

بررسی تاثیر تنوع در حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی حسابرسی

شده بر کیفیت حسابرسی

مرتضی بابائی^۱

تاریخ پذیرش ۱۴۰۲/۰۱/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۰۲

چکیده

مطالعات گوناگونی به بررسی تاثیر ویژگی های مختلف حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداخته اند. با این وجود هیچ مطالعه ای به بررسی تاثیر تنوع حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی بر این مسئله نپرداخته است. با این دیدگاه هدف از این پژوهش بررسی تاثیر تنوع حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی بر کیفیت حسابرسی با بهره گیری از دو شاخص تجدید ارائه صورتهای مالی و ارقام تعهدی اختیاری است. برای این منظور از اطلاعات یکصد و دوازده شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران در خلال سالهای ۱۳۹۶-۱۴۰۰، که به روش حذف سیستماتیک به دست آمده اند؛ استفاده شده است. روش بررسی و تجزیه و تحلیل داده ها رگرسیون چندمتغیره خطی با بهره گیری از الگوی داده های تابلویی است. نتایج نهایی تحقیق نشان می دهد که تنوع در امضا کنندگان صورتهای مالی باعث افزایش کیفیت حسابرسی و همچنین کاهش احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی خواهد شد.

کلمات کلیدی: تنوع امضا کنندگان صورتهای مالی، کیفیت حسابرسی، بورس تهران

^۱کارشناس رشته حسابداری، Mr.mortezababaei@gmail.com

۱- مقدمه

رسوایی های مالی نهادهای بزرگ در دو دهه گذشته منجر به نشانه گرفته شدن انگشت اتهام به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی گشته است. در مقابل این اتفاقات، کیفیت حسابرسی از سمت قانونگذاران در کشورهای توسعه یافته نیز مورد توجه اساسی قرار گرفته است. قانون ساربینزاکسلی در کشور آمریکا از سال ۲۰۰۴، شورای گزارشگری مالی انگلستان از سال ۲۰۰۳، رهنمود شماره ۸ اتحادیه اروپا سال ۲۰۰۸، مجمع پاسخگویی همگانی کانادا از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون بورس اوراق بهادار استرالیا، نیاز به خلق و بهره برداری از سازوکار کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و بهبود آن را ضروری شمردند (وانگ و وو، ۲۰۱۲).

فلسفه کلیه این سیاستگذاریها و الزامات قانونی آن بوده است که کیفیت حسابرسی قسمت قابل اعتنایی از سازوکار افشای اطلاعات بوده که به طور مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری اثرگذار است که این خود منتج به تصمیمات و اقدامات صحیح ذینفعان در حوزه تصمیمات سرمایه گذاری می گردد (فرانسیس، ۱۹۸۴؛ آتاواله و همکاران، ۲۰۲۲).

با بهبود سطح کیفی گزارشگری مالی سازمانها، سرمایه گذاران، به سازمان و بنگاه تجاری، اعتماد بیشتری نموده و آن شرکت آسوده تر می تواند در جهت تأمین نیازهای مالی خویش، به تأمین مالی از جانب بازار سهام اقدام نماید. افزایش کیفیت حسابرسی باعث بهبود اعتماد سرمایه گذاران به کیفیت گزارشات مالی می گردد و احتمال دستیابی سازمان به منابع نقد مورد نیاز را افزایش می دهد (کارجالانن، ۲۰۱۸).

بدین ترتیب در دهه های گذشته توجه محققان زیادی در سراسر جهان به واکاوی مولفه های تاثیرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی متمرکز گشته است.

حجم قابل توجهی از ادبیات تحقیق، مولفه های مؤثر بر کیفیت حسابرسی را از منظر موسسات حسابرسی و شرکت های فعال در بورس منجمله اندازه مؤسسه حسابرسی، تغییر مؤسسات حسابرسی یا دوران تصدی حسابرس و چارچوب حاکمیت شرکتی واکاوی

و تحلیل می کند (بن و همکاران، ۲۰۰۸؛ چوئی و همکاران، ۲۰۱۰؛ دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ دنگ و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرث و همکاران، ۲۰۱۲؛ ژائو و همکاران، ۲۰۲۰). مضافاً اینکه بخشی از مطالعات متاخر نشان داده است که خصایص شخصی حسابرسان امضاکننده با کیفیت حسابرسی در ارتباط می باشد (گوان و همکاران، ۲۰۱۶؛ هی و همکاران، ۲۰۱۷؛ کنچل و همکاران، ۲۰۱۵). با این وجود، در این مورد اخیر، مبانی نظری تحقیق بر خصایص مختلف صرفاً یک حسابرس در کیفیت حسابرسی متمرکز است. در حالی که در واقعیت، حسابرسی یک شرکت پذیرفته شده در بورس به طور کل بر عهده چندین حسابرس یعنی شرکا و موسسات حسابرسی است. همه این شرکا حسابرسان امضاکننده صورتهای مالی می باشند. بنابراین معلوم نیست کیفیت حسابرسی چگونه با خصوصیات یک تیم و گروه حسابرسی مرتبط است (آتاواله و همکاران، ۲۰۲۲). موضوعی که پژوهشگر را به انجام این مطالعه واداشته است. از این رو مسئله اصلی این مطالعه این است که تنوع حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی چه اثری بر کیفیت حسابرسی دارد؟

۲- مبانی نظری تحقیق

۲-۱- کیفیت حسابرسی

تعریف های متداولی از کیفیت حسابرسی مطرح شده است یکی از متداول ترین تعریف ها درباره ی کیفیت حسابرسی، تعریفی است که (دی آنجلو، ۱۹۸۱)، تحت عنوان "ارزیابی بازار" ارائه کرده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال اینکه حسابرس: ۱- موارد تحریفات بااهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند. ۲- تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد. (دیویدسون و نیو، ۱۹۹۳)، تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات بااهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می دانند.

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش های 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 بااهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند.

برای مثال، (دی آنجلو، ۱۹۹۱)، 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 تاثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد.

۲-۲- محصولات کیفیت حسابرسی

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.

