

عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی عادی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

محمدحسین صفرزاده*، عباس هوشمند**

چکیده

یکی از بخش‌های گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی، بندهای بازرسی است. محل قرارگیری بندهای بازرسی پس از بند اظهارنظر، تحت عنوان گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی است. بازرسی قانونی در این بخش از گزارش به ذکر موارد عدم رعایت قانون تجارت و اساسنامه شرکت می‌پردازد. مقاله حاضر با هدف شناسایی عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی عادی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی انجام گرفته است. روش پژوهش، بر مبنای هدف از نوع کاربردی، از منظر روش جمع‌آوری داده‌ها از نوع پیمایشی بوده و داده‌ها از طریق پرسشنامه گردآوری شده است. حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش را تشکیل داده‌اند. حجم جامعه آماری ۴۳۱۰ نفر و اندازه نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۵۲ نفر تعیین گردید. یافته‌های پژوهش حاکی است قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور، عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی، عدم اثربخشی انجام بازرسی و همچنین شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور، و عدم تأثیر محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای در بی‌توجهی مجمع عمومی عادی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی مؤثر بوده است.

واژه‌های کلیدی: بازرسی قانونی، مجمع عمومی عادی صاحبان سهام، قوانین تجاری.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۲۰

* استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۷

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

نویسنده مسئول: محمدحسین صفرزاده

hosein470@gmail.com

مقدمه

تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به اطلاعات قابل اتکا نیاز دارد و نقش حسابرس و بازرس قانونی^۱، اعتباردهی به صورت‌های مالی است که باعث حصول اطمینان از مطلوبیت در ارائه و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی می‌شود. حسابرسان و بازرسان قانونی بهترین اشخاص برای حفاظت از منافع عمومی هستند. حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی که توسط مجامع عمومی صاحبان سهام انتخاب می‌شوند با رسیدگی به اسناد، مدارک، اساسنامه و سایر موارد قانونی، تقلب و سوء جریان‌های احتمالی دارای تأثیر مستقیم بر صورت‌های مالی را کشف و نسبت به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران شرکت، بی‌طرفانه اظهار نظر حرفه‌ای می‌کنند (مدرکیان و همکاران، ۱۳۸۹). یکسان نبودن اهداف تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و وجود تضاد منافع بین دو گروه یادشده، نیاز به خدمات بازرسی به منظور اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی را توجیه می‌کند (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵).

طبق ماده ۸۹ قانون تجارت ایران، مجمع عمومی صاحبان سهام باید هر سال یک بار تشکیل شود. مجمع عمومی^۲ ناظر بر جریان و فعالیت یک‌ساله شرکت بوده و دارای وظایف انتخاب هیئت‌مدیره، انتخاب بازرس، تصویب صورت‌های مالی و تصمیم‌گیری درباره تقسیم سود است. یکی از وظایف مجمع عمومی صاحبان سهام تصویب صورت‌های مالی است، سهامداران بعد از قرائت گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، اقدام به تصویب صورت‌های مالی می‌کنند. نتایج مشاهدات میدانی حاکی از آن است که بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درخصوص عدم رعایت قوانین و مقررات، توسط مجامع در اولویت قرار نگرفته و شرکت‌ها تصمیمات اقتصادی خود را بدون توجه به بندهای بازرسی اعمال می‌کنند. همچنین مشاهداتی که از طریق حضور پژوهشگر در مجامع عمومی شرکت‌ها و مصاحبه با مدیران و شرکای موسسات حسابرسی به دست آمده است، حاکی از بی‌توجهی مجامع نسبت به بندهای بازرسی است. نتایج پژوهش گلناری (۱۳۷۶) تحت عنوان بررسی اثربخشی گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی بر تصمیمات مجمع عمومی صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیانگر آن است که اکثر بندهای بازرسی طی پنج سال متوالی به‌طور تکراری در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌گردند و مجامع عمومی صاحبان سهام، آن‌چنان که شایسته است به گزارش حسابرس مستقل و بازرس

قانونی توجه نمی‌نمایند و به‌طور موثر هیئت‌مدیره را مکلف به رفع موارد اشکال نمی‌کنند و تصمیمات خود را بدون توجه به بندهای بازرسی قانونی اتخاذ می‌نمایند. هم‌چنین آن‌ها در پژوهش خود، خلاصه مذاکرات مجمع عمومی ۴۸ شرکت بزرسی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که بیش از ۳۰ درصد بندهای بازرسی به‌طور کامل در مجمع طرح نشده و تصمیم‌گیری مناسب درباره آن‌ها به عمل نیامده است.

بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی قانونی، می‌تواند مشکلاتی به شرح زیر را در پی داشته باشد:

۱. عدم اطمینان نسبت به صحت و شفافیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان؛
۲. رشد نیافتن بازارهای مالی و عدم گسترش عرف سهام‌داری به دلیل عدم اطمینان نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده؛
۳. ضایع شدن نیروی انسانی شاغل در رشته حسابرسی و بازرسی؛ و
۴. ایجاد دیدگاه تشریفاتی به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی (دارایی و رضایی، ۱۳۹۱).

با توجه به اهمیت موضوع، در پژوهش حاضر قصد داریم عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی را مورد ارزیابی قرار دهیم. با بررسی مبانی نظری، پنج عامل «قوانین و مقررات موجود، عدم اثربخشی بندهای بازرسی، شرایط فرهنگی و حرفه‌ای، عدم واکنش بازار سهام و شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور» به عنوان عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی شناسایی شد. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی و اولویت‌بندی آن‌هاست. یافتن این دلایل، به نهادهای حرفه‌ای و ناظر کمک می‌کند با استقرار سازوکارهای مناسب به دنبال رفع موانع پیش‌روی بازرسان قانونی در ایفای نقش خود باشند و بدین ترتیب، بازرسی قانونی می‌تواند جایگاه خود را به عنوان ناظر بر رعایت قوانین و مقررات در حفظ منافع سهامداران ارتقا دهد.

مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

قوانین و مقررات موجود. مجامع عمومی شرکت‌ها در ایران بر اساس قانون تجارت (ماده ۱۴۲) و آئین‌نامه تشکیل مجامع عمومی شوراها و عالی شرکت‌های دولتی (مواد ۹ و ۱۲ آئین‌نامه مصوب ۱۳۸۲/۶/۲۶ هیئت وزیران) هیئت‌مدیره را مکلف به رفع ایرادات مندرج در گزارش حسابرس و بازرس قانونی می‌نماید و از این طریق سعی در بهبود عملیات، کارایی، شفاف‌سازی حساب‌ها و صورت‌های مالی دارد. در ماده ۱۴۴ قانون تجارت نیز انتخاب و عزل بازرس توسط مجمع عمومی سالیانه پیش‌بینی شده است، اما در ماده مذکور هیچ‌گونه شرایطی که نشان‌دهنده محدودیت مجمع عمومی در برکناری بازرس قانونی باشد، تعریف نشده است. همچنین در قانون تجارت ایران به منظور انتخاب بازرس برای انجام فعالیت اطمینان‌بخشی هیچ‌گونه شرایط اجباری نظیر سابقه کار حرفه‌ای تعریف نشده است. از طرفی در آئین‌نامه اجرایی ماده ۱۴۴، شرایط شایستگی شغلی بازرس تعیین شده، اما تاکید آئین‌نامه مذکور بر این است که بازرس دارای پنج سال سابقه کار و تحصیلات لیسانس مرتبط با موضوع فعالیت شرکت باشد. به هر حال، تاکنون این آئین‌نامه به اجرا گذاشته نشده است و همین امر می‌تواند وضعی در قوانین تجاری ایران در زمینه انتخاب بازرس باشد (پاسبان، ۱۳۸۴). در ماده ۱۴۴ قانون تجارت برای عزل بازرس توسط شرکت‌ها شرط ارتکاب تقصیر وی پیش‌بینی نشده است تا بازرس معزول بدون تقصیر بتواند زیان وارده را از سهامداران و شرکت مطالبه کند. همچنین در قانون تجارت ایران بین وظایف حسابرس و بازرس قانونی، تفکیک صریحی صورت نگرفته و مسئولیت اعتباربخشی به گزارش‌های مالی، فنی یا اقتصادی متوجه حسابرس و بازرس قانونی شرکت می‌باشد. به عنوان مثال بر اساس تبصره ۱ ماده ۴ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب اول مرداد ۱۳۸۶، اصلاحی ۱۷ بهمن ۱۳۹۰، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در چارچوب استانداردهای حسابرسی مکلفند علاوه بر اظهارنظر حرفه‌ای خود نسبت به صورت‌های مالی سالانه، نسبت به سایر موارد مقرر در دستورالعمل اجرایی ماده ۲۹ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی یا به صورت گزارش جداگانه یا ویژه برای استفاده سازمان نیز اظهارنظر کنند. با توجه به این توضیحات فرضیه ۱ را می‌توان به صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه ۱: قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور، تأثیر مثبتی در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دارد.

