

بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرس

وحید حاتمیان

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران، (نویسنده مسئول)
vahid.hp2017@gmail.com

چکیده

گزارش حسابرسی محصول نهایی حسابرسی از یک واحد اقتصادی تجاری، گزارشی است که حسابرسی در آن نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی ارائه می‌کند. گزارش حسابرسی باید بیانگر این موضوع باشد که صورت‌های مالی ارائه‌شده بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری تهیه‌شده‌اند یا خیر؟ هدف این تحقیق، پاسخگویی به این سؤال است که دوره تصدی و استقلال حسابرسی بر تعداد بندهای گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران چه تأثیر معناداری دارد؟ بدین منظور، از اطلاعات ۱۱۹ شرکت مورد پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی بین ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفته شده است. در نهایت به منظور بررسی هر یک از فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی استفاده گردید. بر اساس نوع روش تخمین مشخص‌شده طی آزمون‌های F لیمر و هاسمن، مدل‌های تحقیق برآورد گردید و نتایج تخمین برای هر یک از مدل‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق بیانگر این است که، دوره تصدی حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر معکوس و معنادار و همچنین استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار دارد.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، بندهای گزارش حسابرس، دوره تصدی حسابرس.

مقدمه

امروزه مقوله حسابرسی به‌عنوان زیربنای سامانه‌های مالی و اعتباری مقبولیت گسترده‌ای یافته است. به‌گونه‌ای که اعتباردهندگان و دارندگان منابع مالی خود، به یک اعتماد و اطمینان خاطر اولیه دست یابند. از این‌رو کیفیت گزارش‌های مالی حسابرسی شده، یک منبع اطلاعاتی موثق برای رفع نیازهای اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). این موضوع از طریق گزارش و اظهارنظر حسابرس انجام می‌گیرد در واقع محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحب‌کار اظهارنظر می‌کنند. شهادت دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش‌شده با معیارهای از قبل تعیین‌شده است.

رشد روزافزون شرکت‌ها و افزایش تقاضای این شرکت‌ها از مؤسسات حسابرسی به‌منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی مجامع حرفه‌ای را با این مشکلاتی مواجه ساخته است که آیا خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارائه

می‌دهند استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند یا خیر؟ چراکه خدمات متعدد ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. از آن جا که ارزش اظهارنظر حسابرسی به بی‌طرفی حسابرسی و عاری بودن او از تضاد منافع می‌باشد از این رو برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کاران خود، مجامع حرفه‌ای حسابداری به وضع چارچوب‌های قانونی پرداخته‌اند (مهربانی، ۱۳۸۴).

صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل وسیله مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست حسابرسی مستقل شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است شایستگی حسابرسی به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است اعتبار می‌دهد بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (واعظ و احمدی، ۱۳۹۴).

باید اشاره کرد که، گزارش حسابرسی شامل مواردی از قبیل مشاهدات و اظهارنظر در مورد مسائل مهم توسط حسابرسی می‌باشد تا برای پشتیبانی از نتایج به دست آمده از عملیات حسابرسی به کار گرفته شود. این امور زمانی که نتیجه عملیات حسابرسی شامل اظهارنظر حسابرسی مقبول، مشروط و یا مردود باشد به کار گرفته می‌شود. شواهد نشان می‌دهد که دریافت گزارش حسابرسی مقبول حسابرسی را به تأخیر خواهد انداخت. همچنین انتظار می‌رود که هرچقدر تعداد بندهای اظهارنظر در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز طولانی‌تر باشد، این تا حدی به این دلیل است که انتظار می‌رود حسابرسان هنگام پیدا کردن و یا مردود شدن در مورد وجود اخلاص یا بی‌نظمی در صورت‌های مالی آزمونه‌ای خود را افزایش دهند (لونتیس و همکاران^۱، ۲۰۱۱).

امروزه به‌واقع وظیفه حسابرسی بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است. وظیفه‌ای که در نهایت موجب ارتقای سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان می‌شود. بر این اساس هر چه کیفیت اطلاعات طریق فرآیند حسابرسی افزایش یابد در آن صورت هزینه سرمایه، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه نمایندگی کاهش می‌یابد. سرمایه‌گذاران خواهان صورت‌های مالی حسابرسی شده هستند. زیرا به عقیده سرمایه‌گذاران صورت‌های مالی حسابرسی شده اطلاعات سودمندی را برای مدل‌های تصمیم‌گیری آن‌ها فراهم می‌نماید. این موضوع به معنی آن است که فرآیند حسابرسی موجب می‌شود تا ارزش صورت‌های مالی نزد سرمایه‌گذاران افزایش یابد و این خود در نهایت ارتقای منزلت و ارزش حرفه حسابرسی نزد سرمایه‌گذاران را به دنبال دارد (والاس^۲، ۲۰۰۴).

بدون تردید حسابرسی فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی است وجود تضاد منافع میان سهام‌داران و مدیران، اهمیت ویژه‌ای به حسابرسی برای رفع این تضاد می‌دهد. حسابرسی به‌عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهام‌داران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهام‌داران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان بخشی به سهام‌داران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (والکر^۳، ۲۰۰۳).

