

تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

شهاب محمدی^۱، یحیی کامیابی^۲

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی آمل، آمل، ایران

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

چکیده

هدف این تحقیق، بررسی تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی (صدور گزارش حسابرسی مشروط) در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های بین ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ است. برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه‌ای و مطالعه کتاب‌ها، مقالات و پایان‌نامه‌ها استفاده شد و برای گردآوری داده‌های موردنیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی، آرشیوهای دستی موجود در کتابخانه‌ی سازمان بورس اوراق بهادار و سایت اینترنتی مدیریت پژوهش، سازمان بورس اوراق بهادار و همچنین صورت‌های مالی موجود در سایت کدال به دست آمد. از بین ۴۳۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۱۰۴ شرکت با استفاده از روش حذف سیستماتیک به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید. این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی و در حوزه تحقیقات توصیفی و همبستگی قرار می‌گیرد. رویکرد مورد استفاده این تحقیق رویکرد پس‌رویدادی است؛ اما در این تحقیق متغیر وابسته ما شامل مقیاس فاصله‌ای/نسبی نبوده و مقیاس آن به‌صورت اسمی دوجویی بوده است، از روش رگرسیون لجستیک دوجویی استفاده کردیم. نتیجه نشان داد دوره تصدی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی (صدور گزارش حسابرسی مشروط) در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: دوره تصدی مؤسسات حسابرسی، استقلال حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران

۱- مقدمه

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند (بالا^۱، ۲۰۲۲). صورت‌های مالی به‌عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود؛ اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است. کیفیت حسابرسی به‌عنوان احتمالی از یک خطای حسابرسی در امور مالی مشتری تعریف می‌شود و سپس این خطاها در گزارش حسابرسی یافت می‌شود؛ بنابراین کیفیت حسابرسی، بستگی به استقلال و توان حسابرسان دارد. طی پنج دهه گذشته ماتر و شرف^۲ (۱۹۶۱) نشان داده‌اند که رابطه گسترش یافته صاحبکار- حسابرسان می‌تواند قدرت حسابرسان را در رسیدن به هدف کاهش دهد بنابراین استقلال را دچار نقصان نماید. میرز و دیگران^۳ در سال ۲۰۰۳ نشان داده‌اند که رابطه طولانی ممکن است باعث از خود راضی شدن و همدستی حسابرسان در تصمیماتی که مدیریت در خصوص ارائه صورتهای مالی می‌گیرد، بشود. از آنجاییکه احتمال تغییر موسسه حسابرسی بعد از اظهار نظر مشروط افزایش می‌یابد (به‌عنوان مثال در کریشنان^۴، ۱۹۹۴- لنوکس^۵، ۲۰۰۰) اظهارنظرهای مشروط به اعمال استقلال حسابرسان کمک می‌کنند. با توجه به نگرانی‌ها در مورد اثرات منفی دوره تصدی طولانی بر استقلال، ما انتظار احتمال پایینتری را از اظهارنظر مشروط در روابط طولانی صاحبکار- حسابرسان داریم. دوره تصدی حسابرسان یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال‌های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهد، اطلاق می‌شود (داد^۶، ۲۰۲۰). در کل چگونگی تأثیر طول دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در ادبیات و پژوهش‌های حسابرسی به میزان زیادی مورد بحث و توجه و با نتایج کاملاً متفاوت در قالب دو نظریه "تخصص حسابرسان" و "استقلال حسابرسان" ارائه شده است. فرضیه تخصص حسابرسان بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد و برعکس فرضیه استقلال معتقد به کاهش کیفیت حسابرسی با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی است. بر اساس فرضیه تخصص حسابرسان توانایی حسابرسان در کشف ارائه نادرست اقلام در صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیریت تحت تأثیر دانش خاص حسابرسان از صاحبکار است که این دانش در طی سنوات اولیه حسابرسی و به تدریج برای حسابرسان به وجود می‌آید. این فرضیه که بر اساس عدم تقارن اطلاعاتی که بین حسابرسان و صاحبکار در سال‌های اولیه دوره تصدی استوار است، طی زمان و با کسب شناخت حسابرسان از محیط تجاری بر طرف می‌شود (آماکه و اوکافور^۷، ۲۰۱۲). این فرآیند تدریجی شناخت واحد مورد رسیدگی در طی زمان باعث ایجاد یک مزیت رقابتی برای حسابرسان در کشف موارد ایراد مندرج در صورتهای مالی می‌شود. فقدان چنین شناختی برای حسابرسان در سال‌های اولیه تصدی حسابرسان صاحبکار ممکن است منجر به تأثیر منفی روی کیفیت حسابرسی شود (بیژن‌نیا، ۱۴۰۰). قصور حسابرسی و در نتیجه ایجاد تردید در کیفیت کار حسابرسان به‌صورت جدی بر قیمت سهام در بازار سرمایه تأثیر گذاشته و علاوه بر آن اثر آن بر فرآیند تصمیم‌گیری منطقی استفاده کنندگان، تقاضای عمومی دال بر توجه بیشتر به قابلیت اعتماد گزارش‌های حسابرسی و نظارت گسترده بر فعالیت حسابرسان را به دنبال داشته است. در ایران در سال‌های اخیر نظارت بر