عدم واکنش بازار سرمایه به بندهای بازرسی. با توجه به این که یکی از مهم‌ترین، جامع‌ترین و معتبرترین مجموعه‌های اطلاعاتی، گزارش‌های مالی سالانه شرکت‌ها به همراه گزارش بازرسی قانونی است، ارزیابی و اندازه‌گیری میزان تاثیرپذیری بازار نسبت به بندهای بازرسی باعث طرح دقیق‌تر مباحث بازرسی و جوانب مربوط به آن و همچنین تاکید بر اهمیت گزارش‌های بازرسی می‌شود. بر این اساس، محتوای اطلاعاتی بندهای بازرسی قانونی برای کنش‌گران بازار سرمایه ممکن است باعث بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی گردد. به این معنا که عدم توجه کنش‌گران بازار سرمایه به وجود یا عدم وجود بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی باعث بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی می‌شود. عدم تأثیر بندهای بازرسی بر بازار سهام، از جمله عدم تغییر قیمت سهام نسبت به وجود یا عدم وجود بندهای بازرسی به عنوان عاملی مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی قلمداد شده است. با توجه به مطالب ذکر شده، فرضیه ۲ به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۲: عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی، تأثیر مثبتی در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی دارد.

عدم اثربخشی بندهای بازرسی. نظریه‌ها و فرضیه‌های مختلفی مانند نظریه نظارت، نظریه انتظارات منطقی^۳، نظریه مباشرت^۴ و فرضیه بیمه^۵، ضرورت فرآیند حسابرسی و بازرسی را به عنوان رکن نظارتی تولید و ارائه اطلاعات مالی، توجیه نموده‌اند. تاکید بیشتر نظریه‌های مذکور نیز بر وجود تضاد منافع^۶ بین تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و اهمیت اطلاعات در فرآیند تصمیم‌گیری بوده است (والاس^۷، ۱۳۸۱). در رابطه با ساز و کار و جایگاه حرفه بازرسی و حسابرسی تقریباً بین تمام نظریات موجود توافق وجود دارد. به این ترتیب که فرآیند بازرسی باید به عهده نهادی مستقل از تولیدکننده اطلاعات مالی و به نمایندگی از عموم جامعه گذاشته شود. این نقش در جوامع توسط حسابرسان و بازرسان انجام می‌گیرد (فرنچ و همکاران^۸، ۱۹۵۹). اثربخشی نقش بازرسان و گزارش‌های آنها مستلزم وجود قدرت حرفه‌ای است تا آنها با اعمال نظر و اصرار بر رعایت قوانین تجاری بتوانند هدف تامین منافع عمومی جامعه را تامین نمایند. قدرت حرفه‌ای بازرسان

پشتوانه آن‌ها در ارائه مطلوب و اعمال کنترل کافی بر رعایت قوانین تجاری بوده و با مطلوبیت ارائه مدارک و صورت‌های مالی و انجام اثربخشی بازرسی و حسابرسی رابطه مستقیم دارد (والاس، ۱۳۸۱). وضعیت نسبی اثربخشی بازرسی تابعی از عوامل متعدد ساختاری و عوامل درونی است که نارسایی هر کدام از آنها باعث ناکامی انجام بازرسی و عدم دسترسی به ایده‌آل‌های آن خواهد شد. این عوامل دامنه‌ای از شرایط کلان اقتصادی، سیاسی و فرهنگی جامعه تا عوامل تحت کنترل و مدیریت بازرسان را در برمی‌گیرد (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳). از عوامل موثر در اثربخشی بازرسی در شرکت‌ها، قدرت قانونی بازرسان در انجام وظایف خود می‌باشد. قدرت قانونی بازرسان از عوامل بسیاری که عمدتاً محیطی و ساختاری هستند، تأثیر می‌پذیرد. از این عوامل می‌توان به مواردی همچون عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در جامعه، عدم وجود مقررات کافی، عدم وجود مسئولیت قانونی بازرسان جهت الزام به انجام بازرسی اثربخش، عدم وجود مسئولیت قانونی بازرسان جهت اعمال قوانین حرفه‌ای و قوانین تجاری و همچنین عدم حمایت کافی مراجع قضایی از بازرسان و استقلال آنها اشاره کرد (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳). مدرکیان و همکاران (۱۳۸۹) پژوهشی تحت عنوان ارزیابی سودمندی بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در شفافیت صورت‌های مالی بانک‌های تجاری انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در شفافیت صورت‌های مالی بی‌تأثیر است. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت با توجه به موضوعات بیان شده عدم اثربخشی بندهای بازرسی از نظر تغییر در جایگاه شرکت و سهامداران، باعث بی‌توجهی مجمع عمومی به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی می‌شود. با توجه به مطالب ذکر شده می‌توان فرضیه ۳ را به شرح زیر تدوین کرد:

فرضیه ۳: عدم اثربخشی انجام بازرسی، تأثیر مثبتی در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان

سهام نسبت به بندهای بازرس قانونی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دارد.

محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای. در تقسیم‌بندی که توسط هال^۹ (۱۹۶۸) در مقاله‌ای با عنوان حرفه‌ای‌گری و دیوان‌سالاری^{۱۰} در مجله بررسی‌های جامعه‌شناسی آمریکا منتشر شد، ویژگی‌های فرهنگ و حرفه‌ای در دو دسته ویژگی‌های ساختاری^{۱۱} و ویژگی‌های فکری^{۱۲} و رفتاری دسته‌بندی شد. ویژگی‌های ساختاری شامل جنبه‌های نهادی حرفه‌ها و الزامات تحصیلی و راه‌های ورودی به حرفه است. ویژگی‌های فکری و رفتاری

شامل ویژگی‌هایی است که در آن حرفه‌ای‌ها به کار خود توجه کرده و سعی در بهبود وضعیت خود می‌کنند. برای نمونه می‌توان به اعتقاد ایده‌آل‌گرایی در خدمت‌رسانی به ذی‌نفعان و خودتنظیمی اشاره کرد. طبقه‌بندی دیگری که توسط گوتز و مورو^{۱۳} (۱۹۹۱) برای بررسی حرفه‌ای‌گری در حسابرسی و بازرسی انجام شد، شامل پنج جزء بود. آن‌ها بیان کردند که حرفه‌ای‌ها:

- ۱) اعتقاد دارند کار آن‌ها اهمیت دارد (احساس تعهد به حرفه).
 - ۲) متعهد به ارائه خدمات عمومی مفید به جامعه هستند (تعهد اجتماعی).
 - ۳) متقاضی خودمختاری و آزادی عمل در ارائه خدمات خود هستند.
 - ۴) مدافع سیستم خودتنظیمی در انجام کار خود هستند (اعتقاد به خودتنظیمی).
 - ۵) به سایر اعضای صنف خود وابسته هستند (وابستگی صنفی).
- حرفه بازرسی نیز یک سیستم اجتماعی است که در آن براساس الزامات خاص حرفه‌ای، روابط بین بازرس، صاحبکار و سهامداران تنظیم می‌گردد و انتظار می‌رود بازرس در چارچوب قوانین و مقررات تجاری و استانداردهای حرفه‌ای از طریق گزارشگری مالی مطلوب به اهداف اصلی خود که تامین منافع عمومی است، نائل آید. می‌توان رابطه دو سویه‌ای میان بازرسان و سهامداران متصور بود که هر کدام به عنوان اجزای یک سازمان، بر دیگری و بر محیط اطراف خود اثرگذار هستند. بازرسان به دلیل ماهیت نظارتی خود باید نسبت به سهامداران در موقعیت برتری قرار داشته باشند، چراکه نبود یا نارسایی نسبی در قدرت بازرسان، مخدوش‌کننده اصل نظارت برای آن‌ها است (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳). با توجه به مطالب بیان‌شده این‌گونه استنباط می‌شود که فقدان چارچوب حرفه‌ای مناسب برای حرفه بازرسی و بازرسان در کشور و عدم تعریف جایگاه مناسب برای بازرس در مواجهه با ذی‌نفعان تأثیر مهمی در بی‌توجهی مجمع نسبت به بندهای بازرسی دارد، لذا فرضیه ۴ بدین ترتیب تدوین می‌گردد:

فرضیه ۴: محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای، تأثیر مثبتی در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دارد.

شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور. شاخص‌های حکمرانی مطلوب با وضعیت سیاسی و اقتصادی ارتباط معناداری دارد. یکی از دلایل رشد کم اقتصادی در چند سال گذشته و ضعف در جذب سرمایه‌گذاران خارجی کم‌توجهی به شاخص‌های حکمرانی

مطلوب بوده است. در رابطه با بررسی اوضاع سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور، شاخص‌های متعددی را می‌توان مورد ارزیابی قرار داد (محمودی و آرش‌پور، ۱۳۹۶). شاخص‌های شش‌گانه ارائه‌شده توسط نهاد بین‌المللی برنامه توسعه سازمان ملل متحد^{۱۴} و بانک جهانی^{۱۵} عبارتند از: حق اظهارنظر و پاسخگویی، ثبات سیاسی و پرهیز از خشونت، اثربخشی حکومت، کیفیت قوانین و مقررات، حاکمیت قانون و کنترل فساد. شاخص‌هایی که از یک طرف می‌توان آن‌ها را معیاری برای سنجش اوضاع سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور دانست و از سوی دیگر می‌توان گفت اوضاع سیاسی، اقتصادی حاکم بر کشور ماحصل توجه به این موارد است.

نتیجه پژوهش کاظمی (۱۳۹۳) تحت عنوان تاثیر ریسک خارجی بر میزان سرمایه‌گذاری خارجی، حاکی از آن است که با توجه به نقش مهم سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در توسعه اقتصادی، کشورهای مختلف برای جذب این نوع سرمایه‌گذاری تلاش می‌کنند. رقابت برای جذب سرمایه‌گذار خارجی، به ویژه میان کشورهای در حال توسعه که با کمبود منابع مالی مواجه هستند، بیشتر است. این‌گونه کشورها دنبال جذب انواع سرمایه هستند و تمهیدات گوناگونی برای جذب این نوع سرمایه بکار می‌برند. چنانچه امنیت سرمایه‌گذاری خارجی و بستر قانونی مناسب در کشورهای در حال توسعه فراهم نشود، سرمایه‌گذاران بین‌المللی رغبتی برای حضور در این بازارها پیدا نخواهند کرد. با توجه به نتایج پژوهش فوق و شرایط سیاسی، اقتصادی حاکم بر کشور و فراهم نبودن زمینه حضور سرمایه‌گذاران خارجی و در نتیجه محدود بودن رقباتی شرکت، برای مجامع عمومی صاحبان سهام نوع گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی اهمیتی ندارد. زیرا نبود رقباتی خارجی، پویایی را در بازارهای تجاری خنثی کرده و مانع از آن می‌شود تا سهامداران نسبت به بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی حساسیت داشته باشند و برای حفظ خوش‌نامی و منافع رقابتی در پی برطرف کردن بندهای گزارش بازرس قانونی و حسابرس مستقل باشند. با توجه به نبود ساختارهای سیاسی و اقتصادی مناسب از جمله ضعف ارکان حکومتی ناظر، عدم وجود سرمایه‌گذاران خارجی و همچنین عدم حضور در بازارهای بین‌المللی می‌توان شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم را عاملی مهم در بی‌توجهی مجامع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی قلمداد کرد. با توجه به مطالب بیان‌شده، فرضیه ۵ به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۵: شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور، تأثیر مثبتی در بی‌توجهی مجامع

عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی قانونی در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی دارد.

پیشینه

امیرزاده و همکاران در سال ۱۳۹۷ پژوهشی با عنوان مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه، اجتناب مالیاتی، معامله با اشخاص وابسته، عدم تقارن اطلاعاتی، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران و رقابت در بازار بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر هستند.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان تدوین مدل استقلال حسابرسی و بازرسی انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحبکار بر حسابرس و بازرسی قانونی، عدم وابستگی مالی به صاحبکار، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از جمله عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس و بازرسی است.

کاظمی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان مسئولیت مدنی بازرسی قانونی در شرکت‌های سهامی انجام داد. وی نتیجه گرفت که مبنای مسئولیت بازرسی قانونی در شرکت سهامی بر قابلیت استناد عرفی زیان استوار است و این نظریه، بهتر از نظریه تقصیر می‌تواند مسئولیت بازرسی را توجیه نماید. نقض تعهدات قانونی و قراردادی از سوی بازرسی قانونی، علاوه بر ایجاد خسارت به شرکت و اشخاص ثالث، می‌تواند سبب ایجاد خسارت به سهامداران شرکت نیز شود که این خسارت بیشتر در قالب کاهش ارزش سهام، خود را نشان می‌دهد. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر آن بود که بهترین معیار برای احراز رابطه سببیت در مسئولیت مدنی بازرسی، معیار «سبب متعارف» است. هرگاه خطای بازرسی و حسابرس جمعاً موجب ضرر شده باشد، خسارت وارده باید بین آن‌ها تقسیم شود.

محمدپرست (۱۳۹۶) به بررسی ارتباط بین میزان مشارکت سهامداران در مجمع عمومی صاحبان سهام و عملکرد شرکت پرداخت. نتایج این پژوهش حاکی از آن بود که میان میزان مشارکت در مجمع عمومی صاحبان سهام و بازده دارایی‌ها و رشد فروش رابطه معناداری وجود ندارد، اما بر بازده حقوق صاحبان سهام تأثیر مثبت دارد.

میرسعیدی و جوانمردی (۱۳۹۵) به بررسی تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرسی و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده پرداختند. این پژوهش برای اولین بار شخص بازرسی را به عنوان

شخص اصلی مرتکب جرم برشمرد. در پژوهش موردنظر پیشنهاد شده است که برای جلوگیری از ارتکاب جرم، ضمانت اجرای کیفی از طرف بازرس در نظر گرفته شود.

خجسته (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط بین اظهارنظر حسابرس و واکنش بازار سهام، با تأکید بر حجم معاملات و بازده غیرعادی سهام پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که میان نوع اظهارنظر حسابرس و بازرس، از لحاظ تأثیر بر تعداد دفعات گردش سهام تفاوت معناداری وجود ندارد، اما میان نوع اظهارنظر حسابرس و بازرس و بازده غیرعادی سهام، تفاوت معناداری وجود دارد.

کرای (۱۳۹۰) به بررسی عوامل مرتبط با روند تغییرات کیفیت گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که روند تغییرات کیفیت نوع اظهارنظر گزارش حسابرس مستقل رو به بهبود بوده و روند تغییرات تعداد بندهای شرط و سایر موارد ایرادات مندرج در گزارش حسابرس و بازرس قانونی در مجموع رو به افزایش بوده است. به طوری که روند تعدادی ایرادات گزارش حسابرس کاهش یافته و افزایش فوق ناشی از افزایش ایرادات گزارش بازرس قانونی بوده است. از طرفی بین میزان تغییرات اندازه شرکت و تغییرات حسابرس و بازرس و سطح اهمیت گزارشگری، با تغییرات موارد ایرادات مندرج در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

حساس بیگانه و رجبی (۱۳۸۳) به بررسی عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرس مستقل پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان داد که اثربخشی نقش نظارتی بازرس و حسابرس، مستلزم وجود قدرت حرفه‌ای است، تا حسابرسان و بازرسان بتوانند با اعمال نظر و اصرار بر رعایت قوانین تجاری و استانداردهای حسابداری در راستای تأمین منافع عمومی گام بردارند.

در زمینه مورد بحث پژوهش خارجی چندانی انجام نشده است. در ادامه به شماری از این موارد اشاره می‌گردد.