۲-۳- اعتبار اطلاعات

دی آنجلو کیفیت حسابرسی را با واژه اعتبار حسابرسی تعریف کرده است. او اظهار می‌دارد که ذی نفعان می‌توانند از اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان جانشین حسن شهرت حسابرسی بهره‌گیری نمایند. وی استدلال می‌کند که اگر به کارگیری صاحبکار خاص در میان صاحبکاران حسابرسی خاص یکسان است، آنگاه حسابرسان بزرگتر که تعداد صاحبکاران بیشتری دارند، در راستای کوشش برای حفظ هر صاحبکار انگیزه کمی برای قصور در افشاء تحریف کشف شده دارند.

۲-۴- کیفیت اطلاعات

کیفیت اطلاعات در گرو این است که اطلاعات صورت‌های مالی تا چه حد شرایط اقتصادی واقعی سازمان را منعکس می‌کنند. صورت‌های مالی حسابرسی شده بوسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره درستی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرسان برای این دلیل است که وی حسابرسی را برطبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی که

توسط شخص دیگر در قالب صورت های مالی تهیه شده است، اعتبار می بخشد و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

۲-۵- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی (ویژگیهای متنوع حسابربان)

۲-۵-۱- دوره تصدی حسابرس

استقلال اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی، بدون استقلال هیچ ارزشی ندارد. اعتماد مردم و بازار سرمایه به حسابرس به واسطه استقلال وی است، لذا عوامل تهدیدکننده استقلال باید همواره مورد بررسی قرار گیرند. در این خصوص یکی از زمینه‌هایی که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و بررسی قرار گرفته، مدت تصدی حسابرس است (میرز و همکاران، به نقل از پزشکیان و حسینی ازان اخاری، ۱۳۹۳). اندازه مؤسسه حسابرسی از دیدگاه حسابربان، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابربان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند.

۲-۵-۲- حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد عوامل مختلفی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر باشد از جمله این عوامل می‌توان به کیفیت گزارش حسابرسی اشاره کرد. مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حایز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دست‌یابی به اهداف حسابرسی

می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تامین مالی می‌شود (رجبی، ۱۳۸۸).

۲-۵-۳- مهارت حسابرس در صنعت

پژوهش‌های اخیر بیانگر این است که بین نوع صنایع مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنایع مورد نظر مهارت دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنایع می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه‌ی حسابرسی تجربه بیشتری در صنایع خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران، ۲۰۰۰).

۲-۵-۴- تجربه حسابرس

تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لایی، ۱۹۹۵).

تجربه، تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود.

۲-۵-۵- شهرت حسابرس

شهرت حسابرس می‌تواند به اندازه‌ای مهم باشد که بازار سرمایه و فعالان آن ممکن است کیفیت حسابرسی را براساس شهرت او و نه توانایی‌اش برای کشف و گزارش اشتباهات با اهمیت صورتهای مالی ارزیابی نمایند (هوگان، به نقل از یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۹۵).

۲-۵-۶- جنسیت حسابرس

کیفیت حسابرسی به عنوان تعیین کننده عملکرد حسابرسی، تابع عوامل متعددی، از قبیل توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای

حرفه ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) است (اسلامی، بیدگلی و زارعی، ۱۳۸۲). بر این اساس به نظر می رسد ویژگی های فردی حسابرسان بتواند کیفیت حسابرسی مستقل را تحت تأثیر قرار دهد. از آنجا که برخی از ویژگی های فردی تحت تأثیر جنسیت تغییر می کند، جنسیت حسابرس می تواند بر میزان کیفیت حسابرسی مستقل اثرگذار باشد. آگاهی از چنین تأثیری به مدیران و شرکای حسابرسی این امکان را می دهد که برنامه حسابرسی و تقسیم کار بین اعضای تیم حسابرسی را با کارآیی بیشتری تنظیم کنند.

۲-۶- پیشنهاد تحقیق

بارون و همکاران (۲۰۰۱)، در تحقیق خود ارتباط ریسک حسابرسی، مخارج حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی کاهنده سود انباشته را در بازار بورس کانادا با بهره گیری از داده های ۷۸۶ سازمان در صنایع مختلف را مورد بررسی قرار دادند. آنها که در این تحقیق از رگرسیون داده های پانلی بهره گیری نموده نشان دادند که ریسک حسابرسی و مخارج حسابرسی، در مواردی بیشتر است که تجدید ارائه صورتهای مالی کاهنده سود انباشته است. همچنین نتایج یافته های آنها نشان می دهد که شدت تأثیر در صنایع مختلف متفاوت است بطوری که در صنایع انرژی این شدت بیشتر و صنایع ساختمانی این شدت کمتر است.

نتایج تحقیق دزایی و همکاران (۲۰۰۶)، در تحقیق خود با بهره گیری از تکنیک تحلیل عاملی تأثیر عوامل درون سازمانی بر میزان و فراوانی تجدید ارائه صورت های مالی در سازمان های بورس نیویورک را مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها نشان می دهد اندازه سازمان، عمر سازمان، تعداد اعضای هیات مدیره، دوره تصدی مدیر عامل، تغییرات مدیر عامل، میزان سود آوری بر میزان تجدید ارائه صورت های مالی موثر است. همچنین نتایج آنها نشان می دهد که بین تجدید ارائه صورت های مالی با تغییر مدیریت ارشد شرکت طی ۱۲ ماه قبل و بعد از تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد.

استنلی و دی زورت (۲۰۰۷)، در تحقیقی تاثیر کیفیت حسابرسی را بر میزان تجدید ارائه صورت های مالی مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها نشان داد که بین تجدید ارائه صورت های مالی با کیفیت حسابرسی (مدت حسابرسی هر شرکت توسط حسابرس، مهارت داشتن حسابرس در مورد صنایع شرکت) و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.

هاردیس و بریچ (۲۰۱۰)، در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت های جنسیتی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج آزمون های آماری در این پژوهش نشان داد که در جامعه دانشجویان، مردان نسبت به زنان در حل مسأله بهتر عمل می کنند ولی این تفاوت خیلی معنادار نیست و همچنین زنان به طور میانگین ریسک گریزتر از مردان هستند. در رابطه با استقلال، اگرچه نتایج آزمون بیانگر آن بود که بین زنان و مردان از نظر انحرافات شناختی تفاوت معناداری وجود دارد، ولی شواهدی دال بر این که زنان احساس هم دلی بیشتری با صاحب کار می کنند، به دست نیامد. نتایج بدست آمده از جامعه حسابرسان نشان داد که حسابرسان زن قدری ریسک گریزتر از مردان هستند، اما در دیگر ویژگی های فردی حسابرس، شواهدی مبنی بر تأثیر تفاوت های جنسیتی مشاهده نشد.