¹ Loniets

² Wallace

³ Walker

پدیده تصدی حسابرِس باعث مطرح شدن استدلال‌هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. موافقان مدت کمتر تصدی حسابرِس تأکیدشان بر جنبه استقلال حسابرِس و نگاهی تازه به حسابرِس است آن‌ها ادعا می‌کنند در رابطه‌های طولانی مدت حسابرِس صاحبکار استقلال حسابرِس خدشه دار می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰).
با توجه به مطالب مطروحه فوق، چالش یا پرسش اصلی سؤال که در پی پاسخگویی به آن هستیم این است که دوره تصدی و استقلال حسابرِس بر تعداد بندهای گزارش حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چه تأثیری دارد؟

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

صورت‌های مالی حسابرِس شده به وسیله حسابرسان مستقل وسیله مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرِس مستقل شایسته ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. بنابراین حسابرِس به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است اعتبار می‌دهد بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرِس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

حسابرِس باید از انجام هرگونه خدمات، بدون سفارش صاحبکار خودداری کرده و صورت توافق به انجام کار، او باید یک دستیار واجد شرایط برای رسیدن به اهداف انتخاب نماید. از طرفی استقلال حسابرِس نیز بر اعمال استانداردهای حسابرِس، کیفیت کنترل، فشار مدیریت و ارائه خدمات غیر حسابرِس تأثیر دارد استقلال حسابرِس توسط تخصص، تجربه و بهره‌وری از حسابرِس داخلی او افزایش می‌یابد (عبدوالطیف و همکاران، ۲۰۱۵).

از طرفی، استقلال، توانایی حسابرِس برای درستکاری و حفظ بی طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد. استقلال درواقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریف‌های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری. اگر حسابرِس از صاحبکار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد. کیفیت حسابرِس به عوامل متعددی به ویژه استقلال حسابرِس بستگی دارد. لذا، کاهش استقلال حسابرِس به طور مستقیم بر کیفیت فرآیند حسابرِس و اظهارنظر وی تأثیر می‌گذارد. به همین دلیل، مجامع حرفه‌ای توجه جدی به عوامل خدشه دار کننده استقلال دارند. استقلال حسابرِس متأثر از پذیرش در استفاده از استانداردهای حسابرِس، کنترل کیفیت، فشار مدیریت، ارائه خدمات غیر حسابرِس، به کارگیری تردید حرفه‌ای، تجربه حسابرسان، حق الزحمه حسابرِس، جمع‌آوری داده‌های جدید برای فعالیت مشتری قرار می‌گیرد، لذا قبل از تأثیرگذاری این تهدیدها بر استقلال حسابرِس او باید روش‌های بازدارنده مناسبی را در پیش گیرد (آدام و علی، ۲۰۱۴).

علیرغم اهمیت اظهارنظر حسابرِس در ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری، همچنان در این ارتباط نگرانی‌های وجود دارد. در سال‌های اخیر بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، پدیده تغییر حسابرِس و در پی آن ارائه اظهارنظر مورد درخواست صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به پدیده‌های مرسوم تبدیل گردیده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرِس را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد (اکبری،

۱۳۸۸). حالا بایان مطالب فوق نیاز به یک تحقیقی که تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرسی بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را نمایان کند قابلیت ضرورت و اهمیت می‌باشد. لیکن انتظار می‌رود نتایج و یافته‌های تحقیق پژوهش پیشین را پوشش داده و موجب بهبود و شفاف شدن هر چه بیشتر موضوع برای مخاطبین و استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران و... گردد.

با اشاره به مبانی نظری پیرامون تحقیق، حال به دنبال مرور بر چند پیشینه تحقیق مشابه داخلی و خارجی صورت گرفته‌شده در راستای موضوع تحقیق به شرح زیر می‌باشیم:

پیشینه تحقیقات داخلی

ملکیان و همکاران (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان تأثیر استقلال حسابرسی بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی انجام دادند. برای آزمون فرضیه پژوهش نمونه‌ای شامل ۱۱۴ شرکت، از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ انتخاب شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل لجستیک (تحلیل چند متغیره) و آزمون ویلکاکسون (تحلیل تک متغیره) از نرم‌افزار *STATA* و *Eviews* استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از عدم وجود تأثیر معنادار استقلال حسابرسی بر ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. نتایج پژوهش می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که افشای ضعف در کنترل داخلی شرکت‌ها به استقلال حسابرسان ارتباط نداشته و حسابرسان با هر درجه‌ای از استقلال در گزارش خود به ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی اشاره می‌کنند. اشاره به ضعف کنترل‌های داخلی، به‌عنوان یک روش مستندسازی، ممکن است منجر به کاهش مسئولیت قانونی حسابرسان در صورت رخداد تحریفی ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی شود.

