

تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس

مهدی صفری گرابلی

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.
Mehdi.safari83@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۲/۰۵ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۴/۱۵

چکیده

در خصوص تاثیر تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، دیدگاه‌های متناقضی در ادبیات حسابداری ارائه شده است. از یک سو، چنین استدلال می‌شود تلاش اضافی حسابرس که در قالب تاخیر غیرعادی در ارائه گزارش حسابرسی نمایان می‌شود، عاملی موثر در کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. از سوی دیگر، این ادعا وجود دارد که تاخیر گزارش حسابرس لزوماً به انجام حسابرسی با کیفیت‌تر منجر نشده، بلکه ممکن است به دلیل وجود مسائل گزارشگری مبهم و عدم وجود استانداردهای صریح حسابداری بوده که این به نوبه خود احتمال عدم کشف تحریف‌های بااهمیت و به تبع آن احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. از این رو، پژوهش حاضر به بررسی تاثیر تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی شرکت‌ها می‌پردازد. بدین منظور، نمونه‌ای متشکل از ۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ انتخاب گردید و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل‌های رگرسیون لجستیک مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی، وابستگی اقتصادی حسابرس.

۱- مقدمه

این انگیزه را در محقق به وجود آورد تا موضوع فوق را به عنوان یک مطالعه پژوهشی برگزیند. هدف نخست این پژوهش، بررسی رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی آتی می باشد. هدف دوم پژوهش نیز آن است تا جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، تحلیل گران مالی و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی را از رابطه مذکور آگاه نماید. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با تجدید ارائه صورت های مالی شود. دوم اینکه، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس می تواند بر تجدید ارائه صورت های مالی آتی شرکت تأثیر گذار باشد که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار تدوین کنندگان مقررات بازار حسابرسی، قانون گذاران بازار سرمایه و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. سوم اینکه، نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی را برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی

در ادبیات حسابداری و حسابرسی، پیرامون ارتباط بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی، دیدگاه های متناقضی وجود دارد. نچل و همکاران (۲۰۰۹) و تانی و همکاران (۲۰۱۰)، بر مبنای این استدلال که تاخیر گزارش حسابرس بیانگر تلاش بیشتر حسابرس و متعاقباً احتمال بالاتر کشف تحریف های با اهمیت صورت های مالی می باشد، یک رابطه منفی بین تاخیر گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی را پیش بینی می کنند. شواهد نظری و تجربی موجود نیز از این استدلال پشتیبانی می کنند. اکیف و همکاران (۱۹۹۴) برای نخستین بار یک مدل نظری در خصوص رابطه بین کیفیت حسابرسی (سطح اطمینان بخشی) با تلاش حسابرس (سطوح مختلف ساعت کار) و ویژگی های صاحبکار ارائه نمودند. نچل و همکاران (۲۰۰۹) با لحاظ کردن هزینه دستمزد حسابرسی به عنوان نهاده و همچنین فعالیت های مربوط به گردآوری شواهد مورد نیاز جهت اطمینان بخشی به عنوان ستانده، مدل مزبور را توسعه دادند. یکی از مفروضات اصلی این مدل آن است که با افزایش تلاش

در سال های اخیر، تعداد صورت های مالی تجدید ارائه شده توسط شرکت ها به طور قابل ملاحظه ای افزایش یافته است. افزایش تجدید ارائه، مبین این موضوع است که صورت های مالی منتشر شده دوره یا دوره های قبل توسط مدیریت، به طور نادرست ارائه شده و غیر قابل اتکا است. درحقیقت، ارائه مجدد صورت های مالی، اعتماد سرمایه گذاران را در خصوص توانایی، صداقت و اعتبار گزارشگری مالی کاهش می دهد چرا که تجدید ارائه صورت های مالی بیانگر یک ضعف عمده در گزارشگری مالی و حسابرسی تلقی می شود (ویلسون، ۲۰۰۸). از این رو، شناسایی عوامل موثر بر ریسک عدم کشف مربوط به تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی، همواره در کانون توجه حسابرسان، کمیته حسابرسی، قانون گذاران و سرمایه گذاران بوده است، که یکی از این عوامل بالقوه، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می باشد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴؛ نچل و همکاران، ۲۰۰۹). از آنجا که تاخیر ارائه گزارش حسابرسی، شاخصی از تلاش حسابرس می باشد (تانی و همکاران، ۲۰۱۰)، از این رو تبیین رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی ضروری به نظر می رسد، چرا که این موضوع، شواهدی تجربی از وجود ارتباط میان معیارهای تلاش غیرعادی حسابرس و احتمال وقوع یک پیامد نامطلوب آتی (تجدید ارائه صورت های مالی) را فراهم می آورد. از یک سو، وجود رابطه منفی بین این دو مبین آن است که تلاش اضافی حسابرس که در قالب تاخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی نمایان می شود، عاملی موثر در کاهش احتمال تجدید ارائه صورت های مالی می باشد. از سوی دیگر، رابطه مثبت بین وقفه گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی بدان معناست که تلاش اضافی حسابرس لزوماً به انجام حسابرسی با کیفیت تر منجر نشده، بلکه طولانی تر شدن غیرعادی عملیات حسابرسی ممکن است به دلیل وجود مسائل گزارشگری مبهم و عدم وجود استانداردهای صریح حسابداری بوده که این به نوبه خود احتمال عدم کشف تحریف های با اهمیت و به تبع آن احتمال وقوع تجدید ارائه صورت های مالی را افزایش می دهد. لذا در این پژوهش سعی بر آن است که رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت های مالی و همچنین، اثر تعدیل کنندگی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس بر این رابطه، مورد بررسی قرار گیرد. فقدان پژوهش های کافی در زمینه تجدید ارائه صورت های مالی و نیز اهمیت تأثیر تجدید ارائه صورت های مالی بر قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری، تردید سرمایه گذاران نسبت به درستکاری مدیریت و اثربخشی عملیات حسابرسی

تکمیل عملیات حسابرسی را افزایش می‌دهد. وقتی چنین مسائلی منجر به بروز اختلافات و مناقشاتی بین تیم حسابرسی و مدیریت شرکت صاحبکار می‌گردد، آن گاه ممکن است که برای حل این اختلافات نیاز به برگزاری جلسات بیشتری با کمیته حسابرسی باشد که این موضوع می‌تواند به طولانی تر شدن مدت زمان حسابرسی و به تبع آن، به افزایش فشار برای اتمام کار حسابرسی بیانجامد (گیبینز و همکاران، ۲۰۰۱). بزعم پلام لی و یان (۲۰۱۰) عدم وجود استانداردهای حسابداری صریح و رهنمودهای لازم از عوامل اصلی جهت تجدید ارائه صورتهای مالی از سوی صاحبکار می‌باشند. همچنین شایان ذکر است عوامل دیگری نیز وجود دارند که می‌توانند از اثر بخشی تلاش اضافی حسابرسی بکاهند. برای مثال، پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که فشار تراکم کاری حسابرسی یا محدودیت زمانی، کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند (لوپز و پیترز ۲۰۱۲). همچنین مطالعات پیشین اذعان می‌دارند که وابستگی اقتصادی بین صاحبکار و حسابرس، استقلال و شک گرای حرفه ای حسابرسی را کاهش داده (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ نلسون، ۲۰۰۹)، و قضاوت حرفه‌ای حسابرس را خدشه‌دار می‌سازد (بازرمن و همکاران، ۱۹۹۷). علاوه بر این، حبیب و بویان (۲۰۱۱) و رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند عدم برخورداری حسابرس از دانش خاص صنعت صاحبکار، به طولانی تر شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی منتهی شده و از اثر بخشی آن می‌کاهد.