ونچی و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۷) به بررسی ارتباط میان مسئولیت‌های اجتماعی شرکت و استخدام حسابرسان متخصص در صنعت پرداختند. فرضیه پژوهش این گونه بود که حسابرسان و بازرسان متخصص صنعت در شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بالاتری در رابطه با کیفیت محصول و محیط در صنایع بحث‌برانگیز دارند، بیشتر یافت می‌شوند. نتایج حاصل از پژوهش موردنظر دلالت بر پذیرش فرضیه پژوهش داشت و نقش مسئولیت

اجتماعی شرکت را عاملی مهم در بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت توسط شرکت دانست.

گالوپو^{۱۷} (۲۰۱۵) واکنش بازار سهام به اظهار نظر حسابرسان در بازار سرمایه ایتالیا را بررسی کرد. نتایج نشان داد که گزارش‌های حسابرسی فاقد محتوای اطلاعاتی است و گزارش‌های حسابرسی قابل قبول و مردود لزوماً باعث افزایش یا کاهش قیمت سهام در ایتالیا نمی‌گردد.

هوانگ و ژیانو^{۱۸} (۲۰۱۲) به بررسی تأثیر قوانین و عوامل اقتصادی بر انتخاب حسابرس در چین پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که انگیزه‌های درونی و بیرونی مانند کاهش هزینه‌های نمایندگی و سیگنال عملکرد بهتر به بازار، عامل مؤثری در استخدام شرکت‌های حسابرسی بزرگ می‌باشد. همچنین شرکت‌هایی که بخش زیادی از سهام قابل داد و ستد دارند و شرکت‌هایی که سهامدار خارجی دارند، شرکت‌های حسابرسی بزرگ را ترجیح می‌دهند.

ماریا هبشی^{۱۹} (۲۰۱۲) اثربخشی انجام حسابرسی توسط نهاد مستقل از شرکت و حاکمیت شرکتی را مورد مطالعه قرار داد. این پژوهش با هدف بررسی تأثیر حسابرسی و حاکمیت شرکتی در میزان مدیریت سود در شرکت‌های اروپایی انجام گردید. نتایج به دست آمده بیانگر آن بود که انجام اثربخش فرآیند بازرسی و حسابرسی بر مدیریت سود مؤثر است.

روش‌شناسی

جامعه و نمونه آماری. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های بورسی می‌باشد. با توجه به معین بودن حجم جامعه که شامل ۴۳۱۰ نفر (۲۵۲۰ نفر اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های بورسی و ۱۷۹۰ نفر حسابدار رسمی شاغل در سال ۱۳۹۸) می‌باشد، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد و تعداد نمونه بر اساس فرمول کوکران ۳۵۲ نفر تعیین گردید. علت انتخاب این دو گروه به عنوان افراد نمونه، آن است که حسابرسان و اعضای هیئت‌مدیره معمولاً در مجمع عمومی عادی صاحبان سهام حضور دارند و درباره قوانین و استانداردهای حسابداری موجود دارای دانش و آگاهی هستند، لذا می‌توان چرایی عدم توجه مجمع عمومی عادی صاحبان سهام به بندهای بازرسی را از آن‌ها جویا شد. همان‌گونه که بیان شد، نمونه انتخاب شده ۳۵۲ نفر بود که برای گردآوری داده، اقدام به توزیع پرسشنامه در

سال ۱۳۹۸ گردید. جدول ۱ نشان‌دهنده پرسشنامه‌های توزیع و گردآوری شده است. از ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده میان افراد نمونه، ۳۷۲ پرسشنامه برگشت داده شد و بعد از حذف پرسشنامه‌های مخدوش (۲۰ مورد)، نهایتاً ۳۵۲ پرسشنامه مورد تایید نهایی قرار گرفت. از این تعداد، ۲۲۵ پرسشنامه توسط اعضای هیئت‌مدیره و بقیه توسط حسابرسان تکمیل شده بود. بعد از گردآوری پرسشنامه‌ها، داده‌ها برای تجزیه و تحلیل وارد نرم‌افزار اکسل شد تا برای آزمون فرضیه‌ها آماده شود. برای بررسی اینکه آیا افرادی که به پرسشنامه پاسخ نداده‌اند، نظری متفاوت با افراد پاسخ‌دهنده داشته‌اند یا خیر، ۲۵ درصد پرسشنامه‌هایی که زودتر از سایر پرسشنامه‌ها جمع‌آوری شده با ۲۵ درصد پرسشنامه‌هایی که از نظر زمانی دیرتر از سایر پرسشنامه‌ها جمع‌آوری شده بود، با یکدیگر مقایسه شدند. تحلیل به دست آمده از نتایج این مقایسه نشان‌دهنده عدم تفاوت معنادار پاسخ‌ها بین افراد در دو دسته موردنظر بود. لذا می‌توان نتیجه گرفت نمونه مورد بررسی معرف خوبی از جامعه است.

جدول ۱: جزئیات جمع‌آوری پرسشنامه

تعداد پرسشنامه توزیع شده	تعداد پرسشنامه برگشت شده	تعداد پرسشنامه مخدوش	تعداد پرسشنامه برای انجام آزمون فرضیه‌ها
۴۰۰	۳۷۲	۲۰	۳۵۲

روش پژوهش و گردآوری داده‌ها. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و در طبقه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. به منظور دستیابی به داده‌های موردنیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسشنامه ساخته شده توسط پژوهشگر (شامل ۲۸ سؤال) با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. نحوه توزیع پرسشنامه بدین صورت بوده است که با مراجعه به موسسات حسابرسی، از امور اداری آن‌ها درخواست شد تا پرسشنامه را میان افراد موردنظر توزیع کنند. همچنین توزیع پرسشنامه میان اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها نیز از طریق حضور پژوهشگر در شرکت موردنظر و پیگیری در مورد تکمیل پرسشنامه انجام شده است.

پرسشنامه این پژوهش شامل دو قسمت است: بخش نخست به بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. بخش دوم پرسشنامه به سوالات تخصصی پژوهش اختصاص یافته است. لازم به یادآوری است که در پژوهش حاضر ۵ متغیر مستقل شامل قوانین و مقررات، عدم واکنش بازار، عدم اثربخشی بندهای بازرسی، محدودیت‌های

فرهنگی و شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور وجود دارد که تاثیر هر کدام از این متغیرها بر بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام مورد سنجش قرار گرفته است. در این بخش پرسش‌های ۱ تا ۷ جهت آزمون فرضیه اول (قوانین و مقررات)، پرسش‌های ۸ تا ۱۱ برای آزمون فرضیه دوم (عدم واکنش بازار)، پرسش‌های ۱۲ تا ۱۶ برای آزمون فرضیه سوم (عدم اثربخشی بندهای بازرسی)، پرسش‌های ۱۷ تا ۲۴ جهت آزمون فرضیه چهارم (محدودیت‌های فرهنگی) و پرسش‌های ۲۵ تا ۲۸ جهت آزمون فرضیه پنجم (شرایط سیاسی و اقتصادی) طراحی شده است. در عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش، برای پاسخ هر پرسش، اعداد یک تا پنج به گزینه‌های «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» اختصاص یافت و سپس امتیاز پرسش‌ها مربوط به یک متغیر، جمع شده و حاصل بر تعداد پرسش‌ها تقسیم می‌گردد تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین یک تا پنج محاسبه شود.

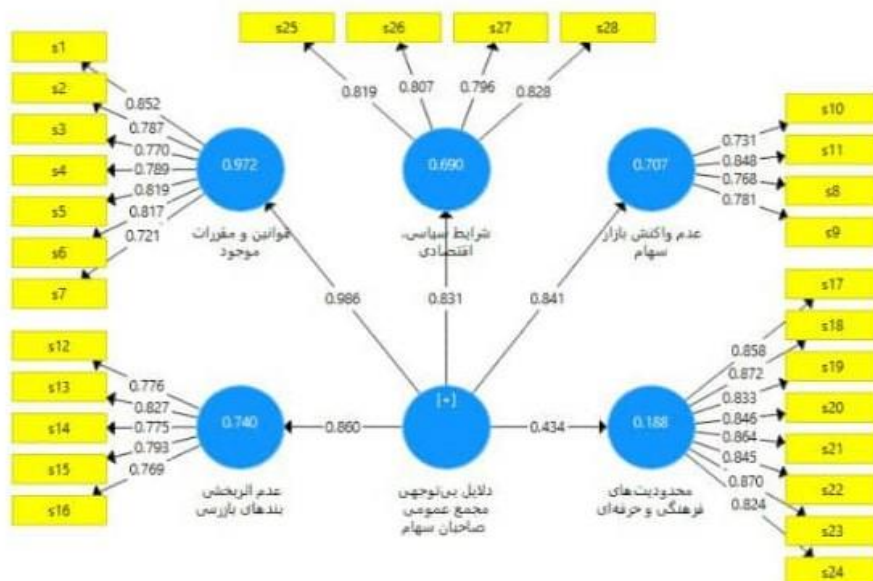
پایایی^{۲۰} پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ^{۲۱} بررسی شده است که مقداری بالای ۰/۷ حاکی از پایایی درونی مناسب می‌باشد. جدول ۲ مقادیر آلفای کرونباخ را نشان می‌دهد. با توجه به بالاتر بودن مقادیر از ۰/۷، نتایج حاکی از پایایی مناسب ابزار اندازه‌گیری است.