سلیمانی و همکاران (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش شامل جامعه حسابداران رسمی و کارمندان مؤسسات حسابرسی در سطح شهر مشهد می‌باشد. تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران به تعداد ۱۷۴ نفر تعیین شد، و نمونه‌گیری نیز به روش تصادفی صورت گرفت. در تجزیه تحلیل داده‌ها، برای توصیف داده‌ها و مشاهدات از شیوه‌های توصیف آماری از قبیل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، استفاده و همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی و معادلات ساختاری از نرم‌افزار *SPSS*, *Smart Pls* بهره‌گیری شد. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان مفهوم استقلال در کار حسابرسی: شواهدی از شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام دادند. اطلاعات مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه بین نمونه ۳۲۸ نفری شاغلین در مؤسسات رتبه الف عضو جامعه حسابداران رسمی مستقر در تهران در سال ۱۳۹۵ جمع‌آوری گردیده است. به‌منظور تعیین متغیرهای زیر مجموعه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون تی مستقل، تحلیل واریانس و آزمون ناپارامتریک فریدمن انجام‌گرفته است. نتایج بیانگر این است که جامعه حسابرسان برداشت یکسانی از کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسی مستقل یعنی استقلال ندارند و نظر حسابرسان درگیر در کار حسابرسی با در نظر گرفتن عوامل مختلف (عضویت یا عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، میزان تحصیلات و رتبه حسابرسی) در مورد شاخص‌های مؤثر بر استقلال حسابرسی متفاوت است.

واعظ و احمدی (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهارنظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در بازه زمانی بین (۱۳۸۶-۱۳۹۱) استفاده کردند. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش رگرسیون چند متغیره استفاده شد. نتایج تحقیق بیانگر این است که تجربه حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنادار دارد. نتایج تحقیق همچنین رابطه مثبت و معناداری را بین پیچیدگی حسابرسی شرکت و تعداد بند اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نشان می‌دهد.

وکیلی فرد و مران جوری (۱۳۹۴) در تحقیقی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری در ایران پرداختند. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده، که بر اساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۴۹ شرکت طی دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ انتخاب گردید. برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری از مدل‌های گیولی و هین، و مدل خان و واتز استفاده شده است. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که بین دوره تصدی حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری در کلیه شرکت‌های مورد مطالعه رابطه مثبت معنی‌داری وجود دارد.

پیشینه تحقیقات خارجی

چان لی و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان فشار مشتری و استقلال حسابرسی پرداختند. آنان برای این منظور با استفاده از رگرسیون چند متغیره در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۱ با بهره‌گیری از مشاهداتی بالغ بر ۸۵۸۱ سال شرکت به این نتیجه رسیدند که بین فشار مشتریان (صاحب‌کار) و استقلال حسابرسی یک رابطه منفی وجود دارد. بدین معنا که فشار مشتری زیاد موجب کاهش استقلال حسابرسی و خدشه‌دار شدن اصل استقلال می‌شود.

باهری و همکاران^۵ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان تأثیر صلاحیت و استقلال حسابرسی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی دانشگاه‌های دولتی اندونزی در سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۴ با بررسی ۴۰۹ دانشگاه دریافتند که صلاحیت و استقلال حسابرسان استقلال حسابرسان در زمانی که دارای صلاحیت کافی می‌باشند منجر به افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود.

چو و همکاران^۶ (۲۰۱۶) در تحقیقی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. بازه زمانی مورد بررسی این تحقیق مشتمل بر سال‌های ۱۹۸۸ تا ۲۰۰۶ بوده و با تعداد نمونه ۲۲۵۷۲ برای این دوره با در نظر گرفتن شواهد تحقیقات قبلی که مبتنی بر ارتباط مثبت بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی بوده به این نتیجه دست یافتند که در حال حاضر بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی یک رابطه منفی وجود دارد. بدین گونه که هرچه دوره متداول تصدی حسابرسی بیشتر باشد کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته و موجب عدم کفایت لازم گزارشگری می‌شود در حقیقت تصدی طولانی‌مدت حسابرسی استقلال حسابرسی را خدشه‌دار کرده و بر روی کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی می‌گذارد.

لیم و همکاران^۷ (۲۰۱۵) در بررسی اثر تمرکز مالکیت بر تعداد بندهای اظهارنظر حسابرسی در تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در بین ۸۵۰ شرکت و بازه زمانی بین ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۲ نشان دادند که یک رابطه غیرخطی میان تمرکز مالکیت و ارائه به موقع اطلاعات وجود دارد آن‌ها دریافتند در شرکت‌هایی که سهامدار عمده آن‌ها دولت و یا نهاد سیاسی وابسته به دولت است، زمان

⁴ Chan Li

⁵ Baheri, J

⁶ Chu L

⁷ Liem

ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. همچنین آن‌ها دریافتند که در شرکت‌هایی که سهامدار خارجی دارند، صورت‌های مالی را زودتر به بورس ارائه می‌نمایند.

مالک و سیدین^۸ (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس (تغییر حسابرس) و ضریب واکنش سود شرکت‌های مالزی پرداختند. آنان برای این منظور با استفاده از رگرسیون چند متغیره برای تعداد ۳۸۹ شرکت مالزی برای مدت‌زمان ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۱ مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ضریب واکنش سود برای شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر می‌دهند نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر نمی‌دهند بیشتر است.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های تحقیق حاضر را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱- دوره تصدی حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

۲- استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

روش اجرای تحقیق

این تحقیق بر اساس هدف از نوع کاربردی بوده، هدف اصلی آن تعیین وجود، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مورد آزمون است. روش پژوهش به صورت کتابخانه‌ای و گردآوری داده‌ها روش اسناد کاوی استفاده می‌شود. طرح پژوهش این تحقیق از نوع نیمه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از طرف دیگر، پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. بر اساس ماهیت داده‌ها، از نوع تحقیق کمی به حساب می‌آید. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده‌های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات کمی و واقعی گذشته است.

