

سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی و کیفیت حسابرسی

سیما زارع متخصص^۱، علیرضا رام روز^۲، مهدی نقدی بهار^۳

۱- کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشگاه آزاد تهران شمال، تهران، ایران

۲- استادگروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز، تهران، ایران

۳- استادگروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز، تهران، ایران

چکیده

حرفه حسابرسی از مشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیا به شمار می‌رود و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پای‌بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی و آیین‌رفتار حرفه‌ای بستگی دارد. از سوی دیگر، در برخی از مواقع در سازمان، ارزش‌ها و هنجارهای آن موسسه با ارزش‌ها، هنجارها، ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در تضاد است. بروز تضادهایی در این زمینه، گاه اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد. به بیان دیگر اهداف تشکلهای حرفه‌ای، متضمن توجه توأمان به منافع عمومی، جامعه و اعضای تشکلهای حرفه‌ای و بر طرف نمودن تضاد منافع احتمالی است. حسابرسان، سرمایه‌گذاران، سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌ها، نظرات مشابهی را در خصوص این موضوع که سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی یک ریسک مهم برای کیفیت حسابرسی است، مطرح نمودند. هدف از انجام این پژوهش، سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. داده‌های پژوهش از سال ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ در شرکت‌های مورد بررسی جمع‌آوری شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Eviews جهت آزمون‌های مربوطه و آمار توصیفی استفاده شده است. شرکت‌های حسابرسی به عنوان هدایت‌کنندگان عملکرد حسابرسان و ایجادکننده محرک‌های رفتاری در توسعه کیفیت عملگرایی حسابرسی، می‌توانند از طریق ایجاد تعاملات حرفه‌ای در سطوح مختلف به واسطه تقویت استراتژی‌های یادگیری، تلاش نمایند تا از طریق ایجاد انگیزه در حسابرسان به هنگام تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای خود، رعایت جوانب مورد انتظار استانداردها و ذینفعان در گزارش حسابرسی پوشش داده شده و موجب کاهش شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی گردند. این تعاملات حرفه‌ای و متقابل میان شریک یا مدیران ارشد حسابرسی با حسابرسان و در نتیجه میان موسسه با ذینفعان می‌تواند به تقویت نیازمندی‌ها و الزامات ارتقای سطح توانمندی ذهنی و شهودی در حرفه حسابرسی نیز منجر گردد و باعث ارتقای سطح اعتماد عمومی به جامعه حسابرسی گردد، چراکه حسابرسی تنها وظیفه بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران را نداشته، بلکه براساس فلسفه حرفه‌ای می‌تواند با آکاوی نقادانه در استانداردهای حسابرسی، چالش‌های احتمالی و آتی در حرفه را به نهادهای بالادستی به منظور تدوین استانداردهای جدید یا اصلاح استانداردهای گذشته، ارائه کند. نتایج این پژوهش می‌تواند در بازنگری و اصلاح نظر ذینفعان و استفاده‌کنندگان اطلاعات را به نحو بهتری جلب نماید.

کلیدواژه‌ها: سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی و کیفیت حسابرسی

مقدمه

حسابرسی واحدهای تجاری به دلیل تفکیک میان مالکیت و مدیریت شرکت‌ها در اقتصاد مدرن ایجاد شدند. سهامداران یا مالکان منابع خود را به مدیران سپرده‌اند و مدیران باید این ثروت را بیشینه سازند. با این حال استدلال این است که مدیران فرصت طلب گرایش به عدم گزارش وضعیت واقعی عملکرد شرکت دارند و این می‌تواند منتهی به زیان مالکان شود؛ بنابراین نقش حسابرسان کاهش هزینه‌های نمایندگی ناشی از عدم تقارن اطلاعات و تعارض منافع میان این دو گروه است. به همین دلیل، نظریه نمایندگی که متوجه عدم تقارن اطلاعات و کنترل بین سهامداران و مدیران است عموماً به صورت نظری برای توجیه اهمیت حسابرسی شرکتی در اقتصاد مدرن استفاده می‌شود. از منظر اقتصادی، خدمات حسابرسی از طریق اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌گردد. فرآیند اطمینان‌بخشی شامل گردآوری و ارزیابی شواهد است که مبنایی برای ارائه اظهار نظر یا قضاوت حرفه‌ای در خصوص صورت‌های مالی می‌شود. نتیجه این فرآیند، اظهار نظر حسابرس است که در گزارش حسابرسی بیان شده است و اعتقاد بر این است که اعتبار و کیفیت صورت‌های مالی را تقویت می‌کند. می‌توان استدلال کرد که ارزش خدمات حسابرسی وابسته به شکل نظرات کارشناسی انتشار یافته توسط حسابرسان است. در نتیجه ارزش نظر کارشناسی حسابرسی وابسته به کیفیت فرآیند حسابرسی است که توسط حسابرسان انجام می‌شود. کیفیت حسابرسی مهم است چرا که بر اعتبار و قابلیت اتکا و اطمینان اظهار نظر حسابرسی تأثیر می‌گذارد. اگر حسابرسان کاری ضعیف انجام دهند، نظر ارائه شده در خصوص صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند گمراه کننده باشد و این امر تأثیر قطعی بر تصمیمات اقتصادی کاربران دارد. در اینجا کیفیت حسابرسی حفاظت کننده منافع اقتصادی مالکان و سایر ذینفعان، با اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران، دانسته می‌شود. نگرانی‌ها و ملاحظات مرتبط با کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر این کیفیت از دیرباز موضوعاتی قابل توجه در بحث‌های دانشگاهی، تخصصی و نظارتی در مورد حسابرسی بوده‌اند. هدف تقویت کیفیت حسابرسی، زیربنای تدوین استانداردها و تردیدهای موجود در خصوص کیفیت موجب پژوهش‌ها و پژوهشات و سایر اقدامات صورت گرفته توسط نهادهای نظارتی شده است (برای مثال گروه کارشناسی اطمینان‌بخشی حسابرسی ۲۰۰۰؛ FRC ۲۰۰۶b و ۲۰۰۶a). بیشتر ادبیات پژوهشی در خصوص کیفیت حسابرسی بر تعریف ارائه شده توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) تکیه دارد و کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس ۱- موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کنید، و ۲- تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد." احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش دهد به استقلال حسابرس بستگی دارد؛ یعنی حسابرس هم شایستگی فنی تشخیص هرگونه تحریف با اهمیت در طی حسابرسی و هم استقلال برای اطمینان از تصحیح یا افشای آن‌ها را در گزارش حسابرس را دارد. دی آنجلو، همچنین استدلال نمود از آنجا که ارزیابی کیفیت حسابرسی پر هزینه است، جایگزین‌ها یا شاخص‌های کم هزینه‌تر مانند اندازه و شهرت شرکت به عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرسی استفاده می‌شوند، مطالعات پژوهشی به فراوانی شاخص‌های جایگزین را برای آزمودن تأثیرات استقلال و شایستگی حسابرسان به خدمت گرفته‌اند. اگرچه نتایج ضد و نقیضی گزارش شده‌اند، لیکن پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد عواملی همچون مهارت صنعتی، میزان خدمات غیر حسابرسی، دوره تصدی و اندازه شرکت حسابرسی می‌توانند با تغییرات در کیفیت حسابرسی در ارتباط باشند.

