



### بررسی میزان روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

مختار رنجبر\*، سیدعلی رضا شجاعی\*\*

#### چکیده

هدف: طبق مقاله لاتین جف و همکاران، روابط حرفه ای بین یک متغیرهای فوق بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است. هدف از انتخاب و انجام این موضوع، بررسی میزان روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت بر کیفیت حسابرسی می باشد.

1

روش: جهت تحلیل فرضیه های پژوهش، جامعه آماری را از بین سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ و به مدت ۸ سال انتخاب نموده و شامل شرکت های بزرگی بوده اند که نمونه آماری با روش حذفی و به تعداد ۸۰ شرکت انتخاب شد. روش پژوهش مورد استفاده نیز، روش توصیفی - تحلیلی بوده و داده های پژوهش از نوع تاریخی با مراجعه به صورت های مالی و گزارشات مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران جمع آوری و طبقه بندی گردید. برای تجزیه و تحلیل داده های آماری از روش داده های پانل دیتا استفاده شد؛ و در بخش تجزیه و تحلیل از آمار توصیفی، آمار استنباطی و آزمون های مختلف مربوطه انجام گردید و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار Eviews نسخه ۹ صورت گرفت.

یافته ها: با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی، فرضیه اصلی مورد تأیید قرار گرفت و مشخص شد که بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه ای حرفه ای و معنادار منفی وجود دارد که با پژوهش جف و همکاران در سال ۲۰۲۱ همراستا می باشد.

نتایج: بنابراین، مدیران شرکت ها می بایست جهت افزایش کیفیت حسابرسی، به وجود رابطه بین مدیر مالی و حسابرس توجه نمایند و از طرفی گزارش اقلام تعهدی اختیاری ارائه شده توسط مدیر مالی و اظهار نظر حسابرس را کنترل نمایند.  
**واژه های کلیدی:** شرکت حسابرسی، مدیر مالی، کیفیت حسابرسی، دوره تصدی، اظهار نظر حسابرس، تداوم فعالیت

\* نویسنده مسئول، گروه مدیریت، واحد لامرد، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران (ranjbarmokhtar@yahoo.com)

\*\* دانشجوی مدیریت مالی، واحد لامرد، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران (shojaei.alireza@gmail.com)



### مقدمه

این مطالعه بررسی می کند که آیا میزان روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد یا خیر. اگر نگرانی نهادهای نظارتی مبنی بر اینکه رابطه ای که به مرور زمان بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها ایجاد می شود، قضاوت حسابرس را مختل می کند، قابل قبول باشد، پس باید رابطه منفی بین مدت همکاری شرکت حسابرسی با مدیر مالی مشتری آنها و کیفیت حسابرسی را بررسی نمود. نتایج نشان می دهد که مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی با کیفیت پایین تر حسابرسی که از طریق میزان اقلام تعهدی اختیاری اندازه گیری شده، کاهش صدور اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت های مشکل دار و افزایش احتمال دریافت اطلاعیه هایی در مورد اجرای ضوابط حسابداری و حسابرسی<sup>۱</sup> (AAER) از کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۲</sup> (SEC) ایالات متحده رابطه دارد. این تأثیرات در زیرمجموعه های شرکت هایی که دارای سطح بالایی از وابستگی های حاکمیت شرکتی هستند بیشتر است. این یافته ها برای سیاست های مربوط به چرخش شرکت حسابرسی پیامدهایی دارد. به طور خاص، نتایج نشان می دهد که قانون گذاران هنگام ارزیابی سیاست های چرخش شرکت حسابرسی باید سایر روابط مربوط به تصدی شرکت حسابرسی، مانند روابطی که بین شرکت حسابرسی و پرسنل مشتری ایجاد می شود، را در نظر بگیرند. هدف از این مطالعه بررسی این موضوع است که آیا میزان روابط شخصی / حرفه ای که در طول زمان ایجاد می شود (با توجه به سالهای متوالی که یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها با هم کار می کنند اندازه گیری می شود) بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد یا خیر. انگیزه این تحقیق ناشی از پاسخ مرکز کیفیت حسابرسی<sup>۳</sup> (CAQ) به درخواست هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عمومی برای اظهارنظر عمومی درباره استقلال حسابرس و چرخش های شرکت حسابرسی به شرح ذیل می باشد. این مطالعه نقش مهمی در ادبیات دارد. با بررسی روابطی که بین شرکت های حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها ایجاد می شود، ما بینش جدیدی در بحث چرخش شرکت حسابرسی ارائه می دهیم. در این مطالعه، تأثیر رابطه بین شرکت حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها بر کیفیت حسابرسی بررسی می شود. تحقیقات قبلی که به طور گسترده ای اثرات مدت تصدی شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بررسی کرده اند، شواهد متناقضی را ارائه می دهند. استدلال می شود که بررسی تأثیرات شرکت حسابرسی به تنهایی و بدون در نظر گرفتن روابط پنهانی که بین مشتری و شرکت حسابرسی ایجاد می شود، می تواند یکی از دلایل نتایج متناقض باشد. در این مطالعه، تلاش می شود یکی از این روابط مهم که رابطه بین شرکت حسابرسی و مدیر مالی مشتری آنها می باشد را شناسایی نمود. نتایج نشان می دهد که افزایش مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی با مشتریانی که اقلام تعهدی اختیاری بیشتری را گزارش می کنند، اظهارنظر کمتر نسبت به تداوم