جامعه آماری تحقیق

جامعه آماری این تحقیق، شامل تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ به مدت ۷ سال است. در این تحقیق از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک استفاده خواهد شد. که شرکت‌های نمونه با شرایط زیر انتخاب می‌گردند:

۱. از ابتدای سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده باشند.

۲. پایان سال مالی شرکت‌ها ۲۹ اسفندماه باشد.

۳. شرکت‌ها در دوره مورد نظر، سال مالی خود را تغییر نداده باشند.

۴. صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌ها در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ به گونه‌ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.

۵. شرکت‌ها جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ و واسطه‌گری مالی نظیر بانک‌ها نباشد.

⁸ Malek, M, Saidin, S

حال با توجه به شرایط فوق نمونه نهایی شامل شرکت مشتمل بر ۱۱۹ سال شرکت انتخاب شد.

روش گردآوری اطلاعات

جمع‌آوری داده‌های موردنیاز برای دستیابی به اهداف این پژوهش به‌طور کلی به دو بخش تقسیم‌بندی می‌شود: بخش اول مربوط به جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های بورسی مورد مطالعه است که به این منظور، از لوح‌های فشرده سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، تارنماهای سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، شرکت بورس اوراق بهادار تهران، شرکت مدیریت فن‌آوری بورس اوراق بهادار تهران، شرکت پردازش اطلاعات مالی، و نرم‌افزار ره‌آورد نوین ۳ استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها فرآیندی چندمرحله‌ای است که طی آن داده‌های به‌دست‌آمده از طریق ابزارهای جمع‌آوری در نمونه (جامعه) آماری، خلاصه، کدبندی و دسته‌بندی شده و در نهایت پردازش می‌شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل‌ها و روابط بین این داده‌ها، به‌منظور آزمون فرضیه‌ها، فراهم آید. جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های همچون مانایی، همسانی واریانس و .. و همچنین برای آزمون فرضیات ابتدا با استفاده از آزمون f لیمر درستی ادغام داده‌ها مورد بررسی و سپس با استفاده از آزمون هاسمن نوع روش آزمون (اثرات ثابت یا تصادفی) تعیین و از آماره t برای بررسی معنی دار فرضیه متغیرهای مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ محاسبه می‌شوند. لازم به ذکر است که داده‌های مورد استفاده برای متغیرهای این پژوهش با نرم‌افزار *Excel* نسخه ۲۰۱۰ محاسبه و پردازش شده و سپس تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش، به همراه نتایج آن نیز با توجه به خروجی‌های به‌دست‌آمده از نرم‌افزار *Eviews* نسخه ۹ استفاده می‌شود.

متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته

در این تحقیق متغیر وابسته تعداد بندهای گزارش حسابرسی می‌باشد که برابر است با تعداد بندهای اظهار نظر حسابرس موجود در گزارش حسابرسی که از این متغیر در تحقیقات مشابهی همچون؛ (لونتیس و همکاران، ۲۰۱۱) و (واعظ و احمدی، ۱۳۹۴) استفاده شده است.

متغیر مستقل

در این تحقیق ۲ متغیر مستقل داریم که عبارت‌اند از دوره تصدی حسابرس و استقلال حسابرس که نحوه اندازه‌گیری هر کدام به شرح زیر است:

✓ استقلال حسابرس

IND: در این تحقیق برای اندازه‌گیری متغیر استقلال حسابرس مطابق رود ری گز و همکاران^۹ (۲۰۱۲) از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$RI=1-(HC/I)*100$$

^۹ Rodríguez, Manuel & Santiago Sánchez Alegría

RI: نسبت استقلال حسابرس،

HC: حق الزحمه حسابرسی در سال موردنظر،

I: کل درآمد موسسه حسابرسی در سال موردنظر.

در این مدل فرض بر این است هر اندازه میزان دریافته‌های حسابرس از محل یک صاحب کار کمتر باشد آنگاه حسابرس توانایی بیشتری برای مقاومت در برابر رفتارهای فرصت طلبانه صاحب کار خواهد داشت. این موضوع در بخش دوم احکام آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی شاغل نیز مورد توجه قرار گرفته که طبق آن، نباید بخش عمده‌ای از حق الزحمه حسابرس به‌طور مستمر از محل یک صاحب کار باشد. این بخش به‌صراحت بیان می‌کند که تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی از یک صاحب کار یا گروه صاحب کار خاص، برای بیش از ۲ سال مجاز نمی‌باشد.

✓ دوره تصدی حسابرس

همانند پژوهش‌های لی (۲۰۱۰) و اکالی (۲۰۱۴) اگر دوره تصدی متوالی حسابرس سه سال یا بیشتر از سه سال باشد عدد یک را اختیار می‌کند در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌کند.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (*SIZE*): در این تحقیق، اندازه شرکت، توسط محاسبه لگاریتم از کل دارایی‌های هر شرکت، محاسبه می‌شود.

$$size = \log A$$

اهرم مالی (*LEV*): که از طریق نسبت کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

$$Lev = \frac{T L}{T A}$$

بازده دارایی (*Roa*):

بازده دارایی نشان‌دهنده توانایی مدیریت در استفاده کارا از دارایی است و بیشتر بر بازده‌های بخش عملیاتی متمرکز است. نسبت بازده دارایی‌ها حاصل تقسیم سود خالص به کل دارایی‌ها است.