بر پایه مطالب فوق می‌توان دو دیدگاه متناقض در خصوص ارتباط میان تاخیر غیر عادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورتهای مالی آتی متصور شد. از یک سو، تاخیر غیر عادی گزارش حسابرس دال بر تلاش بیشتر حسابرس و اثر بخشی بیشتر عملیات حسابرسی بوده که متعاقباً به افزایش احتمال کشف تحریف‌های با اهمیت و به تبع آن کاهش وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی، می‌انجامد. از سوی دیگر، این دیدگاه وجود دارد که تلاش غیرعادی حسابرس، لزوماً به معنای اثربخشی عملیات حسابرسی نبوده، بلکه ممکن است حاکی از وجود مسائل گزارشگری مبهم و عدم وجود استانداردهای صریح حسابداری باشد، که این به نوبه خود احتمال عدم کشف تحریف‌های با اهمیت را افزایش داده و بدین سان احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را بیشتر می‌کند. بر اساس مطالب فوق، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول- بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی رابطه معناداری وجود دارد.

حسابرس (حجم بیشتر شواهد گردآوری شده)، احتمال کشف تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی افزایش یافته و بدین ترتیب احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز کاهش می‌یابد (نچل و همکاران، ۲۰۰۹). افزون بر این، شواهد تجربی متعددی در تایید فرضیه فوق (فرضیه تلاش اثربخش) ارائه شده است، برای نمونه پدرد و جانستون (۲۰۰۴) دریافتند که حسابرسان در برنامه ریزی عملیات حسابرسی خود برای صاحبکارانی که دارای ریسک بالاتر مدیریت سود می‌باشند، ساعت کار حسابرسی بیشتری را برآورد می‌نمایند. شلمن و نچل (۲۰۱۰) نیز به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در مواجهه با شرکت‌های دارای کیفیت اقلام تعهدی پایین تر، حجم بیشتری از عملیات حسابرسی را اجرا می‌کنند. همچنین، با بکارگیری حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به عنوان سنجش تلاش حسابرس، لوبو و ژائو (۲۰۱۳) به رابطه منفی میان تلاش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی دست یافتند. بر پایه استدلال فوق چنین انتظار می‌رود که تلاش اضافی حسابرس موجب عملیات حسابرسی اثر بخش تر شده، از این رو با تاخیر گزارش حسابرس که ناشی از تلاش بیشتر حسابرس بوده، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی کاهش می‌یابد.

از سوی مقابل این دیدگاه وجود دارد که طولانی شدن غیرمعمول مدت زمان حسابرسی، اطلاعاتی را در خصوص ریسک مرتبط با کار حسابرسی به بازار مخابره می‌کند. همسو با این دیدگاه، شواهد تجربی موجود (لی و رامش، ۲۰۰۹؛ بارتوف و همکاران، ۲۰۱۱) نیز از واکنش منفی بازار نسبت به تاخیر ارائه صورتهای مالی حکایت دارد. از آنجا که زمان تکمیل عملیات حسابرسی، به عنوان یک عامل اثرگذار بر تاخیر ارائه صورت‌های مالی می‌باشد (برایانت-کاتچر و همکاران، ۲۰۰۷)، از این رو تاخیر غیر عادی در گزارش حسابرسی، نه به عنوان یک خبر خوب بلکه گویای یک خبر ناخوشایند می‌باشد. به عبارت دیگر، واکنش منفی بازار به وقفه ارائه صورت‌های مالی، که ناشی از تاخیر غیر عادی در زمان ارائه گزارش حسابرسی باشد به این علت است که بازار یک چنین تاخیر غیر عادی در گزارش حسابرسی را به عنوان نشانه‌ای از وجود حسابرسی مسئله دار تفسیر می‌نماید. چنان چه تاخیر غیر عادی در ارائه گزارش حسابرسی ناشی از بکارگیری قضاوت‌های حرفه‌ای قابل ملاحظه برای حل مسائل گزارشگری مبهم و ذهنی باشد، آن گاه این تاخیر مبین تلاش غیر اثربخش حسابرسی می‌باشد. بزعم متخصصین حرفه حسابرسی، وجود مسائل گزارشگری ذهنی و قضاوتی و یا به کارگیری استانداردهای حسابداری غیر صریح، زمان مورد نیاز برای

وابستگی اقتصادی، تأخیر غیرعادی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، تهدیدی بالقوه برای اثربخشی حسابرسی محسوب می‌شود. دی آنجلو (۱۹۸۱) بر مبنای مفهوم "شبه رانت"^۲ بیان می‌دارد که حسابرس مستقل در سال‌های اولیه حسابرسی، متحمل هزینه‌های اولیه می‌شود، لذا به منظور جبران آن‌ها، تمایل به حفظ صاحبکار داشته که این امر ممکن است استقلال حسابرس را به خطر اندازد. به طور مشابه، آستانا و بون (۲۰۱۲) و بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) اذعان می‌دارند که وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار، شرایطی را بوجود می‌آورد که تمایل حسابرسان در اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای و قضاوت بی‌طرفانه در خصوص شواهد گردآوری شده را به طور قابل توجهی کاهش داده، از این رو احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. لذا با توجه به وجود دو دیدگاه مختلف در خصوص نحوه تأثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، از یک سو، چنان‌چه تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس مبین تلاش اثربخش حسابرس باشد، این انتظار وجود دارد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، رابطه منفی میان تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تضعیف نماید. در مقابل، در صورتی که تأخیر غیرعادی حاکی از وجود برخی مسائل در اجرای عملیات حسابرسی باشد، آن‌گاه انتظار می‌رود که وابستگی اقتصادی حسابرس، رابطه مثبت بین تأخیر غیرعادی و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید نماید. بدین ترتیب، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه دوم - وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را تعدیل می‌کند.

