پذیره‌نویسان این است که حسابرسان دارای نام تجاری بر اعتبار صورت‌های مالی می‌افزایند و این نظریه از نتایج تحقیقات دوپاچ و سیمونیچ حمایت می‌نماید.

# برخی از مطالعات کیفیت حسابرسی بیان می‌کنند که حسابرسان دارای نام تجاری اطلاعات معتبرتری را ارائه می‌نمایند. برای مثال در مطالعات مرتبط با اولین عرضه عمومی سهام، اعتبار اطلاعات اغلب به عنوان توانایی حسابرس برای تحت تأثیر قرار دادن ارزیابی قبلی عدم قطعیت ارزش موضوعات جدید تعریف شده است. فرض می‌شود حسابرسان دارای نام تجاری سطح اطمینان اطلاعاتی بیشتری را در باب موضوعات جدید ارائه می‌نمایند. مطالعات تجربی که این گمان را آزموده‌اند عموماً از آن حمایت می‌نمایند.

# مطالعات اولیه نشان دادند در مواردی که صاحب کاران حسابرسانشان را تغییر می‌دهند این علامت دهی اطلاعاتی مستقیم از طریق اندازه گیری واکنش قیمت سهام بر حسن شهرت حسابرس اثر می‌گذارد. در این مطالعات صرفاً یک حمایت محدود برای اثبات این که حسابرسان دارای نام تجاری اطلاعات معتبرتری را ارائه می‌کنند، یافت شده است. برای مثال، بیتی[[11]](#footnote-11) (1999) دریافت که بازده‌های اولین عرضه‌ی عمومی سهام برای صاحب کارانی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می‌کنند (8 ابرمؤسسه حسابداری) در مقام مقایسه با سایرین (غیر از 8 ابر مؤسسه حسابداری) کمتر می­باشد

# ونگ و نئو،1993 رویکرد مستقیم‌تری را برگزیدند و دریافتند که واکنش سرمایه گذاران به شوک‌های سود آوری به دریافتشان از اعتبار گزارش سود آوری بستگی دارد. آنان دریافتند که ضریب واکنش سود صاحب کارانی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می‌کنند در مقایسه با سایرین بیشتر می‌باشد به همین قیاس، جنگ و لین،1993، دریافتند که در اولین روز مبادله اولین عرضه عمومی سهام، حجم مبادله صاحب کارانی که توسط حسابرسان دارای نام تجاری حسابرسی می‌شوند در مقایسه با سایرین بیشتر بوده است. همچنین در روزهای بعدی حجم مبادله سهام صاحب کارانی که توسط حسابرسان دارای نام تجاری حسابرسی می‌شوند در مقایسه با سایرین کمتر است.

# کریشان[[12]](#footnote-12) (2003) با استفاده از مطالعه‌ی ونگ و نئو اندازه گیری نیرومند تری از توانایی حسن شهرت حسابرس برای افزایش اعتبار اطلاعات ایجاد نمود. کریشنان نقش کیفیت حسابرسی در قیمت گذاری ذخایر احتیاطی را بررسی نمود. او سود را به اجزای جریان‌های نقدی حاصل از عملیات، ذخایر غیر احتیاطی و ذخایر احتیاطی تجزیه نمود و سپس بازده سهم را از این سه جزء کم نمود و متغیر مصنوعی را برای نمایش کیفیت حسابرسی ارائه نمود (6 ابر مؤسسه حسابداری در مقابل مؤسسات حسابداری دیگر). او دریافت که ذخایر احتیاطی صاحب کارانی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می‌کنند در مقایسه با دیگران رابطه دقیق‌تری با بازده های بازار دارد. این مطلب نشان می‌دهد حسابرسان دارای نام تجاری بر اعتبار ذخایر گزارش شده می‌افزایند.

# جدول (2-1) مطالعات بررسی کننده همبستگی بین اجزای کیفیت حسابرسی

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| خلاصه مطالعه و نتایج | جایگاه در چارچوب پژوهش کیفیت حسابرسی | مقاله |
| استدلال نظری ارایه می‌کنند که به دلیل از دست رفتن حسن شهرت حسابرسی‌های دیگر انتظار می‌رود حسابرسان شاغل در کارهای بزرگ استقلال خود را به خطر انداخته و یا سایر رفتارهای فرصت‌طلبانه را نمایش می‌دهد. | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | دی آنجلو1981 |
| نشان می‌دهد مه کیفیت حسابرسی تابعی است از میزان و اندازه رویه های حسابرسی انجام شده. ان‌ها استدلال می‌کنند که موسسه های حسابدار رسمی cpa بزرگ منابع بیش‌تری در اختیار دارند که رویه های مذکور را هدایت نموده و بنابراین کیفیت بالاتری را ارائه می‌نمایند. | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | دوپاچ و سیمونیچ1982 |
| پژوهشگران با استفاده از داده های بازار عرضه اولیه سهام در نیوزیلند رابطه ای بین صحت پیش بینی‌های مدیریت و حسن شهرت حسابرس (8 بزرگ/غیر از 8 بزرگ) نیافتند | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | فرت و اسمیت1992 |
| نتایج نشان می‌دهد حتی بعد از کنترل ویژگی‌های صاحب کار نظیر ریسک صاحبکار انی که اشتباهات پیش بینی مدیریتی بزرگ‌تری را گزارش می‌کند با مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تری در ارتباطند. | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | دیویدسون و نئو1993 |
| نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ذخایر احتیاطی صاحب کارانی که از حسابرسان فاقد نام تجاری استفاده می‌کنند بیش از صاحب کارانی است که از حسابرسان نام تجاری استفاده می‌کنند. | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | بکر و همکارانش1998 |
| نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان دارای نام تجاری احتمالاً از سوی صاحب کارانی است تمایل درونی به سوی اقلام معوق دارند کنار گذاشته می‌شوند و حتی اگر شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان درونی دارای نام تجاری سطوح بالاتری از کل اقلام معوق را داشته باشند. آن‌ها به طور واقعی ذخایر احتیاطی را کمتر نشان می‌دهند. | حسن شهرت حسابرس و توانایی نظارت حسابرس | فرانسیس میدو و اسپارکس1999 |

# بارتو و همکاران[[13]](#footnote-13) (2000)، در تحقيق خود براي ارزيابي كيفيت حسابرسي از شش موسسه‌ای بزرگ حسابرسي استفاده كردند. آنان فرض كردند كه حسابرسي توسط اين شش موسسه‌ای بزرگ، داراي حداكثر كيفيت می‌باشد و شرکت‌های صاحب كاري كه موسسه‌هایی غير از شش موسسه‌ای بزرگ آن‌ها را حسابرسي می‌کنند، سعي در ارائه‌یاقلام تعهدي اختياري بيشتري براي ايجاد تغيير سود دارند.كارامانيس و لينوكس[[14]](#footnote-14) (2006) نيز معتقدند كه بين حسابرسي موسسه‌های بزرگ و كيفيت حسابرسي رابطه‌ی مثبت وجود دارد.

# شواهد حاكي از آن است كه حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسي اثر بخش تری را ارايه می‌کنند و تغييرات ساختاري در شرکت‌های حسابرسي در جهت دستيابي به تخصص صنعت، حاكي از آن است كه تخصص صنعت نقش مهمي را در كيفيت حسابرسي بازي می‌کند.در مطالعه‌ای كه توسط كند[[15]](#footnote-15)(2008) و از طريق پرسشنامه انجام شد و پاسخ دهندگان آن، مؤسسات حسابرسي بودند تخصص صنعت حسابرس بدين گونه تعريف شد : تخصص صنعت حسابرس شامل خلق ایده‌های سازنده جهت كمک)خلق ارزش افزوده (به صاحب کاران، همچنين فراهم نمودن دیدگاه‌ها و يا راهكارهاي تازه براي برخي از موضوع‌هایی كه صاحب کاران در صنايع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند.از آنجايي كه حاجت مختلف تخصص صنعت حسابرس به طور مستقيم قابل مشاهده نيست، تحقيقات گذشته شاخص‌های مختلفي را براي اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس به كار گرفته‌اند. رويكرد سهم بازارو رويكرد سهم پرتفویغالباً به عنوان شاخص‌هایی براي تخصص صنعت حسابرس به كار گرفته می‌شوند(اعتمادي و همکاران، 1388).

# الف) رویکرد سهم بازار: رويكرد سهم بازار، يك متخصص صنعت را به عنوان يك مؤسسه حسابرسي كه خودش را از ساير رقبايش از نظر سهم بازار در يك صنعت خاص متمايز كرده است، تعريف می‌نماید. اين رويكرد فرض می‌کند كه با مشاهده سهم نسبي بازار مؤسسات حسابرسي كه به يك صنعت خاص ارايه خدمت می‌کنند، می‌توان به ميـزان دانش تخصص صنعت مؤسسه حسابـرسي پي برد. مؤسسه‌ای كه سهم بزرگ‌تری از بازار را در اختيار دارد، از دانش تخصصي باﻻتري در مورد آن صنعت خاص برخوردار است.بعلاوه، سهم معنادار بازار در يك صنعت نشان دهنده‌ی سرمايه گذاري معناداري است كه در مؤسسات حسابرسي در توسعهفن‌آوری‌های حسابرسي خاص صنعت صورت گرفته است به طوري كه انتظار می‌رود مزاياي ناشي از بهبود كيفيت حسابرسي و صرفه اقتصادي افزايش يابد.

# ب) رویکرد سهم پرتفوی: رويكرد سهم پرتفوي، توزيع نسبي خدمات حسابرسي را در صنايع مختلف براي هر مؤسسه حسابرسي مورد لحاظ قرار می‌دهد. اين رويكرد بيشتر به راهبردهاي مؤسسه‌ی حسابرسي مربوط است. صنايع صاحبكار مؤسسه‌ی حسابرسي با بيشترين سهم پرتفوي، نشان دهنده‌ی صنايعي هستند كه مؤسسات حسابرسي دانش پايهاي معناداري را در ارتباط با آن صنايع ايجاد کرده‌اند و سهم بزرگ پرتفوي نشان‌دهنده‌ی اين است كه سرمايه گذاري معناداري توسط مؤسسات حسابرسي در توسعه‌ی فن آوری های حسابرسي مربوط به آن صنعت صورت گرفته است.با به‌کارگیری اين رويكرد، احتمالاً مؤسسات بيشترين منابع را براي توسعه دانش خاص صنعت اختصاص داده‌اند، حتي اگر آن‌ها سهم عمده‌ی بازار را در آن صنعت در اختيار نداشته باشند. رويكرد سهم پرتفوي بر خلاف رويكرد سهم بازار، مزيت نسبي بر ساير حسابرسان را در تعيين تخصص صنعت حسابرس دخالت نمی‌دهد.اعتمادي و همکاران (1388) طي تحقيقي كه انجام دادند به اين نتيجه رسيدند كه شرکت‌هایی كه حسابرس آن‌ها، متخصص صنعت است، داراي سطح مطلق اقلام تعهدي اختياري كمتر و ضريب واكنش سود باﻻتري نسبت به شرکت‌هایی كه حسابرس آن‌ها، متخصص صنعت نيست، هستند؛ به عبارت ديگر، حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسي با کیفیت‌تری به صاحب کاران خود ارايه می‌کنند. جول و همکاران[[16]](#footnote-16) (2005) در تحقيق خود براي اندازه‌گیری كيفيت حسابرسي از تخصص موسسه‌ای حسابرسي در صنعت صاحب كار نيز استفاده كردند. آنان معتقد بودند موسسه‌های حسابرسي كه در صنعت صاحب کار تخصص داشته باشند، با كيفيت بيشتري به حسابرسي آن می‌پردازند. فرگوسن و استاكس[[17]](#footnote-17))٢٠٠٢)، ژائو و ايلدر (۲٠٠٢) و بالسم (2003) نيز در تحقیق‌های خود از تخصص حسابرس در صنعت صاحب كار براي اندازه گيري كيفيت حسابرسي استفاده كردند.

# تداوم انتخاب حسابرس در مقابل جابه‌جایی یا چرخش حسابرس

# کمران[[18]](#footnote-18) (2005)، اثر تداوم انتخاب حسابرس بر كيفيت حسابرسي را از دو منظر قابل بررسي می‌داند. تداوم انتخاب حسابرس موجب شده است تا حسابرس به مرور دانش خاص مشتري را كسب كند، كه اين موضوع باعث افزايش صلاحیتحرفه‌ای حسابرس و كيفيت حسابرسي می‌شود. اما، از سوي ديگر تداوم انتخاب حسابرس موجب نزديكي بيش از حد حسابرس به مديريت صاحبكار می‌شود كه اين موضوع ممكن است اثر منفي بر استقلال حسابرس و كيفيت حسابرسي داشته باشد.حسابرسي صورت‌های مالي و سایراطلاعات مالي از مهم‌ترین ابزارهاي حصول اطمينان از شفافيت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طريق اعتباردهی به صورت‌های مالي و ساير اطلاعات مورد رسيدگي آلودگي‌ها رااز اطلاعات مالي می‌زدایند و موجب شفافيت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. بر همين اساس، حسابرسي صورت‌هاي مالي توسط حسابرسان مستقل به عنوان يكي از الزامات اصلي بورس‌های مختلف دنيا به شمار می‌آید. در دهه اخير، كه به دليل برخي رسوایی‌های مالي نظير رسوایی‌های حسابداري شرکت‌های انرون، ورلدكام و نظاير آن استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفت، نهادهاي نظارتي حرفه حسابداري و بازار سرمايه به منظور تقويت استقلال حسابرسان، تغيير منظم آن‌ها را به عنوان يكي از راهكارها پيشنهاد، يا الزام كرده، و به اجرا گذاشته‌اند.بررسي سوابق در كشورمان در اين زمينه نشان می‌دهد كه فـرآيند تغييـر حسابرسان مستقل در سال‌های گذشته به دليل محدود بودن حسابرسي توسط چند مؤسسه بزرگ از جمله مؤسسه حسابرسي صنايع ملي و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسي بنياد مستضعفان و موسسه حسابرسي شاهد به شكل مدون و رسمي و در غالب مفاد قانوني وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسي مسئول اجراي تعدادي از كارهاي خاص با نظر مديران مؤسسه تغيير می‌کرد. در سال ٦٦٣١ سازمان حسابرسي با ادغام اين مؤسسات تشكيل شد. . در سازمان حسابرسي به دليل تنوع و تعدد صاحب کاران و به منظور اعمال كنترل و بررسي بيشتر، گروه‌های حسابـرسي مسئول اجـراي كار در دوره‌های زماني با ميانگين سه سال تغيير می‌یابند. اين جابجايي ممكن است مسئوليت انجام حسابرسي يك شركت را از يك مدير سلب، و به مدير ديگري در داخل آن سازمان محول كند؛ لذا فرآيند تغيير صرفاً بين گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسي انجام می‌شود و در زمره مقررات تغيير حسابرس، آن گونه كه در ساير كشورها مد نظر است، قرار نمی‌گیرد.