1. H Bala.
2. Sharaf et al.
3. Myres et al.
4. Kerishnan.
5. Lonex.
6. Daoud.
7. CC Amake, C Okafor.

کار حسابرسان از طریق تشکیل کمیته‌های مختلف، وضع و اجرایی نمودن آئین نامه‌های گوناگون از جمله آئین نامه نظام راهبری شرکتی، شتاب بیشتری پیدا کرده است؛ بنابراین مؤسسات حسابرسی باید سیاست‌ها، سیستم‌ها و رویه‌هایی را به کار بندند که عوامل کیفی فوق را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی شامل پذیرش کار، زمان‌بندی کار، برنامه‌ریزی، اجرا، ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری و گزارش‌دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا نمایند. با توجه به مطالب بیان شده می‌توان نتیجه گرفت که دوره تصدی مؤسسات حسابرسی و استقلال حسابرسی در کشور از موضوعات مهم و با اهمیت بنظر می‌رسد و بررسی این موضوع بتواند برای سرمایه‌گذاران، سهامداران، مدیران، حسابداران، حسابرسان و سایر گروه‌های ذینفع مفید واقع گردد (اودی^۱، ۲۰۱۵). پژوهش‌های متفاوتی در مورد استقلال حسابرسان انجام شده است ولی تاکنون پژوهشی در مورد تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، انجام نشده است و لذا خلا پژوهشی در این مورد احساس می‌شود و بنابراین دغدغه اصلی این پژوهش پاسخ به این پرسش است که دوره تصدی مؤسسات حسابرسی چه تأثیری بر استقلال حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دارد.

۲- ادبیات تحقیق

مبدا شروع حسابرسی به زمانی بر می‌گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به نمایندگی از دیگران اقدام به وصول یا خرج وجوه متعلق به آنان می‌نمودند، احساس گردیده است. این ضرورت به خصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی یا بیت المال یا خزانه، از دیرباز احساس گردیده و به همین علت سابقه حسابرسی و بازرسی عملیات مقامات مالی در دستگاه‌های حکومتی و مملکتی بسیار قدیمی است (چان و لیو^۲، ۲۰۱۳). بدیهی است که در آن روزگاران به علت ابتدایی بودن روش‌های حسابرسی و مدارک و دفاتر مورد استفاده و ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، وظائف شخصی رسیدگی کننده مختصر بوده است. بعد از دوره رنسانس و توسعه تجارت، نیاز به داشتن حساب و کتاب بیشتر احساس گردید و اصول دفتر داری دوطرفه در سال ۱۴۹۴ در ایتالیا تدوین شد که این نتیجه طبیعی فرآیند سیر تکامل پاسخگویی به نیاز زمان بوده است (نادری نسب و نیکپور، ۱۳۹۹). افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی، به دنبال و در جریان ایجاد و افزایش شرکت‌های سهامی و توسعه بازار سرمایه، هدف از حسابداری را از رفع نیازهای محدود صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد و ذیحق و ذینفع و ذی‌علاقه ارتقا داد و به کار حسابداری نقش اجتماعی بخشید (سیرگار و امرلله^۳، ۲۰۱۲). نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شاغل در مؤسسات به تنهایی نمی‌توانستند ایفا کنند، زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنان را ناگزیر به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورتهای مالی میکرد و از طریق اشتغال آنان در مؤسسات، نوعی جانب‌داری طبیعی را در پی داشت. حال آنکه صورتهای مالی نیازهای گروه‌های مختلف استفاده کننده از اطلاعات مالی را با علایق و منافع متعدد و گاه متضاد بر طرف می‌کرد. چاره این مشکل انتخاب حسابداری خبیره توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود که با رسیدگی به اسناد و مدارک مالی، هر گونه تقلب و سوء استفاده را کشف و نسبت به صورتهای مالی، بی طرفانه و منصفانه اظهار نظر کنند. تجمع حسابداران ورزیده و دارای مهارت تخصصی، که وظیفه گفته شده را به عهده می‌گرفتند، در انجمن‌هایی که الزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مدونی دارند و همچنین پذیرش اجتماعی آنان به راستگویی، درستکاری و تخصص کافی، نظام حرفه‌ای حسابداری را در نیمه دوم قرن نوزدهم در انگلستان پدید آورد که مقارن با همان سال‌ها در نیمه اول قرن بیستم در کشورهای دیگر نیز نظام‌های حرفه‌ای حسابداری ایجاد و در بعضی از کشورها علاوه بر پذیرش اجتماعی، ضمانت اجرایی قانونی نیز یافت. برای واژه حسابرسی تعاریف مختلفی ارایه شده است (کورنینینسکی و روهمان^۴، ۲۰۱۴). حسابرسی