فعالیت و افزایش احتمال دریافت اجرای ضوابط حسابداری و حسابرسی، رابطه دارد. اینها همه نشان دهنده پایین بودن کیفیت حسابرسی است (جف و همکاران، ۲۰۲۱). مدیران مالی نیازمند درک مهمی از ارتباط این رشته ها می باشند علم اقتصاد ساختاری را جهت تصمیم گیری در حوزه هایی چون تجزیه و تحلیل ریسک، تئوری قیمت گذاری، از طریق روابط عرضه و تقاضا، تجزیه و تحلیل بازده رقابتی و همچنین تصویر کلی از محیط اقتصادی که شرکت ها باید دائماً تصمیم گیری می کنند و بسیاری از حوزه های مهم مالی را فراهم می کند، یک مدیر مالی باید ساختار نهادی بانک مرکزی و سیستم بانک های تجاری و ارتباط داخلی بین بخش های مختلف اقتصادی را بفهمد. مدل تصمیم گیری مدیر مالی باید متناسب با متغیرهای اقتصادی از قبیل تولید ناخالص داخلی، تولید صنعتی، درآمد خالص، بیکاری، تورم، نرخ های بهره و مالیات ها و عواملی از این دست باشد و به طور صحیح بکار گرفته شود. گاهی اوقات حسابداری را زبان مالی گویند، زیرا داده های مالی را از طریق صورت های سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقدی فراهم می آورد. مدیر مالی باید بداند که چطور از این گزارشات در تخصیص منابع مالی شرکت جهت ایجاد بهترین بازده ممکن در یک دوره بلند مدت استفاده نماید. بنابراین، مدیر مالی عبارت است از مدیریت منابع و مصارف سرمایه به نحوی که ثروت سهامداران به حداکثر برسد. منابع همان وام ها یا بدهی هایی هستند که شرکت در اختیار دارد و یا وجوهی که صاحبان سهام به صورت سرمایه در اختیار شرکت قرار داده اند و سمت چپ ترازنامه قرار می گیرند. مصارف نیز خرید دارایی هایی (دارایی جاری، دارایی ثابت، سرمایه گذاری و سایر دارایی ها) است که از محل منابع به دست آمده است و سمت راست ترازنامه قرار می گیرند (سینگر و ژانگ، ۲۰۱۸). هدف حسابرسی مستقل ارائه یک اظهار نظر کلی در باره صورتهای مالی می باشد و حسابرسان برای برخورداری از امکان ارائه چنین اظهار نظری می بایست به ابزارهایی منطقی در تجزیه و تحلیل صورت های مالی دسترسی داشته باشند این روشها در حرفه حسابرسی بدلیل افزایش کارایی عملیات حسابرسی نقش مهمی بازی کرده در ارزیابی منطقی بودن صورتهای مالی و مانده حسابهای معین ابزار کارآمدی به شمار می آیند. با استفاده از روشهای تحلیلی حسابرسان می تواند وجود تقلب و اشتباه را در صورت های مالی به طور تقریبی نشان دهد. روشهای تحلیلی به دلیل کم هزینه بودن و سرعت بالاتر در بدست دادن نتایج، نسبت به آزمون ها تفصیلی مانده ها و مبادلات، امکان ارزیابی ریسک حسابرسی و معیاری جهت کنترل کیفیت نهایی صورتهای مالی حسابرسی شده جزء روش های حسابداری نوین و مورد اقبال عموم جامعه حسابرسان می باشند (لنوکس و وو، ۲۰۱۸). با این وجود موسسه های حسابرسی با توجه به میزان فعالیت های خود با مدیران مالی شرکت ها و نحوه همکاری یا مدت همکاری آنها می توان تشخیص داد میان آنها رابطه مستحکمی برقرار است یا خیر که در این پژوهش به بررسی میزان روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) بر کیفیت

حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته می شود؛ از آنجا که کیفیت حسابرسی و میزان گزارشدهی آنها در تصمیم گیری شرکت ها ضروری است، لذا به نظر می رسد انجام این پژوهش که روابط حرفه ای بین شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت می باشد، مورد سنجش قرار گیرد.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

هدف حسابرسان حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند در این میان انگیزه های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می شوند. در مقابل حسابرسان می توانند با افزایش کیفیت حسابرسی مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند (پاک مرام، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه سود متشکل از اقلام نقدی و تعهدی است و اقلام تعهدی سود تا حد زیادی در کنترل مدیران هستند و آن ها می توانند برای بهتر جلوه دادن عملکرد شرکت و افزایش قابلیت پیش بینی سودهای آینده از طریق اقلام تعهدی سود را مدیریت کنند. با توجه به اینکه اقلام تعهدی حسابداری اطلا عرسان کیفیت گزارشگری مالی هست باین وجود اقلام تعهدی ممکن است همچنین به عنوان پیش بینی کننده غیرقابل اتکا کیفیت گزارشگری مالی عمل کند. مدیریت سود زمانی رخ می دهد که مدیران از قضاوت های شخصی در گزارشگری مالی استفاده کنند و ساختار معاملات را برای تغییر گزارشگری مالی دستکاری نمایند. این هدف یا به قصد گمراه نمودن برخی از صاحبان سود در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت یا تأثیر بر نتایج قراردادهایی صورت می گیرد که انعقاد آنها منوط به دستیابی به سود شخصی می باشد (حسینی و عظیم زاده، ۱۳۹۶). بر اساس مبانی نظری مدیران مالی از طریق اقلام تعهدی اقدام به مدیریت سود می کنند. اقلام تعهدی به تفاوت سود حسابداری بر اساس سیستم تعهدی و مبنای حسابداری نقدی گفته می شود. به علت احتمال جانبداری و دستکاری کیفیت حسابرسی نقش مهمی را در کاهش مدیریت سود ایفا می کنند نظر به اینکه حسابرسان با در نظر گرفتن صورت های مالی معتبر یک وظیفه رسمی را انجام می دهند. با توجه به اینکه بدهی، انتخاب های گزارشگری و انگیزه های مدیریتی را تحت تأثیر قرار می دهد رابطه بین بدهی و کیفیت گزارشگری مالی متکی به اقلام



تعهدی است (سال‌ها و الزومی، ۲۰۱۸). از این رو، ضروری است به بررسی روابط حرفه‌ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود؛ پس متغیرهای پژوهش به شرح ذیل معرفی می‌گردد.