تخصص صنعت حسابرس، تأخیر غیرعادی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

تخصص صنعت حسابرس، به تجربه و مهارت‌های عملی و آموزشی ناشی از حسابرسی در یک صنعت خاص، اطلاق می‌گردد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴). آگاهی و دانش بیشتر حسابرس از صنعت صاحبکار، بر کارایی و اثربخشی تلاش حسابرس اثرگذار بوده و در نتیجه، احتمال کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت صورت‌های مالی افزایش و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز کاهش می‌یابد. نتایج مطالعات تجربی استنلی و دزورت (۲۰۰۷) از وجود رابطه منفی میان تخصص

صنعت حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی حکایت دارد. رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) نیز در پژوهش خود به نتایج مشابهی دست یافتند. نظر به وجود دو دیدگاه مختلف پیرامون اثربخشی تلاش اضافی حسابرس، انتظار می‌رود که بکارگیری حسابرسان متخصص صنعت، رابطه منفی (مثبت) بین تأخیر گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید (تضعیف) نماید. بر پایه استدلال فوق، سومین فرضیه پژوهش نیز به شرح زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه سوم - بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت، رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را تعدیل می‌کند.

۲-۱- پیشینه پژوهش

میرز و همکاران (۲۰۰۳) به بررسی رابطه تداوم انتخاب حسابرس و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که با تداوم انتخاب حسابرس، احتمال بیشتری وجود دارد که اشتباهات موجود در صورت‌های مالی میان دوره ای هنگام تنظیم و ارائه صورت‌های مالی سالانه کشف و اصلاح شود در حالی که تداوم انتخاب حسابرس همگرایی قابل توجهی با اصلاح و ارائه دوباره صورتهای مالی ندارد.

سرنیواسان (۲۰۰۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین اعضای کمیته حسابرسی و تجدید ارائه اقلام صورت‌های مالی پرداخت. نمونه آماری این تحقیق مشتمل بر ۴۰۹ شرکت طی سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۱ بوده است. با بهره‌گیری از مدل‌های رگرسیون چند متغیره، نتایج نشان داد که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه و میزان تجدید ارائه اقلام صورتهای مالی، رابطه منفی معناداری وجود دارد. استنلی و دزورت (۲۰۰۷)، با بهره‌گیری از نمونه‌ای مشتمل بر ۳۸۲ شرکت از مجموع شرکت‌های حاضر در بازار سهام آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۴ و با استفاده از مدل رگرسیون چند متغیره، به بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان داد که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند، تجدید ارائه صورت‌های مالی کمتری دارند. رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) در پژوهش خود رابطه بین تخصص صنعت حسابرس، تغییرات حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی را بررسی نمودند. نتایج تحقیق نشان داد که تغییر از یک غیر متخصص به یک حسابرس متخصص احتمال تجدید ارائه را افزایش می‌دهد و تغییر از یک متخصص به یک غیر متخصص احتمال تجدید ارائه را کاهش می‌دهد. کارامانیس و لنوکس (۲۰۰۸) در پژوهشی با عنوان "تلاش

شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند، تجدید ارائه کمتری دارند. جیانگ و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه شرکت‌ها در بازار سرمایه چین پرداختند. نمونه مورد بررسی این تحقیق شامل ۵۵۷ شرکت - سال مشاهده بود. نتایج پژوهش بیانگر آن است که دستکاری سود، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، اما حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می‌کند. مک فسل و سلرز (۲۰۱۷) طی پژوهشی تاثیر ارائه خدمات مشاوره‌ای توسط موسسات بزرگ حسابرسی را بر تاخیر گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های آمریکایی طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ بررسی نمودند و دریافته‌اند که ارائه خدمات مشاوره‌ای موجب تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی شده و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را نیز افزایش می‌دهد.

نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) طی پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی بر روی ۲۰۲ شرکت بورسی طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد که متغیرهای سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی موثر است. واعظ و احمدی (۱۳۹۳) تاثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهارنظر حسابرس بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. در این تحقیق نمونه‌ای مشتمل بر ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ انتخاب گردید. نتایج تحقیق بیانگر آن است که تجربه حسابرس و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه منفی معناداری دارد. حیدری (۱۳۹۳) با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۱ به بررسی رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر حسابرس مستقل پرداخت. نتایج نشان داد که بین تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. اما، بین تجدید ارائه با اهمیت صورت‌های مالی با تغییر حسابرسان مستقل رابطه معنادار وجود دارد. علاوه بر این، هرچه کیفیت حاکمیت شرکتی بالا باشد، احتمال تغییر حسابرس مستقل در شرکت‌های مشمول تجدید ارائه صورت‌های مالی بیشتر است. کوکی و همکاران (۱۳۹۴) تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از

حسابرس و مدیریت سود" و با انتخاب نمونه‌ای مشتمل بر ۹۷۳۸ شرکت - سال مشاهده طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۲ دریافته‌اند که بین تلاش حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار مدیریت سود، رابطه منفی معناداری وجود دارد. بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی معناداری وجود دارد. فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکار را در میان نمونه‌ای متشکل از ۳۸۶ شرکت آمریکایی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد، بکارگیری موسسات حسابرسی بزرگ‌تر در شرکت‌ها، سبب کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌گردد. لوبو و ژائو (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین تلاش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۲۵۴۰۸ شرکت - سال مشاهده از شرکت‌های حاضر در بازار سهام آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۱ بوده است. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که با افزایش تلاش حسابرس، احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) تاثیر وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس بر رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی را برای نمونه‌ای متشکل از ۷۰۳۴ شرکت - سال مشاهده در بورس آمریکا بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت رابطه مثبت معناداری وجود دارد. علاوه بر این وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، رابطه مثبت بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند. با این حال، شواهدی مبنی بر تاثیر معنادار تخصص صنعت حسابرس بر رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها، یافت نشد. هونگ چان و همکاران (۲۰۱۵) با استفاده از داده‌های نمونه‌ای متشکل از ۴۰۲۵ شرکت - سال مشاهده از شرکت‌های حاضر در بورس سهام چین دریافته‌اند که تاخیر طولانی مدت گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را در سال آتی افزایش می‌دهد. هی (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی تاثیر تجربه و تخصص صنعت حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که با افزایش تجربه حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی کاهش می‌یابد. علاوه بر این،

بهادار تهران، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و دیگر پایگاه های مرتبط و نیز از نرم افزار های تدبیر پرداز و رهاورد نوین استخراج گردید. تجزیه و تحلیل نهایی داده های گردآوری شده نیز با استفاده از نرم افزار اقتصادسنجی Eviews صورت گرفته است.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه اول - بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت های مالی آتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم - وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی آتی را تعدیل می کند.

فرضیه سوم - بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت، رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی آتی را تعدیل می کند.