8. JO Odia.

9. AMY Chan, G Liu.

10. Siregar, S. V., Amarullah.

11. Kurnianingsih, M., & Rohman, A.

در مفهوم عام نوعی شهادت دهی و اعتباردهی است. در واقع در مفهوم عام به اظهارنظر یک شخص متخصص، در خصوص قابلیت اتکای ادعاهای شخص دیگر، حسابرسی گفته می‌شود. حسابرسی در مفهوم خاص عبارت است از هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری و انجام سایر بررسی‌هایی که توسط شخصی مستقل از تهیه‌کنندگان آن‌ها، به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، انجام می‌شود. یکی از چالش‌های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی ایجاد تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده‌اند و اغلب آن‌ها را برابر یکدیگر به کار گرفته‌اند. کیفیت حسابرس به‌عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در همه‌ی حسابرسی‌های موسسه تعریف می‌شود. ولی کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به طور جداگانه تعریف شود، زیرا موسسه‌ی حسابرسی ممکن است همه‌ی حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند؛ به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم کیفی بودن حسابرسی‌های موسسه حسابرسی است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم کیفیت واقعی هر یک از کارهای حسابرسی است؛ بنابراین تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است (بیژن نیا، ۱۴۰۰). پژوهش در باب کیفیت حسابرسی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرسی توسط مؤسسات حسابداری رسمی تحلیل کرد. بخش دیگری از پژوهش‌های انجام شده درباره کیفیت حسابرسی بر عرضه حسابرسی با کیفیت مطلوب به وسیله حسابرسان مستقل متمرکز بوده است. برای مثال، داتار و همکارانش (۱۹۹۱)، بیان کردند که پیش‌بینی اولیه‌ی طرف تقاضا این است که صاحبکاران بر ریسک‌تر، حسابرسان با کیفیت‌تر را انتخاب می‌کنند؛ اما فلتهم و همکارانش^{۱۲} (۱۹۹۱) بیان کرده‌اند که پیش‌بینی داتار و همکارانش را باید با توجه به افزایش هزینه تفاضلی حسابرسی با کیفیت‌تر تحلیل کرد (داد، ۲۰۲۰).

مطالعات دوره تصدی حسابرس به بررسی این امر می‌پردازند که آیا مدت طولانی رابطه حسابرس - صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد یا خیر. علت و محرک این تحقیقات نیز دعوت به تغییر اجباری یا اختیاری حسابرس می‌باشد. استدلالی که در جهت تغییر حسابرس عنوان می‌شود این است که دوره تصدی بلندمدت استقلال حسابرس را خدشه‌دار می‌کند. استدلال مخالف نیز این است که حسابرسان از انگیزه‌های اقتصادی قوی برای حفظ استقلال برخوردارند و سازوکارهای داخلی از قبیل چرخش پرسنل برای حفظ استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان کافی می‌باشد همچنین استدلال می‌شود که دوره تصدی بلندمدت‌تر باعث آشنایی بیشتر حسابرس با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری صاحبکار می‌شود و لذا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (رمدانی و ریفکی^{۱۳}، ۲۰۱۶). با توجه به این موارد می‌توان متصور بود که دوره تصدی حسابرس بر کیفیت اطلاعات مالی یا تأثیر مثبت داشته و یا اینکه سرمایه‌گذاران، دوره تصدی بلندمدت‌تر را به‌عنوان علامتی منفی ارزیابی کرده و سبب عدم اطمینان اطلاعاتی گردد. با توجه به این دو استدلال رقیب، صرفنظر از مستقیم یا معکوس بودن این رابطه، انتظار می‌رود که دوره تصدی حسابرس با عدم اطمینان اطلاعاتی رابطه داشته باشد. سازمان حسابرسی به‌عنوان شخصیت قانون‌گذاری اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در کشور، در نشریه ۱۲۳ آئین رفتار حرفه‌ای چنین بیان شده است: بکارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سالهای متمادی ممکن است تهدید برای استقلال باشد و در چنین شرایطی حسابدار حرفه‌ای مستقل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بیطرفی انجام دهد. از جمله اقدامات کنترلی و حفاظت‌هایی که می‌توان در این زمینه انجام داد چرخش اعضای ارشد تیم اطمینان، درگیر نمودن یک حسابدار حرفه‌ای اضافی جهت مرور کار انجام شده اعضای ارشد یا مشورت در صورت لزوم، و در نهایت مرور کیفیت کار به صورت داخلی اما مستقل می‌باشد (یا محمدی، ۱۳۹۷). استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران به معنای پرهیز از هرگونه وابستگی یا رابطه با اهمیتی است که هر شخص ثالث ذی‌صلاح و مطلعی که از کلیه اطلاعات مربوط، از جمله تدابیر ایمن‌ساز به کار رفته، آگاه است به این نتیجه برسد که آن وابستگی یا ارتباط، ممکن است بر درستکاری، واقع‌بینی و تردید حرفه‌ای موسسه حسابرسی یا عضوی از گروه حسابرسی یا سایر خدمات اطمینان بخش خدشه وارد کند. موازین حرفه‌ای تنها