کیفیت حسابرسی (*Audit Q*): در صورتی که شرکت مورد بررسی در پژوهش توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده باشد عدد یک و در صورتی که توسط سایر مؤسسات حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته باشد عدد صفر به آن اختصاص داده می‌شود.

تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق

آمار توصیفی

در جدول (۱) آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق نشان داده شده است. لازم به ذکر است که داده‌های تحقیق مربوط به دوره ۷ ساله ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ برای ۱۱۹ شرکت به صورت سالانه استخراج شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی

متغیر	تعداد مشاهده	میانگین	انحراف معیار	ماکزیمم	مینیمم	کشیدگی	چولگی
استقلال حسابرس	۸۳۳	۰,۸۶	۰,۰۷	۰,۹۹	۰,۳۶	-۱,۹۳	۱۰,۳۳
دوره تصدی حسابرس	۸۳۳	۰,۲۴	۰,۴۳	۱	۰	۱,۱۷	۲,۳۸
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	۸۳۳	۱۳,۶۱	۳,۸۹	۳۰	۵	۰,۷۲	۳,۸۹
اندازه شرکت	۸۳۳	۱۳,۴۸	۱,۳۵	۱۸,۴۵	۱۰,۵۰	۰,۹۰	۴,۲۷
اهرم مالی	۸۳۳	۰,۶۱	۰,۱۷	۰,۹۸	۰,۰۱	-۰,۶۳	۳,۵۶
کیفیت حسابرس	۸۳۳	۰,۸۲	۰,۳۸	۱	۰	-۱,۶۹	۳,۸۶
سودآوری	۸۳۳	۰,۱۷	۰,۹۴	۱۷,۴۰	-۷,۸۱	۱۰,۹۰	۱۹۵,۳

آزمون ایستایی

پیش از برآورد مدل در مطالعاتی که با داده‌های پانلی (مقطعی و سری زمانی) مربوط هستند باید ایستایی (ثابت بودن توزیع متغیر در طول زمان) متغیرهای مورد مطالعه بررسی شوند زیرا در صورتی که متغیرها ایستایی نباشد، باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب می‌شوند. برای تعیین ایستایی (مانایی)^{۱۰} متغیرهای مدل از آزمون‌های ریشه واحد در داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. پایایی متغیرها به معنی ثابت بودن میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف است. طبق نظر گجراتی در اقتصادسنجی چنانچه تعداد مقاطع یا شرکت‌ها خیلی بیشتر از مقطع زمانی باشد نیازی به مانا کردن یا پایایی داده‌ها نداریم. در این تحقیق از آزمون لوین، لین و چو برای آزمودن مانایی متغیرها استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معنی‌داری به دست آمده برای آزمون لوین، لین و چو برای همه متغیرها کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای تحقیق در سطح مانا می‌باشند. بنابراین با توجه به مانا بودن متغیرها در تحلیل رگرسیونی مشکل ایجاد شدن رگرسیون کاذب وجود نخواهد داشت.

¹⁰ stationary

جدول (۲): آزمون مانایی لوین، لین و چو

نام متغیر	آماره	سطح معنی داری	نتیجه
دوره تصدی حسابرس	-۱۲۰,۳	۰,۰۰۴	ایستا
استقلال حسابرس	-۲۶,۸۲	۰,۰۰۰	ایستا
تعداد بند گزارش حسابرس	-۱۲,۲۷	۰,۰۰۰	ایستا
اندازه شرکت	۲۴,۲۷	۰,۰۰۸	ایستا
اهرم مالی	-۹,۰۶	۰,۰۰۰	ایستا
بازده دارایی	-۱۷,۷۴	۰,۰۰۰	ایستا
کیفیت حسابرسی	-۲۵,۲۶	۰,۰۰۱	ایستا

بررسی فرضیه تحقیق

برای آزمودن فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل‌های زیر استفاده می‌شود.

مدل فرضیه ۱

$$A Report_{it} = \beta_0 + \beta_1 AT_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 Audit Q_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل فرضیه ۲

$$A Report_{it} = \beta_0 + \beta_1 IND_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 Audit Q_{it} + \varepsilon_{it}$$

IND_{it} : استقلال حسابرس

$A Report$: تعداد بندهای گزارش حسابرس

AT : دوره تصدی حسابرس

LEV_{it} : اهرم مالی

$Size_{it}$: اندازه شرکت

ROA_{it} : سودآوری

$Audit Q_{it}$: کیفیت حسابرسی

ε : خطای رگرسیون (باقی مانده مدل)

β_0 : مقدار ثابت

$\beta_i, i = 1, 2, 3, 4$: ضرایب رگرسیونی متغیرها

در مدل رگرسیونی بالا در صورتی که ضریب متغیر مستقلی معنی دار باشد نتیجه خواهد شد فرضیه تحقیق تأیید می‌شود. در مطالعات با داده‌های پانلی ابتدا باید مشخص شود که تفاوت فردی یا به اصطلاح ناهمگنی در مقاطع وجود دارد یا اینکه مقطع‌ها باهم همگن هستند؟ با استفاده از آزمون F لیمر می‌توان وجود ناهمگنی را در بین مقاطع مشخص کرد. فرضیه‌های آماری آزمون F لیمر به صورت زیر می‌باشند.