۵- متغیرها و مدل های مورد استفاده

متغیرهای مورد مطالعه در این تحقیق شامل متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیل کننده و کنترلی به شرح زیر اندازه گیری شده اند:

• متغیر وابسته

متغیر وابسته این پژوهش، تجدید ارائه صورت های مالی آتی است. متغیر مزبور یک متغیر مجازی صفر و یک بوده که در صورت وقوع تجدید ارائه در صورت های مالی، مقدار آن یک و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می شود. این شیوه اندازه گیری در مطالعات بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) و نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) نیز بکار گرفته شده است.

• متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش حاضر، تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس بوده که به منظور اندازه گیری آن، مطابق با پژوهش نچل و شارما (۲۰۱۲) و کریشن و یانگ (۲۰۰۹) از مقادیر باقیمانده حاصل از برآورد مدل تأخیر گزارش حسابرس استفاده شده که مدل مزبور به شرح زیر می باشد:

$$LAG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t} + \beta_2 LNFE_{i,t} + \beta_3 CR_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 BTM_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 AGE_{i,t} + \beta_9 TENURE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

رگرسیون چند متغیره نشان داد که کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت ها تأثیر معکوس دارد. احمدپور و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی اثر تعدیل کنندگی تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین استقلال هیئت مدیره و مدیریت سود شرکت ها پرداختند. نتایج نشان داد که تخصص حسابرس در صنعت و استقلال هیئت مدیره تأثیری معکوس و معنادار بر مدیریت سود دارند. علاوه بر این، آن ها دریافتند که رابطه معکوس بین مدیریت سود و استقلال هیئت مدیره در شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می شوند نسبت به شرکت هایی که به وسیله حسابرسان غیرمتخصص صنعت حسابرسی می شوند، ضعیف تر است.

۳- روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف، تحقیقی کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و مدل های اقتصادسنجی انجام شده است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش را شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ تشکیل می دهد و نمونه انتخابی تحقیق نیز شرکت هایی می باشند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

۱) شرکت هایی که تاریخ پذیرش آنها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۸۹ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۳ نیز در فهرست شرکتهای بورسی باشند. همچنین، از آن جا که برای محاسبه متغیر تجدید ارائه صورت های مالی آتی به داده های یک سال بعد آن نیاز است، از این رو داده های مورد نیاز شرکت های نمونه باید برای دوره ۶ ساله (سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴) در دسترس باشد.

۲) به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۳) طی سال های مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.

۴) جزء شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه گری مالی نباشند (شرکتهای سرمایه گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت ها در جامعه آماری منظور نشدند).

۵) میزان حق الزحمه حسابرسی در یادداشت های توضیحی صورت های مالی آنها افشا شده باشد.

پس از اعمال محدودیت های فوق تعداد ۸۲ شرکت به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند. داده های تحقیق حاضر از لوح های فشرده آرشو آماری و تصویری سازمان بورس اوراق

$LNFE_{i,t}$: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ؛ $SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t معادل لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت؛ $ROE_{i,t}$: سودآوری شرکت i در سال t که عبارتست از نسبت سود خالص به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام؛ $LEV_{i,t}$: نسبت کل بدهی به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در سال t ؛ $TENURE_{i,t}$: طول دوره تصدی حسابرس شرکت i در سال t ؛ $BIG_{i,t}$: متغیری مجازی که چنانچه حسابرس شرکت i در سال t سازمان حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر اینصورت عدد ۰ خواهد بود؛ $INVREC_{i,t}$: نسبت موجودی‌ها و حساب‌ها و اسناد دریافتی به مجموع دارایی‌ها شرکت i در سال t ؛ $LOSS_{i,t}$: متغیری مجازی که اگر شرکت i در سال t زیانده باشد برابر یک و در غیر اینصورت برابر ۰ خواهد بود؛ $CR_{i,t}$: نسبت جاری شرکت i در سال t حاصل تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری شرکت و $GWTH_{i,t}$: رشد فروش شرکت i در سال t می‌باشد.

تخصص صنعت حسابرس

در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس از مدل پالم رز (۱۹۸۶) استفاده شده است. در این مدل، موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان (MS_{ik}) در رابطه زیر برقرار باشد:

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_K} \times \frac{1}{2}$$

که در آن:

N_K : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت K ام است. برای محاسبه سهم بازار مؤسسه حسابرسی i در صنعت k (MS_{ik}) از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{I_k} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{I_k} TA_{ijk}}$$

که در آن:

TA_{ijk} : جمع دارایی‌های شرکت صاحبکار j در صنعت k که توسط مؤسسه حسابرسی i حسابرسی شده است، $i=1,2,\dots,I$: شاخص مؤسسه حسابرسی، $j=1,2,\dots,I$: شاخص شرکت صاحبکار، $k=1,2,\dots,K$: شاخص صنعت صاحبکار، I_k : تعداد مؤسسات حسابرسی در صنعت k و J_k : تعداد شرکت‌های صاحبکار حسابرسی شده توسط مؤسسه حسابرسی i در صنعت k می‌باشد. بدین ترتیب، اگر شرکت توسط مؤسسه حسابرسی متخصص صنعت، حسابرسی شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت به آن عدد ۰ اختصاص می‌یابد.

$LAG_{i,t}$: لگاریتم طبیعی تاخیر ارائه گزارش حسابرسی شرکت i در سال t که برابر است با تفاضل تعداد روزهای بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس؛ $SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t معادل لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت؛ $LNFE_{i,t}$: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ؛ $CR_{i,t}$: نسبت جاری شرکت i در سال t حاصل تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری شرکت؛ $ROE_{i,t}$: سودآوری شرکت i در سال t که عبارتست از نسبت سود خالص به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام؛ $LOSS_{i,t}$: متغیری مجازی که اگر شرکت i در سال t زیانده باشد برابر یک و در غیر اینصورت برابر ۰ خواهد بود؛ $BTM_{i,t}$: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t ؛ $LEV_{i,t}$: نسبت کل بدهی به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در سال t ؛ $AGE_{i,t}$: عمر شرکت i در سال t و $TENURE_{i,t}$: طول دوره تصدی حسابرس شرکت i در سال t می‌باشد.