12. Felthem et al.

13. Ramdani, Rifki.

می‌تواند معیارهای عینی و ملموس را در بر گیرد و به هیچ وجه نمی‌تواند استقلال را به نحو ایده‌آل تضمین کند. استقلال نوعی روند فکری بوده و عمیق‌تر از آن است که با معیارهای ظاهری و عینی سنجیده شود. این معیارهای عینی ممکن است تغییر کرده یا دقیق‌تر شوند اما به هر حال باز هم به‌عنوان معیارهای عینی تلقی شده و نمی‌توانند استقلال را از لحاظ روند فکری به نحوی ایده‌آل تامین کنند. با این وجود، استقلال هم از نظر تاریخی و هم از نظر فلسفی، شالوده حرفه حسابرسی را تشکیل می‌دهد و دوام حرفه به حفظ آن بستگی دارد (دهقان‌زاده، ۱۴۰۲). مساله استقلال حسابرسان را از دو جنبه ایجابی و سلبی نیز می‌توان بررسی کرد. جنبه ایجابی، حسابرسان را ملزم می‌سازد در حسابرسی و سایر خدمات حرفه‌ای اطمینان بخش، با صداقت و براساس واقعیات موجود راسا تصمیم‌گیری و اظهارنظر کنند و از هر گونه پیش‌داوری، حب و بغض، گرایش و جانبداری به دور باشند. در ایران برای بررسی و حفظ استقلال حرفه‌ای توسط مؤسسات حسابرسی طبق استاندارد حسابرسی کنترل کیفیت بند ۱۸ بیان می‌شود: «موسسه برای کسب اطمینان معقول از رعایت الزامات مربوط به استقلال طبق آیین رفتار حرفه‌ای توسط موسسه، کارکنان آن و در موارد مقتضی، سایر افراد مربوط (شامل کارشناسان طرف قرارداد موسسه) باید سیاست‌ها و روش‌های لازم را طراحی و برقرار کند. سیاست‌ها و روش‌ها باید به گونه‌ای باشد که موسسه بتواند مواردی از قبیل اطلاع‌رسانی الزامات مربوط به استقلال موسسه به کارکنان و در موارد مقتضی، سایر افراد مشمول این الزامات، شناسایی و ارزیابی شرایط و روابطی که استقلال را تهدید می‌کند و اتخاذ تدابیر ایمنی مناسب برای از بین بردن تهدیدهای مزبور یا کاهش آن به سطحی قابل پذیرش و در صورت لزوم و ارائه اطلاعات مربوط به قراردادهای منعقد، شامل دامنه خدمات، توسط مدیران مسوول کار، به منظور ارزیابی اثر کلی آن بر الزامات مربوط به استقلال توسط موسسه را انجام دهد» (یا محمدی، ۱۳۹۷). در ادامه برخی از پیشینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش آمده است:

جدول ۱. مطالعات انجام شده در خصوص موضوع پژوهش

نویسنده	سال	هدف پژوهش
نعمتی	۱۴۰۱	بررسی رابطه طول دوره تصدی حسابرسان با استقلال حسابرسان
حاتمیان	۱۳۹۸	بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسان، چشم انداز حسابداری و مدیریت
دارابی، چناری و محمودی	۱۳۹۵	بررسی تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسان و استقلال حسابرسان بر ریزش قیمت سهام
کرمی و همکاران	۱۳۹۰	بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۷۹-۱۳۸۵
بالا ^{۱۴}	۲۰۲۲	بررسی دوره تصدی حسابرسان، استقلال حسابرسان، استقلال کمیته حسابرسان، استقلال هیئت مدیره، و کیفیت حسابرسان در بانک‌های سپرده پولی فهرست شده در نیجریه: اثر تعدیل‌کننده داخلی
داد ^{۱۵}	۲۰۲۰	بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، مالکیت نهادی، ویژگی‌های هیئت مدیره بر استقلال حسابرسان
بلاندون و آرگیلس ^{۱۶}	۲۰۲۰	بررسی رابطه دوره تصدی شرکت حسابرسان و کیفیت حسابرسان:

14. H Bala

15. KAA Daoud.

16. J Garcia- Blandon, JM Argilés Bosch.

یک مطالعه بین اروپایی		
بررسی استقلال حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان و اندازه شرکت حسابرسی در نیجریه	۲۰۱۲	آماک و اوکافور ^{۱۷}

اکنون با توجه به این وجود خلاء تلاش های علمی در رابطه با موضوع پژوهش، این پژوهش قصد دارد تا به بررسی تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس (صدور گزارش حسابرسی مشروط) در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بپردازد.