علیرغم نقش مهم مطالعات پیشین که پیروی از چشم انداز اقتصادی عقلانیت‌گرا در جستجوی شواهد جامعی برای موثر بودن کیفیت حسابرسی در قراردادهای حسابرسی بوده‌اند، برخی استدلال کرده‌اند که این رویکرد شرایط اجتماعی، سیاسی و تاریخی وسیع‌تر حسابرسی را مورد غفلت قرار می‌دهد (پاور ۱۹۹۶؛ هامفری ۲۰۰۸). غلبه یک رویکرد کارکرد گرا یا اثبات گرا می‌تواند درک ما از عملیات حسابرسی واقعی را محدود کند در نتیجه اهمیت ابعاد اجتماعی از جمله حسابرسی سبز و نهادی حسابرسی به صورت روزافزون مورد تأیید و تصدیق قرار گرفته و در مطالعات پژوهشی گنجانده شده است (هامفری و مویزر ۱۹۹۰؛ کارپنتر و دپراسمیت ۱۹۹۳؛ کورتیس و تورلی ۲۰۰۷؛ حدیب و حنیفه ۲۰۰۹). علیرغم توسعه مطالعاتی که بر درک

عملیات حسابرسی در شرایط ویژه خودش تأکید بیشتری دارند، تا کنون به کوشش در مورد چگونگی ساخت عملی معنا برای مفهوم کیفیت حسابرسی در شرایط محیط نهادی و اجتماعی حسابرسی از جمله حسابرسی سبز کمتر توجه شده است. به ویژه شواهد کمی در این خصوص وجود دارد که کیفیت حسابرسی برای کسانی که مأموریت اجرای فرآیند حسابرسی را دارند به چه معنا است. شواهد محدودی در خصوص درک اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت از اصطلاح کیفیت حسابرسی وجود دارد؛ و یا این سوال مطرح است که اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت که مسئولیت‌های نظارت بر فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی را دارند، کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان مستقل را چگونه ارزیابی می‌کنند. این موارد موضوعات مورد بررسی این پژوهش هستند و هدف آن تقویت درک معنای عملی کیفیت حسابرسی از طریق تحلیل مستندات، مصاحبه، پرسشنامه و نظرسنجی است. از طرفی، مدیران ارشد مالی نقش مهمی در گزارشگری مالی ایفا می‌کنند و می‌توانند به‌طور مستقیم بر کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌های خود اثر بگذارند. مطالعات وسیع‌تر نشان می‌دهد که برخی از ویژگی‌های گزارشگری مالی متهورانه با پیامدها و نتایج بهتر مرتبط است. برای مثال، شرکت‌هایی با مدیران مالی که تجربه، مدارک تحصیلات و/یا گواهینامه CPA دارند، تجدید ارائه صورت‌های مالی کمتری دارند. درحالی‌که شرکت‌هایی با مدیران مالی که دارای این نوع ویژگی‌ها نیستند، احتمال بیشتری دارد که نقاط ضعف کنترل داخلی را گزارش کنند. (لی و همکاران^۱ ۲۰۱۸). هویتاش و همکاران^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که مدیران مالی با پیشینه حسابداری پیامدهای شرکتی محافظه‌کارانه‌تری دارند. به‌طور خاص، آن‌ها دریافتند که این مدیران مالی در صنایع با رشد کم کارایی هزینه بیشتری نشان می‌دهند و کمتر در هزینه‌های سرمایه‌ای و تحقیق و توسعه در صنایع با رشد بالا سرمایه‌گذاری می‌کنند. اخیراً آلبرشت و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌طور گسترده با تجربه حسابرسی قبلی مدیران سطح بالا مرتبط نیست. با این حال، زمانی که تجربه حسابرسی قبلی با پاداش مازاد بالا ترکیب شود، احتمال تجدید ارائه افزایش می‌یابد. این یافته‌ها محققان را به این نتیجه می‌رساند که ممکن است یک «ضعف» در صلاحیت حسابداری مدیران اجرایی وجود داشته باشد (موریل و ویلکینز^۳ ۲۰۱۹). در شرایط طبیعی، هیچ فرایند معارفه تازه‌واردی، تمام اثرات نقش قدیمی را قبل از به عهده گرفتن نقش جدید پاک نمی‌کند. در عوض، افراد تازه‌وارد داوطلبانه تغییر نقش را انجام می‌دهند، تنها یکی از نقش‌های متعددی را که به‌طور هم‌زمان دارند تغییر می‌دهند و تجربیات نقش‌های قدیمی را به نقش جدید منتقل می‌کنند (کاندیه و همکاران^۴، ۲۰۲۱).

استمرار یک «نقش قدیمی» برای یک حسابرس با تجربه بایستی قوی باشد چراکه حسابرسان ملزم به پیروی از آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای AICPA و اعمال استانداردهای حرفه‌ای دقیق به‌صورت روزانه هستند. این آئین‌نامه تأکید می‌کند که CPA ها بایستی با بی‌طرفی و صداقت عمل کنند، و همچنین عاری از تضاد منافع باشند و هنگام انجام مسئولیت‌های خود مراقبت حرفه‌ای لازم را انجام دهند (AICPA ۲۰۱۸). علاوه بر این، رویه‌های حسابرسی، که تحت تأثیر استانداردهای حسابرسی است، بر اهمیت شک و تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند، چراکه حسابرسان نقص‌های کنترلی و شیوه‌های گزارشگری تهاجمی را شناسایی می‌کنند که ممکن است به افزایش خطر تحریف کمک کند. اهمیت شک و تردید حرفه‌ای و نگاه محافظه‌کارانه به فرآیند گزارشگری مالی از طریق تهدیدات دعوی قضایی و اقدامات نظارتی برای حسابرسان تقویت می‌شود. پذیرش این ارزش‌ها توسط حسابرس قوی‌تر می‌شود، هرچه حسابرس برای مدت طولانی‌تری در حسابداری عمومی باقی بماند، مدیران و شرکا کمتر بر وظایف حسابرسی رویه‌ای تمرکز می‌کنند و در عوض، زمان زیادی را صرف آموزش و ارتقای ارزش‌ها در شرکت و نظارت بر کار دیگران برای اطمینان از رعایت استانداردهای حسابرسی مناسب می‌کنند. اثر تجربه حسابرسی بر رفتار فرد نیز ممکن است از دریچه نظریه هویت اجتماعی مشاهده شود (کاندیه و همکاران^۵، ۲۰۲۱).

¹ Lee et al

² Hevitas et al

³ Moril et al

⁴ Condie

⁵ Condie

تجربه، تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسان دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرسان در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرسان می‌شود که باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌گردد. تجربه بر نحوه انتخاب و وزن ارقام مؤثر است (نونهال نهر، ۱۳۹۸). بنیتوآرونادا (۲۰۰۴) نشان داد که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسانی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسانی بالاتری دارند. اول، آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسانی و قوانین حاکم بر آن صنعت به دلایل اجرای مداوم حسابرسانی آن و دوم، وجود انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسانی آن گروه از صنایع خاص. بعلاوه حسابرسان با تجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و مستندات قابل اتکاتر در خصوص اشتباهات و تحریف بالاهمیت در اطلاعات مالی فراهم کنند.