لونگ چین و یه چی (۲۰۱۴)، تأثیر تفاوت های جنسیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی مستقل در تایوان را بررسی نمودند. نتایج بدست آمده نشان می دهد که صاحبکاران حسابرسی تمایل کمتری نشان دادند که اطلاعات شرکت آن ها توسط حسابرسان زن تأیید شود؛ به ویژه زمانی که هم حسابرسان ارشد و هم شرکای حسابرسی زن هستند. هر چند تفاوت معناداری از نظر میزان مهارت حرفه ای بین حسابرسان زن و مرد وجود نداشت.

چن و همکاران (۲۰۱۷)، در تحقیق خود در حوزه ارتباط میان کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرس و مسئولیت اجتماعی سازمانها به این نتیجه رسیدند که تخصیص منابع و هزینه بیشتر برای حق الزحمه حسابرسان خبره تر، باعث افزایش اعتبار گزارشات آنها خصوصا در حوزه مسئولیت اجتماعی سازمانها می گردد و فایده مندی آنها را برای سرمایه

گذاران افزایش می دهد. آنها دریافتند که هزینه کردن بیشتر برای حسابرسی گزارشات مربوط به CSR را بهبود می بخشد که دو دلیل عمده آن عبارتند از اینکه اولاً، مدیران در پی خدمات حسابرسی با کیفیت بالا هستند تا درست بودن سایر اطلاعات افشا شده داوطلبانه خود را مورد تایید سهامداران قرار دهند. به این ترتیب، گزارشگری مالی با کیفیت بالا باعث افزایش اعتبار و شهرت مدیران می گردد و کاربران خارجی را تشویق می کند تا اطلاعات افشا شده در حوزه CSR را مورد اعتماد قرار دهند؛ ثانیاً، سیستم اطلاعاتی که برای گزارش های مالی بهره گیری می گردد همانند سیستم مورد بهره گیری برای ارائه انواع دیگر افشا، مانند گزارش های CSR خواهد بود.

مجتهدزاده و آقای (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان پرداختند. جامعه آماری پژوهش متشکل از گروه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران، سازمان های سرمایه گذاری و مدیران بخش اعتبارات بانک ها و گروه حسابرسان مستقل بود. نتایج نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی داری بین دیدگاه ها وجود ندارد.

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱)، نیز در تحقیقی با مطالعه بر روی سازمانهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به این نتیجه دست یافتند که گرچه تفاوت های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مساله حسابرس تاثیرگذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرس و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس تاثیری ندارد.

نیک بخت و رفیعی (۱۳۹۱) در تحقیقی بیان می کنند که سازمان ها هنگام اصلاح اشتباهات دوره های گذشته یا تغییر رویه های حسابداری باید صورتهای مالی مقایسه ای را تجدید ارائه کنند. تجدید ارائه صورتهای مالی بر مربوط بودن و توان اتکای اطلاعات صورتهای مالی اثر منفی دارد با این حال، طی سال های اخیر تجدید ارائه صورتهای مالی در سازمان های پذیرفته شده در بورس رواج زیادی داشته است. این تحقیق در پی یافتن الگوی عوامل موثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران است. بدین منظور نخست از طریق مصاحبه با ۵۰ نفر از خبرگان عوامل موثر بر تجدید ارائه صورتهای مالی شناسایی، و سپس با روش رگرسیون لجستیک الگوی مورد نظر تخمین زده شد. به منظور تخمین الگو، داده های مربوط به ۲۰۲ سازمان بورسی طی سال های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ مورد بهره گیری قرار گرفت. یافته های این تحقیق نشان می دهد که سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورتهای مالی موثر است.

آقایی و همکاران (۱۳۹۲)، در تحقیقی تاثیر تجدید ارائه صورت های مالی را بر کیفیت اقلام تعهدی سازمان ها طی سالهای ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۹ مورد بررسی قرار دادند. نمونه تحقیق شامل ۷۰ سازمان تولیدی می باشد که تنها یکبار تجدید ارائه با اهمیت داشته و در دو سال قبل و بعد از سال تجدید ارائه، فاقد تجدید ارائه بوده اند. کیفیت سود برای دو سال قبل از سال تجدید ارائه و تا دو سال بعد از تجدید ارائه در نظر گرفته شده است. معیار کیفیت سود در این تحقیق، کیفیت اقلام تعهدی مبتنی بر مدل دیچو و دچو (۲۰۰۲) است. یافته های تحقیق نشان می دهد که کیفیت سود (اقلام تعهدی) بطور معناداری از دوره تحریف تا دوره بعد از تجدید ارائه افزایش یافته است. همچنین در این تحقیق عوامل تاثیر گذار بر کیفیت سود از قبیل متغیرهای حاکمیت سازمانی و ویژگیهای سازمانها و کیفیت حسابرسی در تبیین مدل تحقیق مورد بهره گیری قرار گرفته اند. نتایج تحقیق نشان می دهد که متغیرهای تغییر اندازه سازمان، تغییر فروش، تغییر جریانهای نقدی حاصل از عملیات، تغییر نسبت بدهی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام، درصد مالکیت سرمایه

گذاران نهادی و مدت تصدی مدیریت عامل با تغییر کیفیت سود در سازمانهای تجدید ارائه کننده رابطه معناداری دارند.

یاراحمدی و همکاران (۱۳۹۴)، در تحقیقی به بررسی تأثیر جنسیت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که نحوه قضاوت حسابرسان به جنسیت آنها بستگی ندارد اما میزان کشف انحرافات توسط حسابرسان زن بیشتر از حسابرسان مرد است و مضافاً اینکه حسابرسان مرد نسبت به حسابرسان زن اظهار نظر سختگیرانه تری نسبت به صورت های مالی دارند.

بنابراین فرضیه های پژوهش بصورت زیر قابل بیان است:

- H_1 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی (مدل جونز) دارد.
 H_2 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی دارد.

۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است. در این تحقیق هدف، تعیین میزان رابطه بین متغیرهاست. این تحقیق در حوزه تحقیقات اثباتی قرار می گیرد و با توجه به اینکه برای آزمون فرضیات تحقیق از اطلاعات تاریخی بهره گیری می شود در گروه تحقیقات شبه آزمایشی قرار خواهد گرفت. روش تحقیق از لحاظ نوع استدلال قیاسی- استقرایی است بدین معنی که در مبنای نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتابخانه ای، سایر سایت ها، مقالات در چارچوب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه ها در قالب استقرایی انجام می پذیرد.

۴-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که روش غربالگری با اعمال شرایط زیر می باشد:
(۱) اطلاعات مالی شرکت های مورد آزمون در دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد.

۲) شرکت ها از ابتدای سال ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ در بورس اوراق بهادار تهران فعال باشد.
 ۳) شرکت ها در فاصله زمانی تحقیق تغییر دوره مالی نداده و سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

۴) جزء موسسه های مالی، سرمایه گذاری و بانک ها نباشد.
 با توجه به مطالب فوق، جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ بوده که جامعه مورد بررسی با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات غیر قابل قبول (بر اساس معیارهای جدول ۱-۳ در صفحه بعد) برابر با ۱۱۲ شرکت می باشد.

جدول ۱: تعداد شرکت ها پس از غربالگری

تعداد	شرح
۵۰۷	تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
(۱۰۶)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش از بورس برون رفت داشته اند
(۵۹)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند
(۸۱)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی شوند
(۲۷)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش سال مالی تغییر داده اند
(۵۶)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش به امور سرمایه گذاری و واسطه گری مالی اشتغال دارند
(۶۶)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش بیش از ۳ ماه وقفه معاملاتی داشته اند
۱۱۲	تعداد شرکت های مورد بررسی

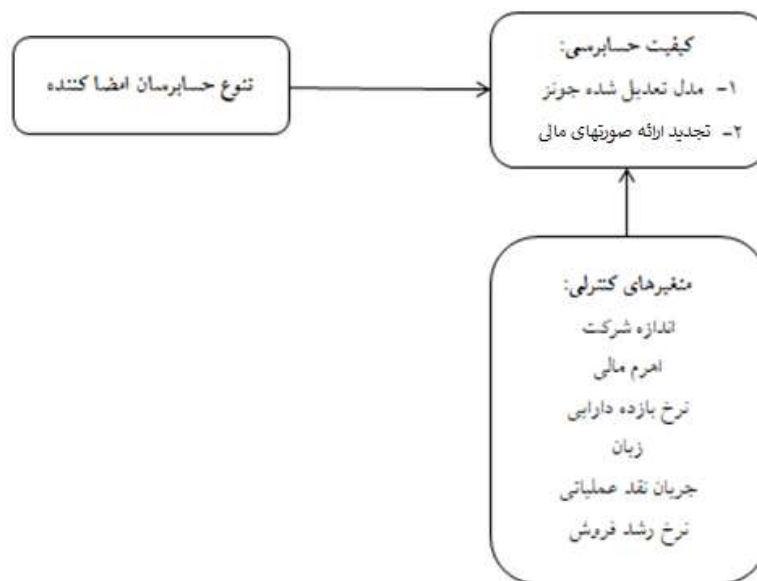
۴-۲- روش ها و ابزار گردآوری اطلاعات:

اطلاعات مورد نیاز تحقیق بر حسب نوع آنها از منابع مختلفی جمع آوری شده اند.
 ۱- اطلاعات مورد نیاز به ادبیات تحقیق و مباحث تئوریک از منابع کتابخانه ای مانند کتب و نشریات فارسی و لاتین و سایت های اینترنتی جمع آوری شده اند. بنابراین در بخش اول که مرتبط به مقوله و مفاهیم تئوریک و تعریفی و مضافاً پیشینه پژوهش ها است از مطالب چاپ شده در مقالات، کتب و پایان نامه های معتبر و قابل اتکا بهره گیری می گردد.

۲- اطلاعات مربوط به شرکت ها به عنوان ابزار تحقیق مورد بهره گیری قرار گرفته است. اطلاعات و داده های خام و اولیه لازم برای آزمون فرضیات از سوی صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در نرم افزار ره آورد نوین و اطلاعات موجود در سایت بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. در صورت ناقص بودن داده های موجود در این بانک های اطلاعاتی، به آرشیو های دستی موجود در کتابخانه سازمان بورس اوراق بهادار مراجعه شده است. مضافاً اینکه برای تحلیل داده ها از نرم افزارهای اکسل و ایویوز مبتنی بر تحلیل داده های ترکیبی بهره گیری شده است.

۴-۳- مدل و نحوه اندازه گیری متغیرها

در جهت واکاوی فرضیه پژوهش از مدل مفهومی که در ادامه به نمایش درآمده است بهره گرفته می شود.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

۵- تجزیه و تحلیل آماری :

۵-۱- آمار توصیفی

جدول ۲: مولفه های توصیفی متغیرهای مورد استفاده

شاخص آماری					تعداد	نماد	متغیر
انحراف معیار	میانه	میانگین	حداقل	حداکثر			
۰/۲۴	۰/۰۳	۰/۰۷	-۰/۹۶	۰/۹۹	۱۱۲	ACC	کیفیت حسابداری (مدل جونز)
۰/۴۹	۱	۰/۵۸	۰	۱	۱۱۲	Res	تجدید ارائه صورتهای مالی
۰/۷۹	۲	۲/۶۲	۱	۴	۱۱۲	Div	تنوع حسابرسان امضا کننده
۰/۳۸	۶/۰۹	۶/۲۱	۴/۴۳	۸/۲۱	۱۱۲	Size	اندازه شرکت
۰/۲۱	۰/۰۳	۰/۱۱	-۰/۷۰	۰/۹۵	۱۱۲	CFO	جریان نقدی عملیاتی
۰/۲۲	۰/۶۰	۰/۵۷	۰/۰۲	۰/۹۴	۱۱۲	Lev	اهرم مالی
۰/۴۹	۰	۰/۵۸	۰	۱	۱۱۲	loos	زیان
۰/۴۶	۰/۱۸	۰/۲۲	-۰/۹۳	۴/۶۶	۱۱۲	Grw	نرخ رشد فروش
۰/۳۶	۰/۱۲	۰/۱۶	-۰/۲۶	۰/۶۱	۱۱۲	ROA	نرخ بازده دارایی

آنچه پیداست این است نزدیکی میانگین به میانه و مضافاً اینکه انحراف معیار پایین اغلب داده ها نشان از توزیع مناسب آنها نزدیک به میانگین دارد. در واقع با استناد به این ویژگی می توان این اطمینان را داشت که داده ها به خوبی گردآوری شده اند و وجود داده های پرت منتفی است.