۳- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ در فهرست شرکت های بورس قرار گرفته باشند. معیار انتخاب نمونه این تحقیق به روش حذفی سیستماتیک با در نظر گرفتن شرایط زیر است:

- شرکت تولیدی باشد؛ جزو بانک ها و مؤسسات مالی (شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، شرکت های هلدینگ، بانک ها و لیزینگ ها) نباشند.
 - سال مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 - سهام شرکت ها در بورس معامله شده باشد؛ در مورد سهام شرکتی که معامله نشده باشد، امکان محاسبه برخی متغیرها به طرز صحیح وجود نداشته باشد.
 - طی سال های مالی مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
 - اطلاعات مورد نیاز شرکت در دسترس باشد.
- با توجه به محدودیت های اعمال شده از بین ۴۳۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۱۰۴ شرکت با استفاده از روش حذف سیستماتیک به عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

۴- مدل رگرسیونی و تعریف عملیاتی متغیرها

به منظور بررسی فرضیه این تحقیق از مدل رگرسیون لجستیک چند متغیره به شکل زیر استفاده می شود: (شرکت i و سال t).

$$OPINION_{it} = B_1 + B_2 TENURE_{it} + B_3 PBANK_{it} + B_4 SIZE_{it} + B_5 AGE_{it} + B_6 LEVERAGE_{it} + B_7 LIQUIDITY_{it} + B_8 STOCKS_{it} + B_9 LOSSES_{it} + B_{10} AUDIFIRM_{it} + B_{11} DISACC_{it} + \sum_{it}$$

$OPINION$ = اظهار نظر گزارش حسابرسی: مقبول = صفر و اظهار نظر غیرمقبول = ۱

$TENURE$ = تعداد سالهای متوالی که صاحبکار توسط موسسه ای یکسان حسابرسی شده است که اگر کوچکتر از ۴ سال باشد = صفر و در غیر اینصورت = یک می باشد.

$PBANK$ = احتمال ورشکستگی که با استفاده از شاخص زیموسکی اندازه گیری می شود.

$SIZE$ = لگاریتم طبیعی مجموع ارزش دفتری داراییهای شرکت در پایان سال.

AGE = لگاریتم طبیعی تعداد سالهایی که یک شرکت در بازار بورس تهران ثبت شده است.

$LEVERAGE$ = سطح اهرم مالی موسسه که با استفاده از مجموع بدهی ها تقسیم شده بر جمع دارایی ها هر دو بر اساس ارزش دفتری در پایان سال محاسبه می شود.

LIQUIDITY = جمع موجودیهای نقدی شرکت تقسیم بر بدهی های جاری.
 STOCKS = موجودیهای شرکت تقسیم بر جمع دارایی ها به ارزش دفتری.
 LOSSES = اگر سود خالص شرکت در سال t-1 منفی باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر.
 AUDFIRM = اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی می شود ۱ در غیر اینصورت صفر.
 DSACC = قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری.

۵- روش تجزیه و تحلیل داده ها

ابتدا به بررسی آمار توصیفی در غالب آماره های حداقل، حداکثر، دامنه، آماره های گرایش به مرکز شامل میانگین، میانه، مد و انحراف استاندارد می پردازیم. سپس با انجام آزمون همبستگی پیرسن بین متغیرهای مستقل تحقیق، به آزمون وجود یا عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل می پردازیم. سپس از روش رگرسیون لجستیک دوجهی استفاده می کنیم. این روش به جای حداقل کردن مجذور خطاها (کاری که رگرسیون خطی انجام می دهد)، احتمالی را یک واقعه رخ می دهد را حداکثر می کند؛ و به منظور آزمون برازش مدل و معنی دار بودن اثر هر متغیر در مدل، از آماره های کای اسکوتر (χ^2) و والد استفاده می کنیم. به منظور محاسبه اثرات سال و اثرات صنعت به دلیل استفاده از نرم افزار Spss، از نرم افزار Excel برای ترسیم ماتریس استفاده می کنیم.

۶- یافته های تحقیق

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	نمء	میانه	میانگین	انحراف معیار
اظهار نظر حسابر	OPINION	۰	۱	۱	-	۰,۴۱۷	۱,۱۷۸
دوره تصدی حسابر	TENURE	۰	۱	۰	-	۰,۲۹۱	۰,۵۵۲
احتمال ورشکستگی	PBANK	-۴,۷۱۲	۱۲,۳۰۶	-	۲,۰۳۶	۲,۱۴۱	۱,۹۱۹
نقدینگی	LIQUIDITY	۰,۰۶۹	۰,۴۱۳	-	۰,۲۵۱	۰,۲۶۳	۰,۴۱۷
اندازه شرکت	SIZE	۱۰,۶۱۳	۱۴,۵۸۹	-	۱۲,۰۰۳	۱۲,۰۱۵	۴,۳۲۶
اهرم مالی	LEVERAGE	۰,۰۷۴	۰,۹۵۶	-	۰,۵۲۶	۰,۴۴۸	۰,۷۷۸
موجودی/دارایی ها	STOCKS	۰,۱۶۹	۰,۷۴۸	-	۰,۴۲۴	۰,۴۳۶	۲,۰۶۳
زیان	LOSSES	۰	۱	۰	-	۰,۷۱۸	۱,۳۳۶
نوع حسابر	AUDFIRM	۰	۱	۰	-	۰,۱۳۱	۰,۴۰۵
قدر مطلق اقلام اختیاری	DSACC	۲,۳۳۶	۴۸,۱۷۸	-	۱۶,۸۰۲	۱۶,۳۹۱	۱,۰۰۲