فرض صفر: مقاطع همگن می‌باشند یا به عبارتی مدل ترکیبی ($pooled data$) برای برآورد مناسب می‌باشد.

فرض مقابل: بین مقاطع ناهمگنی وجود دارد یا به عبارتی مدل پانلی ($panel data$) برای برآورد مناسب می‌باشد.

در صورتی که فرض صفر مبنی بر همگن بودن مقاطع (مناسب بودن مدل ترکیبی تأیید شود) باید تمامی داده‌ها با یکدیگر ترکیب شوند و به وسیله یک رگرسیون کلاسیک پارامترها برآورد شوند. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۳ نشان داده شده است. در مدل تحقیق با توجه به اینکه سطح معنی داری آزمون F لیمر کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ می‌باشد، نتیجه می‌شود که روش پانلی برای برآورد مدل تحقیق مناسب می‌باشد.

بعد از این که مشخص شد ناهمگنی در مقاطع وجود دارد و تفاوت‌های فردی قابل لحاظ کردن است و روش داده‌های پانلی برای برآورد مناسب است، باید مشخص شود که خطای برآورد، ناشی از تغییر در مقاطع است یا این که در طی زمان رخ داده است. در نحوه در نظر گرفتن چنین خطاهایی با دو اثر ثابت و اثر تصادفی مواجه هستیم. از آزمون هاسمن برای مشخص شدن اثر ثابت و تصادفی استفاده می‌شود. در آزمون هاسمن، فرضیه صفر آن مبتنی بر تصادفی بودن خطاهای برآوردی (مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای برآورد مدل‌های رگرسیونی داده‌های پانلی است) است که نتایج آن در جدول ۴ انعکاس یافته است. دو نکته مهم در خصوص آثار ثابت یا تصادفی عبارت‌اند از نخست اینکه تمام افراد یا مقاطع در پانل همگن هستند در این صورت لازم نیست نگران عرض از مبدأهای مختلف برای هر فرد یا مقطع باشیم. در حقیقت، رویکرد پانل دیتا به خوبی می‌تواند ناهمگنی میان افراد را نشان دهد. این نکته یکی از مزایای مدل‌های پانل نسبت به مدل‌های مقطعی یا سری زمانی است. دوم اینکه، عرض از مبدأها را جمله‌ای ثابت و مخصوص هر فرد یا مقطع در مدل رگرسیونی فرض می‌کند. مدل اثر تصادفی فرض می‌کند عرض از مبدأ جمله‌ای تصادفی برای هر گروه است، اما در هر دوره زمانی از این توزیع تصادفی تنها یک رخداد به صورت یکسان در هر دوره در مدل رگرسیونی وارد می‌شوند به عبارت دیگر، برای کل دوره زمانی برای هر فرد تنها یک عرض از مبدأ وجود دارد. برای مدل‌های تحقیق با توجه به اینکه سطح معنی داری آزمون هاسمن کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ می‌باشد، نتیجه می‌شود که روش پانلی با اثرات ثابت مناسب می‌باشد.

جدول (۳): نتایج آزمون F لیمر در سطح ۵ درصد

معادله مربوط به	F لیمر محاسباتی	Prob
فرضیه اول	۸,۱۳	۰,۰۰۱
فرضیه دوم	۷,۶۲	۰,۰۰۰

جدول (۴): نتایج آزمون هاسمن

معادله مربوط به	مقدار آماره کای دو	Prob
فرضیه اول	۲۴,۵۰	۰,۰۲۳
فرضیه دوم	۳۳,۳۰	۰,۰۰۸

همان‌طور که گفته شد برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از برآورد مدل تحقیق استفاده شد. با برقراری پیش فرض‌های رگرسیون و انتخاب روش مناسب برآورد، نتایج برآورد مدل در جدول ۵ نشان داده شده است. برای اینکه بتوان به نتایج برآورد مدل اعتماد کرد باید مفروضات رگرسیون بررسی شود. فرض اصلی تحلیل رگرسیون چند متغیره معنی داری کل رگرسیون می‌باشد.

در جدول ۵ آماره F و سطح معنی داری آن مربوط به آزمون قطعیت وجود رابطه خطی (آزمون معنی داری کل رگرسیون) بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته می باشد. با توجه به اینکه سطح معنی داری این آزمون برای مدل کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ می باشد می توان گفت که در مدل تحقیق، رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته وجود دارد. بنابراین نتیجه می شود که کل مدل معنی دار می باشند. یکی دیگر از مفروضاتی که در رگرسیون مدنظر قرار می گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده توسط معادله رگرسیون) از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر از آزمون دوربین واتسون استفاده می شود. چنانچه آماره دوربین واتسون نزدیک مقدار ۲ (بین ۱,۵ تا ۲,۵) قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می شود. با توجه به برقراری مفروضات رگرسیون به بررسی معنی داری ضرایب پرداخته می شود.