# اما در نهايت با تصويب دستورالعمل مؤسسات حسابرسي معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در تاريخ ٨ مرداد ماه سال 1368 توسط شوراي عالي بورس و اوراق بهادار، تغيير منظم حسابرس مستقل در دوره زماني چهار ساله الزامي شد و تمام شرکت‌های پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ساير اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعايت آن شدند) بولو، مهام و گودرزي، 1389(.

**2 -2-11- دیدگاه‌های مرتبط با الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس**

# 2-2-11-1-دیدگاه موافقان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس

# موافقان الزامي كردن تعويض ادواري حسابرس اغلب از سه دليل زير براي توجيه ديدگاه خود استفاده می‌کنند:

# الف) نزدیکی بیش از حد به مدیریت:قانون گذاران و افكار عمومي بر اين باور هستند كه رابطه‌یطولانی حسابرس با صاحبكار باعث ايجاد سطحي از نزديكي بين اين دو می‌شود كه اين موضوع استقلال حسابرس را خدشه دار كرده و كيفيت حسابرسي را كاهش می‌دهد. در سال 1985 ريچارد شلبي[[19]](#footnote-19)،نماینده‌ی كنگرهي آمريكا، اين سؤال را مطرح كرد كه وقتي يك موسسه‌ای حسابرسي كاركنان خود را براي مدت زيادي مانند 10، 20 يا 30 سال در يك شركت مستقر می‌کند، چگونه می‌توان انتظار داشت كه اين موسسه، مستقل باقي بماند؟

# ماهيت كار حسابرسي به صورتي است كه ارتباط روزانه‌ی حسابرس با مديريت شركت مورد رسيدگي را ايجاب می‌کند. رابطه‌ی بلند مدت حسابرس- صاحبكار ممكن است باعث نزديكي بيش از حد حسابرس با مديريت صاحبكار شده و موجب به وجود آمدن يك رابطه‌ی صميمانه بين اين دو شود. اين رابطه‌ی صميمانه ممكن است به كوتاه آمدن حسابرس در اختلاف نظرهاي پيش آمده در حين كار حسابرسي يا حتي تباني بين حسابرس و مديريت صاحبكار شود.تجربه‌یرابطه‌ی شركت انرون[[20]](#footnote-20)و موسسه‌ای حسابرسي آرتور اندرسون[[21]](#footnote-21)مثال خوبي براي نزديكي بيش از حد حسابرس به مديريت است. حسابرسان موسسه حسابرسي آرتور اندرسون و مشاورانشان يك دفتر ثابت در ساختمان مركزي شركت انرون داشتند. آنان مرتب و به صورت روزانه با مديريت و كاركنان شركت انرون در تماس بوده و حتي در فعالیت‌های تفريحي و خيريه نيز به صورت مشترك شركت می‌کردند. در اين شرايط، براي حسابرس بسيار سخت خواهد بود كه بتواند كار حسابرسي را به صورتي انجام دهد كه سطح مناسبي از ترديد حرفه‌ای حفظ شده و به استقلالحسابرس لطمه وارد نشود. از سوي ديگر، مديريت هم در موارد اختلاف نظر با حسابرس می‌تواند از طريق درخواست-هاي دوستانه، امتياز به دست بياورد. طرفداران الزامي كردن تعويض ادواري حسابرس ادعا می‌کنند كه تعويض ادواري حسابرس می‌تواند باعث شود كه حسابرس جديد در فضايي پاك به كار حسابرسي بپردازد. اين فضاي پاك بين حسابرسان و صاحب کاران موجب دستيابي به اهداف حسابرسي خواهد شد.

# ب) عدم توجه به جزئیات و ساده انگاری امور به دلیل یکنواخت شدن کار: تداوم انتخاب حسابرس، ممكن است كار حسابرسي را براي حسابرسان به صورت يك كار يكنواخت و تكراري جلوه دهد. اين موضوع باعث كاهش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس خواهد شد. شاكلي[[22]](#footnote-22) (1982) معتقد است تداوم انتخاب حسابرس می‌تواند باعث اعتماد به نفس بيش از حد، عدم نوآوري و كاهش به‌کارگیری روش‌های دقيق و موشكافانه در بين حسابرسان شود. همچنين، او معتقد است كه مديريت و كاركنان صاحبكار نيز در اثر تعامل طولانی مدت با حسابرس، با خصوصيات شخصي و كاري وي آشنا شده و می‌توانند با استفاده از اين آشنايي، دست به تخلف بزنند.

# آرل و همكاران (2005) نيز معتقدند حسابرسان در بازگشت به كار قبلي، براي اموري مانند برنامه ريزي حسابرسي، بودجه بندي و تهیه‌ی اطلاعات مورد نياز براي حسابرسي سال جاري، اغلب اوقات به کار برگ‌های سال گذشته تكيه می‌کنند. اين تكيه بيش از حد به مدارك سال گذشته و پيش بيني نتايج به جاي توجه به تغييرات كوچك اما مهم، ممكن است باعث عدم دست يابي به اهداف حسابرسي شود.

# ج) تمایل به حفظ صاحبکار: تمايل به داشتن درآمد ساﻻنه بلند مدت از محل حق‌الزحمه‌ی حسابرسي، ممكن است باعث شود تا حسابرس براي ابقا در سمت خود،رضایت‌مندی صاحبكار را به عنوان يكي از عوامل موثر بر تصميم گیری‌های خود در نظر بگيرد. آيا در شرايطي كه گزارشگري بر خلاف ميل صاحبكار ممكن است به از دست دادن درآمدهاي احتمالي آينده منجر شود، حسابرس می‌تواند مستقل باقي بماند؟ زماني كه تعويض ادواري حسابرس الزامي باشد حسابرس، صاحبكار و ساير افراد ذينفع ميدانند كه تعويض حسابرس در موعد مقرر انجام خواهد شد و هرگونه انحراف از زمان بندي تعويض ادواري با واكنش منفي يكي از طرف‌های ذينفع روبرو خواهد شد. بنابراين، بخش بزرگي از فشارهاي وارده بر حسابرسان در طي مذاكره از بين خواهد رفت. دانستن اين كه در سال‌های بعد شركت صاحبكار توسط موسسه ديگري حسابرسي خواهد شد و آن موسسه ممكن است برخي اشتباهات و تخلفات سال‌های قبل را كشف و گزارش كند، باعث خواهد شد تا حسابرس براي حفظ اعتبار و وجهه‌ی حرفه‌ای خود، تمايل بيشتري به كشف و گزارش اشتباهات و تخلفات داشته باشد. بنابراين، می‌توان گفت كه تعويض ادواري حسابرس باعث خواهد شد تا منافع حسابرس و منافع صاحبكار در يك جهت نباشد، و اين تضاد منافع به افزايش كيفيت حسابرسي كمك خواهد كردآرل و همكاران،(2005).تحقیق‌ها نشان داده‌است حسابرسان براي جلب مشتري جديد در سال اول حق‌الزحمه حسابرسي كمتري پيشنهاد می‌دهند. اين در حالي است كه، حسابرسان معمولاً در سال‌های اوليه رابطه‌ی خود با صاحبكار، به دليل نداشتن آشنايي با شركت مورد رسيدگي و نوع فعالیت‌های آن، متحمل هزینه‌های باﻻيي می‌شوند. در نتيجه، آنان تلاش می‌کنند تا با ابقاي مجدد، اين زيان را در سال‌های بعدي رابطه‌ی خود با صاحبكار جبران كنند(فرانسيس و سيمون[[23]](#footnote-23)، 1987).

# 2-2-11-2- دیدگاه مخالفان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس

# مخالفان الزامي كردن تعويض ادواري حسابرس نيز اغلب از سه دليل زير براي توجيه ديدگاه خود استفاده می‌کنند:

# الف) از دست رفتن دانش خاص مشتری: آشنايي حسابرس با شركت مورد رسيدگي باعث می‌شود تا وي دركبهتري از موضوعات و تغييرات ايجاد شده داشته باشد. پیچیدگی‌های زيادي كه در قرن اخير در محيط كسب و كار شرکت‌ها پديد آمده است، موجب شده كه حسابرس نتواند در مدت زمان كوتاه با فعالیت‌های شركت مورد رسيدگي آشنايي كامل پيدا كند. در حالي كه حسابرس مسئول كار، از اثر منحني يادگيري خود می‌تواند براي كشف اشتباهات و تخلفات اساسي استفاده كند، حسابرس جديد ممكن است به دليل عدم شناخت كافي از شركت صاحبكار، مجبور باشد بيشتر به اظهارات و برآوردهاي مديريت تكيه كند. بنابراين، اين موضوع موجب افزايش ريسك حسابرسي می‌شود. تحقیق‌های فراواني از قبيـل استايس[[24]](#footnote-24)(1991) و والكر و همكاران[[25]](#footnote-25) (2001) هم به اين نتيجه رسیده‌اند كه اغلب قصورهاي حسابرسي در سال‌های اوليه رابطه‌ی حسابرس- صاحبكار كه حسابرس هنوز دانش كافي در ارتباط با صاحب کار خود ندارد، روي می‌دهد. سينت[[26]](#footnote-26) (2004) هم در تحقيق خود به اين نكته اشاره می‌کند كه حدود 79 درصد موسسه‌های حسابرسي مستقل و شرکت‌های سهامي عام در آمريكا معتقدند به دليل عدم آشنايي حسابرس با شركت مورد رسيدگي در سال-هاي ابتدايي رابطه‌ی حسابرس– صاحبكار، ريسك حسابرسي افزايش می‌یابد.

# ب) افزايش هزینه‌های حسابرسي: الزام تعويض ادواري حسابرس موجب افزايش هزینه‌های مستقيم و غيرمستقيم حسابرسي خواهد شد. سينت (2004) به اين نكته اشاره می‌کند كه همه‌یموسسه‌های حسابرسي مستقل بزرگ بر اين عقيده هستند كه به دليل نياز حسابرس به كسب دانش اوليه در ارتباط با صاحبكار جديد و نوع عمليات وي، هزینه‌های حسابرسي سال اول پس از تعويض ادواري موسسه حسابرسي، بيشتر از 20 درصد هزینه‌ی حسابرسي در سال‌های بعدي رابطه‌ی حسابرس– صاحبكار خواهد بود. آرنز و لوئبك[[27]](#footnote-27) (1976) در تحقيق خود سه دليل زير را براي افزايش هزینه‌های مستقيم حسابرسي در سال اول رسيدگي يك شركت نسبت به سال‌های پس از آن بيان می‌کنند:

# نياز به رسيدگي مواردي مانند دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود و همچنين، سود انباشته كه اثر دائمي بر حساب‌هایترازنامه‌ای دارند. در مورد اين حساب‌ها نياز است كه در سال اول رسيدگي، معاملات مربوط به سال‌های گذشته نيز بررسي شود. در حالي كه، در صورت تداوم انتخاب حسابرس، در سال‌های بعد تنها معاملات مربوط به همان سال بررسي خواهد شد.

# حتي اگر صورت‌های مالي به صورت مقایسه‌ای ارائه نشده باشند، براي دستيابي به يك صورت سود و زيان قابل اتكا بايد مانده‌های اول دوره حساب‌هایترازنامه‌ای سال جاري نيز بررسي شوند. در حالي كه، در صورت تداوم انتخاب حسابرس، با توجه به اين كه مانده‌های پايان دوره‌ی سال قبل توسط همين حسابرس بررسي شده‌اند، اين حساب‌ها نيازي به بررسي دوباره نخواهند داشت.

# عدم آشنايي حسابرس با نوع عمليات و سيستم كنترل داخلي صاحبكار موجب می‌شود كه وي مانده‌ها و نسبت -هاي مورد نياز براي مقايسه با نتايج واقعي سال جاري و همچنين نتايج سال‌های قبل را به عنوان مبنايي براي طراحيبرنامه حسابرسي، در اختيار نداشته باشد. در نتيجه، اين عدم آشنايي قبلي موجب خواهد شد كه حسابرس در سال اول رسيدگي نياز به بررسي نمونه‌های بيشتري داشته باشد و اين موضوع موجب افزايش هزينه و زمان رسيدگي خواهد شد.

# ج) تغيير شكل رقابت بين موسسه‌هاي حسابرسي: در اقتصاد مبتني بر بازار آزاد، شرکت‌ها انگيزه‌ي زيادي براي سرمایه‌گذاری دارند. زيرا، اگر شرکت‌ها قادر به افزايش مشتريان خود باشند، آن گاه اين سرمايه گذاری‌ها به سودآوري خواهد رسيد. الزام تعويض ادواري حسابرس موجب می‌شود تا موسسه‌های حسابرسي پس از اتمام يك دوره‌ی مشخص، مجبور به از دست دادن يك مشتري باشند و تا چند سال بعد نيز قادر به ارائه‌ی خدمات به اين مشتري نباشند.اين موضوع موجب خواهد شد به تدريج موسسه‌هایی كه قبلاً سهم بيشتري از بازار را در اختيار داشتند، مجبور به ترك مشتري خود شده و در مقابل موسسه‌هایی كه پیش‌تر سهم كمتري از بازار را در اختيار داشتند. اكنون فرصت‌های بيشتري براي جلب مشتري در اختيار داشته باشند. قابل پيش بيني است كه اين روند موجب خواهد شد تا پس از چند دوره چرخش، الزام تعويض ادواري حسابرس باعث مساوي شدن سهم موسسه‌های حسابرسي از بازار ارائه خدمات حسابرسي شود. روند برابر شدن سهم بازار باعث می‌شود كه موسسه‌های حسابرسي به جاي سرمایه‌گذاری‌های به موقع، اين سرمایه‌گذاری‌ها را تا تثبيت نهايي سهم‌شان در بازار به تأخیر بيندازند. در حقيقت، الزام تعويض ادواري حسابرس باعث می‌شود تا موسسه‌های با كارايي باﻻتر نتوانند پاداش بهتر بودن خود را دريافت كنند. زيرا، اين قوانين به تدريج موجب كاهش تقاضا براي خدمات آن‌ها خواهد شد. در مقابل، موسسه‌های حسابرسي با كارايي كمتر نه تنها ضرر و زياني متحمل نمی‌شوند، بلكه حتي ممكن است با افزايش مشتري نيز مواجه شوند. به اين ترتيب می‌توان گفت در يك نظام مبتني بر الزام تعويض ادواري حسابرس، انگیزه‌ها براي بهبود كارايي كاهش می‌یابد. در اين شرايط، قوانين در درازمدت با برابر كردن سهم بازار موسسه‌های حسابرسي، باعث كاهش انگيزه اين موسسه‌ها براي رقابت شده و با ايجاد مانع بر سر راه رقابت بين موسسه‌های حسابرسي به طور غيرمستقيم باعث كاهش كارايي حسابرسي می‌شود( آراندا و پاز آرس، 1997).