۲-۵- آماراستنباطی

آزمون مانایی

بر طبق اصول اگر متغیرها پایا نباشد، سبب بروز مشکلی به نام رگرسیون غیرواقعی می شود. برای اطمینان از پایایی داده از آزمونهایی گوناگون بهره گیری می گردد که در این مطالعه از آزمون لوین، لین، چو بهره گرفته شده است. با توجه به تایید فرض یک این آزمون کلیه متغیرها مانا هستند.

جدول شماره ۳: آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری آماره آزمون
کیفیت حسابداری	-۹/۲۰	۰/۰۰۰

(مدل جونز)		
تجدید ارائه صورتهای مالی	-۴۲/۲۵	۰/۰۰۰
تنوع حسابرسان امضا کننده	-۱۷/۱۵	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۸/۶۶	۰/۰۰۰
جریان نقدی عملیاتی	-۸/۰۳	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۳۹/۱۷	۰/۰۰۰
زیان	-۶۴/۱۰	۰/۰۰۰
نرخ رشد فروش	-۹/۷۰	۰/۰۰۰
نرخ بازده دارایی	-۱۰/۱۱	۰/۰۰۰

بررسی فرضیه نخست پژوهش

H_0 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی (مدل جونز) ندارد

H_1 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی (مدل جونز) ندارد

آزمونهای تعیین روش

اولین مرحله در تخمین مدل نخست پژوهش تعیین روش آن و تعریف الگوی کار برای نرم افزار می باشد. در حقیقت شناسایی یکی از روشهای دسته بندی داده ها از میان داده های سری زمانی، مقطعی یا ترکیبی برای نرم افزار ایویوز در این بخش صورت می گیرد. در این مرحله دو دسته آزمون صورت گرفته است. آزمون لیمر که نتایج آن با رد فرض صفر نشان داد که داده ها از نوع پانلی هستند و در ادامه نیز با انجام آزمون هاسمن و رد فرض صفر آن مشخص شد که داده ها از نوع پانلی به روش اثرات ثابت هستند. نتایج این دو آزمون در ادامه آورده شده است.

جدول ۴: نتایج آزمون لیمر

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
تایید فرض یک	۰/۰۰۰	۲/۷۸

جدول ۵: نتایج آزمون هاسمن

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
تایید فرض یک	۰/۰۰۰	۳۱/۰۲

آزمونهای سنجش نیکویی برازش

در هر برآورد رگرسیونی، احتمال بروز رگرسیون کاذب وجود دارد که باعث می‌گردد تا نتایج به دست آمده غیرقابل اعتماد باشند. بنابراین ضروری است تا با انجام تعدادی آزمون نسبت به سنجش نیکویی برآورد انجام شده مطمئن شد. در این بخش به ترتیب آزمونهای زیر انجام شده اند.

الف) آزمون ال. ام. آرچ

این آزمون به منظور سنجش وجود ناهمسانی واریانس در باقیمانده های مدل انجام می پذیرد و تایید فرض صفر به معنای عدم وجود مشکل مذکور و مناسب بودن برازش است. نتایج جدول ۴-۵ با تایید فرض صفر وجود مشکل ناهمسانی واریانس را رد می نماید بنابراین از روش تخمین OLS به عنوان شیوه مطلوب برآورد مدل بهره گیری می شود.

جدول ۶: نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
تایید فرض صفر	۰/۶۹۸۵	۰/۲۵

ب) آزمون دوربین - واتسون

هدف از انجام این آزمون بررسی عدم وجود خودهمبستگی پیاپی در مدل است که با قرار گرفتن آماره این آزمون (۲/۰۹)، در محدوده مطلوب ۱/۵ تا ۲/۵، وجود مشکل فوق رد می شود.

ج) آزمون وی. آی. اف

این آزمون به منظور بررسی عدم وجود همخطی در میان متغیرهای مستقل و کنترلی با یکدیگر است. در صورتی که آماره این آزمون برای متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش زیر عدد ۵ باشد مشکل وجود همخطی رد می شود که طبق جدول زیر این مسئله تایید شده است.

جدول ۷: نتایج آزمون VIF

کیفیت حساسی	تجدید ارائه صورتهای	تنوع	حسابرسان	اندازه	جریان نقدی	اهرم مالی	زبان	نرخ	رشد
-------------	---------------------	------	----------	--------	------------	-----------	------	-----	-----

فروش			عملیاتی		امضا کننده	مالی	(مدل جونز)
۱/۱۰	۱/۱۲	۱/۱۴	۱/۰۹	۱/۰۵	۱/۰۱	۱/۰۲	آماره

د) آزمون F فیشر

این آزمون از دیدگاهی کلی کفایت مدل را تایید می کند. در صورتی که احتمال آماره این آزمون زیر ۰/۰۵ قرار گیرد با رد فرض صفر، کفایت کلی مدل تایید می گردد که با توجه نتایج مندرج در جدول ۴-۷، این مسئله تایید شده است.

جدول ۸: نتایج آزمون F فیشر

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
رد فرض صفر	۰/۰۰۰	۱۱/۶۹

برآورد مدل به روش رگرسیون چند متغیره خطی

به دنبال احراز کلیه شرایط مقتضی طبق جدول ۴-۸ نسبت به تفسیر روابط اقدام می

شود.