در نهایت اهمیت این پژوهش را می‌توان به این صورت خلاصه نمود:

- ۱) این پژوهش به مجموعه دانش فعلی در خصوص ادبیات کیفیت حسابرسانی اضافه نموده و آن را بسط می‌دهد. به ویژه شواهدی از کیفیت حسابرسانی در عملیات حسابرسانی در ایران ارائه می‌دهد و از رویکرد عملگرایانه استفاده می‌کند.
- ۲) این پژوهش آگاهی‌های بیشتری در خصوص عوامل اصلی مؤثر بر عملیات حسابرسانی و مفهوم کیفیت حسابرسانی ارائه می‌دهد.
- ۳) این پژوهش به نظارت‌کنندگان، مدیران شرکت‌ها، جامعه، متخصصان و دانشگاهیان کمک می‌کند تا درک بهتری از ماهیت و عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسانی به دست بیاورند.
- ۴) این پژوهش به صورت تجربی اطلاعات و آگاهی‌هایی در خصوص بحث پیرامون مزایای بالقوه نظارت مستقیم عملیات حسابرسانی برای ترویج کیفیت بالای حسابرسانی ارائه می‌دهد.
- ۵) این پژوهش به درک نقش اعضای کمیته حسابرسانی و کنترل کیفیت در تقویت حسابرسانی با کیفیت بالا کمک خواهد کرد.

با توجه به موارد مطرح شده هدف این تحقیق بررسی سابقه حسابرسانی مدیر ارشد مالی و کیفیت حسابرسانی می‌باشد که بر این اساس فرضیات زیر تدوین شد:
سابقه حسابرسانی مدیر ارشد مالی بر کیفیت حسابرسانی تأثیر گذار است.

مولایی و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان "تبیین و اعتبار سنجی مدل بهبود کیفیت حسابرسانی با رویکرد تمرکز بر مولفه‌های داخلی و خارجی در ایران"، نشان دادند پنج دسته از عوامل: ۱) عوامل علی (شامل عوامل مرتبط با تیم حسابرسانی، عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسانی، عوامل مرتبط با ذینفعان و عوامل مرتبط با حرفه)، ۲) عوامل زمینه‌ای (از جمله دسترسی به منابع اطلاعات مالی شرکت، شفافیت اطلاعات اقتصادی شرکت، استقلال تیم حسابرسانی و مؤسسه و درجه پیچیدگی فعالیت تجاری شرکت)، ۳) عوامل مداخله‌گر (از جمله شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسانی و فشارهای احتمالی بر حسابرسان)، ۴) راهبردها (شامل مکانیزه کردن فرآیند حسابرسانی، استقرار سیستم کنترل کیفیت مؤثر در مؤسسه، ایجاد مکانیزم حمایتی برای حفظ استقلال حسابرسان، تعامل مؤثر نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاری حرفه‌ای با مؤسسات حسابرسانی و توانمندسازی و آموزش حسابرسان) و ۵) پیامدها (از جمله بهبود کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسانی) به عنوان عوامل مؤثر بر شکل‌گیری مدل کیفیت حسابرسانی شناسایی شدند؛ بنابراین می‌توان ادعان داشت که کیفیت حسابرسانی. گزارش‌ها تحت تأثیر مؤلفه‌های داخلی (عوامل مرتبط با حسابرسان و مؤسسات حسابرسانی) و خارجی (عوامل مرتبط با محیط بیرونی مانند ذینفعان، قوانین و ...) و اتخاذ استراتژی‌هایی هستند که می‌توانند مکانیسم‌های مناسبی را در ابعاد مختلف ایجاد کنند (از جمله سیاست‌گذاری و نظارت، مکانیزه کردن فرآیند حسابرسانی، تلاش برای ارتقای استقلال حسابرسان و آموزش ذینفعان)، می‌تواند اثرات مثبت و قابل توجهی در بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسانی و متعاقب آن

توسعه بازار سرمایه داشته باشد. باید توجه داشت که ارتقای کیفیت حسابداری با تمرکز بر مولفه‌های داخلی و خارجی نیازمند دانش عمیق در زمینه حسابداری و حسابداری است.

آقایی و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان "مدل اندازه‌گیری کیفیت حسابداری"، به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری، نشان دادند که عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری شامل خطمشی‌گذاری، نظارت و عملیات (شامل دسته‌های ورودی، فرآیند و خروجی) با رویکرد سیستماتیک هستند. ابعاد استقلال شورای عالی، الزامات گزارشگری مالی، اندازه موسسات حسابداری، حسابرس صنعت، حق‌الزحمه حسابداری، سیستم حاکمیت شرکتی، کارگزاران، تدوین دستورالعمل‌های مختلف صنعت، برداشت حسابرسان از حاکمیت، استفاده از فناوری اطلاعات و ایجاد نهاد نظارتی حرفه‌ای مدل مفهومی کیفیت حسابداری را تشکیل می‌دهد. بر اساس نتایج پژوهش، کیفیت حسابداری با عوامل خطمشی در حرفه حسابداری رابطه مثبت و معناداری متوسط و با عملیات حسابداری رابطه مثبت و معنادار قوی دارد. همچنین از نظر عوامل عملیاتی، کیفیت حسابداری با ورودی رابطه مثبت و معنادار قوی، با فرآیندها رابطه مثبت معنادار قوی، با ستانده رابطه مثبت معنادار متوسط و در نهایت رابطه مثبت و معناداری با عوامل نظارتی دارد.

دتنز و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان "ابعاد مختلف کیفیت حسابداری: مروری بر ادبیات دانشگاهی"، به مرور مفاهیم‌های مختلف کیفیت حسابداری پرداختند. آنها با اشاره به نیاز به ارائه شاخص‌های کیفیت حسابداری، نشان دادند که کیفیت حسابداری برای افراد مختلف معنای متفاوتی دارد، به شکلی که ممکن است تصورات مختلف از کیفیت حسابداری منجر به ایجاد تعارض گردد، زیرا این دیدگاه‌ها با هم تلاقی کرده و نیاز به تطبیق دارند. ادبیات پیشین تا حد زیادی ماهیت چند وجهی کیفیت حسابداری را به رسمیت می‌شناسد، که نمی‌توان آن را به سادگی و با تمرکز بر نتایج نامطلوبی مانند تقلب‌های انجام گرفته، اندازه‌گیری نمود.

در مقابل، ترکیبی از افراد، انگیزه و فرآیندها است که کیفیت خدمات حسابداری ارائه شده توسط حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نهایت، ادبیات حسابداری کیفی بر این نکته تأکید دارد که عملکرد حسابداری باید به عنوان مجموعه‌ای از تعاملات اجتماعی مدنظر قرار گیرد، که در مجموعه متنوعی از عوامل سازمانی و زمینه‌ای قرار دارد و با قضاوت حسابرس و رفتار آن تعیین می‌شود.

سونرات و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان "عوامل تعیین کننده افشای موضوعات کلیدی حسابداری در تایلد"، در راستای معرفی شیوه جدید گزارشگری و افشای موارد کلیدی در گزارش حسابداری، بیان نمودند عوامل تعیین کننده مهم اقلام کلیدی شامل ریسک دعوی حقوقی حسابرس، پیچیدگی شرکت، سودآوری و نوع صنعت است. شرکت‌هایی که حسابرسان آنها یکی از ۴ موسسه بزرگ حسابداری هستند. همچنین شرکت‌هایی با تعداد زیادی شرکت‌های تابعه، دارایی و ساخت‌وساز و مالی، شرکت‌های فعال در صنعت فناوری اطلاعات، اقلام کلیدی افشای شده بیشتری در گزارش خود داشته‌اند. های و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی تأثیر گزارش جدید حسابداری"، به بررسی تأثیر تغییرات گزارش حسابداری بر کیفیت حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری در نیوزلند پرداختند. آنها نشان دادند که گزارش‌های جدید حسابداری بهبود در کیفیت با کاهش اقلام تعهدی غیرعادی پس از پذیرش الزامات گزارشگری جدید حسابداری و افزایش قابل توجهی در حق‌الزحمه حسابداری همراه خواهد بود.