# 2-2-12-تجدید ارائه صورت‌های مالی

# از نظر تئوری، اطلاعات حسابداری با این هدف ارائه می‌شود که به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی کمک کند. در جهت دستیابی به چنین هدفی، لازم است که ارقام مالی گزارش، منعکس‌کننده واقعیت اقتصادی باشد. اگر چنین اتفاقی روی دهد،‌ بازار کاراتر می‌شود اما اگر تضاد ناشی از نمایندگی، منجر به مدیریت سود گردد، بازار کارا نخواهد بود و سرمایه به استفاده‌های نادرست و غیر بهینه می‌رسد. عدم تقارن اطلاعاتی، سوء استفاده از انتخاب‌های حسابداری، نبود افشای کامل و برآوردهای غیرواقع‌بینانه برخی از ابزارهای مورد استفاده جهت مدیریت سود می‌باشد. اگر مدیر در تلاش خود برای فریب دادن بازارهای مالی موفق باشد، حجم معاملات زیادی با این پیش‌فرض که اطلاعات گزارش‌شده منعکس واقعیتند انجام خواهد شد. در نتیجه، اطلاعات حسابداری دیگر برای سرمایه‌گذاران مفید نخواهد بود زیرا در انعکاس صادقانه وضعیت اقتصادی ناموفق است. به عبارت دیگر، ارقام نادرست گزارش‌شده منجر به تصمیمات اقتصادی نادرست می‌گردد. این امر نیازمند این است که صورت‌های مالی در دوره‌های آتی تجدید ارائه گردد.

# تجدید ارائه سود (و به طور کلی تجدید ارائه در صورت‌های مالی) در سال‌های اخیر، بسیار رایج شده است. چنین افزایشی،‌ باعث می‌شود که ابهامات و سؤالاتی برای سرمایه‌گذاران و قانون گذاران در مورد کیفیت گزارشگری مالی به وجود آید. به صورت کلی،‌ تجدید ارائه صورت‌های مالی حاکی از وجود مشکلی در گزارشگری دوره‌ (دوره‌های) قبل می‌باشد که در دوره‌ جاری، موجب ضرورت یافتن تعدیل جهت اصلاح آن شده است. در این قسمت، توضیحاتی جهت درک فرآیند تجدید ارائه صورت‌های مالی ارائه شده، سپس برخی از انگیزه‌ها و نیز پیامدهای آن ذکر شده و سپس راهکارهایی که در عمل برای خنثی کردن و یا حداقل کاهش پیامدهای منفی آن استفاده می‌شود بیان می‌شود.

# 2-2-12-1- تاریخچه تجدید ارائه صورت‌های مالی

# تا پیش از دهه 1970 رویه یکسان و استانداردی در برخورد با تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات وجود نداشت. در سال 1971، هیئت اصول حسابداری بیانیه شماره 20 را با عنوان تغییرات حسابداری منتشر نمود. طبق این بیانیه شرکت‌ها باید اثر انباشته تغییر رویه‌های حسابداری را در متن صورت‌های سود و زیان ارائه می‌کردند. اما الزامی برای تجدید ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای مطرح نشده بود. در بیانیه شماره 20 چند استثناء برای ارائه اثرات انباشته تغییر رویه‌های حسابداری مطرح شده بود که عبارت بودند از تغییر روش لایفو به هر روش دیگر جهت حسابداری موجودی کالا، تغییر رویه‌ حسابداری در مورد پیمان‌های بلند مدت و تغییر رویه‌ در صنایع استخراجی (بلوم و فوگلیسر[[28]](#footnote-28)، 2006). در بیانیه شماره 20، اشتباهات حسابداری به عنوان اقلامی معرفی شده بود که ناشی از اشتباهات ریاضی، اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری یا تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی باشد. بر خلاف تغییر رویه حسابداری در این بیانیه تاکید شده بود که در صورت بروز اشتباه، تجدید ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای حاوی اشتباه در کنار اصلاح مانده ابتدای دوره سود انباشته ضرورت دارد (بلوم و فوگلیسر2006). در پی انتشار بیانیه شماره 177 کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا در سال 1979 شرکت‌ها ملزم شدند در صورت تغییر رویه حسابداری یا اصلاح اشتباهات حسابداری، آن را به تایید حسابرس شرکت برسانند و تأییدیه مذکور را ضمیمه صورت‌های مالی منتشر شده نمایند. همچنین در سال 1979، کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا قاعده حسابداری شماره6084 را منتشر نمود که طبق آن مدیریت شرکت‌ها ملزم بودند در صورت دستیابی به اطلاعات جدید یا کشف اشتباهات قبلی، هرگونه حقایق یا اطلاعات با اهمیت در این مورد را به روشنی افشا نمایند (مور[[29]](#footnote-29)، 2007).از سال 2002 تاکنون هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری پروژه‌ای را جهت هماهنگ‌سازی و تطابق بیشتر آغاز کردند. یکی از بخش‌های این پروژه منتج به تدوین استاندارد حسابداری مالی شماره 154 امریکا شده که جایگزین بیانیه شماره 20 هیئت اصول حسابداری و استاندارد حسابداری مالی شماره3 هیئت تدوین استاندارد حسابداری مالی امریکا شده است. استاندارد بین‌المللی شماره 8 نیز در سال 2003 دست‌خوش برخی تغییرات شد تا سرانجام الزامات دو استاندارد تشابه بسیاری به یکدیگر پیدا کرد (بلوم و فوگلیسر2006).

# با جایگزین شدن بیانیه شماره 154 به جای بیانیه شماره 20، نحوه برخورد با اشتباهات حسابداری تغییری نکرد و همچنان در موارد بروز اشتباه، بر تجدید ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای حاوی اشتباه در کنار اصلاح مانده‌ حساب‌های مربوط تاکید شده است، علاوه بر این تجدید ارائه صورت‌های مالی در مورد تغییر رویه‌های حسابداری و تغییر شخصیت واحد گزارشگر نیز الزامی شد.

# در ایران الزامات مربوط به تجدید ارائه صورت‌های مالی در استاندارد حسابداری شماره 6 با عنوان گزارش عملکرد مالی مطرح شده است که انطباق زیادی با استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 8 با عنوان تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات دارد. این استاندارد در سال 1380 تصویب شد و نخستین رهنمود ایران لازم‌الاجرا در این زمینه محسوب می‌شود.

# 2-2-12-2- تعدیلات سنواتی

# در تهیه صورت‌های مالی، اگر مدیریت اطلاع یابد که صورت‌های مالی دوره (یا دوره های) قبل حاوی اشتباه بااهمیت بوده است باید اقدام به تجدید ارائه آن نموده و ارقام مقایسه مربوط به سال گذشته را بر مبنای رقم جدید منعکس نماید. اثر خالص این تغییرات، باید به صورت تعدیل سود انباشته ابتدای دوره در صورت سود و زیان جامع منعکس گردد. البته در صورتی که شرکت صورت سود و زیان جامع را تهیه ننماید، تعدیلات سنواتی در صورت گردش حساب سود (زیان) انباشته منعکس می‌گردد.

# طبق استاندارد حسابداری شماره 6 ایران، تعدیلات سنواتی (یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد) به اقلامی محدود می‌شود که از «تغییر در رویه حسابداری» و «اصلاح اشتباه» ناشی می‌شوند. در واقع، طبق این استاندارد، تعدیلات سنواتی اقلامی مانند تغییر در برآوردها را شامل نمی‌شود. (کمیته فنی سازمان حسابرسی). تعدیلات سنواتی را از یک منظر می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

# الف- تعدیلات سنواتی که سود انباشته قبلی را کاهش می‌دهند.

# ب- تعدیلات سنواتی که سود انباشته قبلی را افزایش می‌دهند.

# دسته اول تعدیلات سنواتی،‌ به مواردی مرتبط است که به اصلاح اشتباهات یا تقلب‌های منجر به بیش نمایی سود در دوره‌های قبل شده است مربوط است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که هم در ایران و هم در سایر کشورها، این قبیل تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه‌هایی که در جهت کاهش سود دوره‌های قبل انجام می‌گیرد درصد عمده‌ای از تجدید ارائه‌ها را تشکیل می‌دهد. (آزاد و کاظمی، 1388؛ پالمروز و همکاران، 2004).

# 2-2-12-2-1تغییر در رویه حسابداری

# تغییر در رویه حسابداری، حاصل گزینش بین دو یا چند روش حسابداری است. بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، رعایت ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره به دوره مالی بعد ضروری می‌باشد. اما در شرایطی که رویه جدید بر رویه پیشین از نظر ارائه مطلوب‌ترصورت‌های مالی واحد تجاری، ارجحیت داشته باشد یا به موجب قوانین و مقررات، استفاده از رویه جدید الزامی شده باشد، رویه باید تغییر یابد. در صورت تغییر در رویه حسابداری، ارقام مربوط به سال جاری بر اساس رویه‌های جدید منعکس شده و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود. در این حالت، تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل، به جهت اینکه هیچ گونه ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری نداشته است، نباید در تعیین سود یا زیان سال جاری دخالت داده شود. تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه مجدد ارقام سال‌های قبل به حساب گرفته شود در نتیجه مانده حساب سود (زیان) انباشته ابتدای دوره نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد.

# 2-2-12-2-2-اصلاح اشتباه

# استاندارد حسابداری شماره 6 ایران بیان می‌کند که ممکن است در دوره جاری، اشتباهاتی مربوط به صورت‌های مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات می‌تواند ناشی از (الف) اشتباهات ریاضی، (ب) اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری، (ج) تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی، (د) تغییر از یک رویه غیراستاندارد حسابداری به رویه استاندارد حسابداری و (هـ) موارد تقلبباشد.در این گونه موارد که صورت‌های مالی منتشرشده یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات بااهمیتی باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورت‌های مالی مزبور را کاهش دهد، اصلاح چنین اشتباهی نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری صورت گیرد بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورت‌های مالی سال (های) قبل به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه مانده ابتدای دوره حساب سود (زیان) انباشته نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد.

# 2-2-13-عوامل ایجاب کننده تجدید ارائه

# همان‌طور که بیان شد، تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از اصلاح اشتباه (شامل تقلب) و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد. در این پژوهش،‌ تأکید بر روی تجدید ارائه‌های ناشی از اصلاح اشتباه (شامل تقلب) می‌باشد. این گونه تجدید ارائه، نشان‌دهنده این است که صورت‌های مالی دوره (دوره‌های) قبل بیانگر واقعیت اقتصادی شرکت نبوده‌اند و ممکن است گمراه‌کننده باشند. در واقع، تجدید ارائه ناشی از اشتباه، ناشی از گزارشگری نادرست در سال‌های قبل از تجدید ارائه بوده‌اند. با توجه به این امر، می‌توان ارتباط نزدیکی بین انگیزه‌های مدیریت سود و تجدید ارائه سود متصور بود. بنابراین، در ادامه به دلایل و عوامل موثر در گزارشگری نادرست سود پرداخته می‌شود.

# 2-2-14-اهداف مدیریت از گزارشگری نادرست

# تجدید ارائه سود، در واقع ناشی از این است که سود سال‌های قبل، به نحو درست منعکس نشده است. همان‌طور که مطرح شد، این موارد شامل موارد مربوط به اصلاح اشتباه و یا تغییر در رویه حسابداری می‌باشد. اشتباه مزبور ممکن است ناشی از دست‌کاری عمدی در سود یا اشتباه غیر عمدی باشد. از آنجا که سود خالص، رقمی است که بیشترین توجه در صورت‌های مالی را به خود جلب می‌کند، در نتیجه مدیران انگیزه‌های بالایی برای دست‌کاری آن دارند. (استایس و همکاران[[30]](#footnote-30)، 2009) دست‌کاری عمدی در سود عموماً در تعریف مدیریت سود می‌گنجد. از نظر هیلی و والن (1999) مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت‌های شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و ساختار معاملات را جهت تغییر گزارشگری مالی دست‌کاری نمایند. این عمل یا به قصد گمراه نمودن برخی از سهامداران و سرمایه‌گذاران در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت است یا با هدف تأثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آن‌ها منوط به دستیابی به سود مشخصی می‌باشد. (مدرس و همکاران، 1388) استایس (2009) چهار هدف زیر را برای گزارشگری نادرست سود بر می‌شمرد:

# الف- دستیابی به اهداف داخلی

# ب- دستیابی به انتظارات بیرونی

# ج- هموارسازی سود

# د- حساب سازی برای عرضه اولیه سهام یا اخذ تسهیلات و وام

# در ادامه انگیزه‌های فوق،‌ به شکل مختصر شرح داده می‌شود:

# الف- دستیابی به اهداف داخلی

# اهداف داخلی سود، یک ابزار مهم برای ایجاد انگیزه برای مدیران جهت تلاش برای افزایش فروش، کنترل هزینه‌ها و استفاده کاراتر از منابع می‌باشد. این گونه انگیزه در زمانی که پاداش مدیران مشروط بر دستیابی به حد مشخصی از سود باشد، وجود دارد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که وجود پاداش‌های داخلی مبتنی بر سود، باعث افزایش مدیریت سود می‌گردد.

# ب- دستیابی به انتظارات بیرونی

# بسیاری از سرمایه‌گذاران بیرونی، به عملکرد مالی شرکت علاقمند هستند. برای مثال، کارمندان و مشتریان به دلیل اطمینان از نظر مزایای بلندمدت خود و تعهدات ضمانتی (گارانتی) به عملکرد مناسب شرکت علاقمند هستند. عرضه کنندگان از عملکرد مناسب شرکت این اطمینان را کسب می‌کنند که طلب خود را دریافت می‌کنند و مهم‌تر از آن اینکه به داشتن یک مشتری برای سال‌های آتی نیز امیدوار می‌باشند. برای این دسته از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، نشانه‌هایی از ضعف مالی شرکت، مانند گزارش سود منفی، اخبار بسیار بدی محسوب می‌شود. بنابراین، وقتی که محاسبات اولیه نشان می‌دهد که شرکت زیان آور خواهد بود، در بسیاری از موارد از حسابرس خواسته می‌شود که از قضاوت خود در مورد اقلام تعهدی استفاده نموده تا مشخص گردد که چه میزان سود دیگر نیاز است تا شرکت زیان ده نباشد و سود آن مثبت گردد. با توجه به این انگیزه، معمولاًشرکت‌های کمتر از انتظاری وجود دارند که سود آن‌ها تنها اندکی منفی باشد و در مقابل، تعداد بیش از مورد انتظار شرکت وجود دارند که سود آن‌ها اندکی مثبت می‌باشد. در واقع، شرکت‌هایی که سود واقعی آن‌ها اندکی منفی می‌باشد (زیان اندک دارند)، انگیزه فراوانی دارند تا با استفاده از مفروضات حسابداری، سود خود را از منفی بودن خارج نمایند. البته به دلیل اینکه شرکت‌های دارای زیان‌های زیاد، به راحتی نمی‌توانند زیان خود را به سود تحریف نمایند، انگیزه فوق، معمولاًفقط برای شرکت‌های دارای زیان اندک وجود دارد. (مدرس و همکاران، 1388)

# علاوه بر موارد فوق،‌ تحلیلگران مالی نیز یکی از مهم‌تریناستفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به شمار می‌روند. علاوه بر ارائه پیشنهادات خرید و و فروش، آن‌ها سود شرکت را نیز پیش بینی می‌کنند. تحقیقات زیادی نشان داده است که انتشار سود کمتر از پیش بینی‌های تحلیلگران به سقوط قیمت سهام منجر می‌شود. بنابراین دستیابی به ارقام پیش بینی شده توسط تحلیلگران یکی از انگیزه‌های مدیران برای گزارشگری نادرست می‌باشد.