جدول ۹: نتایج برآورد مدل

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری آماره t	نوع تاثیر
تنوع حسابرسان امضا کننده	۰/۲۱	۴/۳۴	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
اندازه شرکت	۰/۰۱	۱/۴۱	۰/۰۹۰۲	فاقد معناداری
جریان نقدی عملیاتی	-۰/۰۵	-۱/۲۵	۰/۱۶۹۸	فاقد معناداری
اهرم مالی	-۰/۱۲	-۲/۷۹	۰/۰۱۰۹	منفی و معنادار
زیان	-۰/۱۱	-۳/۲۵	۰/۰۰۲۹	منفی و معنادار
نرخ رشد فروش	۰/۰۲	۰/۹۶	۰/۲۹۸۵	مثبت و معنادار
نرخ بازده دارایی	۰/۰۸	۲/۲۱	۰/۰۲۸۸	مثبت و معنادار
عدد ثابت	۰/۲۳	۳/۶۶	۰/۰۰۰۹	مثبت و معنادار
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۳			

بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب متغیر تنوع حسابرسان امضا کننده، مثبت (۰/۲۱) و معنادار (۰/۰۰۰) است، بنابراین ضمن تایید فرضیه نخست پژوهش می توان بیان داشت که تنوع بیشتر حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی تاثیر مثبتی بر افزایش کیفیت حسابرسی برجای می گذارد.

علاوه بر این ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده نشان از آن دارد که متغیرهای موجود در مدل قادر بوده اند که بخش عمده ای از رفتار متغیر وابسته را توصیف نمایند.

بررسی فرضیه دوم پژوهش

H_0 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی ندارد

H_1 : تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی دارد

آزمونهای سنجش نیکویی برازش

برای این منظور با توجه به موهومی بودن متغیر وابسته از رگرسیون لجستیک برای برآورد مدل بهره گیری شده است. برای سنجش نیکویی برازش در این حالت از آزمونهای هاسمر-لمشو و مضافاً اینکه ال. آر بهره گیری می شود. نتایج این دو آزمون به ترتیب در جداول ۱۰ و ۱۱ گزارش شده است.

جدول ۱۰: نتایج آزمون هاسمر - لمشو

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
تایید فرض صفر	۰/۷۹۰۱	۴/۶۹

با توجه به بالاتر از ۰/۰۵ بودن احتمال آماره، فرض یک رد شده و می توان نتیجه گرفت که مدل به خوبی برازش شده است.

جدول ۱۱: نتایج آزمون ال. آر

وضعیت	احتمال آماره	آماره آزمون
تایید فرض صفر	۰/۰۲۳۹	۱۱/۳۶

بر خلاف آزمون هاسمر-لمشو در این آزمون فرض یک دال بر مناسب بودن برازش است و در نتیجه با رد فرض صفر می توان دید که برازش به خوبی انجام شده است.

برآورد مدل به روش رگرسیون لجستیک

با توجه به تایید کیفیت مطلوب برازش انجام گرفته توسط هر دو معیار، اینک می توان با اطمینان از قابل اعتماد بودن برازشها، نسبت به تفسیر روابط اقدام کرد. نتایج در جدول ۱۲ گزارش شده است.

جدول ۱۲: نتایج برآورد مدل

متغیر	ضریب	آماره Z	سطح معناداری آماره Z	نوع تاثیر
تنوع حسابرسان امضا کننده	-۰/۳۹	-۴/۹۸	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
اندازه شرکت	۰/۰۳	۱/۳۹	۰/۰۹۰۶	فاقد معناداری
جریان نقدی عملیاتی	۰/۰۹	۱/۹۵	۰/۰۳۶۸	مثبت و معنادار
اهرم مالی	۰/۲۲	۳/۹۹	۰/۰۰۰۱	مثبت و معنادار
زیان	۰/۳۰	۵/۲۵	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
نرخ رشد فروش	۰/۱۳	۳/۱۶	۰/۰۰۴۹	مثبت و معنادار
نرخ بازده دارایی	-۰/۰۹	-۲/۳۶	۰/۰۲۴۳	مثبت و معنادار
عدد ثابت	۰/۰۴	۱/۰۱	۰/۲۵۳۶	فاقد معناداری
ضریب مک فادن	۰/۵۹			

بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب متغیر تنوع حسابرسان امضا کننده، منفی (-۰/۳۹) و معنادار (۰/۰۰۰) است، بنابراین ضمن تایید فرضیه دوم پژوهش می توان بیان داشت که تنوع بیشتر حسابرسان امضا کننده صورتهای مالی تاثیر منفی بر احتمال بروز تجدید ارائه در صورتهای مالی برجای می گذارد.

علاوه بر این ضریب مک فادن به دست آمده نشان از آن دارد که متغیرهای موجود در مدل به خوبی قادر بوده اند که رفتار متغیر وابسته را توصیف نمایند و مدل ا کفایت لازم برای تفسیر برخوردار است.

خلاصه نتایج فرضیه های تحقیق:

بر اساس یافته های فصل قبل، نتایج کلی در جدول ۵-۱ نشان داده شده است که شامل تایید دو فرضیه و رد چهار فرضیه دیگر است.

جدول ۱۳- خلاصه یافته های تحقیق

فرضیات تحقیق	نتایج
فرضیه اول: تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی (مدل جونز) دارد	تایید
فرضیه دوم: تنوع حسابرسان امضا کننده تاثیر معناداری بر تجدید ارائه صورتهای مالی دارد	تایید

۶- نتیجه گیری

بررسی ادبیات مبتنی بر مدیریت سود، بیانگر وجود رویکردهای متفاوت با شناسه ای مختلف در تخمین و اندازه گیری اختیار مدیریت تعیین سود گزارش شده است. یکی از

مهم ترین این رویکردها، مبتنی بر ارقام تعهدی اختیاری به عنوان شاخصی برای تعیین و کشف مدیریت سود و به اقع افت کیفیت گزارشات مالی در واحدهای تجاری است (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۵).

سود حسابداری بر اساس مبنای تعهدی شناسایی می گردد. معمولاً بهره گیری از مبنای تعهدی موجب متفاوت شدن میزان سود عملیاتی گزارش شده با خالص جریان های نقدی حاصل از عملیات و گزارش یک سری از ارقام تعهدی در صورت های مالی است (مشایخی و شریعتی ایوری، ۱۳۹۰).

دیچو و همکاران (۱۹۹۵)، نشان دادند که ارقام تعهدی غیر اختیاری ثابت هستند و از آنها نمی توان برای هموارسازی سود بهره گیری کرد. هرچقدر ارقام تعهدی اختیاری در داخل ارقام تعهدی بیشتر باشد، احتمال مدیریت سود نیز متعاقب آن افزایش می یابد (کردتبار و رسائیان، ۱۳۹۰).