• متغیرهای تعدیل‌کننده

متغیرهای تعدیلی مورد استفاده در این پژوهش شامل دو متغیر وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و تخصص صنعت حسابرس بوده که در ادامه به نحوه اندازه‌گیری هر یک از آنها پرداخته می‌شود:

وابستگی اقتصادی حسابرس

وابستگی اقتصادی حسابرس یک متغیر مجازی می‌باشد که برای سنجش آن به پیروی از بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) از رویکرد پرتفوی بندی حق الزحمه غیرعادی حسابرسی شرکت‌ها استفاده شده است. بدین منظور ابتدا شرکت‌ها در هر سال بر مبنای حق الزحمه غیرعادی حسابرسی خود از کوچکترین به بزرگترین مرتب شده و سپس به چارک‌های مساوی تقسیم می‌شوند، به طوری که در آخرین چارک، شرکت‌های با بیشترین مقدار حق الزحمه غیرعادی حسابرسی قرار می‌گیرند. در نهایت، متغیر مجازی، عدد یک را در هر سال برای شرکت‌های طبقه بندی شده در چارک آخر (وابستگی اقتصادی بیشتر) و عدد صفر را برای سایر شرکت‌ها اختیار می‌کند. در این پژوهش حق الزحمه غیرعادی حسابرسی از طریق باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرسی ارائه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰) برآورد می‌شود:

$$LNFE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t} + \beta_2 ROE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 TENURE_{i,t} + \beta_5 BIG_{i,t} + \beta_6 INVREC_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 CR_{i,t} + \beta_9 GWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

• متغیرهای کنترلی

در این پژوهش برخی از مهم‌ترین متغیرهایی که بر مبنای پژوهش‌های قبلی به‌عنوان عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شناخته شده‌اند، به‌عنوان متغیرهای کنترلی مدنظر قرار گرفتند که عبارتند از:

(۱) اندازه شرکت: برای سنجش اندازه شرکت، مطابق با پژوهش رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) و بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) از لگاریتم خالص فروش شرکت استفاده شده است.

(۲) اهرم مالی: این متغیر که از طریق نسبت کل بدهی به دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود، در پژوهش‌های نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) و بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) نیز به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است.

(۳) سودآوری: همانند پژوهش مور (۲۰۰۷) و لوبو و ژائو (۲۰۱۳) از بازده حقوق صاحبان سهام به‌عنوان شاخص سودآوری شرکت استفاده شده است.

(۴) نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار: از حاصل تقسیم ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار آن محاسبه شده و در پژوهش‌های بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) و آستانا و بون (۲۰۱۲) نیز کنترل شده است.

(۵) اندازه موسسه حسابداری: در صورتی که حسابرس شرکت، طبق فهرست ارائه شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، جزء مؤسساتی باشد که درآمدی بیش از میانگین درآمد مؤسسات حسابداری دارد، به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر، اختصاص می‌یابد (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۱).

با توجه به اینکه متغیر وابسته (تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی) یک متغیر مجازی می‌باشد، لذا به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون لجستیک استفاده می‌گردد که این مدل‌ها به شرح زیر می‌باشند:

مدل مربوط به آزمون فرضیه اول

$$RES_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 ABLAG_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 BTM_{i,t} + \beta_6 BIG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل مربوط به آزمون فرضیه دوم

$$RES_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 ABLAG_{i,t} + \beta_2 BOND_{i,t} + \beta_3 ABLAG_{i,t} * BOND_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل مربوط به آزمون فرضیه سوم

$$RES_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 ABLAG_{i,t} + \beta_2 SPEC_{i,t} + \beta_3 ABLAG_{i,t} * SPEC_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

که در مدل‌های فوق:

$RES_{i,t+1}$ ، تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت i در سال $t+1$ ؛ $ABLAG_{i,t}$ ، تاخیر غیر عادی گزارش حسابرس شرکت i در سال t ؛ $BOND_{i,t}$ ، متغیر وابستگی اقتصادی حسابرس شرکت i در سال t ؛ $SPEC_{i,t}$ ، تخصص صنعت حسابرس شرکت i در سال t ؛ $SIZE_{i,t}$ ، اندازه شرکت، معادل لگاریتم فروش سالیانه شرکت i در سال t ؛ $LEV_{i,t}$ ، اهرم مالی که برابر است با نسبت بدهی به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t ؛ $ROE_{i,t}$ ، بازده حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t ؛ $BTM_{i,t}$ ، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t و $\epsilon_{i,t}$ ، جزء خطای مدل رگرسیون می‌باشد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها، همچنین برآورد مدل و تجزیه و تحلیل دقیق آنها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. نگاره (۱)، آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد را برای نمونه‌ای متشکل از ۴۱۰ شرکت-سال مشاهده نشان می‌دهد. مقایسه میانگین مشاهدات با میانگین آن‌ها و اختلاف اندک آن‌ها، بیانگر نرمال بودن توزیع مشاهدات می‌باشد.

همان‌گونه که در این نگاره ملاحظه می‌شود، طی دوره مورد بررسی بیش از ۷۳ درصد از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند. علاوه بر این، حدود ۴۱ درصد شرکت‌های نمونه، توسط مؤسسات حسابداری متخصص صنعت حسابداری شده‌اند. اندازه شرکت که از طریق لگاریتم فروش سالیانه شرکت محاسبه می‌گردد، دارای مقدار میانگین ۱۱/۷۶ و میانگین ۱۱/۶۷ بوده که حداقل و حداکثر مقدار این متغیر به ترتیب برابر با ۱۰/۲۶ و ۱۳/۸۱ می‌باشد. سود خالص شرکت‌های نمونه نیز به‌طور متوسط، معادل ۱۹ درصد ارزش بازار حقوق صاحبان سهام آن‌هاست. همچنین، حدود ۸۳ درصد از شرکت‌های نمونه توسط مؤسسات حسابداری با درآمدی بیشتر از میانگین درآمد مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، حسابداری شده‌اند. به عبارت دیگر، حدود ۱۷ درصد شرکت‌های نمونه توسط مؤسسات کوچک‌تر حسابداری شدند.

نگاره (۱): آماره توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانۀ	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
RES	۴۱۰	۰/۷۳۹	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۲۰۳
ABLAG	۴۱۰	۰/۰۲۴	۰/۰۱۳	۰/۰۰۲	۰/۱۰۶	۰/۳۹۴
BOND	۴۱۰	۰/۲۴۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۲۵۹
SPEC	۴۱۰	۰/۴۱۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۶۷
SIZE	۴۱۰	۱۱/۷۵۹	۱۱/۶۷۱	۱۰/۲۵۸	۱۳/۸۰۹	۰/۴۸۲
LEV	۴۱۰	۰/۶۴۹	۰/۶۲۸	۰/۰۲۱	۰/۸۰۶	۰/۱۷۳
ROE	۴۱۰	۰/۱۹۴	۰/۱۸۸	۰/۰۰۹	۰/۶۶۲	۰/۱۷۴
BTM	۴۱۰	۰/۵۳۷	۰/۴۰۲	۰/۰۰۷	۴/۵۶۲	۱/۶۳۹
BIG	۴۱۰	۰/۸۳۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۳۱۸

۷-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش به منظور برآورد مدل‌های پژوهش از تکنیک داده‌های ترکیبی استفاده شده است. در داده‌های ترکیبی ابتدا به منظور انتخاب بین تلفیقی یا تابلویی بودن داده‌ها، باید از آزمون F لیمر استفاده شود. با توجه به نتایج بدست آمده که در نگاره شماره (۲) ارائه شده است، سطح معناداری آماره F لیمر برای تمامی مدل‌ها بیشتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه H_0 آزمون پذیرفته شده و بیانگر آن است که برای تخمین مدل‌های پژوهش باید از روش داده‌های تلفیقی استفاده شود.