جدول ۲: پایایی متغیرها

متغیر	آلفای کرونباخ
قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور	۰/۹۰۱
عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی	۰/۷۸۹
عدم اثربخشی انجام بازرسی	۰/۸۴۸
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	۰/۹۴۶
شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور	۰/۸۲۸
کل	۰/۹۵۶

روایی^{۲۲} پرسشنامه نیز توسط دو معیار روایی صوری و روایی همگرا بررسی شده است که روایی صوری با توجه به نظر استادان راهنما و مشاور بررسی شد. برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس مشترک بین هر سازه با شاخص‌های خود استفاده شده است. از نظر فورنل و لارکر^{۲۳} (۱۹۸۱) مقدار میانگین واریانس مشترک بالای ۰/۵ روایی

همگرایی قابل قبولی را نشان می‌دهد و مگنز و همکاران^{۲۴} (۱۹۹۶) مقدار بالای ۰/۴ را برای میانگین واریانس مشترک را کافی دانسته‌اند. خروجی‌های روایی همگرا با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۲۵ استخراج گردید که نتایج آن به شرح نمودار ۱ است. همان‌گونه که در این نمودار مشاهده می‌شود میانگین واریانس مشترک برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۴ می‌باشد که حاکی از روایی همگرایی قابل قبول است.



نمودار ۱: نتایج آزمون روایی همگرا

روش‌های آماری. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شد. با توجه به غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها که نتایج آن در ادامه خواهد آمد، از آزمون ناپارامتریک ویلکاکسون جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. همچنین برای مقایسه دیدگاه افراد نمونه برحسب ویژگی‌های جمعیت‌شناختی از آزمون کروسکال وایس، و به منظور مقایسه میانگین رتبه گروه‌های مختلف نیز از آزمون فریدمن^{۲۶} استفاده شد.

یافته‌ها

آمار توصیفی

در این بخش ابتدا آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان بررسی می‌شود، سپس آمار توصیفی متغیرهای پژوهش مرور می‌گردد. طبق جدول ۳ حدود ۳۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، ۵۵ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۵ درصد هم مدرک دکتری داشته‌اند. لذا با توجه به این که حدود ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات دانشگاهی بالاتر از کارشناسی بوده‌اند، می‌توان اطمینان نسبی حاصل کرد که افراد نمونه با مفهوم و چرایی وجود حرفه بازرسی قانونی آشنایی دارند. حدود ۸۴ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و مابقی زن بوده‌اند. سابقه کاری حدود ۴۱ درصد پاسخ‌دهندگان کمتر از ۱۰ سال، حدود ۳۵ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و مابقی بیشتر از ۱۵ سال بوده است. با توجه به اینکه حدود ۵۹ درصد افراد نمونه سابقه کاری بالای ۱۰ سال داشته‌اند، می‌توان اطمینان نسبی حاصل کرد که افراد نمونه آگاهی قابل قبولی از مسائل حرفه‌ای و قانونی مربوط به وظایف بازرسان دارند. حدود ۶۴ درصد نمونه آماری، اعضای هیئت‌مدیره و بقیه حسابرس بوده‌اند. همچنین رشته تحصیلی حدود ۶۹ درصد پاسخ‌دهندگان حسابداری، ۲۲ درصد مدیریت و ۹ درصد رشته‌های دیگر بوده است.

جدول ۳: آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان

توزیع پاسخ‌دهندگان بر حسب مدرک تحصیلی			
مدرک تحصیلی	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
کارشناسی	۱۰۶	۳۰/۱	۳۰/۱
کارشناسی ارشد	۱۹۳	۵۴/۹	۸۵
دکتری	۵۳	۱۵	۱۰۰
توزیع پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت			
جنسیت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
مرد	۲۹۶	۸۴/۱	۸۴/۱
زن	۵۶	۱۵/۹	۱۰۰

توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سابقه کاری			
سابقه کاری	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
تا ۱۰ سال	۱۴۵	۴۱/۱	۴۱/۱
۱۱ تا ۱۵ سال	۱۲۴	۳۵	۷۶/۱
بالاتر از ۱۵ سال	۸۳	۲۳/۷	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سمت شغلی			
سمت شغلی	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
مدیر حسابرسی	۷۷	۲۱/۸	۲۱/۸
شریک حسابرسی	۵۰	۱۴/۲	۳۶
عضو هیئت مدیره	۲۲۵	۶۴	۱۰۰

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۴ نشان داده شده است. طبق این جدول، مقدار میانگین برای متغیر قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور، عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی، عدم اثربخشی انجام بازرسی، محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای و همچنین شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور به ترتیب ۳/۳۶۰، ۳/۳۹۲، ۳/۴۳۵، ۲/۶۲۰ و ۳/۴۴۷ می‌باشد. طبق میانگین‌های به دست آمده متغیر شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور بالاترین میانگین را دارد که نشانگر اهمیت این متغیر از دیدگاه افراد نمونه است.

میانگین متغیر عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی کمتر از ۳ و مابقی متغیرها بیشتر از ۳ (در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای) می‌باشد. همین وضعیت درخصوص میانه متغیرها نیز صادق است. بیشترین انحراف معیار متعلق به متغیر محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای است، که این موضوع نشانگر پراکندگی در نظرات پاسخ‌دهندگان درباره اهمیت این متغیر در بی توجهی مجمع نسبت به بندهای بازرسی است. کمترین و بیشترین دامنه تغییرات به ترتیب مربوط به متغیرهای شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور و عدم واکنش بازار سرمایه به بندهای بازرسی بوده و چولگی و کشیدگی داده‌ها در بازه ۲- و ۲+ می‌باشد که مقدار آن برای هر یک از متغیرهای پژوهش در جدول ۴ نمایش داده شده است.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میانه	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
قوانین تجاری	۳/۳۹۲	۱/۲۷۰	۳/۴۳۲	۲	۵	-۰/۶۳۰	-۱/۲۶۸
واکنش بازار سرمایه	۳/۳۶۰	۱/۲۸۸	۳/۵۳۰	۱	۵	-۰/۵۴۷	-۱/۱۱۱
عدم اثربخشی بازرسی	۳/۴۳۵	۱/۲۹۹	۳/۴۶۹	۲	۵	-۰/۴۹۴	-۱/۲۶۱
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	۲/۶۲۰	۱/۴۵۱	۲/۵۶۹	۱	۴	۰/۳۰۱	-۱/۷۰۲
شرایط سیاسی و اقتصادی	۳/۴۴۷	۱/۳۳۴	۳/۵۶۲	۳	۵	-۰/۵۶۶	-۱/۱۴۳

بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها. برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است (به شرح جدول ۵). چنانچه سطح معناداری آماره آزمون کولموگروف اسمیرنوف بزرگتر از ۰/۰۵ باشد، توزیع داده‌ها نرمال است و در غیر این صورت، توزیع داده‌ها غیرنرمال خواهد بود. همان‌طور که مشاهده می‌شود، توزیع داده‌ها نرمال نیست. بنابراین برای آزمون فرضیه‌ها باید از روش‌های آمار ناپارامتریک استفاده کرد.