# ج- هموار سازی سود

# هموارسازی سود به عنوان کاهش آگاهانه نوسانات در سطح سود تعریف می‌شود به گونه ای که سود شرکت، عادی به نظر برسد (پورحیدری و افلاطونی، 1385).اکثر پژوهش‌ها حاکی از این است که سهامداران به سود هموار نسبت به سود پر نوسان عکس‌العمل بهتری نشان می‌دهند. هر چه نوسان سود بیشتر باشد، قرض دهندگان و سایر اعتباردهندگان شرکت نیز، هزینه بیشتری را بابت اعطای اعتبار برای شرکت درخواست می‌کنند. در واقع، به دلیل ریسک ناشی از نوسانات بیشتر سود شرکت، استفاده‌کنندگان، صرف ریسک بیشتری را از شرکت طلب می‌کنند. بنابراین، شرکت‌ها برای هموارسازی سود، همواره انگیزه‌های بسیاری خواهند داشت. محققان، شرایط مختلفی را به عنوان عواملی که در هموارسازی سود اثرگذار هستند ذکر می‌کنند. پورحیدری و افلاطونی (1385) برخی از این عوامل را به شرح زیر ذکر می‌کند: اندازه شرکت (واتز و زیمرمن، 1986)، قراردادهای بدهی (موسز 1987) و تغییرپذیری سود (لو و کنیتزکی، 1974). علاوه بر این، آن‌ها عوامل اثرگذار در هموارسازی سود در ایران را مالیات بر درآمد و انحراف در فعالیت‌های عملیاتی می‌دانند.

# هموار سازی سود خود به دو دسته (الف) هموارسازی بین دوره ای و (ب) هموارسازی طبقه بندی تقسیم می‌شود. منظور از هموارسازی بین دوره ای، تغییر در زمان‌بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها به گونه ای است که سود سال‌های متفاوت، هموارتر باشد و منظور از هموارسازی طبقه بندی، ایجاد روند هموار و با ثبات سود از طریق تغییر در طبقه بندی یک معامله مهم در سود عملیاتی یا سود غیرعملیاتی می‌باشد (رونن و یاری[[31]](#footnote-31)، 2007).

# د- مدیریت سود قبل از عرضه اولیه سهام

# در برخی از مقاطع حیاتی و حساس، شرکت نیاز دارد که عملکرد مناسبی را منعکس نماید. در این گونه موارد، مدیران سعی می‌کنند با استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود، عملکرد مالی شرکت را مناسب جلوه دهند. این موارد اغلب قبل از عرضه اولیه سهام یا قبل از درخواست اخذ تسهیلات صورت می‌گیرد. ریتر (1991)[[32]](#footnote-32) بیان کرد که شرکت‌هایی که سهام خود را در عرضه اولیه منتشر می‌کنند، در بلندمدت عملکرد کمتر از انتظار دارند. در بررسی دلیل این پدیده، تئو و همکاران (1998الف)[[33]](#footnote-33) به نتیجه رسیدند که شرکت‌ها در سال‌های قبل از عرضه اولیه سهام، در جهت بالاتر نشان دادن سود، اقدام به مدیریت سود می‌کنند (استایس و همکاران، 2009). کاتن (2008)[[34]](#footnote-34) نیز در تحقیق خود، به نتایجی دست یافت که با نتایج تئو و همکاران (1998الف) سازگار است. انگیزه دیگری که تا حدی زیادی به این مورد نزدیک است و توسط کراوت و همکاران (2012)[[35]](#footnote-35) مطرح شده است، این است که شرکت‌ها قبل از تحصیل شرکت دیگر، سود خود را متورم می‌سازند.

# علاوه بر موارد فوق، یکی دیگر از انگیزه‌های مدیریت سود، اجتناب از هزینه‌های سیاسی می‌باشد. (مدرس و همکاران، 1388). این انگیزه به این امر اشاره دارد که شرکت‌های بزرگ‌تر که سود بیشتری دارند، مسئولیت پاسخگویی بیشتری دارند. بنابراین، در شرکت‌هایی که اندازه بیشتری دارند، شرکت‌ها به احتمال بیشتری، چنین انگیزه ای برای دست‌کاری سود خواهند داشت.

# با دقت در اهداف بالا می‌توان این گونه بیان کرد که مدیریت سود، بیشتر به صورت بیش نمایی سود صورت می‌گیرد تا کم نمایی سود.

# 2-2-15-عوامل پیش بینی کننده تجدید ارائه صورت‌های مالی

# یکی از بحث‌هایی که در سالیان اخیر در بین صاحب‌نظران بسیار مطرح بوده است، این است که آیا شواهدی وجود دارد که بتوان بر اساس آن، تجدید ارائه‌های بالقوه را شناسایی کرد؟ به عبارت دیگر، ارائه مدلی برای پیش بینی تجدید ارائه، یکی از بحث‌های مورد توجه پژوهشگران بوده است. با توجه به اینکه تجدید ارائه صورت‌های مالی،‌ ریشه در انگیزه‌های مشترکی دارد که ممکن است در ویژگی‌ها و اطلاعات مالی اقتصادی شرکت‌ها تجلی یابد. بدین ترتیب با پی بردن به این ویژگی‌های مشترک، امکان پیش بینی تجدید ارائه صورت‌های مالی فراهم می‌گردد. به طور کلی، در ادبیات تحقیق مرتبط با تجدید ارائه سود، ویژگی‌های مشخصی به صورت طبقه بندی شده برای شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده در سال‌های قبل از تجدید ارائه ذکر نشده است. با وجودی که نتایج تحقیقات انجام شده در این زمینه توسط سایر پژوهشگران مورد بررسی مجدد قرار نگرفته و به همین دلیل ممکن است دارای اعتبار بالایی نباشد اما در ادامه چند مورد از شواهدی که ممکن است در پیش بینی تجدید ارائه صورت‌های مالی کمک کننده باشد، ذکر می‌گردد. در واقع، به نظر می‌رسد که شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده، قبل از تجدید ارائه سود،‌ دارای ویژگی‌های مشترک زیر می‌باشند:

# الف- تفاوت در رفتار گزارشگری مالی:میزان محافظه‌کاری شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده در دوره‌های قبل از تجدید ارائه، کمتر از سایر شرکت‌ها می‌باشد. (ایترگ و همکاران،2010؛ ایترگ و همکاران، 2012)(در این تحقیق، در فرضیه دوم به آزمون این ادعا پرداخته می‌شود)

# ب- تفاوت در رفتار سرمایه‌گذاران نهادی موقت:سرمایه‌گذاران نهادی موقت (کوتاه مدت)[[36]](#footnote-36) معمولاً یک فصل قبل از اعلان تجدید ارائه، میزان سرمایه‌گذاری خود در شرکت را کاهش می‌دهند. (هریبار و همکاران[[37]](#footnote-37)، 2009). این امر، می‌تواند نشان دهنده این باشد که سرمایه‌گذاران نهادی، بیشتر از سرمایه‌گذاران فردی، قادر به پیش بینی مشکلات حسابداری بالقوه شرکت می‌باشند و بر اساس این پیش بینی‌ها، سرمایه‌گذاری خود در شرکت را قبل از تجدید ارائه کاهش می‌دهند.

# ج= تفاوت در نسبت‌های مالی: نسبت‌های مالی مانند نرخ بازده دارایی‌ها، گردش حساب‌های دریافتنی و نسبت جریان‌های نقدی عملیاتی به سود خالص شرکت تجدید ارائه‌کننده در سال قبل از تجدید ارائه، نسبت به سایر شرکت‌های صنعت (میانگین صنعت) متفاوت است. (دابو و لاوکس[[38]](#footnote-38)، 2012).

# علاوه بر این، مواردی مانند کاهش سطح سود، افزایش سرمایه، اهرم مالی بالا، تغییر مدیریت، وجود طرح‌های پاداش مبتنی بر ارقام حسابداری، تغییر حسابرس و اندازه شرکت نیز می‌توانند در پیش بینی تجدید ارائه بالقوه مدنظر قرار گیرند (نیکبخت و رفیعی، 1391). نوروش و حسینی (1388) نیز در پژوهش خود به نتیجه رسیدند که مدیریت سود معمولاً با کیفیت افشای پایین‌تر همراه است.

# 2-2-16-پیامدهای تجدید ارائه سود

# همان‌گونه که بیان شد، تجدید ارائه سود، باعث کاهش اطمینان و اعتماد[[39]](#footnote-39) نسبت به فرایند گزارشگری مالی می‌گردد. روزیو اعتماد را «قصد پذیرفتن شکنندگی بر اساس انتظارات مثبت نسبت به قصد و رفتار سایرین» تعریف می‌کند. تجدید ارائه صورت‌های مالی، با انتظارات مثبت سرمایه‌گذاران در قبال شرکت سرمایه پذیر و مدیریت آن در تضاد بوده و در نتیجه به اعتماد آنان خدشه وارد می‌کند (الیوت و همکاران، 2012). نتایج پژوهش سرینیواسان (2005) نشان می‌دهد که پیامدهای منفی تجدید ارائه،‌ در مورد تجدید ارائه‌هایی شدید است که منجر به کاهش سود انباشته می‌گردند. این نتایج بیان می‌کند که واکنش بازار نسبت به تجدید ارائه در صورتی شدید است که سود دوره‌های قبل از تجدید ارائه بیش نمایی شده باشد.

# کالن و همکاران[[40]](#footnote-40)، سه دلیل برای واکنش منفی بازار به تجدید ارائه صورت‌های مالی بیان می‌کنند:

# الف- تجدید ارائه، اخبار و اطلاعات جدیدی حاکی از کاهش جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی،‌ به بازار منتقل می‌کند.

# ب- نشانه ای از سیستم اطلاعاتی و گزارشگری حسابداری ضعیف و احتمالاً نقطه عطفی در ارتباط با بروز مشکلات مدیریتی شرکت است.

# ج- علامتی از رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت است و مبین آن است که باید سودهای گزارش شده قبلی به دلیل به کار گرفتنروش‌های پذیرفته نشده، برآوردها و اشتباهات عمدی و سهوی اصلاح گردند.(کاظمی و شریعت پناهی،‌ 1389)

# پیامدهای منفی تجدید ارائه به طور کلی در دو بازار متفاوت مشاهده می‌شود: بازار سرمایه و بازار کار. بازار سرمایه از طریق افزایش هزینه سرمایه (هریبار و جنکینس، 2004؛ دمیرکان[[41]](#footnote-41)، 2007)، کاهش قیمت سهام و در نتیجه کاهش سود مورد انتظار (پالمروز و همکاران، 2004)، اقامه دعوای حقوقی علیه شرکت (پالمروز و شولز، 2004)، کاهش تمایل تحلیلگران به سهام شرکت (گریفین، 2002) به تجدید ارائه واکنش نشان می‌دهد. گزارش دیوان محاسبات آمریکا نیز نشان می‌دهد که بازده شرکت‌ها پس از تجدید ارائه کاهش می‌یابد. در بازار کار نیز، پژوهش‌ها نشان می‌دهد که مدیران شرکت‌ها نیز از آثار سوء تجدید ارائه صورت‌های مالی بی نصیب نمی‌مانند و از نظر حسن شهرت با مشکلات مواجه می‌شوند. پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی، احتمال تغییر مدیران غیر موظف افزایش می‌یابد. (سرینیواسان، 2005). علاوه بر این احتمال دعوای حقوقی علیه شرکت و حسابرس مستقل شرکت نیز افزایش می‌یابد. در ادامه برخی از اثرات منفی تجدید ارائه که در پژوهش‌ها به دست آمده ذکر می‌شود:

# الف- کاهش محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی

# ویلسون (2008) با بررسی ضرایب واکنش سود (ERCs)[[42]](#footnote-42) در یک دوره چند ساله پیرامون تجدید ارائه سود، به نتیجه رسید که محتوای اطلاعاتی سود پس از تجدید ارائه سود کاهش می‌یابد. وی دریافت که این اثر در مواردی که تجدید ارائه ناشی از اصلاح اشتباه در شناسایی درآمد باشد و یا باعث کاهش قیمت شدیدتری شده باشد، فراگیرتر است. پژوهش انجام شده در ایران نیز، نشان‌دهنده این است که تجدید ارائه، محتوای اطلاعاتی سود را کاهش داده و این کاهش در مورد شرکت‌هایی که عمده دلیل تجدید ارائه، اصلاح اشتباه ناشی از درآمد است شدیدتر بوده است (کاظمی و شریعت پناهی، 1389).

# ب- افزایش هزینه سرمایه و کاهش رشد شرکت

# پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی، میزان ابهام و عدم اطمینان در رابطه با وضعیت و عملکرد شرکت افزایش می‌یابد. به دلیل کاهش میزان اعتماد به صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، صرف ریسک بالاتری را از شرکت تقاضامی‌کنند و هزینه سرمایه شرکت افزایش می‌یابد. (هریبار و جنکینس، 2004) این امر منجر به کاهش نقدینگی جهت استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری سودآور می‌باشد. به دلیل از دست دادن فرصت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین افزایش هزینه سرمایه، میزان رشد شرکت پس از تجدید ارائه، با کاهش روبرو می‌گردد. (آلبرینگ و همکاران[[43]](#footnote-43)، 2012)

# ج- افزایش احتمال تغییر مدیران

# بررسی‌ها نشان می‌دهد که تجدید ارائه سود، اعتبار و شهرت مدیران شرکت خدشه دار شده و بسیاری از مزایای خود در بازار کار را از دست می‌دهند. این امر در اکثر موارد، منجر به افزایش احتمال تغییر مدیران پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌گردد (سرینیواسان، 2005).