الدالی و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "چگونه می‌توان اعتماد عمومی را به موسسات حسابداری بازایی کرد؟ مطالعه موردی شورای گزارشگری مالی"، با انجام ۱۷ مصاحبه نیمه ساختاریافته با مدیران ارشد عضو شورای گزارشگری مالی (FRC) و شرکای ۴ موسسه بزرگ حسابداری و تجزیه و تحلیل اطلاعات موجود سه استراتژی اصلی به منظور ارتقای اعتماد و افزایش انتخاب حسابرسان در بازار حسابداری بریتانیا را شناسایی نمودند. این استراتژی‌ها باعث بهبود کیفیت حسابداری، افزایش شفافیت موسسات حسابداری بزرگ و کاهش موانع برای رقابت در بازار حسابداری می‌شوند و به حسابرسان کمک می‌کند تا آنچه را که انتظار می‌رود برای بهبود قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده در بازار سرمایه انجام دهند، شناسایی کنند. همچنین کمیته‌های حسابداری می‌توانند به درک بهتری از معیارهایی که برای بهبود فرآیند انتخاب حسابرسان به آن نیاز دارند، دست یابند. بعلاوه به حسابرسان کمک می‌کند تا درک بهتری از چگونگی و چرایی مقررات کنونی حسابداری داشته

باشند؛ و باعث رضایت آنها از اجرای استانداردها و مقررات شده و اجرای کارآمد آنها را بهبود بخشد. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی علاوه با دریافت بازخورد، عملکرد خود را بهبود می‌بخشند. شرکای ۴ موسسه بزرگ حسابرسی، بر این عقیده‌اند که شورای گزارشگری مالی (FRC)، به طور مؤثر در بهبود کیفیت حسابرسی با ارائه اطلاعات گسترده در خصوص مؤسسات حسابرسی به عموم، مشارکت مؤثری دارند.

باه و فوگارتی (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "حسابرسان در مورد کیفیت حسابرسی چگونه فکر می‌کنند؟ - دیدگاهی جدید در خصوص یک موضوع قدیمی"، با استفاده از نظرسنجی و دیدگاه حسابرسان درباره کیفیت حسابرسی، سیر تحول ادبیات کیفیت حسابرسی را از منظر اجراکنندگان حسابرسی بررسی نمودند. بر اساس مدل ارائه شده میزان استقلال، صداقت و بی‌طرفی حسابرس، بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. همچنین محدودیت‌های ذاتی موجود در فرآیند حسابرسی اثر منفی بر تأثیر مثبت ویژگی‌های فردی حسابرس بر کیفیت حسابرسی دارد. آنها نشان دادند که ادراک متخصصان حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی باید تعیین و مدنظر قرار گیرد تا بتوان به حسابرسی مطلوب دست یافت.

نیکبخت و خوشرو (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت‌نظارت بر حسابداری (PCAOB) شرکت‌های سهامی عام"،

به ارائه مدلی به منظور بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل مؤثر سیستمی‌نگر پرداختند. آنها نگاهی فرآیندگرا و سیستمی به مسئله داشته و شاخص‌های بالقوه، شامل عوامل ورودی، فرآیند و نتایج حسابرسی را به عنوان شاخص‌های هیأت‌نظارت ارائه نمودند. همچنین نشان دادند که بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازمینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد. شاخص‌های مذکور در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه کنونی را به خود اختصاص می‌دهند.

شیری و اسماعیل‌زاده (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان "ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران با رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان"، به ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ایران، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر کشور پرداختند. آنها با بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی عملیاتی پرداختند و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی عملیاتی در ایران"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، بستر و همچنین راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی عملیاتی و پیامدهای آنها را ارائه نمودند. در این پژوهش، کیفیت حسابرسی عملیاتی با استفاده از رویکرد سیستمی و با نگرش به تمام اجزای سیستم حاکم در نظام بخش عمومی ایران بررسی شد. به کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید. با توجه به فقدان پژوهش جامع در ایران در این خصوص، مدل چند وجهی طراحی شده حاصل دیدگاه خبرگان مختلف در سطوح ذکر شده بوده و دیدگاه جامع و وسیعی از کیفیت حسابرسی عملیاتی در نظام بخش عمومی ایران ارائه شد.

حمیصیان و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان "تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان"، به طراحی مدل حسابرسی با رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها شخصیتی و فردی حسابرس، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون حوزه حسابرسی نیز قرار می‌گیرد. بر این اساس، به منظور بررسی جامع موضوع، در تدوین مدل کیفیت حسابرسی جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

روش‌شناسی پژوهش

تحقیقات بر اساس هدف شامل سه گروه بنیادی، کاربردی و عملی هستند. تحقیق حاضر از نظر هدف از نوع کاربردی است؛ این تحقیقات نظریه‌ها، قانونمندی‌ها، اصول و فنون تدوین شده در تحقیقات بنیادی را برای حل مسایل اجرایی و واقعی به کار می‌گیرند. آنچه این تحقیق را به سوی تحقیق کاربردی سوق می‌دهد، این است که نتایج آن می‌تواند مورد استفاده اعضای هیأت مدیره، مدیران، سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، سرمایه‌گذاران، سهامداران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران بازار سرمایه، محققان و دانشجویان قرار گیرد. در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری موضوع و ارائه مطالبی در خصوص پیشینه‌ها و سوابق موضوعی تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و با مطالعه مقالات و مراجعه به سایت‌های علمی تخصصی و مجلات علمی و پژوهشی، اطلاعات لازم جمع‌آوری می‌شوند و در نگارش مطالب مورد استفاده قرار می‌گیرند. داده‌های مورد نظر پس از جمع‌آوری از طریق نرم افزار اکسل دسته‌بندی و تلخیص شده و سپس متغیرهای تحقیق از طریق نرم افزار ای‌ویوز مورد پردازش و تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. جامعه آماری این تحقیق، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. روش نمونه‌گیری، روش غربالگری است. بطوریکه شرکت هایی که حائز شرایط نباشند و یا داده‌های آن در دسترس نباشد، از نمونه آماری حذف خواهند شد. شرکت ها باید حائز شرایط زیر باشند:

- جزء بانک‌ها، مؤسسات مالی، سرمایه‌گذاری، هلدینگ و لیزینگ نباشد زیرا به دلیل ماهیت فعالیت خاص آن‌ها، رابطه مولفه‌های مورد بررسی در این پژوهش برای چنین موسساتی متفاوت بوده و قابل تعمیم به سایرین نمی‌باشد.
 - شرکت تا پایان سال ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ از بورس اوراق بهادار نیز خارج نشده باشد.
 - برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد.
 - شرکت طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - صورت‌های مالی و اطلاعات شرکت‌ها در دسترس باشند.
- بر این اساس و پس از اعمال محدودیت‌های فوق شرکت‌هایی که در دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ شرایط فوق را دارا باشند، به عنوان نمونه آماری انتخاب می‌شوند.

مدل رگرسیون و تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

در ادامه طبق مدل‌های ارائه شده، متغیرها و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها ارائه شده‌اند:

مدل رگرسیون تحقیق:

$Audit\ quality_{it}$

$$= c + \beta_1 CFO\ PRIOR\ AUDIT_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 SPREEd_{it} + \beta_8 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

روش اندازه‌گیری و تعاریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی (Audit quality): در پژوهش حاضر از مدیریت سود برای محاسبه کیفیت حسابرسی استفاده خواهیم کرد.

مدیریت سود: در پژوهش حاضر کیفیت سود از طریق مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) برآورد می‌شود. هر اندازه که مدیریت سود کمتر باشد یا به عبارتی، کیفیت اطلاعات حسابداری بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر است.

مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) به شرح ذیل می‌باشد:

$$\frac{TA_{i,t}}{AT_{i,t-1}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{1}{AT_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{AT_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{i,t}}{AT_{i,t-1}} + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن $TA_{i,t-1}$: جمع اقلام تعهدی (سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه منهای جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت در سال t)

$A_{i,t-1}$: جمع دارایی‌های شرکت i در سال t ؛

ΔREV : تغییرات درآمد فروش شرکت در سال t نسبت به سال $t-1$ ؛

ΔREC : تغییرات حساب‌های دریافتی شرکت در سال t نسبت به سال $t-1$ ؛

$PPE_{i,t}$: مبلغ ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t ؛ و

$ROA_{i,t}$: نرخ بازده دارایی‌های شرکت در سال t .

$\varepsilon_{i,t}$ = باقیمانده مدل.

تمام متغیرها در مدل با استفاده از مجموع دارایی‌های سال ($t-1$) جهت کاهش ناهمسانی واریانس، استاندارد می‌شوند. سپس از مقادیر باقی مانده برآوردها قدر مطلق گرفته می‌شود که ارقام به دست آمده نشانگر کیفیت سود می‌باشد. ارقام بزرگتر بیانگر کیفیت سود پایین‌تر است. در نتیجه، در محاسبات این رقم در -1 ضرب می‌گردد تا کیفیت سود به درستی تحلیل گردد.

متغیرهای مستقل

CFO PRIOR AUDIT: تجربه حسابرسی مدیر ارشد مالی

(کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱)

متغیرهای کنترلی

ROA: بازده دارایی: سودخالص تقسیم بر کل دارایی‌ها (کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱).

LnSIZE: اندازه شرکت (لگاریتم طبیعی کل دارایی) (کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱).

MTB: رشد: ارزش بازار حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱).

LOSS: زیان: متغیر شاخص که اگر درآمد خالص منفی باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است (کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱).

LEVERAGE: اهرم مالی (کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها) (کاندیه و همکاران، ۲۰۲۱)

SPRED: نماد عدم تقارن اطلاعاتی است و تعریف و نحوه اندازه‌گیری آن بشرح زیر می‌باشد

عدم تقارن اطلاعاتی: برای محاسبه‌ی تعیین دامنه‌ی پیشنهادی خرید و فروش (عدم تقارن اطلاعاتی) از مدل زیر در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است

$$\text{SPREAD}_{i,t} = \frac{AP - BP}{(AP + BP)/2} * 100$$

که در آن:

SPREAD دامنه ی تفاوت قیمت پیشنهادی روزانه خرید و فروش سهام

(AP ASK PRICE) میانگین قیمت پیشنهادی روزانه فروش سهام

(BP BID PRICE) میانگین قیمت پیشنهادی روزانه خرید سهام

LnAGE : عمر شرکت: لگاریتم طبیعی تعداد سالهای شرکت بر حسب سال (کاندیده وهمکاران، ۲۰۲۱).

تجزیه و تحلیل داده‌ها

آمار توصیفی

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
کیفیت حسابرسی	Audit quality	۰/۰۰۰۱۷	۰/۰۰۰۶۴	۲/۴۷۱	-۰/۴۵۸	۳/۱۰۵
تجربه حسابرسی مدیر ارشد مالی	CFO PRIOR AUDIT	۲/۲۷۲	۲/۱۵۱	۰/۴۳۳	۰	۱
بازده دارایی	ROA	۰/۱۲۸	۰/۱۰۸	۳/۴۵۳	-۰/۴۹۴	۰/۶۵۲
اندازه شرکت	LnSIZE	۱۴/۶۵۸	۱۴/۵۷۱	۱/۴۴۴	۹/۹۹۶	۲۰/۷۶۸
رشد	MTB	۴/۹۰۷	۳/۷۳۲	۰/۸۵۲	-۴۸/۶۶۸	۷۳/۳۶۱
اهرم مالی	LEVERAGE	۰/۵۸۲	۰/۵۷۹	۰/۱۱۵	۰/۰۳۶	۲/۰۷۷
عدم تقارن اطلاعاتی	SPRED	۰/۸۳۶	۰/۷۵۸	۰/۵۰۹	۰/۰۷۲	۲/۳۹۹
عمر شرکت	LnAGE	۰/۵۳۴	۰/۵۰۸	۰/۴۲۳	۷	۱۹

مأخذ: یافته‌های پژوهش

آزمون مانایی متغیرها

مطابق ادبیات اقتصادسنجی لازم است قبل از برآورد مدل، مانایی متغیرها بررسی گردد. استفاده از آزمون‌هایی نظیر دیکی-فولر^۶ و فیلیپس-پرون^۷ برای داده‌های پانل توصیه نمی‌شود زیرا قدرت اندکی در تشخیص مانایی دارند. برای حصول اطمینان به آزمون‌های مانایی قوی‌تر در مدل‌های پانل، پیشنهاد می‌شود که داده‌ها را تجمیع^۸ نموده و سپس مانایی بررسی گردد (اندرس، ۱۳۸۶).

برای بررسی وجود ریشه واحد در داده‌های پانل، می‌توان از آزمون هاریس استفاده کرد که نتایج آن به صورت جدول ۲ عرضه می‌گردد.

6 Dicky Fuller
7 Philips Pron
8 Pool

جدول ۲- آزمون مانایی (هادری) برای تمامی متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	نماد	متغیر
مانا است	۰,۰۰۰۰	۱۹,۴۷۵۰	Audit quality	کیفیت حسابرسی
مانا است	۰,۰۰۰۰	۱۴,۶۵۲۲	CFO PRIOR AUDIT	تجربه حسابرسی مدیر ارشد مالی
مانا است	۰,۰۰۰۰	۷,۶۵۱۶	ROA	بازده دارایی
مانا است	۰,۰۰۰۰	۱۰,۴۶۰۴	LnSIZE	اندازه شرکت
مانا است	۰,۰۰۰۰	۱۳,۸۶۷۹	MTB	رشد
مانا است	۰,۰۰۰۰	۴۵,۴۷۱۹	LEVERAGE	اهرم مالی
مانا است	۰,۰۰۰۰	۲۰,۵۳۹۶	SPRED	عدم تقارن اطلاعاتی
مانا است	۰,۰۰۰۰	۱۹,۱۲۶۴	LnAGE	عمر شرکت

با توجه به جدول ۲ مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری متغیرها در آزمون مانایی همه متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرها است.

آزمون اف لیمر (چاو)

فرض‌های مربوط به آزمون اف لیمر (چاو) به شرح زیر است:

فرضیه‌ی صفر: همه‌ی عرض از مبدأها در مدل باهم برابرند.

فرضیه‌ی مقابل: حداقل یکی از عرض از مبدأها با بقیه متفاوت است.

فرض صفر در آزمون چاو بیانگر تشابه عرض از مبدأها در سطح شرکت‌ها و سال‌های مختلف است. لذا، در صورت عدم رد فرض صفر، ساختار pool یا اثرات مقید الگوی مناسب خواهد بود. فرض مقابل نیز حاکی از عدم تشابه عرض از مبدأها در سطح شرکت‌ها یا سال‌های مختلف می‌باشد. لذا، در صورت رد فرضیه صفر، ساختار panel اثرات ثابت یا تصادفی الگوی مناسب خواهد بود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

جدول ۳- نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	آماره آزمون	مدل آزمون
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰,۰۰۰۰	۴,۰۸	فرضیه اول

نتایج آزمون چاو در جدول ۳ بیانگر این است که یکسان بودن عرض از مبدأ برای تمامی شرکت‌های مورد مطالعه در سطح معنی‌دار ۵ درصد رد نمی‌شود و می‌توان برای برآورد مدل از روش داده‌های تابلویی استفاده نمود.