با توجه به جدول فوق عدد یک نما متغیر اظهارنظر حسابرس نشان می دهد اغلب اظهارنظر حسابرسان به صورت غیر مقبول بوده است. عدد صفر نما متغیر چرخش حسابرس نشان می دهد تعداد سالهای متوالی که صاحبکار توسط موسسه ای یکسان حسابرسی شده است کوچکتر از ۴ سال بوده است. میانگین احتمال ورشکستگی برابر با ۲،۱۴۱، نقدینگی برابر با ۰،۲۶۳، اندازه شرکت برابر با ۱۲،۰۱۵، اهرم مالی برابر با ۰،۴۴۸، موجودی به دارایی ها برابر با ۰،۴۳۶ و قدر مطلق اقلام اختیاری برابر با ۱۶،۳۹۱ می باشد.

جدول ۳. آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

مقدار احتمال	مقدار Z کلموگروف - اسمیرنوف	بیشترین تفاوت		قدر مطلق	نماد	متغیرها
		منفی	مثبت			
۰،۲۵۱	۰،۴۱۷	-۰،۰۴۷	۰،۱۵۴	۰،۲۱۶	OPINION	اظهار نظر حسابرس
۰،۰۸۶	۱،۱۲۵	-۰،۱۳۸	۰،۲۲۶	۰،۳۳۴	TENURE	دوره تصدی حسابرس
۰،۰۷۷	۱،۳۳۵	-۰،۳۳۱	۰،۰۸۹	۰،۴۱۸	PBANK	احتمال ورشکستگی
۰،۱۷۶	۰،۹۵۴	-۰،۰۷۷	۰،۴۶۲	۰،۲۹۱	LIQUIDITY	نقدینگی
۰،۱۱۵	۱،۰۳۹	-۰،۱۳۴	۰،۲۸۱	۰،۳۷۹	SIZE	اندازه شرکت
۰،۰۸۴	۲،۳۰۲	-۰،۳۲۶	۰،۰۰۷	۰،۲۸۱	LEVERAGE	اهرم مالی
۰،۲۰۳	۰،۴۵۱	-۰،۱۷۱	۰،۱۰۲	۰،۷۱۴	STOCKS	موجودی/دارایی ها
۰،۱۸۱	۰،۹۱۶	-۰،۶۶۲	۰،۵۱۶	۰،۱۶۹	LOSSES	زیان
۰،۳۳۶	۰،۱۱۴	-۰،۳۸۱	۰،۰۶۲	۰،۳۳۶	AUDFIRM	نوع حسابرس
۰،۰۷۸	۱،۴۱۷	-۰،۵۷۴	۰،۳۹۱	۰،۸۱۶	DSACC	قدرمطلق اقلام اختیاری
۰،۰۸۳	۰،۱۳۳	-۰،۰۹۳	۰،۱۷۱	۰،۳۰۸	AGE	عمر شرکت

*سطح خطای ۵ درصد

با توجه به جدول فوق به دلیل اینکه سطح معنی داری برای متغیرهای تحقیق، بیشتر از ۰،۰۵ می باشد، بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بوده داده ها برای متغیرهای وابسته (استقلال حسابرس) و مستقل (دوره تصدی مؤسسات حسابرسی) با کنترلی تایید می شود.

آزمون فرضیه تحقیق

با توجه به نتایج جدول زیر حاصل از آزمون اوم نی بوس، برازش مدل قابل قبول بوده به طوری که مدل قدرت کافی جهت تبیین و کارایی را دارد و در سطح خطای کوچک تر از ۰،۰۱ معنی دار است.

جدول ۴. ضرایب مدل آزمون اوم نی بوس

Sig.	df	Chi-Square	Step
*.۰۰۰۵	۴	۱۷,۵۵۴	Step
*.۰۰۰۵	۴	۱۷,۵۵۴	Block
*.۰۰۰۵	۴	۱۷,۵۵۴	Model

*سطح خطای ۱ درصد

جدول ۵. خلاصه مدل (لگاریتم درست نمایی و ضریب تعیین پزودو)

Nagelkerke R Square	Cox & Snell R Square	Step
۰,۵۲۵	۰,۴۹۹	One

با توجه به جدول فوق ضریب تعیین پزودو (۰,۴۹۹ و ۰,۵۲۵) بالا بوده و این نشان می دهد که متغیر مستقل این تحقیق (دوره تصدی مؤسسات حسابرسی) از قدرت تبیین بالایی در خصوص واریانس و تغییرات متغیر وابسته (استقلال حسابرسی) برخوردار است.