# د- افزایش احتمال اقامه دعوای حقوقی علیه شرکت، مدیران و حسابرس

# یافته‌های پژوهش پالمروز و شولز (2004) بیانگر این می‌باشد که به دلیل وجود اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی دوره‌های گذشته، میزان اقامه دعوی حقوقی از طرف ذینفعان شرکت پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.

# راهکارهای مقابله با پیامدهای تجدید ارائه صورت‌های مالی

# همان‌گونه که بیان شد تجدید ارائه سود باعث کاهش اطمینان استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی شرکت می‌گردد. از طرفی، علاوه بر اعتبار صورت‌های مالی، اعتبار و شهرت مدیران نیز خدشه دار می‌شود. به همین دلیل، پس از تجدید ارائه سود به دنبال راهکاری برای بازگرداندن اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارش‌ها مالی شرکت می‌باشند. چهار مورد از راهکارهایی که شرکت‌ها پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی برای بازگرداندن اعتبار خود اتخاذ می‌کنند در ادامه بیان می‌شود:

# الف- تغییر در ساختار حاکمیتی

# پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که تجدید ارائه ناشی از تقلب دارند، به طور معمول، قبل از تجدید ارائه، ساختار حاکمیتی ضعیفی دارند. به عنوان مثال، فاربر[[44]](#footnote-44) (2005) بیان می‌کند که در این گونه شرکت‌ها نسبت به سایر شرکت‌ها، تعداد و درصد اعضای غیر موظفهیئت مدیره کمتر است، کمیته حسابرسی شرکت کمتر تشکیل جلسه می‌دهد، تعداد اعضای متخصص مالی در این کمیته کمتر است و همچنین، در این شرکت‌ها، به احتمال بیشتری، مدیر عامل، رئیس هیئت مدیره نیز می‌باشد. وی بیان می‌کند که این گونه شرکت‌ها پس از تجدید ارائه،‌ اقدام به اصلاح ساختار حاکمیتی خود نموده و به طور متوسط، سه سال پس از تجدید ارائه، از نظر حاکمیت شرکتی، به شرایطی مشابه سایر شرکت‌هامی‌رسند. یافته‌های وی حاکی از این بود که سرمایه‌گذاران نیز به ارتقاء صورت گرفته در ساختار حاکمیتی شرکت واکنش مثبت نشان می‌دهند. به عبارت دیگر، ارتقاء ساختار حاکمیتی شرکت، سازوکاری اثربخش در جهت بازگرداندن اعتبار از بین رفته می‌باشد.

# ب- تغییر در رفتار گزارشگری مالی

# یکی از سازوکارهایی که شرکت‌ها برای بازیابی اعتبار خود پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی به کار می‌گیرند تغییر در رفتار گزارشگری مالی می‌باشد. منظور از رفتار گزارشگری مالی، سیاست‌ها، قضاوت‌ها و رویه‌های به کار گرفته شده در شناسایی معاملات و تهیه و ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. یکی از عمده‌ترین این موارد، محافظه‌کاری می‌باشد. بسیاری ادعا دارند که پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی، شرکت‌ها به استفاده از سیاست‌هایمحافظه‌کارانه‌تر روی آورده و از این طریق، در راستای بازیابی اعتماد از دست رفته قدم بر می‌دارند.

# ج- تغییر حسابرس

# گاه حسابرس مستقل، قربانی تلاش‌های شرکت برای بازیابی اعتبار خود می‌گردد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که میزان تغییر حسابرس پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. نتایجی که در تحقیقات مذکور به دست آمده حاکی از آن است که سرمایه‌گذاران نیز، تغییر حسابرس را به عنوان یک اتفاق مثبت در راستای بازگرداندن اعتبار گزارشگری مالی شرکت تلقی کرده و به آن واکنش مثبت نشان می‌دهند (هنس و همکاران، 2012)[[45]](#footnote-45).

# د- استفاده از جراید و رسانه‌های ارتباطی

# یکی از راه‌هایی که برای کاستن از اثرات منفی تجدید ارائه سود (و همچنین سایر رویدادهای منفی در ارتباط با شرکت) استفاده می‌شود، استفاده از رسانه‌ها می‌باشد. به عنوان مثال، می‌توان به مواردی مانند عذرخواهی مدیران در جراید اشاره کرد. می‌تواناین گونه بیان کرد که شرکت‌ها با استفاده از این روش، یا مسئولیت پذیری خود را در قبال تجدید ارائه نشان می‌دهند و یا منکر مسئولیت خود در این زمینه شده و به اصطلاح، توپ را به زمین دیگری می‌اندازند (الیوت و همکاران، 2011).

# 2-3- بخش دوم: پیشینه پژوهش‌ها

# در این بخش، پژوهش‌ها در قالب دو دسته پژوهش‌های خارجی و پژوهش‌های داخلی ارائه می‌گردد. ابتدا به پژوهش‌هایی که با موضوع این پژوهش رابطه نزدیکی دارند مطرح شده و سپس نتایج سایر پژوهش‌ها ارائه می‌گردد.

# 2-3-1- الف) پژوهش‌های خارجی

# لوبو و ژائو (2013) در پژوهشی تحت عنوان "رابطه بین تلاش حسابرس و تحریف در صورت‏های مالی" به بررسی تناقض بین پیش‏‏بینی‏هاینظری (وجود رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‏های مالی)ویافته‏هایتجربی (وجود رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‏های مالی) پرداختند؛ که این تناقض را نخست ناشی از ناتوانی تحقیقات تجربی در کنترل تعدیل ریسکی که از سوی حسابرس صورت می‏گیردو دوم ناشی ازعدم توجه تحقیقات تجربی درجداسازی تجدیدارائه گزارشات مالی حسابرسی شده از تجدیدارائه گزارشات حسابرسی نشده می‌دانند.هردوی این موارد باعث می‏شود رابطه تخمینی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه‏های متعاقب آن، به سمت یک رابطه مثبت، سوءدار شود. آن‌ها بعد از تصحیح این دو منبع سو گیری، یک ارتباط منفی و قوی بین تلاش حسابرسی و تجدید ارائه گزارش سالانه یافتند.

# ایترگ و همکاران[[46]](#footnote-46) (2012) به بررسی رابطه بین تجدید ارائه سود در صورت‌های مالی و محافظه‌کاری حسابداری پرداخت. آن‌ها در اين پژوهش به دنبال يافتن رابطه‌ي بين تجدید ارائه سود و محافظه‌کاری حسابداری بودند. اين پژوهش با بررسي 2132 شركت در طي سال‏هاي 1999 تا 2006 انجام گرفت. آن‌ها در پژوهش خود از معيار ارائه شده توسط باسو (1997) كه مي‌توانست ارتباط بين تجدید ارائه سود و محافظه‌کاری را نشان دهد، استفاده نمودند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که در دوره پس از دوره بیش‌نمایی سود، میزان محافظه‌کاری افزایش می‌یابد. همچنین آن‌ها در تحلیل مقطعی خود، به این نتیجه رسیدند که در دوره بیش نمایی سود، محافظه‌کاری شرکت‌های آزمون شده کمتر از محافظه‌کاری شرکت‌های کنترل می‌باشد و در دوره پس از دوره بیش‌نمایی سود، محافظه‌کاری شرکت‌های آزمون شده بیشتر از محافظه‌کاری شرکت‌های کنترل می‌باشد.

# آلبرینگ و همکاران[[47]](#footnote-47) (2012) در تحقیق خود با عنوان «اثر تجدید ارائه حسابداری بر رشد شرکت» به بررسی تغییرات در رشد شرکت‌ها پس از تجدید ارائه حسابداری پرداخته‌اند. نتایج پژوهش مزبور حاکی از آن می‌باشد که پس از تجدید ارائه حسابداری، رشد شرکت‌ها کاهش می‌یابد مخصوصاً نرخ رشد سرمایه‌گذاری‌هایی که از خارج شرکت، تأمین مالی می‌شود. علاوه بر این، پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که این کاهش، برای شرکت‌هایی که علت تجدید ارائه آن‌ها، تقلب می‌باشد نسبت به شرکت‌هایی که تجدید ارائه ناشی از اصلاح اشتباه دارند بیشتر است.

# چانگ و همکاران[[48]](#footnote-48) (2011) به بررسی این امر پرداختند که آیا شرکت‌ها پس از اعلان تجدید ارائه، استراتژی‌های گزارشگری سود محافظه‌کارانه‌تر اتخاذ می‌کنند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده، به ندرت، در سال بعد از تجدید ارائه، سطح محافظه‌کاری مشابهی با شرکت‌های کنترل خواهند داشت. در واقع، با توجه به نتایج بیان شده آن‌ها، شرکت‌هایی که تجدید ارائه ناشی از بیش نمایی دارایی‌ها یا درآمدها و یا کم نمایی بدهی‌ها یا هزینه‌ها دارند، در سال پس از تجدید ارائه، نسبت به شرکت‌های کنترل، رویه‌های حسابداری محافظه‌کارانه‌تری اتخاذ می‌کنند. این پژوهش همچنین، نشان می‌دهد که شرکت‌ها در دوره قبل از تجدید ارائه، استراتژی حسابداری متهورانه (غیر محافظه‌کارانه) اتخاذ می‌نمایند؛ که البته به تدریج در زمان‌های نزدیک به اعلان تجدید ارائه، میزان مدیریت سود کاهش می‌یابد. آن‌ها از ترکیب دو یافته فوق، ادعا می‌کنند که شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده، در دوره قبل و بعد از تجدید ارائه، رفتار اقلام تعهدی اختیاری معکوسی دارند که این رفتار معکوس در شرکت‌های دارای تجدید ارائه شدیدتر، بیشتر است. منظور از تجدید ارائه شدیدتر، تجدید ارائه‌هایی است که مبلغ بالاتری دارند یا حساب‌های بیشتری را تحت‌الشعاع قرار می‌دهند.

# بادرتچر و همکاران (2011)[[49]](#footnote-49) در پژوهشی اثر معاملات سهام شرکت توسط افراد مطلع بر واکنش بازار نسبت به تجدید ارائه را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که مدیران و سایر افراد مطلع می‌توانند از طریق نوع معاملات خود، واکنش بازار در قبال تجدید ارائه صورت‌های مالی را تعدیل نمایند. پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که در صورتی که مدیران شرکت پیرامون تجدید ارائه سود، در مجموع، در موقعیت فروشنده بوده باشند، بازار واکنش منفی‌تری به تجدید ارائه نشان می‌دهد نسبت به وقتی که مدیران در اطراف تاریخ اعلان تجدید ارائه سود، در مجموع خریدار بوده باشند. شاید دلیل این تفاوت در واکنش، این باشد که احتمالاً در حالت اول، از دید سرمایه‌گذاران (این که مدیران بیشتر فروشنده باشند) احتمال عمدی بودن گزارش نادرست دوره‌های قبل بالاتر است.

# الیوت و همکاران[[50]](#footnote-50) (2011) به بررسی استفاده از رسانه‌های ویدئویی جهت کاهش پیامدهای منفی تجدید ارائه سود پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌داد که استفاده از این رسانه‌ها، معمولاً بر درک استفاده‌کنندگان در مورد صداقت و درستی مدیریت اثرگذار است و تصمیمات سرمایه‌گذاری آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین یافته‌های آن‌ها حاکی از این بود که در مواردی که مدیرعامل شرکت مسئولیت تجدید ارائه را پذیرفته و در رسانه‌های تصویری عذرخواهی می‌کند،‌ سرمایه‌گذاران به مدیران اعتماد بیشتری پیدا می‌کنند نسبت به حالتی که آن‌ها عذرخواهی مدیران را در جراید و رسانه‌های مکتوب مشاهده می‌کنند. این در حالی است که در مواردی که مدیرعامل عذرخواهی کرده اما مسئولیت را به شرایط بیرونی منتسب می‌نماید، عکس حالت فوق برقرار است. یعنی سرمایه‌گذاران به چنین مدیرانی که در رسانه‌های تصویری عذرخواهی کرده ولی مسئولیت را به شرایط بیرونی مرتبط می‌دانند،‌ کمتر از مدیرانی که همین کار را در رسانه‌های نوشتاری (جراید) انجام می‌دهند اعتماد پیدا می‌کنند.

# پترسون[[51]](#footnote-51) (2011) در تحقیق خود، بررسی کرد که آیا پیچیدگی‌هایی که در روش‌های شناسایی درآمد وجود دارد بر میزان تجدید ارائه سود و در واقع، بر میزان گزارشگری نادرست اثرگذار است. نتایج تحقیق وی حاکی از آن بود که هر چه پیچیدگی‌های روش‌های شناسایی درآمد بیشتر باشد، هر دو گونه گزارشگری نادرست (هم عمدی و هم غیر عمدی) را افزایش می‌دهد و در نتیجه احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. نتیجه جالبی که از تحقیق وی به دست آمد این بود که ظاهراً استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز، این پیچیدگی‌ها را در نظر می‌گیرند زیرا بررسی وی نشان دهنده این بود که هر چه پیچیدگی روش‌های شناسایی درآمد شرکت بیشتر باشد، واکنش منفی بازار به تجدید ارائه سود، کمتر است. به عبارت دیگر، به نظر می‌رسد که هر چه این پیچیدگی‌ها بیشتر باشد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، بخش بیشتری از تجدید ارائه صورت‌های مالی را به اشتباهات سهوی مرتبط می‌دانند.

# ویدمن و هندریکس[[52]](#footnote-52) (2010) در پژوهشی تحت عنوان «کیفیت اقلام تعهدی شرکت پیرامون تجدید ارائه»به بررسی سنجه‌های مستقیم ارزیابی کیفیت اقلام تعهدی پرداخته است. در این پژوهش برای اندازه گیری کیفیت اقلام تعهدی از مدل خطاهای برآورد سرمایه در گردش دچو و دیچاو 2002 استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که خطاهای برآورد اقلام تعهدی سرمایه در گردش به طور متوسط در دوره قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی به میزان قابل توجهی نزدیک به صفر هستند؛ به طوری که قدر مطلق ارزش خطاهایبرآورد طی دوره پس از تجدید ارائه به میزان قابل توجهی نسبت به دوره ارائه غیر واقع صورت‌های مالی کاهش می‌یابد.

# ایترگ و همکاران[[53]](#footnote-53) (2010) به بررسی این امر پرداختند که آیا سطح محافظه‌کاری قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی،‌ روند خاصی را دنبال می‌کند؟ نتایج یافته‌های آن‌ها گویای نتیجه‌ای قابل توجه بود. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که سطح محافظه‌کاری شرکت‌ها، از حدود 3 سال قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی، به تدریج کاهش می‌یابد. این تغییرات در سطح محافظه‌کاری، در ابتدا، در حدود اختیارات مدیران بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری صورت می‌گیرد. در سال قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی (یعنی همان سالی که گزارشگری نادرست در آن رخ می‌دهد)، محافظه‌کاری شرکت، از سایر شرکت‌ها کمتر شده و علاوه بر این، این کاهش محافظه‌کاری به فراتر از اصول پذیرفته شده حسابداری رسیده و منجر به نقض این اصول می‌گردد. آن‌ها ادامه این روند را نیز مورد بررسی قرار داده و به نتیجه می‌رسند که این شرکت‌ها، پس از اعلان تجدید ارائه سود، در راستای جلوگیری و یا کاهش پیامدهای تجدید ارائه، مجدداً سطح محافظه‌کاری خود را افزایش می‌دهند.