نگاره (۲): نتایج آزمون F لیمر برای مدل‌های تحقیق

مدل	آماره F	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
مدل (۱)	۱/۱۶۳	(۳۲۲،۸۱)	۰/۱۳۸	عدم رد H_0
مدل (۲)	۱/۱۲۹	(۳۲۰،۸۱)	۰/۲۲۶	عدم رد H_0
مدل (۳)	۱/۱۳۵	(۳۲۰،۸۱)	۰/۱۹۱	عدم رد H_0

مبنی بر نرمال بودن توزیع اجزای اخلاص مدل‌های مورد بررسی تایید می‌شود.

به منظور رفع مشکل احتمالی ناهمسانی واریانس نیز از دستور Robust استفاده گردید. علاوه بر این، برای اطمینان از عدم وجود مشکل همخطی بین متغیرهای توضیحی، آزمون همخطی با استفاده از عامل تورم واریانس (VIF) مورد بررسی قرار گرفت که نتایج این آزمون در نگاره‌های (۴)، (۵) و (۶) ارائه شده است. با توجه آنکه مقادیر این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از ۱۰ است، لذا هم‌خطی بین آن‌ها وجود ندارد. در نهایت، به منظور بررسی خودهمبستگی میان اجزاء خطا از آزمون دوربین واتسن استفاده شد. مقدار این آماره برای مدل‌های پژوهش (نگاره‌های ۷، ۸ و ۹) در دامنه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته که حاکی از عدم وجود خودهمبستگی می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش (برآورد مدل شماره ۱) در نگاره (۷) ارائه شده است.

نگاره (۳): نتایج آزمون جارک-برا

مدل	آماره جارک-برا	سطح معناداری
مدل (۱)	۲/۰۷۱	۰/۳۵۵
مدل (۲)	۱/۹۴۷	۰/۳۷۷
مدل (۳)	۱/۶۶۷	۰/۴۳۴

قبل از برآورد مدل، لازم است که مفروضات مدل رگرسیون شامل نرمال بودن باقی‌مانده‌های مدل، همسانی واریانس اجزای اخلاص، نبود همخطی بین متغیرهای توضیحی و عدم وجود خود همبستگی بین اجزای خطای مدل بررسی گردد. به منظور بررسی نرمال بودن توزیع اجزای اخلاص مدل از آزمون جارک-برا استفاده گردید که نتایج آن در نگاره (۳) نشان داده شده است. از آنجا که سطح معناداری این آزمون برای مدل‌های تحقیق بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض صفر

نگاره (۴) - نتایج آزمون همخطی برای مدل اول

BIG	BTM	ROE	LEV	SZIE	ABLAG	آماره همخطی	مدل
۱/۲۲۹	۱/۲۳۱	۱/۱۷۵	۱/۱۹۳	۱/۱۶۶	۱/۱۸۴	VIF	مدل (۱)

نگاره (۵) - نتایج آزمون همخطی برای مدل دوم

BIG	BTM	ROE	LEV	SZIE	ABLAG*BOND	BOND	ABLAG	آماره همخطی	مدل
۱/۲۲۵	۱/۲۲۸	۱/۱۷۷	۱/۱۹۷	۱/۱۸۲	۱/۳۳۱	۱/۱۷۲	۱/۱۸۹	VIF	مدل (۲)

نگاره (۶) - نتایج آزمون همخطی برای مدل سوم

BIG	BTM	ROE	LEV	SZIE	ABLAG* SPEC	SPEC	ABLAG	آماره همخطی	مدل
۱/۲۲۸	۱/۲۴۱	۱/۱۷۱	۱/۲۰۵	۱/۱۷۹	۱/۳۲۷	۱/۲۹۲	۱/۱۸۳	VIF	مدل (۳)

نگاره (۷): نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
C	۱/۷۹۲	۰/۴۶۰	۳/۸۹۷	۰/۰۰۰
ABLAG	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰	۲/۷۱۱	۰/۰۰۷
SIZE	-۰/۱۰۹	۰/۰۳۹	-۲/۷۹۱	۰/۰۰۵
LEV	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۲	۰/۱۳۶	۰/۸۹۷
ROE	-۰/۰۹۰	۰/۰۳۹	-۲/۲۷۳	۰/۰۲۳
BTM	۰/۰۰۴	۰/۰۰۳	۱/۴۷۶	۰/۱۴۰
BIG	۰/۰۲۶	۰/۰۱۰	۲/۴۴۳	۰/۰۱۵
آماره LR	۸۲/۳۱۷		سطح معناداری	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۴۲۶		آماره دوربین واتسن	۱/۹۴۸

ملاحظه مقدار آماره LR در این جدول، بیانگر معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۰/۹۹ است. با توجه به ضریب تعیین مک فادن می‌توان ادعا نمود که حدود ۴۶ درصد از تغییرات تجدید ارائه صورت های مالی شرکت، توسط متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. همان گونه که در این جدول مشهود است، ضریب برآوردی مربوط به متغیر تعاملی $ABLAG*BOND$ مثبت و در سطح خطای ۱ درصد معنادار بوده که دلالت بر آن دارد که با افزایش وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی تشدید می‌گردد. بدین ترتیب، فرضیه دوم تحقیق نیز در سطح خطای ۱ درصد تأیید می‌شود. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش در نگاره (۹) نشان داده شده است.

در مدل رگرسیون لجستیک فوق، ملاحظه مقدار آماره LR (۸۲/۳۱۷) که مشابه آماره F در مدل رگرسیون خطی می‌باشد، بیانگر معناداری کلی مدل رگرسیونی در سطح خطای ۱ درصد می‌باشد. همچنین مقدار ضریب تعیین مک فادن در مدل برآوردی، برابر با ۰/۴۲۶ بوده که برای رگرسیون لجستیک عدد قابل قبولی است. همان طور که در جدول فوق نیز ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس ($ABLAG$)، مثبت و در سطح خطای ۱ درصد معنادار بوده که حاکی از وجود رابطه مثبت معنادار بین تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس و وقوع تجدید ارائه صورت های مالی آتی می‌باشد. بر مبنای این شواهد، فرضیه اول تحقیق پذیرفته می‌شود. نگاره (۸) نتایج برآورد مدل دوم پژوهش را به تصویر می‌کشد.