جدول ۶. وضعیت متغیرهای تحقیق در مدل

Exp(B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	Variable
۰,۳۳۳	۰,۲۷۵	۱	۰,۶۰۲	۰,۴۹۲	-۰,۶۲۳	ضریب ثابت
۰,۶۰۲	*.۰,۰۱۲	۱	۳,۹۰۶	۰,۱۷۴	-۰,۳۰۹	دوره تصدی حسابرسی
۰,۲۸۸	*.۰,۰۲۵	۱	۲,۲۲۱	۰,۳۵۲	-۰,۱۶۲	احتمال ورشکستگی
۱,۴۴۴	۰,۰۵۵	۱	۰,۷۵۵	۰,۴۱۵	۰,۰۶۶	نقدینگی
۱,۲۱۸	*.۰,۰۴۸	۱	۱,۷۷۴	۰,۳۶۶	۰,۲۱۴	اندازه شرکت
۰,۵۰۵	*.۰,۰۳۶	۱	۲,۰۶۳	۰,۱۵۱	-۰,۸۱۷	اهرم مالی
۱,۷۴۸	۰,۰۷۸	۱	۰,۴۴۷	۰,۲۵۶	۰,۳۶۲	موجودی/ادارایی ها
۰,۳۹۸	۰,۱۶۲	۱	۱,۸۱۵	۰,۳۰۱	-۰,۵۱۲	زیان

نوع حسابرس	-۰,۱۷۸	۰,۰۲۶	۳,۶۰۲	۱	*۰,۰۱۹	۰,۱۱۶
قدر مطلق اقلام اختیاری	۰,۹۱۶	۰,۶۲۳	۰,۲۱۴	۱	۰,۰۶۳	۱,۳۷۱
عمر شرکت	-۰,۳۳۸	۰,۱۴۴	۱,۷۱۸	۱	*۰,۰۴۹	۰,۶۷۹

*سطح خطای ۵ درصد

با توجه به جدول فوق نسبت بخت ها برای متغیر دوره تصدی مؤسسات حسابداری در شرکتها برابر با ۰,۶۰۲ است که نشان می دهد که تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابداری بر استقلال حسابرس شرکت ها به طور منفی می باشد، به طوری که هر چه دوره تصدی مؤسسات حسابداری در شرکتها بالاتر باشد، استقلال حسابرس نیز کم تر ارتقا می یابد. سطح معناداری آماره والد (۰,۰۱۲) گویای این مطلب است که این متغیر در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد و می توان با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه H_0 را رد نمود؛ بنابراین، می توان نتیجه گرفت دوره تصدی مؤسسات حسابداری بر استقلال حسابرس (صدور گزارش حسابداری مشروط) در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

۷- بحث و نتیجه گیری

هدف این تحقیق، بررسی تأثیر دوره تصدی مؤسسات حسابداری بر استقلال حسابرس (صدور گزارش حسابداری مشروط) در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال های بین ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ بوده است. نتیجه این تحقیق نشان داد، دوره تصدی مؤسسات حسابداری بر استقلال حسابرس (صدور گزارش حسابداری مشروط) در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد. از همین رو، جیونگ وو و با (۲۰۱۶) نشان دادند که اجتناب از مالیات با دوره تصدی حسابداری افزایش می یابد و با توجه به آن برنامه ریزی مالیاتی طبق منفعت مدیران که مالیات پرداختی را کاهش می دهد زمانیکه دوره تصدی حسابرس افزایش می یابد بیشتر اجرا می شود. شافی و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که بین دوره تصدی حسابداری و کیفیت گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معناداری برقرار است. گارسیا بلاندون و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت اظهارنظر حسابرس در اسپانیا پرداختند. نشان دادند که هیچ رابطه معناداری بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت اظهارنظر حسابداری وجود ندارد. شافی و همکاران (۲۰۰۹) نشان دادند که بین دوره تصدی حسابداری و کیفیت گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معناداری برقرار است. پژوهش های بعدی می توانند تأثیر سایر متغیرهای مهم نظیر خدمات غیر حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری را مورد توجه قرار دهند. شوروژی و همکاران (۱۳۹۶)، نشان دادند که استقلال حسابرس در دوره های تصدی کوتاه مدت بیشتر از تصدی طولانی مدت تهدید می شود. رضایی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان دادند که هرچه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، بین حق الزحمه حسابداری با رتبه بندی مؤسسات حسابداری رابطه مثبت برقرار است. ستایش و قیومی (۱۳۹۱)، نشان دادند رابطه مثبت و معنادار بین دوره تصدی حسابرس و اندازه شرکت حسابداری با کارایی سرمایه گذاری های بلند مدت وجود دارد. با توجه به نتیجه تحقیق پیشنهاد می شود دوره تصدی مؤسسات حسابداری در شرکت ها کاهش یابد چرا که افزایش میزان فعالیت یک موسسه بیش از چند سال می تواند استقلال حسابرس را مورد تهدید جدی قرار دهد و سرمایه گاران و سهامداران نیز باید در هنگام سرمایه گاری در سهام شرکت ها به این موضوع توجه اساسی نمایند و در شرکتهایی اقدام به سرمایه گاری نمایند که از دوره تصدی مؤسسات حسابداری پایین تری برخوردار باشند و از این طریق ریسک سرمایه گذاری خود را کاهش دهند. همچنین برای تحقیقات بعدی پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر "ساختار هیات مدیره" بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسات حسابداری و استقلال حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود. پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر "حق الزحمه حسابداری" بر رابطه بین دوره تصدی