# کراوت و شولین (2009) با استفاده از مدل سه عاملی فاما و فرنچ به بررسی رابطه بین تجدید ارائه سود و ریسک اطلاعاتی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان از این داشت که تجدید ارائه سود باعث افزایش ریسک اطلاعاتی می‌شود که این امر به واکنش قیمت در کوتاه مدت منجر شده و از طرفی هزینه سرمایه شرکت را افزایش می‌دهد. نتیجه دیگری که از یافته‌های پژوهش مزبور به دست آمده است این است که این واکنش، تحت تأثیر شروع کننده تجدید ارائه (از بین مدیریت شرکت یا حسابرس) نیز قرار می‌گیرد.

# فردیناند و همکارانش (2009)، در پژوهشی با عنوان "نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت حسابرس در کیفیت سود" نشان می‌دهند که دوره تصدی کوتاه‌تر با کیفیت سود پایین‌تر در ارتباط است. به این دلیل که حسابرسان دانش و تخصص کمتری نسبت به کار صاحب کار خود خواهند داشت. در این تحقیق این موضوع مورد آزمون قرار گرفته است که آیا تخصص در صنعت حسابرسان بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود تأثیر دارد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که، هر گاه تخصص در صنعت حسابرس پایین باشد در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرس بلند تر و کیفیت سود بالاتر قوی‌تر خواهد بود و بالعکس. پس می‌توان گفت دوره تصدی حسابرس بلندتر موقعی همبستگی بالایی با کیفیت سود خواهد داشت که تخصص در صنعت حسابرس پایین باشد؛ و همچنین موقعی که تخصص در صنعت حسابرس بالاتر باشد در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود ضعیف‌تر می‌شود.

# لاگور[[54]](#footnote-54) (2008) به آزمون این امر می‌پردازد که آیا شرکت‌ها در 3 سال پس از اعلان تجدید ارائه، محافظه‌کارانه‌تر گزارش می‌کنند و این که آیا افزایش در محافظه‌کاری با اندازه قراردادهای بدهی و قراردادهای پاداش مرتبط است یا خیر. این نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های تجدید ارائه کننده در سه سال پس از اعلان تجدید ارائه، افزایش معناداری در سطح محافظه‌کاری خود را تجربه می‌کنند. علاوه بر این، هم سطح و هم تغییر در محافظه‌کاری مشروط پس از تجدید ارائه، برای شرکت‌هایی که قراردادهای بدهی و پاداش آن‌هابا اهمیت‌تر است بیشتر است.

# تندلو و استرالین (2008) درپژوهشی به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در کشورهای اروپایی پرداخته‌اند در این تحقیق با در نظر گرفتن 4 شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و بررسی مدیریت سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط این 4 شرکت و مقایسه با سایر شرکت‌های حسابرسی شده توسط غیر 4 شرکت بزرگ، نتیجه پژوهش حاکی از آن است که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط وجود داشته و همچنین کیفیت بالای حسابرسی در کشورهایی که دارای هم محوری مالیاتی هستند باعث محدودیت (کاهش) در مدیریت سود می‌شود.

# چمبرز و پاین (2008)، در پژوهشی با عنوان "کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی غیرعادی" رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی را نشان دادند و سپس رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی غیرعادی را اثبات می‌نماید. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که مقدار بازده عملیاتی مربوط به اقلام تعهدی یک رابطه‌ی منفی با کیفیت حسابرسی دارد کیفیت حسابرسی پایین منجر به بیشتر شدن اقلام تعهدی غیرعادی مربوط به بازده عملیاتی می‌شود.

# چنوهمکاران (2005)، در پژوهشی با عنوان "کيفيت حسابرسي ومديريت سود براي شرکت‌های درگير در عرضه عمومي سهام " با انتخاب۴ شرکت بزرگ حسابرسي به عنوان حسابرسان با کيفيت و مقايسه سود در شرکت‌های حسابرسي شده توسط اين۴ شرکت با سود در ساير شرکت‌های یکه توسط غيراين ۴شرکت حسابرسي شده‌اند، به بررسي ارتباط کيفيت حسابرسي ومديريت سود در مراحل قبل و بعد از عرضه عمومي سهام پرداختندوبه اين نتيجه رسيدند که اولاً، درچنين شرکت‌هایی مديريت سود رخ می‌دهد وثانیاً، بين مديريت سود و کيفيت حسابرسي ارتباط معنی‌داری وجود دارد، به اين صورت که بالاتر بودن کيفيت حسابرسي موجب کاهش مديريت سود در اين شرکت‌ها می‌شود.

# پالمروز و همکاران (2004) با بررسی 403 شرکت، به نتیجه رسیدند که شرکت‌ها در طی 2 روز تجدید ارائه حدود 9درصد با کاهش قیمت سهام روبرو می‌شوند. آن‌ها در بررسی خود تجدید ارائه‌های ناشی از تقلب و ناشی از اشتباه را جدا کرده و بیان می‌کند که واکنش منفی قیمت سهام نسبت به اعلان تجدید ارائه برای تجدید ارائه‌های ناشی از تقلب شدید تر است. آن‌ها بیان می‌کنند که تجدید ارائه ای که ناشی از عملکرد حسابرس و یا قابل انتساب به شرکت باشد، با بازده منفی‌تری مواجه می‌شود و در مقابل، تجدید ارائه‌های ناشی از سازمان بورس اوراق بهادار، بازده منفی کمتری را تجربه می‌نمایند.

# وودلند و رینولد (2003) در تحقیق خود ارتباط بین معیارهای مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی پایین را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که هزینه‌های اقتصادی با کیفیت حسابرسی پایین ارتباط مثبتی دارد اما شواهدی مبنی بر اینکه اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و یا تخصص حسابرس در صنعت با کیفیت حسابرسی پایین مرتبط باشد یافت نشد. این تحقیق همچنین با ارائه شواهدی مبنی بر رابطه ویژگی‌های حسابرس با تجدید ارائه‌ها و با ارائه اطلاعات توصیفی درباره تجدید ارائه‌های صورت‏های مالی سالانه به ادبیات تجدید ارائه‌ها کمک می‌کند.

# هولتاسن و واتز[[55]](#footnote-55) (2001) در تحقیق خود با استفاده از معیار باسو به بررسی میزان محافظه‌کاری طی دوره زمانی بلندمدت 1993-1927 پرداختند. آن‌ها با مشاهده افزایش معنی دار در محافظه‌کاری طی اواخر قرن بیستم میلادی در آمریکا و از آنجا که وظیفه استاندارد گذاری نیز در این دوران بر عهده هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بود به این نتیجه رسیدند که افزایش در محافظه‌کاری طی اواخر قرن بیستم تا حدود بسیار اندکی می‌تواند توسط استاندارد گذاری توجیه شود.

# 2-3-2- پژوهش‌های داخلی

# نیکبخت و رفیعی (1391) در تحقیق خود به جستجوی یک مدل پیش بینی تجدید ارائه در ایران پرداختند. به عبارت دیگر، آن‌ها برخی از عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران را مورد بررسی قرار دادند. روش مورد استفاده در تحقیق مزبور، مبتنی بر انجام مصاحبه با خبرگان برای جمع‌آوری داده‌ها و استفاده از رگرسیون لجستیک و روش داده‌های تلفیقی جهت تخمین آماری بود. نتایج تحقیق حاکی از این است که ارتباط قوی بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و سودآوری، اهرم مالی، تغییر مدیریت شرکت و تغییر حسابرس وجود داشته است. علاوه بر این، یافته‌های تحقیق مزبور، نشان‌دهنده ارتباط معناداری بین افزایش سرمایه،‌ پاداش مدیریت و اندازه شرکت با وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی مشاهده نشد.

# رحیمیان و همکاران (1390)، در پژوهشی با عنوان " نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی را ارایه نموند. آن‌ها بیان کرند که با در نظر گرفتن این مطلب که سرمایه گذاران نهادی به گزارش‌های مالی با کیفیت برای تجربه و تحلیل‌های حرفه ای خود نیازمندند، این فرضیه وجود دارد که این گروه از مالکان با اعمال نفوذ بر مدیریت، آن‌ها را به استفاده از خدمات حسابرسی با کیفیت ترغیب نمایند. آن‌ها از سه معیار اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و نوع گزارش حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده نموند. یافته های پژوهش حاکی از آن بود که شرکت‌های دارای سطوح بالاتر از مالکیت نهادی، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار می‌باشند و این در حالی بود که تمرکز مالکیت نهادی موجب کاهش در کیفیت حسابرسی می‌شد.

# نمازی و همکاران (1390)، در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را بررسی کردند. جهتتعيينکيفيتحسابرسيازدومعياراندازه حسابرس ودوره تصدي حسابرس و به منظور محاسبه مديريت سود از مدل تعدیل‌ شده جونز استفاده شده است. دراين پژوهش، تعداد۶۱ شرکت پذیرفته‌ شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زماني ۱۳۸۰- ۱۳۸۶بررسي شدهاست. جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسيوني حداکثر درست نمايي- لوجيت باينري ونرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews6 استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در حالت کلي يک رابطه مثبت و ضعيف بين معيارهاي اندازه حسابرس ودوره تصدي حسابرس و مديريت سود وجود دارد، ولي اين رابطه از لحاظ آماري معنی‌دار نمی‌باشد. به دليل وجود مشکل هم خطی درمدل کلي، رابطه بين متغيرها به صورت جداگانه بررسي شده است. نتايج نشان می‌دهدکه بين مديريت سود و اندازه حسابرس، يک رابطه مثبت ولي غيرمعنی‌دار و همچنين بين مديريت سود و دوره تصدي حسابرس رابطه مثبت ومعنی‌دار وجوددارد.

# شریعت پناهی و کاظمی (1389) به بررسی تأثیر ارائه مجدد صورت‌های مالی بر محتوای اطلاعاتی سود پرداختند. در تحقیق مزبور، اثر تجدید ارائه بر محتوای اطلاعاتی سود در دو حالت مورد بررسی قرار گرفت: یک‌بار، اثر کل تجدید ارائه و بار دیگر، تجدید ارائه‌هایی که ناشی از اصلاح اشتباه ناشی از شناسایی درآمد می‌باشد. نتایج تحقیق فوق، حاکی از این بود که تجدید ارائه صورت‌های مالی در هر دو حالت فوق،‌ منجر به کاهش محتوای اطلاعاتی سود می‌گردد.

# کردستانی و همکاران (1388) به بررسی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه پرداختند. در تحقیق مزبور، سطح تعدیلات سنواتی با سطح اهمیت (بر اساس دستورالعمل ارائه شده توسط سازمان حسابرسی برای تعیین سطح اهمیت) مقایسه شد. نتایج تحقیق مزبور حاکی از این می‌باشد که رقم تعدیلات سنواتی نسبت به کلیت صورت‌های مالی بااهمیت می‌باشد.

# سجادی و عربی (1389)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود" رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را بررسی کردند. در این پژوهش بر اساس تحقیقات و پژوهش‌های انجام‌شده‌ی داخلی و خارجی حول محور رابطه بین حسابرسی و مدیریت سود به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی میزان اقلام تعهدی اختیاری و مدیریت سود را کاهش می‌دهد. قابل‌ذکر است محققان برای اندازه‌گیری کیفیت از معیارهای اندازه و شهرت حسابرس استفاده کرده‌اند.

# بزرگ اصل و شایسته‌مند (1389) در پژوهشی رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود را بررسی کردند. در این تحقیق جهت اندازه‌گیری مدیریت سود از اقلام تعهدی اختیاری علامت‌دار و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری طبق مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. این تحقیق با بررسی 109 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی1386-1382 و با بهره‌گیری از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه صورت گرفته است. نتیجه این تحقیق مبین این است که با افزایش مدت تصدی حسابرس، احتمالاً مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود، بیشتر می‌شود.

# نمازی و همکاران (1388) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش 61 شرکت پذیرفته شده در بورس تهران در دوره‌ی زمانی 1380-1386 بررسی شده است. جهت تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرس رابطه مثبت و معنی‌دار و بین مدیریت سود و اندازه حسابرس رابطه مثبت ولی غیر معنی‌دار وجود دارد.

# حساس يگانه و آذين فر (1389)، در پژوهشی با عنوان "رابطه بين كيفيت حسابرسي واندازه مؤسسه حسابرسي" رابطه بين كيفيت حسابرسي واندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسي) در ايران را مورد بررسی قرار دادند. به همين منظور مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران رسمي در زمره حسابرس كوچك (مؤسسات حسابرسي كوچک)و سازمان حسابرسي به دليل كاركنان زياد و قدمت بيشتر درزمره حسابرس بزرگتر قرار می‌گیرد. براي بررسي كيفيت نيز معيار پژوهشگران، مقایسه‌ی تحريفات کشف ‌شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابرسي به تفكيك پنج نوع تحريف، از طريق مقايسه گزارش حسابرسي سال جاري و گردش سود و زيان انباشته سال آتي انجام می‌شود. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهي بوده و تحلیل‌های آماري صورت گرفته در اين پژوهش مبين رابطه معنادار و معكوس كيفيت حسابرسي و اندازه حسابرس) مؤسسه حسابرسي است.

# كرمي و همکاران (1389)، در پژوهشی با عنوان "بررسي رابطه بين دوره تصدي حسابرس و مديريت سود" رابطه ميان طول دوره تصدي حسابرس و ميزان مديريت سود را در مورد 133شركت از شرکت‌های پذیرفته‌شده دربورس اوراق بهادار تهران طي سال‌های1379 تا 1385مورد بررسي قرار می‌دهد. دراين تحقيق ابتدا رابطه میان‌ دوره تصدي حسابرس و قدر مطلق اقلام تعهدي اختياري به عنوان انعطاف ‌پذیری درمديريت سود مورد آزمون قرار گرفته است كه نتايج نشان می‌دهد با افزايش دوره تصدي حسابرس، انعطاف‌پذیری مديريت دراستفاده از اقلام تعهدي اختياري افزايش می‌یابد. سپس در بررسي رابطه میان ‌دوره تصدي و سطح اقلام تعهدي اختياري، نتايج به رابطه منفي معناداري رسيده كه بيانگر اين ادعا است كه مديريت از انعطاف‌پذیری به وجود آمده در جهت منفي استفاده می‌کند. بنابراين با توجه به یافته‌های اين تحقيق می‌توان گفت وجود رابطه طولاني مدت ميان صاحب کار و حسابرس، باعث افزايش انعطاف‌پذیری مديريت در استفاده از اقلام تعهدي اختياري می‌گردد؛ اما اين استفاده بيشتر در جهت كاهش سود (محافظه‌کارانه)است.