مدیران می توانند با بهره گیری از تکنیک های متنوع از جمله ارقام تعهدی حسابداری، سود گزارش شده را مدیریت نمایند. در این صورت اعتبار گزارشات مالی کاهش می یابد (براردان و همکاران، ۱۳۸۸).

بر این اساس نقش حسابرسان در بررسی صورتهای مالی اهمیت خود را نشان میدهد. چراکه حسابرسان به عنوان جزئی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، نقش مهمی در حفاظت از منافع سهامداران و سرمایه گذاران خواهد داشت. این کار با بررسی دقیق و اصولی گزارشات مالی شرکتها میسر خواهد بود و پرواضح است که برای این منظور کیفیت عملکرد حسابرسان حائز اهمیت خواهد بود.

مطالعات متعددی به بررسی تاثیر ویژگی های مختلف حسابرسان بر کیفیت گزارشات مالی پرداختند. مهرانی و همکاران (۱۳۹۱)، اعلام کردند که اندازه حسابرس و دوران تصدی آنها تاثیری بر کیفیت گزارشات مالی ندارد. کیم و همکاران (۲۰۱۲)، نشان دادند که ارقام تعهدی اختیاری با تغییر حسابرس کاهش می یابد. هاتفیلد و همکاران (۲۰۱۷)، نشان دادند که مهارت حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابرسی می گردد.

اگر مردان و زنان بنا بر تفاوت‌هایی که در ریسک‌پذیری دارند، نمونه‌های متفاوتی انتخاب کنند، احتمال اینکه اشتباه بااهمیت کشف و گزارش شود، می‌تواند تحت تأثیر جنسیت حسابرس قرار گیرد. از آنجا که حسابرسان زن ریسک‌گریزترند، انتظار می‌رود که آستانه اهمیت کمتری را بپذیرند و نسبت به حسابرسان مرد، نمونه بزرگتری را انتخاب کنند. این موضوع می‌تواند منجر به کشف و گزارش تعداد بیشتری اشتباه بااهمیت توسط حسابرسان زن نسبت به حسابرسان مرد شود. نکته‌ای که در این رابطه باید مدنظر قرار گیرد این است که حسابرسان زن تا چه حد بیش از مردان معیار هزینه-منفعت را نقض می‌کنند. علاوه بر این، حتی در صورت یکسان بودن داده‌هایی که حسابرسان زن و مرد بررسی می‌کنند، به دلیل ریسک‌گریزی بیشتر حسابرسان زن، باید توجه شود که آیا همان نوع اطلاعات یا اشتباه بااهمیت را برآورد می‌کنند (هاردیس و بریچ، ۲۰۱۰).

مجموعه این عوامل نشان می‌دهد که خصائص گوناگون تیم حسابرسی که در نهایت پای صورتهای مالی را امضا می‌کنند، بر مسئله حسابرسی و کیفیت آن و کیفیت گزارشات مالی نهایی تاثیرگذار است. با این حال این تحقیق در گامی جدید دریافته است که تنوع بیشتر خصایص در حسابرسان مستقل به کیفیت بالاتر حسابرسی منجر می‌گردد بدین معنا که چنانچه در میان امضاکننده صورتهای مالی حضور زنان پررنگ‌تر باشد، تجربه کاری بالاتر باشد و دوران تصدی نیز بیشتر باشد، ترکیب این خصایص با یکدیگر باعث می‌گردد تا کارایی تیم حسابرسی بهبود یافته و تقویت شود و در نتیجه کیفیت حسابرسی صورتهای مالی نیز بهبود یابد.

در چنین حالتی مدیران شرکتها نیز با علم به این توانایی، مبادرت پایین‌تری به مدیریت سود در قالب اقلام تعهدی اختیاری می‌کنند. یافته‌های این بخش از تحقیق را می‌توان همسو با نتایج مطالعات آتاواله و همکاران (۲۰۲۲) و هی و همکاران (۲۰۲۰)، دانست.

در عین حال یافته‌های بخش دوم تحقیق را نیز می‌توان دقیقاً همسو با یافته‌های بخش اول قلمداد کرد. بدین معنا که افزایش تنوع در خصایص حسابرسان منجمله بهره‌گیری از زنان، دوران تصدی طولانی‌تر و تجربه بیشتر، باعث خواهد شد تا شرکتها با علم به کیفیت

عملکرد تیم حسابرسی در تهیه گزارشات مالی خود دقت بیشتری نمایند. این مسئله با کاهش خطاها و تحریفات در گزارشگری مالی باعث خواهد شد تا احتمال تجدید ارائه در صورتهای مالی کمتر شود.

در مقام قیاس، یافته های این بخش از تحقیق همسو با نتایج مختلفی همچون مطالعات آتاواله و همکاران (۲۰۲۲)، صفی لو (۱۴۰۰) و عبدلی و همکاران (۱۳۹۳)، است که همگی آنها از ابعاد مختلفی به تاثیر خصایص مطلوب حسابرسان بر کاهش احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی دست یافته اند.

اسکات، ویلیام. (۱۳۸۸). تئوری حسابداری مالی، علی پارسائیان، جلد اول، تهران، ترمه اعطایی زاده، رضا؛ فرزاد نعمتی و زهرا دانشورعالی، ۱۳۹۳، نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، کنفرانس بین المللی مدیریت در قرن ۲۱، تهران، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا، https://www.civilica.com/Paper-ICMNG01-ICMNG01_005.html، آذر، عادل. منصور مومنی. (۱۳۸۹). «آمار و کاربرد آن در مدیریت»، جلد اول، چاپ چهاردهم، انتشارات سمت، تهران.

تختائی، نصرالله، محمد تمیمی و زهرا موسوی (۱۳۹۰)، نقش کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، حسابدار رسمی، شماره ۱۵، صص ۵۶-۴۵.