نگاره (۸): نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
C	۱/۵۷۸	۰/۴۳۷	۳/۶۰۹	۰/۰۰۰
ABLAG	۰/۰۲۵	۰/۰۱۰	۲/۴۱۷	۰/۰۱۶
BOND	۰/۱۰۷	۰/۰۳۹	۲/۶۹۷	۰/۰۰۷
ABLAG*BOND	۰/۲۹۸	۰/۰۷۹	۳/۷۶۷	۰/۰۰۰
SIZE	-۰/۰۹۸	۰/۰۳۹	-۲/۴۷۳	۰/۰۱۴
LEV	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۲	۰/۱۴۳	۰/۸۸۵
ROE	-۰/۰۶۸	۰/۰۳۲	-۲/۱۰۱	۰/۰۳۶
BTM	۰/۰۷۴	۰/۰۸۰	۰/۹۱۹	۰/۳۵۸
BIG	۰/۰۹۸	۰/۰۵۳	۱/۸۳۹	۰/۰۶۶
آماره LR	۹۰/۵۰۲	سطح معناداری		۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۴۵۷	آماره دوربین واتسن		۱/۹۷۱

نگاره (۹): نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
C	۱/۶۸۹	۰/۴۶۳	۳/۶۴۸	۰/۰۰۰
ABLAG	۰/۱۱۲	۰/۰۴۱	۲/۷۷۸	۰/۰۰۵
SPEC	-۰/۰۶۶	۰/۰۳۳	-۱/۹۸۴	۰/۰۴۸
ABLAG*SPEC	-۰/۰۹۱	۰/۰۵۲	-۱/۷۳۹	۰/۰۸۲
SIZE	-۰/۱۵۷	۰/۰۷۵	-۲/۰۹۲	۰/۰۳۷
LEV	۰/۰۶۱	۰/۰۳۸	۱/۵۶۲	۰/۱۱۹
ROE	-۰/۰۹۷	۰/۰۴۱	-۲/۴۳۲	۰/۰۱۵
BTM	۰/۰۱۵	۰/۰۱۱	۱/۴۵۲	۰/۱۴۷
BIG	۰/۱۰۱	۰/۰۳۹	۲/۵۲۴	۰/۰۱۲
آماره LR	۸۵/۲۵۹	سطح معناداری		۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۴۴۱	آماره دوربین واتسن		۱/۹۷۵

برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب شده و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و به تبع آن، گزارشگری مالی شرکت می‌شود. علاوه بر این، اثربخشی عملیات حسابرسی و تلاش حسابرسان را نیز زیر سوال می‌برد. از این رو شناسایی عوامل موثر بر تجدید ارائه مالی حائز اهمیت است. برای این منظور، در این پژوهش رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسان با تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی و همچنین اثر تعدیل‌کنندگی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرسان بر این رابطه، مورد بررسی قرار گرفت. تحقیق حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که به بررسی این موضوع پرداخته و از این رو، می‌تواند به گسترش ادبیات حسابرسی و حسابداری در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، کمک شایانی نماید. برای دستیابی به این هدف، نمونه‌ای متشکل از ۸۲

با نگاهی به مقدار آماره LR و سطح معناداری آن می‌توان دریافت که مدل لجستیک برازش شده در سطح خطای ۱ درصد به طور کلی معنادار است. مقدار ضریب تعیین مک فادن مدل نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل، حدود ۴۴ درصد از تغییرات تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت را توضیح می‌دهند. همان‌طور که در این نگاره نیز ملاحظه می‌شود، ضریب برآوردی و آماره مربوط به متغیر تعاملی ABLAG*SPEC منفی بوده، اما از لحاظ آماری معنادار نمی‌باشد. بر این اساس، فرضیه سوم تحقیق در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود.

۸- نتیجه‌گیری و بحث

تجدید ارائه صورت‌های مالی نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی

فرضیه سوم پژوهش، تاثیر بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت را بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها آزمون نموده است. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر آن است که تخصص صنعت حسابرس، تاثیر معناداری بر این رابطه ندارد. این در حالی است که بر پایه مبنای نظری موجود و تحقیقات استتلی و دزورت (۲۰۰۷) و رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) حسابرسان متخصص در صنعت صاحبکار به دلیل کسب شناخت بیشتر از رویه‌های حسابداری و عملیات تجاری آن صنعت، درک بهتری از مسائل خاص شرکت صاحبکار داشته که آنان را قادر می‌سازد تا تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی را بهتر کشف نموده و عملیات حسابرسی اثربخشی انجام دهند. از این رو، انتظار می‌رفت که بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت صاحبکار باعث کاهش تاثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی شرکت‌ها گردد. اما نتایج تحقیق حاضر وجود چنین رابطه‌ای را تایید نکرد. از دلایل احتمالی این امر می‌توان به استفاده از تعاریف متفاوت برای سنجش تخصص حسابرس در صنعت در پژوهش‌های مختلف، اشاره نمود. علاوه بر این، تفاوت در محیط حسابرسی کشور ایران با سایر کشورها، می‌تواند دلیل احتمالی دیگری برای این مغایرت باشد.

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، به سرمایه گذاران و تحلیل‌گران مالی پیشنهاد می‌شود تا در تجزیه و تحلیل اطلاعات، رابطه بین تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود مد نظر قرار دهند و توجه داشته باشند که احتمال ارائه مجدد صورت‌های مالی در شرکت‌هایی که تأخیر طولانی مدت در گزارش حسابرسی دارند، بیشتر است. همچنین با توجه به پیامدهای نامطلوب تجدید ارائه صورت‌های مالی بر بازار سرمایه و کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران، پیشنهاد می‌گردد که سازمان بورس و اوراق بهادار با ایجاد شرایط و ضوابط خاص، بکارگیری تجدید ارائه صورت‌های مالی را کنترل نموده و امکان سوء استفاده از آن توسط شرکت‌ها را محدود سازد و شرکت‌هایی را که در سال‌های متمادی اقدام به تجدید ارائه کرده‌اند را ملزم کند تا علاوه بر صورت‌های مالی مقایسه‌ای سال جاری و سال قبل، صورت‌های مالی مقایسه‌ای تجدید ارائه شده و گزارش شده اولیه را همراه با افشای مبالغ ارقام تجدید ارائه شده و دلایل آن‌ها ارائه نمایند. علاوه بر این، با توجه به تاثیر وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی به تدوین‌کنندگان مقررات بازار حسابرسی از جمله جامعه

شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد و سه فرضیه معرفی گردید. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را افزایش می‌دهد. تایید فرضیه مذکور مبین این مطلب است که تلاش اضافی حسابرس که در قالب تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی نمایان می‌شود، لزوماً به انجام حسابرسی اثربخش و با کیفیت منجر نشده، بلکه طولانی‌تر شدن غیرعادی عملیات حسابرسی ممکن است به دلیل وجود مسائل گزارشگری مبهم و عدم وجود استانداردهای صریح حسابداری بوده که این به نوبه خود احتمال عدم کشف تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. بنابراین، صورت‌های مالی دوره آتی با احتمال بیشتری تجدید ارائه می‌شوند. نتیجه بدست آمده با یافته‌های پژوهش نچل و شارما (۲۰۱۲) و بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) مبنی بر وجود رابطه مثبت بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی، مطابقت دارد. هونگ چان و همکاران (۲۰۱۵) نیز در پژوهش خود به نتایج مشابهی با این تحقیق دست یافتند و اذعان داشتند که تأخیر طولانی مدت گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را در سال آتی افزایش می‌دهد.