# کردلرو سيدي (1387)، در پژوهشی با عنوان " نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدي اختياري" رابطه بين حسابرسان مستقل و نوع اظهارنظر حسابرس با مديريت سود مورد بررسي قرار دادند. مديريت سود با اقلام تعهدی اختياري سنجيده شده است. در رابطه با حسابرسان مستقل ونوع اظهارنظر حسابرس، تأثیر نوع موسسه حسابرسي، نوع اظهارنظر حسابرس در گزارش حسابرسي و تعداد بندهاي شرط در گزارش حسابرسي بر روي اقلام تعهدي اختياري سنجيده می‌شود. براي برآورد اقلام تعهدي اختياري از مدل تعدیل ‌شده جونز استفاده شده است. نوع موسسه حسابرسي به دو دسته سازمان حسابرسي و ساير مؤسسات ونوع اظهارنظر حسابرس به دو دسته مقبول و مشروط تقسيم شده است. در اين پژوهش از روش رگرسيون خطي يك متغيره استفاده شده است. براي آزمون فرضیه‌های پژوهش، از دو روش داده‌های تركيبي و مقطعي با به‌ کارگیری اطلاعات71 شركت پذیرفته ‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های1381 تا 1384 استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد كه فقط نوع موسسه حسابرسي بااقلام تعهدي اختياري ارتباط دارد.

# 2-4- تبيين فرضیه های پژوهش

# با مرور پیشینه تحقیقاتی مرتبط با تجدید ارائه سود، مشاهده می‌شود که تجدید ارائه سود (و به طور کلی، تجدید ارائه صورت‌های مالی) دارای اثرات و پیامدهای قابل ملاحظه‌ای در بازار سرمایه می‌باشد. اثرات تجدید ارائه، در سطح خرد شامل اثرات منفی بر شهرت مدیران، بازده و رشد شرکت و نظایر آن باشد. تجدید ارائه، اثرات کلانی نیز بر کلیت بازار سرمایه و سیستم اقتصادی دارد زیرا معمولاً به کاهش اطمینان سرمایه‌گذاران به عنوان یکی از اصلی‌ترین ارکان بازار می‌گردد. در واقع، تجدید ارائه سود،‌ به مشکلات ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی[[56]](#footnote-56)بین مدیران و استفاده‌کنندگان بیرونی صورت‌های مالی دامن می‌زند. با توجه به مطالب فوق، انتظار می‌رود که مدیران شرکت‌ها به دنبال راه‌هایی برای کاهش اثرات منفی تجدید ارائه سود باشند.

# نخستین سؤال پژوهش این مسئله را بیان می‏کند که کیفیت حسابرسی در دوره جاری، چه تأثیری بر احتمال تجدید ارائه صورت‏های مالی در دوره آتی دارد. کیفیت حسابرسی همواره به عنوان معیاری برای انجام صحیح فعالیت حسابرسی، مورد توجه حرفه حسابرسی بوده است. در واقع افزایش کیفیت حسابرسی به معنای افزایش تلاش حسابرس برای کشف اشتباهات و تحریف‏های احتمالی با اهمیت موجود در صورت‏های مالی است. اگر در دور‏ه‏ مالی تجدید ارائه صورت گیرد در حالی که این امکان وجود داشته که تحریف‏های منجر به تجدید ارائه در دوره‌های قبل توسط حسابرس کشف و گزارش شود، مشخص است که کیفیت گزارش حسابرسی پایین بوده است. بنابراین این نوع تجدید ارائه‌ها به نبود کیفیت حسابرسی لازم اشاره می‌کنند. فرضیه نخست تحقیق به صورت زیر بیان می‏شود:

# فرضیه اصلی:افزایش کیفیت حسابرسی در دوره جاری، احتمال تجدید ارائه صورت‏های مالی در دوره‏های آتی را کاهش می‏دهد.

# استانداردهای حسابرسی به صراحت وجود ریسک حسابرسی ناشی از ناتوانی ذاتی حسابرس برای بررسی همه معاملات و رویدادها را بیان می‌کنند اما این را نیز بیان می‌کنند که حسابرسان می‌توانند از طریق برخی اقدامات خاص، ریسک حسابرسی را کاهش دهند. حسابرسان می‌توانند ریسک اظهارات نادرست را از طریق: عدم پذیرش یا ادامه کار با صاحب کاران مخاطره‌آمیز، کسب شناخت کافی از صاحبکار برای شناسایی حوزه‌های ریسک‌پذیر، حصول اطمینان از بررسی روش‌های موثر در درون شرکت، استخدام حسابرسان باتجربه و ماهر را.کاهش دهند. با توجه به اینکه حسابرسان گزینه‌های مختلفی برای محدود کردن خطر ریسک حسابرسی دارند بنابراین احتمال عدم موفقیت حسابرسی نتیجه مستقیم کیفیت حسابرسی پایین است.

# معیارهای مستقیم کیفیت حسابرسی به دلایل، مشکل تعمیم نتایج، نرخ پایین وقوع و ماهیت انحصاری داده‌ها و به دلیل اینکه این معیارها همیشه موجود و در دسترس نیستند چالش‌های تجربی را مطرح می‌کنند. از این رو جهت ارزیابی کیفیت حسابرسی، معیارهای غیر مستقیم را بکار می‌بریم. در این پژوهش از سه معیار غیر مستقیم کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت به عنوان نماینده‌های کیفیت حسابرسی استفاده می‌کنیم. سپس با گردآوری شواهد موجود تأثیرهر یک از این معیارهای کیفیت حسابرسی را بر تجدید ارائه صورت‏های مالی می‌سنجیم.

# دوره تصدی (مدت زمان رابطه حسابرس با صاحبکار) به طور بالقوه هم بر توانایی فنی حسابرس برای شناسایی انحرافات با اهمیت و هم بر استقلال حسابرس در جهت اصلاح یا گزارشگری این انحرافات اثر می‌گذارد. عموماً توانایی فنی حسابرس برای شناسایی انحرافات با اهمیت با دوره تصدی کوتاه مدت به خطر می‌افتد در حالی که استقلال حسابرس اغلب با دوره تصدی بلندمدت به خطر می‌افتد.

# از جمله مطالعات انجام شده در این زمینه می‌توان به مطالعات انجام شده توسط کمیسیون کوهن (1978) و (1988) [[57]](#footnote-57)اشاره کرد. نتایج این مطالعات بیان می‌کند که حسابرسی‌های نامطلوب در دوره‌های تصدی کوتاه مدت نسبت به دوره‌های طولانی متداول‌تر است.

# همچنین سنت‌پیر و اندرسون (1984)[[58]](#footnote-58) و استیک (1991)[[59]](#footnote-59) یافتند که دعاوی حقوقی در دوره‌های تصدی حسابرسی کوتاه مدت نسبت به بلندمدت شایع‌تر است. گیگر و راگوناندن[[60]](#footnote-60) (2002) در مطالعات خود موارد بسیاری از گزارش‌های ناموفق حسابرسی را در دوره‌های تصدی کوتاه‌تر نسبت به دوره‌های بلندمدت یافتند.

# از سوی دیگر، هویل (1978) و شاکلی (1981)[[61]](#footnote-61) با بررسی گروه قابل توجهی از ادبیات تحقیق چرخش حسابرس، ادعا می‌کنند که دوره تصدی طولانی‌تر منجر به ایجاد تعهد مالی قوی بین حسابرس و صاحبکار و همچنین ایجاد نگرش سهل‌انگارانه در حسابرس برای حسابرسی گزارش‌های مالی می‌شود. بزرگ اصل و شایسته‌مند (1389) در پژوهش خود بیان می‌کنند که با افزایش مدت تصدی حسابرس، احتمالاً مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود، بیشتر می‌شود. کرمی و همکاران (1390) در پژوهش خود بیان می‌کنند که وجود رابطه طولاني مدت ميان صاحبكار و حسابرس، باعث افزايش انعطاف‌پذيري مديريت در استفاده از اقلام تعهدي اختياري مي‌گردد، اما اين استفاده بيشتر در جهت كاهش سود (محافظه-كارانه) است.

# با توجه به نتایج متناقضی که بیان شد در این پژوهش سعی می‌شود رابطه بین دوره تصدی را به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی با تجدید ارائه صورت‏های مالی ارزیابی و این موضوع آزمون می‏شود که آیا مدت زمان رابطه حسابرس با صاحبکار منجر به کاهش احتمال تجدید ارائه‌ها خواهد شد؟ برای بررسی این موضوع فرضیه فرعی زیر آزمون می‌شود:

# فرضیه فرعی اول : طول دوره تصدی‌گری حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‏های مالی رابطه منفی دارد.

# تخصص حسابرس در صنعت بر توانایی فنی حسابرس برای شناسایی انحرافات صورت‏های مالی تأثیر می‌گذارد و منجر به ایجاد سطح بالاتری از مهارت فنی برای شناسایی انحرافات می‌شود. تحقیقات هوگان و جتر[[62]](#footnote-62) (1999)، کراس ول و همکاران[[63]](#footnote-63) (1995)، اکیف و همکاران[[64]](#footnote-64) (1994) نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی می‌توانند با سرمایه‌گذاری در تخصص صنعت، خود را از نظر کیفیت از سایر مؤسسات متمایز کنند. هنگامی‌که حسابرسان روی تخصص صنعت سرمایه‌گذاری می‌کنند و در آن صنعت شهرت کسب می‎کنند قطعاًآن‌ها تمایل دارند از این شهرت محافظت کنند. حفاظت از این شهرت حاکی از آن است که حسابرسان متخصص صنعت انحرافات بیشتری را گزارش خواهند کرد. کارسلو و همکاران[[65]](#footnote-65) (1992) در تحقیقی در این زمینه دریافتند که از جمله مهم‌ترین عوامل شناخته شده برای کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت می‌باشد. تحقیق اعتمادی و همکاران (1388) در رابطه با تخصص صنعت نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی با کیفیت‌تری را به صاحب کاران خود ارائه می‌کنند. می‌توان این‌گونه استدلال کرد که با افزایش تخصص حسابرس در یک صنعت خاص آن حسابرس قادر خواهد بود حسابرسی‌های با کیفیت‌تری را ارائه دهد برای بررسی این موضوع فرضیه فرعی زیر آزمون می‌شود:

# فرضیه فرعی دوم: تخصص صنعت حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‏های مالی رابطه منفی دارد.

# می‌توان گفت متداول‌ترین معیار غیر مستقیم کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس است. در این پژوهش برای ارزیابی اندازه حسابرس، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را در زمره حسابرسی کوچک (مؤسسات حسابرسی کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار می‏دهیم. در زمینه رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس پژوهش‌های بسیاری انجام شده است که نتایج ضد و نقیضی نیز به همراه داشته است از جمله این پژوهش‌ها می‌توان به، پژوهش‌ دی آنجلو در سال 1981 در این زمینه اشاره کرد. او در بررسی‌های خود به این نتیجه رسید که بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. از سوی دیگر حساس یگانه و آذین (1389) در پژوهشی، بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسی) در ایران رابطه معکوس و معنادار یافتند. با توجه به این تناقض‌ها و نیز با توجه به فرضیه اصلی، این پرسش مطرح می‌شود که اندازه حسابرسی چه تأثیری بر کیفیت حسابرسی و متعاقب آن بر تجدید ارائه صورت‏های مالی خواهد داشت؟ و اینکه آیا با بزرگ‌تر شدن موسسه حسابرسی کیفیت کار حسابرسی نیز بیشتر شده و متعاقباً احتمال تجدید ارائه‌ها کاهش خواهد یافت؟ برای بررسی این موضوع فرضیه زیر آزمون می‌شود:

# فرضیه فرعی سوم : اندازه حسابرس با احتمال تجدید ارائه صورت‏های مالی رابطه منفی دارد.

# 2-5- خلاصه فصل

# هدف تحقیق حاضر،‌ بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با احتمال تجدید ارایه صورت‌های مالی است. با توجه به این امر، در این فصل، ابتدا تعریف کیفیت حسابرسی ارایه گردید و در ادامه معیارهای کیفیت حسابرسی که شامل اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و تخصص صنعت حسابرس می‌شد تشریح گردید. بحث پیرامون تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته شد. این بخش از فصل دوم، با بحث پیرامون تعریف تجدید ارائه سود و تعدیلات سنواتی آغاز شد. همان‌طور که ذکر شد، تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباه و یا تغییر در رویه‌های حسابداری شرکت می‌باشد. با توجه به اینکه اصلاح اشتباه شامل اشتباهات عمدی و غیر عمدی می‌شود، در ادامه انگیزه‌ها و اهداف مدیریت در زمینه اشتباهات عمدی بررسی شد و پس از آن به بیان عوامل موثر در پیش بینی تجدید ارائه‌های بالقوه پرداخته شد. سپس، پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد بحث قرار گرفت و در نهایت راهکارهایی که مدیران معمولاً از آن در راستای کاهش پیامدهای منفی مذکور استفاده می‌کنند ذکر گردید. در بخش پایانی این فصل نیز، نتایج پژوهش‌های پیشین که بر روی موضوعات مرتبط با موضوع تحقیق حاضر انجام شده است مورد بررسی قرار گرفت. در این راستا سعی شد تا به ذکر نتایج برخی از تحقیقاتی که ارتباط نزدیک‌تری با موضوع این تحقیق دارد بسنده شود. در نهایت با توجه به مبانی نظری و پیشینه های بررسی شده، چارچوب نظری جهت بررسی ارایه فرضیه‌ها ارایه گردید.