تقفی، علی و عرب مازار یزدی، مصطفی. (۱۳۹۰). "کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه گذاری"، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره چهارم، صص ۲۰-۱
جامعی، رضا و رستمیان، آزاده (۱۳۹۵)، تاثیر مهارت مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی شده، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱۷-۱
جونز، چارلز پی. (۱۳۹۱). مدیریت سرمایه گذاری، رضا تهرانی و عسگر نوربخش، تهران، انتشارات نگاه دانش

جعفرزاده، علیرضا و بادآور نهندي، یونس. (۱۳۹۶). تاثیر مدیریت واقعی و مصنوعی سود به عنوان شواهدی از ریسک اطلاعاتی گزارش های مالی حسابرسی شده بر هزینه حقوق صاحبان سهام، دانش حسابرسی، شماره ۶۹، صص ۸۱-۱۰۷

جغتایی، محمداسماعیل (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین سرقتی و جریان نقدی آتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی حکیمان،

جمشیدی، محصل؛ اسکندری، پیمان و اورجعی زاده، علیرضا. (۱۳۹۸)، کیفیت حسابرسی، ریسک اطلاعات و نوسان ضمنی در آستانه اعلام سود، مطالعات مدیریت و حسابداری، شماره ۳۳، صص ۵۴-

- حافظ نیا، محمد رضا و سرمد، غلامعلی. (۱۳۸۱). «مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی»، تهران، انتشارات سمت.
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امیر (۱۳۹۰)، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۹، صص ۵۷-۴۹
- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و ملای، مهران (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین مهارت حسابرس در صنایع و اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵۱، صص ۳۰-۴۶
- خدایی، محمد و یحیائی، منیره. (۱۳۸۹). " بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران "، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره ۵.
- راس، استفان. (۱۳۹۱). مدیریت مالی نوین، علی جهانخانی و مجتبی شوری، جلد اول، تهران، انتشارات سمت
- رضازاده، جواد؛ عبدی، مصطفی و کاظمی، مهدی (۱۳۹۶)، ویژگی های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳، صص ۱۶-۱
- ریاحی بلکویی، احمد. (۱۳۹۱)، تئوریهای حسابداری، علی پارسائیان، تهران، ترمه
- زارعی، علیرضا، قاسمی، معصومه (۱۳۹۵)، اثر ویژگی های حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، مجله بررسی های حسابداری، دوره ۲، شماره ۱۲، صص ۴۳-۶۴
- سجادی، سید حسین؛ حاجی زاده، سعید و نیک کار، جواد. (۱۳۹۱). " تاثیر هزینه های نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی بر ریسک سرمایه گذاری در شرکت های بورسی "، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۳، صص ۴۲-۲۱
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۹۰). «روش های تحقیق در علوم رفتاری»، چاپ بیست و یکم، انتشارات آگه، تهران.
- سوری، علی. (۱۳۸۹). اقتصاد سنجی، چاپ اول، نشر فرهنگ شناسی، تهران.
- شباهنگ، رضا. (۱۳۸۴). مدیریت مالی، مرکز پژوهش های تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. چاپ هشتم، جلد اول و دوم.
- Abernathy, J.L., Herrmann, D., Kang, T., Krishnan, G.V., 2013. Audit committee financial expertise and properties of analyst earnings forecasts. *Adv. Acc.* 29 (1), 1–11. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2012.12.001>.
- Aksu, M., Espahbodi, H., 2016. The impact of IFRS adoption and corporate governance principles on transparency and disclosure: the case of borsa istanbul. *Emerg. Mark. Finance Trade* 52 (4), 1013–1028.
- Badolato, P.G., Donelson, D.C., Ege, M., 2014. Audit committee financial expertise and earnings management: the role of status. *J. Acc. Econ.* 58 (2-3), 208–230. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.08.006>.
- Bajra, U., Cadez, S., 2017. The impact of corporate governance quality on earnings management: evidence from European companies cross-Listed in the USA. *Aust. Acc. Rev*

- Bajra, U., Cadez, S., 2018. Audit committees and financial reporting quality, *Economic Systems*. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2017.03.002>
- Bajra, U., Cadez, S., 2017. The impact of corporate governance quality on earnings management: evidence from European companies cross-Listed in the USA. *Aust. Acc. Rev.* <http://dx.doi.org/10.1111/auar.12176>. (forthcoming issues).
- Bantleon, U., Bassen, A., D'Arcy, A., Hucke, A., Kohler, A.G., Pedell, B., 2011. Implementation of Article 41 of the 8th EU Directive in the EU member states – impact on internal governance mechanisms. *Int. J. Corporate Gov.* 2 (2), 140.
- Bharath, T., J. Sunder, and S. Sunder. 2008. Accounting quality and debt contracting. *The accounting review* 83 : 1-28.
- Biddle, G., G. Hilary, and R. Verdi. 2009. How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics* 48, 112-131.
- Behn, B. K., Choi, J., & Kang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83(2), 327–349.
- Cao, Q., Bu, H., 2018. Earnings management, audit fee and audit opinions. *Audit. Res.* 6, 76–83.
- Chen, C. L., Weng, P. Y., & Chien, C. Y. (2018). Qualified foreign institutional investor ownership deregulation and the restatement of financial reports— empirical findings from Taiwan. *International Review of Economics & Finance*, 56(7), 465–485.
- Choi, J., Kim, C., Kim, J., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97.
- Carcello, Joseph V., Hollingsworth, Carl W., Klein, April, Neal, Terry L., 2006. Audit Committee Financial Expertise, Competing Corporate Governance Mechanisms, and Earnings Management. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=887512>
- Cardilalls, H.B., Lee, E., Walker, M., Zeng, C., 2014. Incentives or standards: what determines accounting quality changes around IFRS doption? *Eur. Acc. Rev.* 24(1), 31–61. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1013054>.
- Chen, F., O. Hope, Q. Li, and X. Wang. 2011. Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The accounting review* 86, 1255-1288.
- Cadez, S., Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Acc. Organ. Soc.* 33 (7–8), 836–863
- Carcello, Joseph V., Hollingsworth, Carl W., Klein, April, Neal, Terry L., 2006. Audit Committee Financial Expertise, Competing Corporate Governance Mechanisms, and Earnings Management. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=887512>
- Črnigoj, M., Verbič, M., 2014. Financial constraints and corporate investments during the current financial and economic crisis: the credit crunch and investment decisions of Slovenian firms. *Econ. Syst.* 38 (4), 502–517.
- DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275–326.
- Deng, M., Melumad, N., & Shibano, T. (2012). Auditors' liability, investments, and capital markets: A potential unintended consequence of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Accounting Research*, 50(5), 1179–1215.
- Dhaliwal, D., Naiker, V., Navissi, F., 2010. The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees. *Contemp. Acc. Res.* 27 (3), 787–827. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01027.x>