موسسه حسابرسی: منظور از موسسه حسابرسی، شرکت‌هایی می‌باشد که از حساب‌رسان مستقل تشکیل شده است که دارای تجربه و حرفه حسابرسی هستند و در حال خدمت‌گذاری به شرکت‌ها و موسسات، مدیران، سرمایه‌گذاران و سهامداران، شرکت‌های خصوصی و دولتی می‌باشند. این شرکت‌ها معمولاً از ۴ حساب‌رسان بزرگ تشکیل شده‌اند و افرادی نیز به عنوان زیرمجموعه در این موسسه‌ها فعالیت می‌کنند که در این پژوهش مشخص کرده رابطه‌ای حرفه‌ای بین حساب‌رسان این موسسه‌ها و مدیر مالی شرکت‌ها وجود دارد یعنی اینکه ممکن است شرکت‌ها، برای چندین بار متوالی از حساب‌رسان یک موسسه حسابرسی جهت بررسی و تحلیل صورت‌های مالی شرکت خود استفاده نموده باشد؛ پس میزان مدت همکاری بین حساب‌رسان فعال در موسسه حسابرسی و مدیر مالی شرکت‌ها به عنوان مشتری‌های خود را به عنوان رابطه حرفه‌ای میان آنها می‌گویند که از جمله متغیرهای این پژوهش محسوب می‌شود (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

5

مدیر مالی شرکت: یک مدیر مالی شرکت می‌تواند از طرف کسب و کار شما با بانک‌ها، سرمایه‌گذاران خطرپذیر، بیمه‌گذاران، متخصصان ارزش‌گذاری و دیگر متخصصان خارج از شرکت کار کند. مدیر مالی شرکت ممکن است استراتژی‌هایی هم برای ادغام و خرید ایجاد کند، برنامه‌ی خروج طراحی کند و همچنین در دیگر حوزه‌های فوق تخصصی مالی و فعالیت‌های رهبری کسب و کار فعال باشد. در حالت کلی یک مدیر مالی وظایفی از جمله موارد زیر انجام می‌دهد: نظارت روی بخش مالی، تحلیل و ارائه‌ی راه‌حل، تأمین مالی و پیش‌بینی، تفسیر شاخص‌های کلیدی، برنامه‌ریزی و پیاده‌سازی، مربی‌گری مدیران مالی، بهینه‌سازی سازگاری بین بخشی، چشم‌انداز کلی آینده، توسعه‌ی استراتژی مالی، تمرکز روی عملکرد مالی و نوآوری در آن، پاسخ‌گویی به سوالات درباره‌ی استراتژی مالی. با این که یک مدیر مالی باید در حسابداری و گزارش‌دهی مالی به عنوان مهارت‌های پایه بسیار ماهر باشد، اما سال‌ها کار کردن به عنوان کنترل‌کننده نمی‌تواند کسی را آماده‌ی جایگاهی مانند مدیر مالی کند. مجموعه‌ی مهارت‌های یک مدیر مالی بسیار گسترده‌تر است و باید شامل سابقه‌ای قوی از موفقیت در رهبری باشد به شکلی که بتواند اهداف استراتژیک تجاری جامع را به صورت عالی پیش‌برد. با داشتن یک مدیر مالی یک متخصص در تیم‌تان دارید که درکی عمیق از کسب و کار شما و روابط بین سیستم‌های مالی و عملیاتی دارد. یک متخصص مدیریت ساختار سرمایه، جذب سرمایه برای کسب و کار و جریان نقدی، تمرکزش را روی کاهش ریسک‌های مالی و غیرمالی شرکت شما گذاشته است. یک عضو مدیریتی در تیم دارید که تصویر کلی را می‌بیند و به شما در فرمول‌بندی آگاهانه‌ترین کسب و کار و استراتژی مالی کمک می‌کند. در تیم تصمیم‌گیران اصلی، یک

تصمیم گیر و یک پیام دهنده دارید که نبض سلامت مالی شرکت شما و فرصت های آینده را در دست دارد(جف و همکاران، ۲۰۲۱).