## منابع و مآخذ:

**منابع فارسي:**

**آقایی، محمد علی و ناظمی اردکانی، مهدی.(1391). " تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری". فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 46،ص ص 17-4**

**ابراهیمی کردلر، علی و سیدی، سید عزیز.(1387)." [نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری](http://www.noormags.com/view/fa/articlepage/448664)". [بررسی های حسابداری و حسابرسی](http://www.noormags.com/view/fa/magazine/384)، شماره 54، ص ص 14-3.**

**احمدپور، احمد، کاشانی‌پور، محمد و شجائی، محمد رضا (1389)؛ "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره 62، ص 32-17.**

**اعتمادی، حسین و عادل آذر و ناظمی اردکانی، مهدی.(1389)."بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی".مجله دانش حسابداری،سال اول،شماره 1،ص ص28-9**

**اعتمادی، حسین و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر.(1388). "بررسی نقش تخصص صنعت حسابرس بر مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" .نشریه پژوهش های حسابداری مالی ،شماره1،ص ص32-17.**

**ایزدی نیا، ناصر و رسائیان، امیر. (1389)." رابطه برخي از ابزارهاي نظارتي راهبري شركت و معيارهاي اقتصادي و مالي ارزيابي عملكرد". مجله دانش حسابداري، شماره 1، ص ص 72-53**

**بادآور نهندی، یونس و خلیل‌زاده، محمد.(1391). "بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" . فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره 3، ص ص 15-10**

**بزرگ اصل،موسی و شایسته مند، حمیدرضا.(1389)."رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود". فصلنامه بورس اوراق بهادار،سال چهارم،شماره13،ص ص 233-213.**

**بنی مهد، بهمن.(1390). " بررسی عوامل تاثیر گذار بر اطهار نظر مقبول حسابرس". فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره13، ص ص 83-59.**

**بولو، قاسم و مهام، کیهان و گودرزی، اسماعیل.(1389). "تغيير حسابرس مستقل و شفافيت اطلاعاتي شركتهاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداري، شماره1، ص ص 135-111.**

**پورحیدری، امید و افلاطونی، عباس.(1385). " بررسی انگیزه های هموارسازی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" .مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره44، ص ص 70-55.**

**پورحيدري، امید و هوشمند زعفرانيه، رحمت الله.(1392)." تأثير تعديلات سنواتي بر هزينه حقوق صاحبان سهام عادي (نرخ بازده مورد انتظار سرمايه گذاران)". مجله پژوهش هاي حسابداري مالي،شماره17،ص ص 18-1.**

**جمالیان‌پور،مظفر و ثقفی، علی. (1391). "بررسی تاثیر پارازیت اطلاعاتی افشا شده در گزارش گري مالي بر ريسك و بازدهي شركت هاي پذيرفته شده در بورس تهران". فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره67، ص ص 54-31**

**حساس یگانه، یحیی و ولی‌زاده اعظم.(1391). " بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگري مالی و واکنش بازار سرمایه". شماره19، ص ص 64-43.**

**حساس یگانه،یحیی و مقصودی، امید. ( 1389 ). "تاثیر آیین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی ". ماهنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره 9 ، ص ص. 57-49 .**

**حساس یگانه ،یحیی و آذین فر، کاوه. ( 1389 ). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی ، شماره 61 ، ص ص. 98–85 .**

**حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا.(1385). " کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی". فصلنامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی ایران، شماره 8،38-1.**

**حساس یگانه ،یحیی و جعفری، علی. ( 1384 ). " عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابدارران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی ". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره 10و11 ، ص ص. 126-103.**

**خدامی‌پور، احمد . شفیعی، حمیده.(1392)."پایداری شرکت‌ها و اندازهگیری آن‌ها". مجله حسابرس، شماره69، ص ص 5-1.**

**رحیمیان، نظام الدین؛ رضا‌پور، نرگس واخضری، حسین. (1390)؛" نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی ، شماره 45 ، ص 81-68.**

**سجادی، سید حسین و عربی، مهدی. (1389). "تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود". نشریه حسابداری رسمی،شماره 12،ص ص108-104.**

**علوی طبری،حسین و بدرافشان، آمنه. (1392). " کیفیت سود: شواهدی از نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره 7، ص ص 10-8**

**قیطاسی، روح‌اله و استا، سهراب .(1390). " بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر عدم اطمینان اطلاعاتی".پایانامه دانشگاه ایلام.**

**کاظمی، حسین.(1390)." تجدید ارائه صورتهای مالی : عوامل موثر و واکنش نسبت به آن ها" .فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری،شماره24،ص ص29-18.**

**کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه و محمدی، امیر.(1390)." بررسي رابطه بين دوره تصدي حسابرس و مديريت سود". فصلنامه دانش حسابداری،سال دوم ،شماره 4، ص ص 82-65.**

**مجتهدزاده،ویدا و آقایی، پروین. ( 1383 ). "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 38 ، ص ص. 76-53 .**

**مجتهدزاده، ویدا و علوی طبری، حسین.(1376)." ضرورت اجرای حسابرسی" .مجله حسابدار،شماره126،ص ص 35-32.**

**مهام، کیهان و علی محمدی، علی محمد. (1391)." رابطه بین وضعیت پرداخت سود سهام و کیفیت سود". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره34، ص ص 149-129**

**ناظمی اردکانی، مهدی.(1389)."تخصص حسابرس در صنعت معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی". مجله حسابرس،شماره 49،ص ص144-140.**

**نمازی،محمد و بایزیدی، انور و جبارزاده، سعید .(1390). " بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" .مجله تحقیقات حسابداری،سال سوم،شماره 9 ،ص ص78-60.**

**نوروش، ایرج و حسینی، سید علی.(1388). " بررسی رابطه بین کیفیت افشاء و مدیریت سود". فسانامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره 55، ص ص 134-117.**

**نونهال نهر،علی اکبر و علی نژاد، مهدی. (1392). " ارزیابی تاثیر کیفیت حسابرس بر مدیریت سود در شرکت‌های تازه پدیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره7،ص ص 10-6**

**نیکبخت، محمدرضا و رفیعی، افسانه. ( 1391 ). "تدوین مدل عوامل موثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران". مجله دانش حسابداری، شماره 9 ، ص ص. 206- 175 .**

Anderson, K.L., and T.L. Yohn. 2002. The effect of 10-K restatements on firm value, information asymmetries, and investors’ reliance on earnings. Working paper. Georgetown University.

Balsam, S.,Krishnan, and J.S. Yang.2003. Auditor industry specialization and earnings quality: A Journal of Practice and Theory22(2) : 71-97.

Burks, J. J.)2011(.“Are Investors confused by Restatements after Sarbanes-Oxley?”.The Accounting Review,Vol. 86, pp. 507-539.

Burns, N. and Kedia, S. (2006). “The impact of performance-based compensation on misreporting”. Journal of Financial Economics,Vol. 79, pp. 35-67.

Byrnes, N. McNamee, M, D. Brady, I. Lavelle, and Palmeri, C. (2002). “Accounting in Crisis. Business Week.”. January,Vol. 28, pp. 44-48.

Cao, Y., L. Myers, A. and Omer, T. C. (2012). “Does Company Reputation Matter for Financial Reporting Quality? Evidence from Restatements”. Contemporary Accounting Research, Vol. 29, pp. 956-990.

Carcello, J. V., and Nagy, A. L. (2004). “Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting”. Managerial Auditing Journal, Vol. 19, pp. 651-668.

DeAngelo, L. (1981). “Auditor size and audit quality”. Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp. 183-99.

Dechow, P. M., W. Ge , C. R. Larson, and Sloan, R. G. (2011). “Predicting Material Accounting Misstatements”. Contemporary Accounting Research, Vol. 28, pp. 17-82.

Dye, R. (1993). “Auditing standards, legal liability, and auditor wealth”. Journal of Political Economy, Vol. 101, pp. 887-914.

Geiger M.A. and Raghunandan K, (2002). “ Auditor tenure and audit reporting failures”, Auditing: A jornal of Practice & Theory, Vol.21,Issue 1, pp. 67-78.

Hillegeist, S. A. (1999). “Financial Reporting and Auditing Under Alternative Damage Appointment Rules”. The Accounting Review, Vol. 74, pp. 347-369.

Hogan, C. E., and D. C. Jeter. 1999. Industry specialization by auditors. Auditing: A Journal of Practice and Theory 18(1):1-17.

Hoyle, J., 1978. Mandatory auditor rotation: the arguments and an alternative, Journal of Accountancy 145, 69-78.

Hribar, P. Kravet,T. and Wilson, R. (2010). “A New Measure of Accounting Quality Working paper. University of Iowa and University of Texas at Dallas”.

Johnstone, K. M. and Bedard, J.C. (2001). “Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response in the Market for Initial Attest Engagements”. The Accounting Review,Vol. 76, pp. 199-220.

Johnstone, K. M. and Bedard, J.C. (2003). “Risk Management in Client Acceptance Decisions”. The Accounting Review,Vol. 78, pp. 1003-1025.

Kend M.(2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding, Pacific Accounting Review, Vol20,pp.49-62.

Kinney, W. R, Z-V. Palmrose, and . Scholz, S. (2004). “Auditor independence, nonaudit services, and restatements Was the U.S. government right?”. Journal of Accounting Research,Vol. 42, pp. 561–588.

Krishnan, G. V. 2003a. Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? Accounting Horizons 17(supplement): 1-16.

Krishnan, G. V. 2003b. Audit quality and the pricing of discretionary accruals. Auditing:A Journal of Practice and Theory 22(1): 109-126.

Krishnan, G. V. 2005. The association between big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings. Journal of Accounting, Auditing and Finance 20(3): 209-228.

Lennox, C. and Pittman, J, A. (2010). “Big Five Audits and Accounting Fraud. Contemporary”. Accounting Research,Vol. 27, pp. 209-247.

## Lobo, G. and. Zhao, Y. (2012). “Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements” . The Accounting Review, In-Press.

Matsumura, E. M. and Tucker, R. (1992). “Fraud Detection: A Theoretical Foundation”. The Accounting Review,Vol. 67, pp. 753-782.

Moore, Debra L. (2007), Forecasting earnings management: Evidence from GAO

restatement data, Doctoral Dissertation, Touro University International.

Palmrose, Z-V.and Richardson, V.J. and Scholz, S. (2004). “Determinants of market reactions to restatement announcements”. Journal of Accounting and Economics,Vol 37, pp. 59-89.

Pierre K.St and Anderson J.A.(1984).”An Analysis of the Factors Associated With Lawsuits Against Public Accountants”. The Accounting Review

,Vol.59.Issue 2 , pp. 242-264.

## Romanus, R, N. and Maher, J,J .and Fleming, D, M. (2008). “ Auditor Industry Specialization and Accounting Restatements”. The Accounting Review,Vol. , pp. 389-413.

Shibano, T. (1990). Vol. 7(20), pp. 1956-1965, 28 May, 2013 “Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities”. Journal of Accounting Research, Vol 28, pp. 110-140.

Shockley, R.,1981. Perceptions of auditors independence: an empirical analysis, The Accounting Review 56, 785-800.

Stice, J., 1991. Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors, The Accounting Review 66, 516-533.

Wilson, W.M(2008) , "An empirical Analysis of the Decline in the information content of earning following Restatements", the Accounting Review.

Walker, P.L.(2001). “Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence.” Accounting Enquiries, Vol. 10, No. 2.

1. Financial Reporting Behavior [↑](#footnote-ref-1)
2. Wallace [↑](#footnote-ref-2)
3. Agency hypothesis [↑](#footnote-ref-3)
4. Signaling hypothesis [↑](#footnote-ref-4)
5. Insurance hypothesis [↑](#footnote-ref-5)
6. Lam [↑](#footnote-ref-6)
7. Anderson [↑](#footnote-ref-7)
8. Beneston [↑](#footnote-ref-8)
9. Datar at al ,1991 [↑](#footnote-ref-9)
10. Feltham et al ,1991 [↑](#footnote-ref-10)
11. Beatty [↑](#footnote-ref-11)
12. Krishnan [↑](#footnote-ref-12)
13. Bartov et al [↑](#footnote-ref-13)
14. Caramanis & Lennox [↑](#footnote-ref-14)
15. Kend [↑](#footnote-ref-15)
16. Johl et al [↑](#footnote-ref-16)
17. Ferguson & Stokes [↑](#footnote-ref-17)
18. Cameran [↑](#footnote-ref-18)
19. Richad Shelby [↑](#footnote-ref-19)
20. Enron [↑](#footnote-ref-20)
21. Arthur Andersen [↑](#footnote-ref-21)
22. Shockley [↑](#footnote-ref-22)
23. Francis & Simon [↑](#footnote-ref-23)
24. Stice [↑](#footnote-ref-24)
25. Walker et al [↑](#footnote-ref-25)
26. Sinnet [↑](#footnote-ref-26)
27. Arens & Loebbecke [↑](#footnote-ref-27)
28. Bloom & Fuglister [↑](#footnote-ref-28)
29. Moor [↑](#footnote-ref-29)
30. Stice, Stice & Skousen [↑](#footnote-ref-30)
31. Ronen & Yaari [↑](#footnote-ref-31)
32. Ritter [↑](#footnote-ref-32)
33. Teoh, Welch and Wong [↑](#footnote-ref-33)
34. Brett D. Cotten [↑](#footnote-ref-34)
35. Kravet, Myers, Sanchez & Scholz. [↑](#footnote-ref-35)
36. هریبار و همکاران (2004) سرمایه‌گذاران نهادی موقت را آن دسته از سرمایه‌گذارانی تعریف می کند که افق سرمایه‌گذاری کوتاهتر و گردش پرتفوی بالاتر دارند. [↑](#footnote-ref-36)
37. Hribar, Jenkins & Wang [↑](#footnote-ref-37)
38. Dabo & Laux [↑](#footnote-ref-38)
39. Trust [↑](#footnote-ref-39)
40. Callen, Livan & Segal. [↑](#footnote-ref-40)
41. Demirkan [↑](#footnote-ref-41)
42. Earnings Response Coefficients [↑](#footnote-ref-42)
43. Albring, Huang, Pereira & Xu [↑](#footnote-ref-43)
44. Farber [↑](#footnote-ref-44)
45. Hennes, Leone & Miller. [↑](#footnote-ref-45)
46. Ettredge, Huang & Zhang. [↑](#footnote-ref-46)
47. Albring, Huang, Pereira & Zhu [↑](#footnote-ref-47)
48. Chang, Lin & Wang [↑](#footnote-ref-48)
49. Badertscher, Hribar & Jenkins [↑](#footnote-ref-49)
50. Elliot, Hodge & Sedor [↑](#footnote-ref-50)
51. Peterson [↑](#footnote-ref-51)
52. Wiedman & Hendricks [↑](#footnote-ref-52)
53. Ettredge, Scholz, Smith & Sun [↑](#footnote-ref-53)
54. Lagore [↑](#footnote-ref-54)
55. Holthausen & Watts [↑](#footnote-ref-55)
56. Information Asymmetry [↑](#footnote-ref-56)
57. AICPA [↑](#footnote-ref-57)
58. St. Pierre and Anderson [↑](#footnote-ref-58)
59. Stice [↑](#footnote-ref-59)
60. Gieger and Raghunandan [↑](#footnote-ref-60)
61. Hoyle and Shockley [↑](#footnote-ref-61)
62. Hogan and Jeter [↑](#footnote-ref-62)
63. Craswell [↑](#footnote-ref-63)
64. O’Keefe [↑](#footnote-ref-64)
65. Carcello [↑](#footnote-ref-65)