جدول ۵: نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری
قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور	۰/۲۳۱	۰/۰۰۰
عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی	۰/۱۷۹	۰/۰۰۰
عدم اثربخشی انجام بازرسی	۰/۱۷۵	۰/۰۰۰
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	۰/۱۹۶	۰/۰۰۰
شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور	۰/۱۷۵	۰/۰۰۰

در پژوهش حاضر از آزمون رتبه‌های علامت‌دار ویلکا کسون تک‌نمونه‌ای^{۲۷}، آزمون کروسکال والیس^{۲۸} و آزمون فریدمن به ترتیب به منظور بررسی فرضیه‌ها، بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه و رتبه‌بندی تاثیر متغیرها استفاده شده است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها. به دلیل غیرنرمال بودن داده‌ها، برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون ویلکا کسون تک‌نمونه‌ای استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح جدول ۶ است.

جدول ۶: نتایج آزمون رتبه‌های علامت‌دار ویلکا کسون برای آزمون فرضیه‌ها

متغیر	فرضیه	میانگین	آماره	معناداری
قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور	۱	۳/۳۹۲	-۴/۰۵۱	۰/۰۰۰
عدم واکنش بازار سرمایه	۲	۳/۳۶۰	-۳/۹۴۰	۰/۰۰۰
عدم اثربخشی انجام بازرسی	۳	۳/۴۳۵	-۵/۲۴۸	۰/۰۰۰
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	۴	۲/۶۲۰	-۱/۵۱۱	۰/۱۳۷
شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور	۵	۳/۴۴۷	-۵/۰۴۸	۰/۰۰۰

با توجه به این که سطح معنی‌داری آماره آزمون ویلکا کسون برای متغیرهای قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور، عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی، عدم اثربخشی انجام بازرسی، و شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور کمتر از ۵ درصد می‌باشد و نیز از آنجا که میانگین مشاهدات برای این متغیرها بیشتر از میانگین مورد انتظار ۳ است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیرهای قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور، عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی، عدم اثربخشی انجام بازرسی، و شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور بر بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مؤثر هستند. بر این اساس، فرضیه‌های ۱، ۲، ۳ و ۵ پژوهش رد نمی‌شود.

از سوی دیگر، با توجه به اینکه سطح معنی‌داری آماره آزمون ویلکا کسون برای متغیر محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای بیشتر از ۵ درصد می‌باشد و نیز از آنجا که میانگین مشاهدات برای این متغیر (۲/۶۲۰) کمتر از میانگین مورد انتظار (۳) است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای بر بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مؤثر نیست. بر این اساس، فرضیه ۴ رد می‌شود.

بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه. پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش، در این قسمت به بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه پرداخته می‌شود. در انجام این تحلیل‌ها از آزمون من‌ویتنی برای جنسیت و از آزمون کروسکال والیس برای سمت شغلی، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی و سابقه کاری استفاده شده است.

همان‌طور که جدول ۷ نشان می‌دهد، با توجه به اینکه سطح معناداری آماره من‌ویتنی برای تمامی متغیرها بیشتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت دیدگاه افراد نمونه (برحسب جنسیت آنها) درخصوص تأثیر ۵ متغیر یادشده در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی گزارش حسابرس و بازرس قانونی تفاوت معناداری با هم ندارد.

جدول ۷: بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه برحسب جنسیت آنها

متغیر	آماره آزمون من‌ویتنی	سطح معناداری
قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور	-۰/۳۰۲	۰/۷۶۲
عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی	-۰/۳۰۰	۰/۷۶۴
عدم اثربخشی انجام بازرسی	-۰/۷۳۵	۰/۴۶۲
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	-۱/۸۸۵	۰/۱۰۵۴
شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور	-۰/۰۵۷	۰/۹۵۴

همچنین طبق جدول ۸، با توجه به اینکه سطح معناداری آماره کروسکال‌والیس برای تمامی متغیرها کم‌تر از ۵ درصد است، می‌توان گفت دیدگاه افراد نمونه (برحسب سابقه کاری آنها) درخصوص تأثیر ۵ متغیر یادشده در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی گزارش حسابرس و بازرس قانونی یکسان نیست. به بیان دیگر، بین نظرات پاسخ‌دهندگان، با توجه به سابقه کاری آنها، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. این موضوع در مورد سمت شغلی نیز صدق می‌کند.

با توجه به این که برای ویژگی‌های جمعیت‌شناختی رشته تحصیلی و میزان تحصیلات سطح معناداری آماره کروسکال‌والیس برای تمامی متغیرها بیشتر از ۵ درصد است، لذا دیدگاه افراد نمونه برحسب رشته تحصیلی و میزان تحصیلات آن‌ها درخصوص تأثیر ۵ متغیر یادشده در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی گزارش حسابرس و بازرس قانونی تفاوت معناداری با هم ندارد.

جدول ۸: جدول نتایج کروسکال والیس برای بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه

ویژگی توصیفی	آماره آزمون و احتمال	قوانین و مقررات تجاری	عدم واکنش بازار	عدم اثربخشی بازرسی	محدودیت اجتماعی و حرفه‌ای	شرایط سیاسی و اقتصادی
سابقه کاری	آماره ۱۸/۵۹۸ احتمال ۰/۰۰۰	۱۷/۷۲۶ ۰/۰۰۰	۱۶/۸۰۷ ۰/۰۰۰	۲۰/۱۹۲ ۰/۰۰۰	۲۵/۸۸۳ ۰/۰۰۰	
سمت شغلی	آماره ۱۲۵/۱۰۴ احتمال ۰/۰۰۰	۱۴۳/۶۰۵ ۰/۰۰۰	۱۳۳/۳۷۷ ۰/۰۰۰	۱۷/۸۶۰ ۰/۰۰۰	۲۵۱/۰۰۳ ۰/۰۰۰	
رشته تحصیلی	آماره ۰/۸۹۸ احتمال ۰/۰۰۰	۰/۰۱۶ ۰/۰۰۱	۰/۳۹۶ ۰/۰۰۱	۰/۴۴۲ ۰/۰۰۰	۰/۱۱۷ ۰/۰۰۰	
میزان تحصیلات	آماره ۲/۶۹۰ احتمال ۰/۴۴۲	۷/۷۲۵ ۰/۰۵۳	۳/۲۱۰ ۰/۳۶۰	۷/۷۲۳ ۰/۰۵۲	۵/۱۹۳ ۰/۱۵۸	

اولویت‌بندی متغیرها

برای مقایسه و اولویت‌بندی نقش ۵ متغیر تأثیرگذار در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس و بازرس قانونی، از آزمون فریدمن استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره آزمون ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) است، می‌توان یک اولویت‌بندی بین عوامل مؤثر بر بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در سازمان‌ها قائل بود. همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، از دیدگاه افراد نمونه، عدم اثربخشی انجام بازرسی با میانگین رتبه ۳/۲۸، بیشترین تأثیر و متغیر محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای با میانگین رتبه ۲/۵۰ کمترین تأثیر را بر بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی گزارش حسابرس و بازرس قانونی دارند.

جدول ۹: اولویت‌بندی مؤلفه‌های اثرگذار بر بی‌توجهی مجمع به بندهای بازرسی

متغیر	رتبه	میانگین رتبه	آماره	معناداری
عدم اثربخشی انجام بازرسی	۱	۳/۲۸		
شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور	۲	۳/۲۳		
قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور	۳	۳/۰۳	۴۴/۱۵۶	۰/۰۰۰
عدم واکنش بازار سرمایه به بندهای بازرسی	۴	۲/۹۷		
محدودیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای	۵	۲/۵۰		

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر در بی‌توجهی مجمع عمومی عادی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی پرداخته شده است. برای این منظور ۵ فرضیه طراحی و مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که کاستی‌های قوانین و مقررات تجاری حاکم بر کشور عاملی مهم در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام به بندهای بازرسی است. با توجه به نتیجه فرضیه نخست پیشنهاد می‌گردد قوانین موجود در مورد بازرس قانونی و وظایف آن (از جمله ماده ۱۴۴ قانون تجارت) مورد بازنگری قرار گیرد و اعمال اصلاحات محتوایی در قوانین تجاری همچون قدرت عزل بازرسان توسط مجمع عمومی محدود گردد تا بازرسان بتوانند با استقلال فکری در مورد صحت حساب‌ها و گزارش مدیران اظهار نظر کنند. همچنین، شرایط ارتکاب تقصیر بازرس برای عزل وی در قانون تجارت پیش‌بینی شود، تا بازرس معزول بدون تقصیر بتواند زیان وارده را از شرکت و سایر فاعلین زیان مطالبه کند. پژوهشی با این موضوع در ادبیات پژوهش انجام نشده است، اما پژوهش‌هایی با موضوعات نزدیک به پژوهش حاضر همچون پژوهش‌های میرسعیدی و جوانمردی (۱۳۹۵) و کاظمی (۱۳۹۶) انجام شده است که نتایج حاصل از این پژوهش‌ها با فرضیه اول پژوهش هم‌پوشانی دارد. لذا می‌توان این‌گونه تفسیر کرد که ضعف قوانین و مقررات تجاری مرتبط به نقش بازرس در پژوهش‌های پیشین نیز مورد تأکید قرار گرفته و قوانین باید در اولویت نهادهای قانون‌گذار جهت اصلاح قرار گیرد تا نقش بازرس به عنوان یک عامل نظارت‌کننده تقویت شود.