آزمون هاسمن

فرض‌های مربوط به آزمون هاسمن به شرح زیر است:

فرضیه‌ی صفر: عدم وجود همبستگی بین عرض از مبدأها و متغیرهای توضیحی

فرضیه‌ی مقابل: وجود همبستگی بین عرض از مبدأها و متغیرهای توضیحی

فرض صفر در این آزمون بیانگر عدم وجود همبستگی بین مقادیر عرض از مبدأها در بین سال‌ها و شرکت‌های مختلف با متغیرهای توضیحی است. لذا، در صورت عدم رد فرض صفر، ساختار panel با اثرات تصادفی الگوی مناسب‌تری می‌باشد. فرض مقابل نیز حاکی از وجود همبستگی بین مقادیر عرض از مبدأ در بین سال‌ها و شرکت‌های مختلف با متغیرهای توضیحی می‌باشد. لذا، در صورت رد فرض صفر، ساختار panel با اثرات ثابت الگوی مناسب‌تری خواهد بود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

جدول ۴- نتایج آزمون هاسمن

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
فرضیه اول	۵۱۸,۰۹	۰,۰۰۰۰	پذیرش اثرات ثابت

نتایج آزمون هاسمن در جدول ۴، نشان می‌دهد که فرضیه صفر مبنی بر انتخاب روش با اثرات تصادفی برای تخمین مدل پژوهش در سطح معنی‌دار ۵ درصد رد شده و لذا برای برآورد مدل‌ها می‌توان از روش با اثرات ثابت استفاده نمود.

آزمون ناهمسانی واریانس

وقتی خطاها ناهمسان باشند، انحراف معیار عرض از مبدأ بسیار بزرگ می‌شود. انحراف معیار ضرایب شیب نیز به شکل ناهمسانی بستگی دارد. برای مثال اگر واریانس خطاها به شکل مثبتی با مجذور یک متغیر توضیحی در ارتباط باشد، انحراف معیار ضریب آن متغیر، بسیار بزرگ خواهد بود (افلاطونی، ۱۳۹۵). فرض‌های آماری این آزمون به شرح ذیل است. فرضیه‌ی صفر: واریانس مقادیر خطا همسان است. فرضیه‌ی مقابل: واریانس مقادیر خطا همسان نیست.

جدول ۵- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
فرضیه اول	۱۱۸۰۵,۰۰	۰,۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون والد تعدیل شده در مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل‌ها با اجرای دستور `gls` رفع شده است.

نتیجه آزمون فرضیه اول

فرضیه اول بیان می‌دارد: سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است. از این رو فرضیه را می‌توان به صورت زیر نوشت:

فرض صفر: سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار نیست.

فرض مقابل: سابقه حسابرسی مدیر ارشد مالی بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است.

جدول ۶- نتیجه آزمون مدل اول

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی						
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری	هم خطی
تجربه حسابرسی مدیر ارشد مالی	CFO PRIOR AUDIT	-۰,۵۰۶	۰,۲۳۴	-۲,۱۶	۰,۰۳۱	۱,۰۱
بازده دارایی	ROA	-۰,۷۸۱	۰,۳۴۴	-۲,۲۷	۰,۲۳	۱,۱۴
اندازه شرکت	LnSIZE	-۰,۲۲۳	۰,۱۶۰۷	-۱,۳۹	۰,۱۶۴	۱,۱۶
رشد	MTB	-۰,۳۸۸	۰,۲۰۵	-۱,۸۹	۰,۰۵۸	۱,۱۲
اهرم مالی	LEVER AGE	۰,۲۴۸	۰,۱۹۱	۱,۳۰	۰,۱۹۴	۱,۱۲

متغیر وابسته: کیفیت حسابداری						
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری	هم خطی
عدم تقارن اطلاعاتی	SPRED	-۱,۴۵۷	۰,۴۷۷	-۳,۰۵	۰,۰۰۲	۱,۲۳
عمر شرکت	LnAGE	۰,۵۷۰۸	۰,۴۱۸	۱,۳۶	۰,۱۷۳	۱,۰۲
عرض از مبدا		-۲,۸۱۸	۳,۶۸۲	-۰,۷۷	۰,۴۴۴	---
سایر آماره‌های اطلاعاتی						
آماره والد			۴۰,۹۰			
سطح معنی داری (Prob) والد			۰,۰۰۰۰			
ضریب تعیین			۰,۶۵۳۴			

نتایج جدول ۶، نشان می‌دهد که متغیر تجربه حسابداری مدیر ارشد مالی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی مثبت است بنابراین تجربه حسابداری مدیر ارشد مالی و کیفیت حسابداری رابطه معنادار وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

ضریب تعیین برابر با ۶۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۴۰,۹۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. آزمون هم خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس در متغیرهای مدل وجود ندارد.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

پنجمین پیشنهاد مقارن با کارکردهای شریک در ارتقای کیفیت عملگرایی حسابرسان ارائه می‌شود. شرکای حسابداری به عنوان هدایت‌کنندگان عملکرد حسابرسان و ایجادکننده محرک‌های رفتاری در توسعه کیفیت عملگرایی حسابداری، می‌توانند از طریق ایجاد تعاملات حرفه‌ای در سطوح مختلف به واسطه تقویت استراتژی‌های یادگیری، تلاش نمایند تا از طریق ایجاد انگیزه در حسابرسان به هنگام تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای خود، رعایت جوانب مورد انتظار استانداردها و ذینفعان در گزارش حسابداری پوشش داده شده و موجب کاهش شکاف انتظارات در حرفه حسابداری گردند. این تعاملات حرفه‌ای و متقابل میان شریک یا مدیران ارشد حسابداری با حسابرسان و در نتیجه میان موسسه با ذینفعان می‌تواند به تقویت نیازمندی‌ها و الزامات ارتقای سطح توانمندی ذهنی و شهودی در حرفه حسابداری نیز منجر گردد و باعث ارتقای سطح اعتماد عمومی به جامعه حسابداری گردد، چراکه حسابداری تنها وظیفه بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران را نداشته، بلکه براساس فلسفه حرفه‌ای می‌تواند با واکاوی نقادانه در استانداردهای حسابداری، چالش‌های احتمالی و آتی در حرفه را به نهادهای بالادستی به منظور تدوین استانداردهای جدید یا اصلاح استانداردهای گذشته، ارائه کند.

پیشنهاد این بخش مقارن با نقش کارکردهای گزارش در حسابداری ارائه می‌شود. بنا به شناخت مفهوم گزارش حسابداری، درک این موضوع که ماهیت گزارش طیفی از ویژگی‌های رعایت فرم استاندارد گزارش تا قابلیت اطمینان‌افزایی در ذینفعان را در بر می‌گیرد، پیشنهاد می‌شود که در تدوین یک گزارش، اعتبار و اطمینان در عملگرایی کیفیت حسابداری منجر شود که استفاده‌کنندگان، مخاطبان و ذینفعان بتوانند به رویکرد، متعالی در تصمیم‌گیری براساس ادراک گزارش حسابرسان دست‌یابند. چراکه توجه به رعایت شکل، محتوا و ماهیت گزارش حسابداری در زمان تدوین آن می‌تواند افشاءکننده توضیح دقیقی از اهداف و دامنه حسابداری، نحوه جمع‌آوری داده‌ها، اطلاعات و کسب اطمینان از صحت آنها، شیوه تعیین شاخص‌ها و معیارها، روش تحلیل شواهد و یافته‌ها، متد و تکنیک‌های سنجش و ارزیابی عملکرد و نهایتاً نحوه نتیجه‌گیری از یافته‌ها و منطق ارائه توصیه‌ها در قالب اطمینان‌بخشی معقول و متناسب به ذینفعان باشد.