در فرضیه دوم تحقیق، تاثیر وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس، بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی اثرگذار بوده و این رابطه را تشدید می‌کند. این بدان معناست که در صورت وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، حسابرس به منظور تامین رضایت و حفظ مشتری ممکن است استقلال خود را زیر پا گذاشته و تحریفات موجود در صورت‌های مالی صاحبکار را نادیده انگارد که این امر به کاهش اثربخشی عملیات حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی و متعاقباً افزایش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال آتی، منجر می‌گردد. بدین ترتیب، وابستگی اقتصادی حسابرس می‌تواند رابطه مثبت بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس با تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید کند. این نتیجه با نتایج مطالعات انجام شده توسط بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) نیز همخوانی دارد. چرا که در پژوهش مورد اشاره نیز تاثیر مثبت وابستگی اقتصادی حسابرس، بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد تأیید قرار گرفته است.

- Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31 (1): 79-96.
- * Blankley, A. I., D. N. Hurr, and J. E. MacGregor. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (2): 27-57.
 - * Bryant-Kutcher, L., E. Peng, and K. Zvinakis. (2007). The Impact of the Accelerated Filing Deadline on Timeliness of 10-K Filings. Working paper, Colorado State University.
 - * Caramanis, C., and C. Lennox. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45 (1): 116-138.
 - * DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
 - * Francis, J.R., Michas, P.N. & Yo, D. M. (2013). Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30 (24): 1626-1661.
 - * Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. (2001). Evidence from auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39 (3): 535-563.
 - * Habib, A., and M. Bhuiyan. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20 (1): 32-44.
 - * He, L.J. (2015). Auditor Industry Specialization, Audit Experience and Accounting Restatement. *International Business Management*, 9 (7): 1686-1697.
 - * Hung Chan, Luo, V. and Mo, P. L.L. (2015). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*: 1-23.
 - * Jiang, H., Habib, A., Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*, 31(1): 125-135.
 - * Knechel, W. R., P. Rouse, and C. Schelleman. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84 (5): 1607-1638.
 - * Krishnan, J., and J. S. Yang. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lags. *Accounting Horizons*, 23 (3): 265-288.
 - * Li, E., and K. Ramesh. (2009). Market reaction surrounding the filing of periodic SEC reports. *The Accounting Review*, 84 (4): 1171-1208.
 - * Lobo, G., and Y. Zhao. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88 (4): 1385-1412.
 - * Lopez, M. D., and G. F. Peters. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31 (4): 139-165.
 - * Meckfessel, M.D. and Sellers, D. (2017). The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. *Managerial Auditing Journal*, 32 (1): 19-49.
- حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، توصیه می‌گردد تا با وضع الزاماتی جهت کنترل حق الزحمه دریافتی حسابرسان، احتمال وابستگی اقتصادی و مصالحه حسابرس با صاحبکار را تقلیل داده و بدین ترتیب، در راستای کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها گام بردارند.
- فهرست منابع**
- * احمدپور، احمد؛ توکل نیا، اسماعیل و معصومی، تکتم. (۱۳۹۴). بررسی اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین راهبری هیئت مدیره و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی: شواهد تجربی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۱۰۶-۹۳.
 - * حیدری، مهدی. (۱۳۹۳). رابطه تجدید ارائه صورتهای مالی با تغییر حسابرس مستقل، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال سوم، شماره ۱۲، صص ۲۱۵-۱۹۷.
 - * کوکبی، صدیقه؛ کردلویی، حمید رضا و میرابی، وحید رضا. (۱۳۹۴). تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورتهای مالی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۴، شماره ۱۶، صص ۳۴-۲۷.
 - * نیکبخت، محمدرضا و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران، *دانش حسابداری*، شماره ۳، صص ۱۹۴-۱۶۷.
 - * واعظ، سیدعلی و احمدی، وریا. (۱۳۹۳). تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهار نظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. *حسابرسی: نظریه و عمل*، سال اول، شماره ۲، صص ۲۱-۱.
 - * Asthana, S., and J. Boone. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (3): 1-22.
 - * Bartov, E., M. DeFond, and Y. Konchitchki. (2011). Capital Market Consequences of Filing Late 10-Qs and 10-Ks. *New York University Law and Economics Working Papers*, Paper 254. Available at: http://lsr.nellc.o.org/cgi/viewcontent.cgi?article%1258&context%nyu_lewp.
 - * Bazerman, M., K. Morgan, and G. Lowenstein. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review* (Summer): 89-94.
 - * Bedard, J., and K. Johnston (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79 (2): 277-304.
 - * Blankley, A. I., D. N. Hurr, and J. E. MacGregor. (2012). Abnormal audit fees and restatements.

- * Moore, Debra L. (2007). Forecasting earnings management: Evidence from GAO restatement data, Doctoral Dissertation, Touro University International.
- * Myers.J.N, Myers.L.A & Omer.T.C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings:A Case for Mandatory Auditor Rotation? .Accounting Review,Vol78:779-800.
- * Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28 (2): 1-34.
- * O'Keefe, T., D. Simunic, and M. Stein. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. Journal of Accounting Research, 32 (2): 241-261.
- * Palmrose, Zoe-Vonna. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. Journal of Accounting Research, Vol. 24, PP. 97-110.
- * Romanus, R., J. Maher, and D. Fleming. (2008). Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements 1997-2006. Accounting Horizons, 22 (4): 389-413.
- * Schelleman, C., and W. R. Knechel. (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (1): 221-250.
- * Simunic, D. (1980). The pricing of audit services : Theory and evidence. Journal of Accounting Research, 18 (1) : 161-190.
- * Srinivasan, S. (2005).Consequences of financial reporting failure for outside directors: Evidence from accounting restatements and audit committee members. Journal of Accounting Research, 43 (2): 291-334.
- * Stanley, J., and T. DeZoort.(2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. Journal of Accounting and Public Policy, 26 (2): 131-159.
- * Tanyi, P., K. Raghunandan, and A. Barua. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. Accounting Horizons, 24 (4): 671-688.
- * Wilson, W.M. (2008). An empirical analysis of the decline in the information content of earnings following restatements, The Accounting Review, Vol. 83, pp. 519-48.

یادداشت‌ها

¹. Problem Audit
². quasi-rents