مؤسسات حسابرسی و استقلال حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود. همچنین پیشنهاد می‌شود به بررسی تأثیر "تخصص در صنعت حسابرسی" بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسات حسابرسی و استقلال حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.

منابع

۱. بیژن نیا، حمیدرضا (۱۴۰۰)، کیفیت حسابرسی در ایران با رویکرد جامعه حسابداران رسمی، انتشارات صالحیان
۲. حاتمیان، وحید (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرسی بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۲ (۸)، ۴۱ - ۵۵
۳. دارابی، رویا؛ چناری، حسن؛ محمودی، مرجان (۱۳۹۵)، تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسی و استقلال حسابرسی بر ریزش قیمت سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۲)، ۱۱۹ - ۱۳۸
۴. دهقان‌زاده، فاطمه (۱۴۰۲)، دوره تصدی حسابرسی و اعتماد به نفس مدیران، نیاسا
۵. ستایش، محمد حسین؛ قیومی، علی (۱۳۹۱)، دوره تصدی حسابرسی، چرخه عمر و کارایی سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱ (۴)
۶. شورورزی، محمدرضا؛ زنده دل، احمد؛ قاسم‌پور انارکی، سینا (۱۳۹۱)، تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۲ (۶)
۷. نادری نسب، امیرحسین؛ نیکپور، امین (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی و اجتناب از پرداخت مالیات در بورس تهران، انتشارات آذرفر
۸. نعمتی، رامین (۱۴۰۱)، رابطه طول دوره تصدی حسابرسی با استقلال حسابرسی، ششمین کنفرانس بین‌المللی و ملی مطالعات مدیریت حسابداری و حقوق
۹. یا محمدی، سونیا (۱۳۹۷)، رابطه دوره تصدی حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری با استفاده از مدل باسو، سنجش و دانش
10. AMY Chan, G Liu (2013), Independent audit committee members' board tenure and audit fees, Accounting & Finance, 2013 - Wiley Online Library
11. CC Amake, C Okafor (2012), Auditors independence, auditors' tenure and audit firm size in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, 2012 - academia.edu
12. H Bala (2022), AUDIT TENURE, AUDIT INDEPENDENCE, AUDIT COMMITTEE INDEPENDENCE, BOARD INDEPENDENCE, AND AUDIT QUALITY IN THE LISTED DEPOSIT MONEY BANKS IN NIGERIA: THE MODERATING EFFECT OF INSTITUTIONAL OWNERSHIP, Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 2022 - eprints.tiu.edu.iq
13. J Garcia- Blandon, JM Argiles- Bosch(2018), Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain, International Journal of Auditing, 2018•Wiley Online Library
14. J Garcia- Blandon, JM Argilés- Bosch(2020), Audit firm tenure and audit quality: A cross- European study, Journal of ..., 2020 - Wiley Online Library
15. JO Odia (2015), Auditor tenure, Auditor Rotation and Audit Quality. A review, Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 2015 - berkas.dpr.go.id
16. KAA Daoud (2020), An investigation into the effect of audit firm size, auditor tenure, institutional ownership, board characteristics on auditor independence, International Journal of Management Practice, 2020 - inderscienceonline.com

17. Kurnianingsih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh fee audit, audit tenure, dan rotasi audit terhadap kualitas audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(3), 549–558.
18. R Shafie, WN Wan Hussin, M Yusof, MH Md Hussain(2009), Audit firm tenure and auditor reporting quality: Evidence in Malaysia, *International business research*, 2009•repo.uum.edu.my
19. Ramdani, Rifki. (2016). “Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit dan Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit (Studi pada Sektor Keuangan yang Terdaftar di BEI Periode 2012 2014)”. Skripsi. Jakarta: Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
20. Seok Woo Jeong , Seong Ho Bae(2016), The Association between Corporate Tax Avoidance and Auditor Tenure Evidence from Korea, [https://kaa-edu.or.kr/online3/2013_1/1.%20%EC%A0%95%EC%84%9D%EC%9A%B0,%EB%B0%B0%EC%84%B1%ED%98%B8\(%EC%88%98%EC%A0%951\).pdf](https://kaa-edu.or.kr/online3/2013_1/1.%20%EC%A0%95%EC%84%9D%EC%9A%B0,%EB%B0%B0%EC%84%B1%ED%98%B8(%EC%88%98%EC%A0%951).pdf)
21. Siregar, S. V., Amarullah, (2012). Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: The case of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(1), 55–74.