- دوره تصدی حسابرِس بر تعداد بندهای گزارش حسابرِس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

متغیر وابسته: تعداد بند گزارش حسابرِس					
رابطه	سطح معناداری	ضریب تورم واریانس	آماره t	ضریب	متغیرهای مستقل
معنی دار	۰,۰۰۰	۱,۰۲	۳,۸۷	۰,۰۳	عرض از مبدأ
معنی دار	۰,۰۰۰	۱,۱۱	-۱۱,۳۱	-۰,۳۹	دوره تصدی حسابرِس
بی معنی	۰,۰۸۰	۱,۰۳	۱,۷۵	۰,۰۶	اندازه شرکت
معنی دار	۰,۰۰۰	۱,۰۷	-۵,۳۷	-۰,۱۵	اهرم مالی
معنی دار	۰,۰۰۰	۱,۱۰	۱,۱۳	۰,۲۵	کیفیت حسابرِس
معنی دار	۰,۰۰۰	۱,۰۴	۳,۷۰	۰,۱۰	سودآوری
۰,۸۱	ضریب تعیین مدل				
۰,۷۶	ضریب تعیین تعدیل شده مدل				
۲,۲۲	آماره <i>Durbin-Watson</i>				
۱۶,۲۸	آماره F جدول				
۰,۰۰۰	سطح معناداری				

ضریب تعیین مدل (۰/۸۱) معرف قدرت توضیح کنندگی مدل برآورد شده می باشد. در بررسی معنی داری ضرایب با توجه به جدول فوق از آنجایی که احتمال آماره t برای ضریب متغیر دوره تصدی برابر با (۰,۰۰۰)، کوچک تر از ۰,۰۵ می باشند، در نتیجه وجود تأثیر معناداری این متغیر بر تعداد بندهای گزارش شرکتها در سطح اطمینان ۰,۹۵ رد نمی گردد. منفی بودن ضریب متغیر دوره تصدی حسابرِس (-۰,۳۹)، نشان دهنده میزان تأثیر منفی این متغیر بر تعداد بندهای گزارش حسابرِس شرکتها می باشد.

– استقلال حسابرسی بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس
اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

متغیر وابسته: عملکرد مالی					
رابطه	سطح معناداری	ضریب تورم واریانس	آماره t	ضریب	متغیرهای مستقل
معنی دار	۰,۰۱۷	۱,۰۷	۴,۱۹	۰,۶۵	عرض از مبدأ
معنی دار	۰,۰۰۹	۱,۰۱	۳,۶۹	۰,۴۵	استقلال حسابرسی
معنی دار	۰,۰۰۱	۱,۰۱	۴,۷	۰,۰۶	اندازه شرکت
بی معنی	۰,۰۶۵	۱,۰۳	-۳,۰۰۱	-۰,۰۳	اهرم مالی
معنی دار	۰,۰۲۳	۱,۰۵	۵,۸۶	۰,۸۱	کیفیت حسابرسی
بی معنی	۰,۰۹۱	۱,۰۳	۶,۳۳	۰,۵۴	سودآوری
۰,۷۴	ضریب تعیین مدل				
۰,۷۱	ضریب تعیین تعدیل شده مدل				
۱,۷۳	آماره <i>Durbin-Watson</i>				
۹۹,۲۳	آماره F جدول				
۰,۰۰۰	سطح معناداری				

ضریب تعیین مدل (۰,۷۴) معرف قدرت توضیح‌کنندگی مدل برآورد شده می‌باشد. در بررسی معنی‌داری ضرایب با توجه به جدول بالا، از آنجایی که احتمال آماره t برای ضریب متغیر استقلال حسابرسی برابر با (۰,۰۰۰)، کوچک‌تر از ۰,۰۵ می‌باشند، در نتیجه وجود تأثیر معناداری این متغیر بر عملکرد مالی شرکت‌ها در سطح اطمینان ۰,۹۵ رد نمی‌گردد. مثبت بودن ضریب متغیر استقلال حسابرسی شرکت‌ها (۰,۰۳)، نشان‌دهنده میزان تأثیر مثبت این متغیر بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌باشد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق

حسابرس به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه‌شده است اعتبار می‌دهد بدین‌وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به‌کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. این موضوع از طریق گزارش و اظهارنظر حسابرس انجام می‌گیرد در واقع محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحب‌کار اظهارنظر می‌کنند. شهادت دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش‌شده با معیارهای از قبل تعیین‌شده است نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق بیانگر این است که، دوره تصدی حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر معکوس و معنادار و همچنین استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار دارد.

با توجه به نتایج و دست آوردهای تحقیق حاضر می‌توان پیشنهادهای کاربردی زیر را متصور شد:

(۱) با توجه به فرضیه اول که نشان داده شد که دوره تصدی حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری دارد پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی از طریق بسترسازی مناسب قانونی نسبت به رفع بندهای گزارش‌های حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی، حساسیت بیشتری نشان دهند. جامعه حسابداران رسمی با ارتقا سطح کیفی گزارش‌های حسابرسی، سطح انتظار و اطمینان جامعه را از محصول کار حسابرسان ارتقا دهند که به تبع آن صاحبان محترم سهام نسبت به مطالبات خود از مدیریت در جهت رفع بندهای گزارش حسابرسان، حساب‌خواهی کامل‌تری را تکلیف نمایند.