طبق فرضیه دوم، عدم اثربخشی بندهای بازرسی عاملی مهم در بی‌توجهی مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی تلقی شد. لذا مساله کارکرد یا به تعبیر دیگر عدم ارزش افزوده انجام بازرسی برای شرکت نقش مهمی در بی‌توجهی مجمع نسبت به بندهای بازرسی دارد. با توجه به نتایج فرضیه دوم پیشنهاد می‌گردد برای افزایش اثربخشی نقش بازرس و افزایش ارزش افزوده حاصل از کار وی در شرکت، سازوکارهای مناسب راهبری شرکتی تعریف و شرکت‌ها را ملزم به پیاده‌سازی و درگیر ساختن مدیران اجرایی برای انجام اثربخش آن کنند. به عنوان پیشنهاد دیگر می‌توان گفت مقرراتی از جانب نهادهای نظارتی برای الزامی کردن اجرای به موقع تکالیف مجمع، ناشی از گزارش بازرس قانونی و ارائه اطلاعات به موقع و صحیح مجمع عمومی به بازار سهام تعیین گردد.

همچنین برای افزایش اثربخشی نقش بازرس و گزارش‌های بازرسی، ارائه آموزش‌هایی از طرف سازمان‌های ذی‌ربط همچون سازمان بورس اوراق بهادار برای سهامداران و مدیران در جهت استفاده مطلوب‌تر از گزارش‌های بازرسی، در جهت نیل به اهداف سازمان و تقویت فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها انجام گیرد. پژوهشی با این موضوع در ادبیات پژوهش انجام نشده است، اما پژوهش‌هایی با موضوعات نزدیک به پژوهش حاضر مانند پژوهش‌های خجسته (۱۳۹۵) و گاپلو (۲۰۱۵) انجام شده است که نتایج حاصل از آن‌ها با فرضیه دوم یکسان است. مشخص است که نتایج سایر پژوهش‌ها نیز بیانگر عدم اثربخشی انجام بازرسی است، لذا مطلوب است اقدامات جدی از طرف نهادهای قانون‌گذار و حرفه‌ای در جهت افزایش کارایی نقش بازرس قانونی صورت گیرد و با ایجاد الزامات حرفه‌ای جایگاه بازرس ارتقا یابد.

در مورد فرضیه سوم می‌توان استنباط کرد که عدم واکنش بازار سرمایه نسبت به بندهای بازرسی یکی از عوامل اثرگذار در بی‌توجهی مجامع نسبت به بندهای بازرسی است. پیشنهادی که در این خصوص می‌توان ارائه کرد، انجام اقدامات لازم به منظور کارایی بیشتر بازار سرمایه است. این یافته با پژوهش‌های خجسته (۱۳۹۵) و گاپلو (۲۰۱۵) سازگار است اما با پژوهش‌های مدرکیان و همکاران (۱۳۸۹)، دارابی و رضایی (۱۳۹۱)، محمدپرست (۱۳۹۶)، کرای (۱۳۹۰) و ماریا هبشی (۲۰۱۰) در تضاد است. دلیل احتمالی تضاد بین نتایج حاصل از این فرضیه با پژوهش‌های پیشین را می‌توان در قالب دو دلیل تفسیر کرد، در مورد تضاد بین نتایج این پژوهش و پژوهش‌های خارجی انجام شده می‌توان این‌گونه تفسیر کرد که کارایی بازار سرمایه و میزان عقلانیت بازیگران بازار سرمایه نسبت به بازار سرمایه داخلی متفاوت است، همچنین در مورد تضاد بین نتایج این پژوهش با برخی از نتایج پژوهش‌های داخلی می‌توان این‌گونه تفسیر کرد که این پژوهش‌ها بر بندهای تعدیل در گزارش حسابرسی که مربوط به وظایف بازرس نیست، متمرکز بوده‌اند.

نتیجه فرضیه چهارم پژوهش حاکی از آن است که ساختارهای فرهنگی و حرفه‌ای غالب بر نگاه سهامداران و مدیران تاثیر معناداری در بی‌توجهی مجامع عمومی صاحبان سهام نسبت به بندهای بازرسی ندارد. لذا می‌توان گفت نتایج فرضیه چهارم مغایر با نتایج پژوهش نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) و ونچی و همکاران (۲۰۱۷) است.

نتایج فرضیه پنجم نیز نشان داد که شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور تاثیر

مثبتی در بی‌توجهی مجمع نسبت به بندهای بازرسی دارد. با توجه به آزمون اولویت‌بندی متغیرها این عامل از نگاه جامعه آماری دومین عامل مهم در بی‌توجهی مجمع نسبت به بندهای بازرسی می‌باشد. از جمله عوامل سیاسی و اقتصادی می‌توان به ضعف ارکان حکومتی ناظر و عدم حضور سرمایه‌گذاران خارجی نام برد. با توجه به اهمیت موضوع پیشنهاد می‌گردد، شرایط سرمایه‌گذاری در کشور برای سرمایه‌گذاران خارجی از طریق تعامل سیاسی با کشورهای دیگر و ایجاد زمینه‌های سرمایه‌گذاری همچون دادن معافیت‌های مالیاتی به شرکت‌های خارجی فراهم شود تا شرایط رقابت برای شرکت‌های داخلی نیز تغییر پیدا کند. لذا شرکت‌های داخلی برای حفظ سرمایه‌گذاران خود و به‌دست آوردن سهم از بازار و سرمایه بیشتر، تلاش خواهند کرد تا هر چه بیشتر مرزهای قانونی و مقررات تجاری و الزامات مندرج در گزارش بازرسی قانونی را رعایت کرده تا اعتماد سرمایه‌گذاران به خود را افزایش دهند. این یافته با پژوهش‌های امیرزاده و همکاران (۱۳۹۷) و جینگ هونگ و جیسون ژیانو (۲۰۱۲) همخوانی دارد. همخوانی یافته‌های این پژوهش‌ها با نتایج پژوهش کنونی بیانگر اهمیت نقش سرمایه‌گذاران خارجی در افزایش توجه مجامع عمومی صاحبان سهام جهت ملزم کردن هیئت‌مدیره به رفع موارد قانونی و جلب اعتماد هرچه بیشتر سرمایه‌گذاران دارد.

این پژوهش همانند سایر پژوهش‌های پیمایشی مشمول محدودیت‌های ابزار پژوهش است. در این مقاله از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شد. علی‌رغم بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، ممکن است پاسخ‌های افراد نمونه به پرسش‌ها، از اتکاپذیری بالایی برخوردار نباشد.

در پایان، برای پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱. بررسی محتوای اطلاعاتی بندهای بازرسی و تاثیر آن بر قیمت سهام؛
۲. میزان شناخت استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از قوانین تجاری کشور به ویژه قوانین مرتبط با بازرسی؛
۳. نوع و میزان انتظارات سهامداران از حرفه بازرسی و گزارش‌های بازرسی؛
۴. تاثیر وجود سهامداران نهادی بر اثربخشی فرآیند بازرسی و حسابرسی؛ و
۵. تاثیر شرایط سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور بر نوع اظهارنظر حسابرس و بازرسی قانونی.