برای حصول اطمینان از تناسب و مطلوبیت برنامه‌ریزی به عنوان بخش مهمی از وظایف حسابرسی، حساب‌رسان باید پیش از آغاز کار، به شناخت و آگاهی کافی در خصوص برنامه دست یابند. این آگاهی می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی عملگراییانه کمک کند؛ اما لازم است نهادهای ذیربط همچون سازمان حسابرسی برای ارتقاء سطح شناخت آنان مسیرهای گذشته را تغییر داده و با افزایش حساسیت‌های بیشتر نسبت به آموزش، توسعه توانمندی‌ها، تناسب ویژگی‌های شخصیت حساب‌رسان با ماهیت حسابرسی، جامعه‌ی حرفه‌ای حسابرسی را به تعالی نزدیک کنند.

چهارمین پیشنهاد مقارن با کارکردهای اثربخشی در ارتقای کیفیت عملگراییانه حساب‌رسان ارائه می‌شود. در این رابطه به نهادهای بالادستی در حسابرسی پیشنهاد داده می‌شود که سازمان حسابرسی و سایر سازمان‌های مرتبط با عرصه ارتقاء اثربخشی حسابرسی، با برخورداری از نظام کنترل کیفیت، تهیه گزارش‌های حسابرسی عملکرد مطلوب که در بر گیرنده ارزش‌افزایی اهداف حسابرسی باشد، در قالب چک‌لیست‌های ارزیابی، نسبت به تعیین اثرگذاری حساب‌رسان در حرفه حسابرسی در بُعد فرآیندی، یعنی اجرای استانداردها و بُعد محتوایی یعنی ویژگی‌های تخصصی مورد ارزیابی قرار گیرند تا از این طریق ضمن کنترل کیفیت در حسابرسی، ریسک‌های مرتبط به حسابرسی کاهش یابد. افشاء موارد کلیدی در کنار سایر گزارش‌های اختیاری حسابرسی می‌تواند امتیازهایی را برای حساب‌رسان متعهد داشته باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

یکی از مشکلات اندازه‌گیری صحیح کیفیت حسابرسی وجود تعریف‌های مختلف و گاه متناقض در خصوص مفهوم کیفیت حسابرسی است. عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابرسی همواره با دشواری‌هایی همراه بوده است و تاکنون معیار واحدی که مورد توافق پژوهشگران مختلف باشد، ارائه نشده است؛ اما، استفاده از هر یک از معیارهای مزبور با توجه به هدف پژوهش می‌تواند برای گسترش ادبیات رشته حسابداری مفید باشد.

برای انتخاب معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ضرورت دارد به شرایط گزارشگری در بازار سهام ایران و همچنین ساز و کارهای اجرای حسابرسی در نهادهای عهده‌دار فرآیند اجرای حسابرسی توجه نمود. به عنوان مثال، برای استفاده از معیار حق‌الزحمه حسابرسی باید توجه نمود که هزینه‌های حسابرسی در بسیاری از شرکت‌های بورس تهران افشا نمی‌شود. این موضوع منجر به کاهش تعداد نمونه آماری می‌شود. همچنین، در شرکت‌های فعال در ایران معمولاً حق‌الزحمه حسابرسی بر مبنای قدرت چانه‌زنی و مناسبات سیاسی و نه بر اساس حجم کار انجام شده تعیین می‌شود؛ بنابراین، حق‌الزحمه نمی‌تواند معیار مناسبی از کیفیت حسابرسی باشد. تعداد گزارش‌های تعدیل شده (غیر مقبول و غیر مشروط) از سوی موسسه‌های حسابرسی بسیار کم است؛ بنابراین، استفاده از معیار گزارش‌های مردود و عدم اظهارنظر نیز نمی‌تواند مناسب باشد. همچنین، اندازه حساب‌رسان معیار مطلوبی به نظر نمی‌رسد؛ زیرا، سازمان حسابرسی به عنوان حساب‌رسان بزرگ به دلایل بیان شده در بخش‌های قبل، الزاماً دارای کیفیتی بالاتر از سایر موسسه‌ها نیست. تعدادی از پژوهش‌ها مانند محمدرضایی (۱۳۹۶) و بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۷)، نیز این ادعا را به صورت تجربی نشان داده‌اند. تخصص حساب‌رسان در فضای ایران معمولاً بر روی یک صنعت خاص نیز کمتر مشاهده می‌شود. با توجه به این مشکلات، به نظر می‌رسد اجرای پژوهش‌هایی به منظور ارائه معیارهای مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با توجه به شرایط ایران ضروری است.

یکی از دلایل عدم کارایی در استفاده از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، نتایج ضد و نقیض در پژوهش‌های مختلف است. دلیل این امر، می‌تواند اشتباه در گردآوری داده‌ها، انتخاب نادرست معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، نمونه‌های کوچک، ضعف در به کارگیری تکنیک‌های اقتصادسنجی و آماری و اشتباه در مدل‌های مورد مطالعه باشد. با توجه به مطالب بیان شده در مورد معیارهای مختلف اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، به نظر می‌رسد یکی از روش‌های مناسب برای سنجش این متغیر استفاده از تعداد بندهای شرط قبل از بند اظهارنظر در گزارش‌های حسابرسی است؛ زیرا، مدیران شرکت‌های صاحبکار در فضای ایران به دلایل مختلف مانند حفظ موقعیت خود و پاسخگویی مناسب در مجمع عمومی سهامداران، به شدت به دنبال کاهش تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی هستند. حساب‌رسانی که در چنین شرایطی استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کرده و تعداد بندهای شرط بیشتری را در گزارش حسابرسی ارائه کنند، می‌توانند از کیفیت بیشتری در اجرای

فرآیند حسابرسی برخوردار باشند. همچنین، باید در زمان به‌کارگیری هر یک از معیارهای یاد شده، به منظور اطمینان از صحت نتایج حاصل شده، آزمون‌های حساسیت مختلفی انجام گردد و همزمان از معیارهای دیگر کیفیت حسابرسی نیز استفاده شود. به بیان دیگر، استفاده از یک معیار به تنهایی برای آزمون فرضیه‌های مبتنی بر کیفیت حسابرسی کافی نیست. از سوی دیگر علیرغم توسعه مطالعاتی که بر درک عملیاتی کیفیت حسابرسی در شرایط ویژه خودش تأکید دارند، تاکنون به کاوش در خصوص چگونگی ساخت معنای اجرایی برای مفهوم کیفیت حسابرسی در شرایط محیط نهادی و اجتماعی حسابرسی کمتر توجه شده است. به ویژه شواهد کمی در این خصوص وجود دارد که کیفیت حسابرسی برای کسانی که مأموریت اجرای فرآیند حسابرسی را دارند به چه معنا است. شواهد محدودی در خصوص درک اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت از اصطلاح کیفیت حسابرسی وجود دارد؛ و یا این سوال مطرح است که اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت که مسوولیت‌های نظارت بر فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی را دارند، کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان مستقل را چگونه ارزیابی می‌کنند. این موضوعات مباحث مورد بررسی این پژوهش هستند و هدف آن تقویت درک معنای عملی و اجرایی کیفیت حسابرسی از طریق تحلیل مستندات، مصاحبه با خبرگان، پرسشنامه و نظرسنجی است.