(۲) با توجه به نتیجه فرضیه دوم استقلال حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری دارد پیشنهاد می‌شود. می‌توان اذعان نمود که هر چقدر حسابرسان از قدر استقلال بیشتری برخوردار باشد می‌تواند کیفیت خدمات خود را افزایش داده و این امر موجب بهبود افشای مالی شرکت می‌گردد بنابراین به سرمایه‌گذاران و سهام‌داران پیشنهاد می‌شود که هنگام ارزیابی شرکت‌ها با کسب آگاهی از استقلال حسابرسان اقدام به برآورد عملکرد شرکت نمایند، چراکه با کسب آگاهی از استقلال حسابرسی می‌توانند نسبت به وقوع برخی رویدادها و همچنین وضعیت مالی شرکت‌های مورد بررسی شناخت کسب نمایند و در تصمیم‌گیری‌های خود این موضوع را مدنظر قرار دهند.

برای تحقیقات آتی نیز می‌توان پیشنهاد کرد که به بررسی عوامل موثر بر تعداد بندهای گزارش حسابرسان پرداخته شود و نیز در این تحقیق عمده‌ترین محدودیت که می‌توان به آن اشاره کرد این است که، تحقیق حاضر با استفاده از داده‌های شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ و بیمه به علت ماهیت خاص فعالیت آن‌ها از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند، لذا نتایج به دست آمده قابلیت تعمیم به تمامی شرکت‌ها را ندارد.

منابع

- ✓ اکبری، رضا، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین شاخص ورشکستگی آلتمن و تغییر حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ✓ تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی، (۱۳۹۷)، مفهوم استقلال در کار حسابرسی: شواهدی از شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نشریه دانش حسابداری، جلد ۱۸، شماره ۷۰، صص ۲۵-۴۴.
- ✓ سمیه، شورورزی، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا، (۱۳۹۷)، تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، شماره پیاپی ۱۸، صص ۶۹-۸۰.
- ✓ سجادی، سید حسین، دلفی، مهدی، (۱۳۹۰)، چرخش اجباری حسابرسان؛ پی آمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ، مجله حسابداری رسمی، شماره ۱۳، صص ۷۸-۸۱.
- ✓ ملکیان، اسفندیار، قربانی، هادی، صالح‌آبادی، مهتری، (۱۳۹۷)، تأثیر استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی، نشریه دانش حسابداری، جلد ۱۸، شماره ۷۳، صص ۵۵-۷۷.
- ✓ مهربانی، حسین، (۱۳۸۴)، بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران.
- ✓ نیکخواه آزاد، علی، (برگرداننده): (۱۳۷۹)، مفاهیم بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱.

- ✓ وکیلی فرد، حمیدرضا، مران جویری، مهدی، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری در ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۴، صص ۲۰۹-۲۲۴.
- ✓ واعظ، سیدعلی، احمدی، وریا، (۱۳۹۴)، تأثیر حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهارنظر حسابرسی بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی، حسابرسی و نظریه و عمل، شماره ۱۹، صص ۵۲-۷۱.
- ✓ Adam, S. H., Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286.
- ✓ Abdel Latif Al N., Mahmoud A., Watson, e. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*; 8(8): 1912-1913.
- ✓ Baheri, J., Rosidi. A., Nurkholis, M. (2017). Competencies and Independence of Auditors on the Effectiveness of Internal Audit in Public Universities of Indonesia. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 12 (6): 1662-1666.
- ✓ Chan Li & Michael Ettredge a & Elizabeth E. Fuerherm and Feng Guo. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the "Great Recession" of 2007-2009. Contents lists available at ScienceDirect *J. Account. Public Policy*
- ✓ Chu Ling, Jie Dai, and Ping Zhang (2016). Auditor Tenure and Quality of Financial Reporting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 1-27
- ✓ Lim M., How, J. and Verhoeven P. (2015). The effect of concentration of ownership on the number of articles audit opinion in the audit report delay: Malaysian evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 10.
- ✓ Lonitis, S. , Weetman, P. and Caramanis, C. (2011). Determinants of Audit report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange *International Journal of Auditing*, Vol. 9. No. 1, pp. 45-58.
- ✓ Li, D. (2010). "Does auditor tenure affect accounting conservatism?" *Further evidence. J. Account. Public Policy*, No 29, pp 226-241
- ✓ Malek, M, Saidin, S. F. (2014). Auditor (Tenure) Switching and Investors' Reliance on Earnings: Evidence from Bursa Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(7): 777-785
- ✓ Okolie, A. O. (2014). Audit Quality and Earnings Response Coefficients of Quoted Companies in Nigeria. *Journal of Applied Finance & Banking*, 4(2), 139-161.
- ✓ Rodríguez Cano, Manuel & Santiago Sánchez Alegría (2012). The value of audit quality in public and private companies: evidence from Spain. *Journal of Management & Governance* 16:4, 683-706.
- ✓ Wallace W. A. (2004) *The economic role of the audit in free and regulated markets: a look back and a look forward*, *Research in Accounting Regulation*, Volume 17, 267-298
- ✓ Walker, M (2003) 'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', *Accounting and Finance Working Paper*, Manchester: Manchester Business School, Manchester University