یادداشتها

- | | |
|--|---|
| 1- legal Inspector | 2- General Assembly of Shareholders |
| 3- Rational Expectations | 4- Stewardship Theory |
| 5- Insurance Demand Auditing | 6- Conflict of Interest |
| 7- Valas | 8- French & Varan |
| 9- Hall | 10- Professionalization and Bureaucratization |
| 11- Structural Features | 12- Intellectual Features |
| 13- Gotz & Moro | 14- The United Nations |
| 15- World Bank | 16- Wen- Chi et al. |
| 17- Gallopo | 18- Huang & Xia |
| 19- Habashi | 20- Reliability |
| 21- Cronbach's alpha | 22- Validity |
| 23- Fornel & larker | 24- Magner et al. |
| 25- Smart PLS | 26- Friedman |
| 27- One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | 28- Kruskal-Wallis test |

منابع

- امیرزاده، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد و هوشنگ تقی‌زاده. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بیان، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴، ۲۱-۴۲.
- پاسبان، محمدرضا. (۱۳۸۴). بازمینی نظام بازرسی در شرکتهای تجاری ایران: بررسی تطبیقی با حقوق انگلستان. پژوهش حقوق سیاست، ۷، ۸۳-۱۱۵.
- حساس‌یگانه، یحیی و روح‌الله رجبی. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرس مستقل. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۸۶-۵۵.
- خجسته‌کوهی، خدیجه. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین اظهارنظر حسابرس و واکنش بازار سهام با تاکید بر حجم معاملات و بازده غیرعادی سهام. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی شفق.
- دارابی، رویا و عاطفه رضایی جعفری. (۱۳۹۱). تاثیر بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بر شفافیت گزارش‌های مالی. فصلنامه حسابداری مدیریت، ۲، ۷۹-۹۶.
- ستوده تهرانی، حسن. (۱۳۷۵). حقوق تجارت. جلد دوم، نشر گستر.

کاظمی، مهین. (۱۳۹۳). تاثیر ریسک سیاسی بر جذب سرمایه‌گذار خارجی. *پژوهشنامه سیاست بین‌المللی*، ۱، ۹۲-۷۲.

کاظمی، ندا. (۱۳۹۶). مسئولیت مدنی بازرس در شرکت‌های سهامی. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه شیراز.

کرایبی، جلال. (۱۳۹۰). بررسی عوامل مرتبط با روند تغییرات کیفیت گزارشات حسابرس مستقل و بازرس قانونی. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده امور اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.

گلناری، هوشنگ. (۱۳۷۶). بررسی اثربخشی گزارشات حسابرسی و بازرسی بر تصمیمات مجمع عمومی صاحبان سهام. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده علوم اداری، دانشگاه شهید بهشتی.

مجموعه قوانین تجارت. (۱۳۷۴). مجموعه شماره ۱، چاپ دوم، تهران، انتشارات هاجر. محمدپرست، سارا. (۱۳۹۶). بررسی میزان مشارکت سهامداران در مجمع عمومی صاحبان سهام و عملکرد شرکت. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه بین‌المللی امام رضا.

محمودی، امیر و علی‌رضا آرش‌پور. (۱۳۹۶). حکمرانی مطلوب و سازوکار ایجاد توانمندی در تحقق توسعه. *فصلنامه سیاست جهانی*، ۴، ۷۲-۵۹.

مدرکیان، حسن؛ کرباسیان یزدی، حسن و عباس خوش‌مهر (۱۳۸۹). ارزیابی سودمندی بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در شفافیت صورت‌های مالی بانک‌های تجاری. *تحقیقات حسابداری*، ۷، ۱۴۰-۱۲۱.

مهرانی، ساسان، و هدی اسکندر. (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس و صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۳، ۱۶۹-۱۴۳.

میرسعیدی، منصور و محمد جوانمردی. (۱۳۹۵). تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده. *پژوهش‌های حقوق کیفری*، ۱۶، ۱۴۸-۱۱۷.

نیکبخت، زهرا؛ خلیفه‌سلطانی، احمد؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده و ابوعلی و دادهیر. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۳۸، ۱۱۲-۹۰.

والاس، واندا. (۱۳۸۱). *نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد*. ترجمه حامی امیر اصلانی، تهران، سازمان حسابرسی.

- Amirzadeh, M., Hasanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2018). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran, *Financial accounting researches*, 10(4), 21-42. [In Persian]
- Barr, P. (1969). The US. Securities and Exchange Commission and the Accounting Profession. *The Accountant's Magazine*, 24, 207-218.
- Collection trade rules. (1995). No, 1. Tehran, Publisher hajar. [In Persian]
- Darabi, R. & Rezaeijafari, A. (2012). The Effect of External Auditor Report Paragraph on Transparency of Financial Reports, *Journal of Management Accounting*, 5(2), 79-96. [In Persian]
- Fornell, C. & D. Larker. (1981). Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- French, R.; John, P. & B. Raven. (1959). Bases of Social Power. *Working Paper*, Ed. Dorwin, University of Michigan.
- Gallopo, G. (2015). Stock Market Reaction to Auditor Opinions: Italian Evidence. *Managerial Auditing Journal*, 30, 610-632.
- Golnari, H. (1997). Investigating the Effectiveness of Audit and Inspection Reports on the Decisions of the General Meeting of Shareholders. *Master Thesis*, shahid Beheshti University. [In Persian]
- Habschi, M. (2010). Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit. *Accounting and Management Information Systems*, 11, 112-130.
- Hall, H. (1968). Professionalization and Bureaucratization, *American Sociological Review*, 22, 92-104.
- Hassas yegane, Y. & Rajabi, R. (2004). Factors Affecting Professional Power of Independent Audit, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 14(1), 55-86. [In Persian]
- Huang, J & Xia, j. (2012). The Impact of Legal and Political Factors on Auditor Selection in China. *International Conference on Management, Humanity and Economics*, Phuket (Thailand).
- Karaei, J. (2011). Investigate the Factors Related to the Process of Changes in the Quality of Independent Auditor and Statutory Auditor Reports. *Master Thesis*, Islamic Azad University of Tehran Center. [In Persian]
- Kazemi, M. (2014). The Effect of Political Risk on Attracting Foreign Investors. *Journal of International Politics*, 15(1), 72-92. [In Persian]
- Kazemi, N. (2017). Inspector's Civil Liability in Joint Stock Companies. *Master Thesis*, Shiraz University. [In Persian]

- Khojasteh koochi, k. (2015). Investigate the Relationship between the Auditor's Comments and the Stock Market Response (with Emphasis on Trading Volume and Abnormal Stock Returns). *Master Thesis*, Shafaq Higher Education Institute. [In Persian]
- Madrakian, H., Karbasianyazdi, H., & Khoshmehr, A. (2010). Evaluating the Usefulness of the Independent Auditor and Statutory Auditor's Reporting Clauses on the Transparency of Commercial Banks' Financial Statements. *Journal of Accounting Research*, 7, 121-140. [In Persian]
- Magner, N., Welker, B & Campbell. T. (1996). Testing a Model of Cognitive Budgetary Participation-Processes in a latent Variable Structural Equations Framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), 41-50.
- Mahmoodi, A. & arashpoor, A. (2017). Good Governance; the Mechanism for Creating Capacity for the Realization of Development *WORLD POLITICS*, 6(22), 213-236. [In Persian]
- Mehrani, S. & Eskandar, H. (2016). Explaining of Modeling the Auditor- Client Negotiations Paradigm Concerning Financial Reporting. *Empirical research in accounting*, 23. 143-169. [In Persian]
- Mirsaeidi, M. & javanmardi, M. (2016). Analysis of Illegal Expression of Inspector and Auditor's Views on the Presented Financial Information. *Journal of Criminal Law*, 16, 117-148. [In Persian]
- Mohammadparast, S. (2017). Examining the Level of Shareholders' Participation in the General Assembly of Shareholders and the Company's Performance. *Master Thesis*, International Imam Reza University. [In Persian]
- Nikbakht, Z., khalifesoltani, A., Hoseini, A., madahi, a., & dadhir, A. (2018). Develop an Auditor Independence Model. *Journal of Financial Accounting*, 38, 90-112. [In Persian]
- Pasban, M. (2005). Brand Scientific Review of System Pull in Iran: Review Implementation with Rights UK. *Policy Law Research*, 7, 83-115. [In Persian]
- Wallace, V. (2002). *The Economic Role of Auditing in Free Markets*. Translated by Hami Amir Aslani, Sazman hesabresi publication. [In Persian]
- Wen Chi, S., Hua Wei. H., & Chaur Shiuh, E. (2017). Auditor Selection and Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Finance and Accounting*, 46, 1241-1275.