منابع

۱. آزادی، کیهان؛ امین پور، آریا؛ غلامی حسن کیاده، فرید، "مبانی حسابرسی زیست محیطی و چالش‌های اجرای آن توسط دیوان محاسبات کشور"، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، آبان و آذرماه ۱۳۹۴، شماره ۱۷ و ۱۸، صص ۵۲-۶۲.
۲. اعتمادی، حسین؛ عبدلی، لیلا، "کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی"، دانش حسابداری مالی، زمستان ۱۳۹۶، شماره ۴، صص ۲۳-۴۳.
۳. افضل‌نیا، سیدحسن، "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و هزینه بدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، پاییز ۱۳۹۸، دوره دوم شماره ۱۲، صص ۳۲-۴۴.
۴. داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد، "ارائه مدلی برای تمییز اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، زمستان ۱۳۹۷، شماره ۳۰، صص ۲۵۱-۲۷۲.
۵. عباس‌زاده، محمد رضا؛ نصیرزاده، فرزانه؛ پورحسینی‌حصار، سید مهدی، "بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، بهار ۱۳۹۹، شماره ۷۸، صص ۳۹۲-۴۱۹.
۶. غلامی‌گیفان، سعیده؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی، "بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، بهار ۱۳۹۸، شماره ۳۱، صص ۳۶۵-۳۸۸.
۷. قدیمی، بهمن؛ قربانی، بهزاد؛ دادجو، زهرا، "تأثیر کیفیت حسابرسی حسابرسان معتمد سازمان بورس بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، بهار ۱۳۹۹، دوره جدید شماره ۳۶، صص ۱۲۹-۱۴۸.
۸. گلی، علی؛ خوزین، علی؛ اشرفی، مجید؛ نادریان، آرش، "بررسی نقش بیمه مسؤلیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری"، پژوهش‌های اخلاقی، بهار ۱۳۹۹، شماره ۳۹، صص ۱۹۵-۲۱۲.

۹. لطیفی، علی؛ جهانشاد، آزیتا، "تأثیر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدیدارائه صورت‌های مالی"، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، زمستان ۱۳۹۸، شماره ۴۴، صص ۶۳-۹۰.
۱۰. محبی، احسان، "کیفیت حسابرسی مسئله‌ای که همواره مورد بحث است"، حسابرس (دو ماهنامه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سازمان حسابرسی)، ۱۳۹۷، شماره ۹۶، صص ۷۲-۷۵.
۱۱. معصومی، سید سجاد؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ ذبیحی زرین کلایی، علی، "اثر تعدیل‌گری استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین میزان گزارشگری پایداری و نوآوری شرکت‌ها"، دانش حسابرسی، سال بیستم، تابستان ۱۳۹۹، شماره ۷۹، صص ۲۹۵-۳۱۵.
۱۲. ممشلی، رضا؛ کارشناسان، علی، "تأثیر کیفیت حسابرسی بر بیش اطمینانی مدیران و احتمال گزارشگری متقلبانانه: رویکرد چند بُعدی ترکیبی"، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، شماره ۱۵، صص ۱۶۹-۲۰۸.
۱۳. مؤمنی، علیرضا؛ حسینی، سیده زهرا، "بررسی میزان تأثیر در گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام موسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مدیریت، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، تابستان ۱۳۹۹، شماره ۳۶، صص ۴۵-۵۸.
۱۴. مهرآزاد، زهرا، "رابطه بین کیفیت گزارشات حسابرسان با مدیریت سرمایه در بانک‌های کشور"، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، زمستان ۱۳۹۶، دوره جدید شماره ۶، صص ۲۴۳-۲۵۷.
۱۵. ناظمی، الهه؛ شکریمان برنجستانکی، مهدیه؛ سلیمانی، ابوالفضل، "تأثیر ویژگی‌های سیاسی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، مطالعات مدیریت و حسابداری، تابستان ۱۳۹۸، دوره پنجم، شماره ۲، صص ۱-۱۹.
۱۶. نخعی، حبیب‌اله؛ صارمی‌نیا، مهسا؛ جعفرپور، هومن، "ارتباط بین کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و تأمی مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، تابستان ۱۳۹۸، دوره جدید - شماره ۲۷، صص ۲۶۷-۲۸۶.
۱۷. نعمت‌الهی، نگین؛ خوزین، علی، "بررسی ارتباط هنجارهای اجتماعی و کیفیت حسابرسی"، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، زمستان ۱۳۹۸، دوره جدید - شماره ۳۵، صص ۱۲۷-۱۳۸.
۱۸. واحدی، عبدالرحیم؛ امیری، علی؛ "بررسی رابطه مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی با کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های متوسط و کوچک پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، دوره جدید، شماره ۳۵، زمستان ۱۳۹۸، صص ۵۳-۷۰.
۱۹. وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ مران جوری، مهدی، "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری در ایران"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، پاییز ۱۳۹۳، شماره ۱۳، صص ۲۰۹-۲۲۴.
۲۰. یاراحمدی، علیرضا، "بررسی اثرات مشترک ویژگی‌های اجتماعی و فشار نهادی (سازمانی) بر کیفیت حسابرسی"، مطالعات مدیریت و حسابداری، بهار ۱۳۹۷، دوره چهارم، شماره یک، صص ۱۱۴-۱۳۳.

21. Agyemang-Mintah, P. and Schadewitz, H. (2019). Gender diversity and firm value: evidence from UK financial institutions, *International Journal of Accounting & Information Management*, 27(1): 2-26. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-06-2017-0073>
22. Baldacchino, P., Bugeja, S. and Grima, S. (2020). Social Auditing and Its Applicability to Maltese Co-Operatives, Grima, S., Boztepe, E. and Baldacchino, P. (Ed.) *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Vol. 102)*, Emerald Publishing Limited, 273-301. <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000102020>.
23. Chen, H, Ch., Yang, Ch, H. (2019). Applying a multiple criteria decision-making approach to establishing green marketing audit criteria, *Journal of Cleaner Production*, 210(3): 256-265. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.10.327>.
24. Earnhart, D., Harrington, D, R. (2021). Effects of audit frequency, audit quality, and facility age on environmental compliance, *Applied Economics*, 53(28): 3234-3252. <https://doi.org/10.1080/00036846.2020.1854449>.
25. Gray, G, L., Yoon, K., Gyun, W., Roebuck, P. (2020). Green IT Perceptions and Activities of Internal Auditors in Australia, Canada, and the United States. *Journal of Information Systems In-Press*. <https://doi.org/10.2308/isys-17-061>.
26. Gulluscio, C., Puntillo, P., Luciani, V., Huisingh, D. (2020). Climate Change Accounting and Reporting: A Systematic Literature Review: *Sustainability*, 12(1): 54-78. <https://doi.org/10.3390/su12135455>
27. Herda, D, N., Lavelle, J, J. (2022). How and why auditors' social exchange relationships with their firm, colleagues, and clients influence their attitudes and behaviors: Implications for audit quality, *Business Horizons*, <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2021.02.044>.
28. Hong Li, David Hay, David Lau, (2019), "Assessing the impact of the new auditor's report", *Pacific Accounting Review*, Volume 31, Issue 1, pp. 110-132. <https://doi.org/10.1108/PAR-02-2018-0011>.
29. Kumar A., Dixit G. (2018). An analysis of barriers affecting the implementation of e-waste management practices in India: A novel ISM-DEMATEL approach. *Sustainable Production and Consumption*, <https://doi.org/10.1016/j.spc.2018.01.002>