کیفیت حسابرسی: واژه کیفیت حسابرسی برای حسابرسان و کاربران صورت های مالی معانی متفاوتی دارد. کاربران زمانی حسابرسی را با کیفیت تلقی می کنند که حسابرس اطمینان دهد صورت های مالی فاقد هر گونه اشتباه و تقلب با اهمیت است. تعاریف زیادی از کیفیت حسابرسی وجود دارد که اگر چه متفاوت هستند، اما از یک ساختار مشابه پیروی می کنند. والاس کیفیت حسابرسی را کاهش ناخالصی ها و بهبود درجه خلوص داده های حسابداری می داند. لی و همکاران کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می کند. بیانیه مفاهیم اساسی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۷۳، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در اجرای کنترل بر کیفیت اطلاعات تهیه شده به وسیله اطمینان از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری تعریف کرده است(جف و همکاران، ۲۰۲۱). در این پژوهش برای کیفیت حسابرسی دو شاخص در نظر گرفته شده است که شامل دوره تصدی حسابرسان و نسبت اظهار نظر حسابرسان به تداوم فعالیت شرکت می باشد.

6

دوره تصدی حسابرسان: طبق مطالعه سیناسون و همکاران سال ۲۰۰۱ دوره تصدی، مدت زمان رابطه حسابرسان با مشتری است. مدت زمان دوره تصدی حسابرسان ممکن است بر استقلال حسابرسان در واقع یا به ظاهر تاثیر بگذارد. کمیته اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به این مساله اشاره کرده است که حسابرسی که فاقد مبنای قوی تجربه در مورد نوع تجارت، عملیات و سیستم های شرکتهای تحت حسابرسی باشد احتمال بروز مشکلات بطور بالقوه افزایش می یابد. دوره تصدی به مدت زمان دوره هایی اشاره دارد که حسابرسان اقدام به بررسی واحد تجاری می کنند. حسابرسی که مدت زمان بیشتری با صاحبکار خود قرارداد داشته باشد(مدت زمان تصدی طولانی تر) در واقع دارای دوره تصدی بیشتری می باشد که این فرد از سابقه و تجربه بیشتری نسبت به دیگر حسابرسان دارای تصدی یا قرارداد کمتر، می باشد(روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۴۰۰).

نسبت اظهار نظر حسابرسان به تداوم فعالیت؛ اظهار نظر مقبول: در مواردی که حسابرسان به این نتیجه برسند که صورت مالی واحد مورد رسیدگی وضعیت مالی نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد، اظهار نظر مقبول یا تعدیل نشده موقعی صادر می گردد که صورت مالی عاری از تحریف با اهمیت باشد. اظهار نظر مشروط: در مواردی که تحریف صورتهای مالی و محدودیت در رسیدگی در مجموع و یا به تنهایی دارای اثر با اهمیت ولی غیر اساسی بر صورت مالی باشد گزارش حسابرسان به صورت مشروط خواهد بود. اظهار نظر مردود یا منفی یا رد: موقعی که حسابرسان با کسب شواهد حسابرسی کافی به این نتیجه برسند که تحریف ها به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورتهای مالی با اهمیت و فراگیر است و مطلوبیت کلی صورت مالی را



مخدوش می‌کند گزارش حسابرس به صورت مردود صادر خواهد شد. عدم اظهارنظر: موقعی صادر می‌شود که محدودیت در رسیدگی یا ابهام یا هر دو با هم دارای ایرادات اساسی و فراگیر نسبت به صورت‌های مالی باشد و آثار آن چنان با اهمیت و فراگیر باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر کند از آنجاییکه در این گزارش حسابرس اظهارنظری بیان نمی‌دارد لذا بند اظهارنظر حسابرس با عبارت به نظر این موسسه شروع نمی‌گردد (روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۴۰۰).

علوی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج نشان دهنده رابطه مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد شرکاء، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارها، قدمت مؤسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشهای حسابرسی و رابطه منفی معنی‌دار میان متغیر درآمد سالیانه، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی است. عجم و لشگری (۱۴۰۰) تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر عملکرد سرمایه‌گذاری با متغیر تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که کیفیت اطلاعات حسابداری منجر به بهبود کارایی سرمایه‌گذاری و کاهش سرمایه‌گذاری بیشتر از حد و کمتر از حد می‌شود؛ تخصص حسابرس منجر به افزایش اثر مثبت کیفیت اطلاعات حسابداری بر عملکرد سرمایه‌گذاری می‌شود و ناکارایی سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد؛ بنابراین می‌توان کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابرسی را به عنوان متغیرهای مهم در افزایش کارایی سرمایه‌گذاری قلمداد کرد.

عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین علامت سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) و بین نوسان‌سازی سود و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ ولی بین علامت سود و اندازه مؤسسه حسابرسی و همچنین بین نوسان‌پذیری سود و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشده است.

جف و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی میزان روابط حرفه‌ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری مؤسسه حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که میزان همکاری شرکت حسابرسی با مدیران مالی شرکت‌ها می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد و در کیفیت اعلام تعهدی اختیاری و نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت نقش داشته باشد.

خوفی<sup>۸</sup> (۲۰۲۰) رابطه کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابرسی و تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری در بازارهای نوظهور را بررسی کرد. نتایج نشان داد که کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابرسی با ناکارایی سرمایه‌گذاری رابطه منفی و معناداری دارد.

پیواساؤ همکاران (۲۰۱۹) طی بحران مالی جهانی کیفیت حسابرسی با عوامل نهادی حمایت از سرمایه گذاران، رابطه مثبت داشته است. همچنین طی بحران مالی جهانی کیفیت حسابرسی پایین بوده است. کیفیت حسابرسی شرکت های دارای حمایت از سرمایه گذاران قوی (ضعیف) طی بحران مالی جهانی، زیاد (کم) بوده است.

فرضیه های پژوهش بر اساس پژوهش جف و همکاران (۲۰۲۱)، به صورت ذیل تدوین می گردد:

**فرضیه اصلی:** به نظر می رسد، بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه ای و معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی اول:** به نظر می رسد، بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با دوره تصدی حسابرس شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه ای و معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی دوم:** به نظر می رسد، بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه ای و معناداری وجود دارد.

8

### روش تحقیق:

این پژوهش از نوع پژوهش های نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه پژوهش های اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و الگوهای اقتصادسنجی انجام شده است. فرضیه های پژوهش بر اساس داده های پانلی یا تابلویی آزمون شده است. براساس موضوع انتخابی، روش پژوهش توصیفی و تحلیلی و از نوع کاربردی می باشد. براساس هدف این موضوع، از روش تحقیق همبستگی استفاده شده است چراکه بدنبال بررسی روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) می باشد.

جامعه آماری منتخب در این پژوهش شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و در بین سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ می باشد. بنابراین جهت تعیین حجم نمونه بایستی دارای شرایط ذیل باشند:

- ۱- اطلاعات مالی آن ها در بازه زمانی مورد بررسی در دسترس باشد و هیچ نواقصی نداشته باشد.
- ۲- پایان سال مالی آن ها در پایان اسفند ماه باشد و در بازه زمانی مورد بررسی تغییر سال مالی صورت نگرفته باشد.
- ۳- شرکت ها در طول دوره تحقیق مورد پذیرش بورس قرار داشته باشند و از عضویت آنها بیش از ۲ سال گذشته باشد.
- ۴- در طول دوره تحقیق حقوق صاحبان سهام آنها منفی نباشد.



۵- شرکت‌ها زیان انباشته نداشته باشند.

با توجه به جامعه آماری و روش نمونه‌گیری که به روش حذفی سیستماتیک صورت گرفت؛ ۸۰ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شد.

جدول ۱- تعیین نمونه آماری

(۴۳۴)	کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹
(۹۸)	اطلاعات مالی شرکت‌ها در دسترس نبوده و یا ناقص بوده است.
(۸۸)	پایان سال مالی شرکت‌ها اسفندماه نباشد و یا تغییر سال مالی داشته باشند.
(۷۸)	شرکت‌ها زیان انباشته داشته باشند و حقوق صاحبان سهام آنها منفی باشد.
(۹۰)	شرکت‌ها در طول دوره تحقیق عضو بورس نباشند یا از زمان عضویت آن‌ها ۲ سال نگذشته باشد.
۸۰	نمونه انتخابی

9

مدل رگرسیونی اقتباس شده از مقاله لاتین جف و همکاران (۲۰۲۱) به صورت زیر است:

مدل آماری فرضیه ویژه اول:

$$AT = \beta_0 + \beta_1 AI_{it} + \beta_2 CFM_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 RG_{it} + \beta_7 QOA_{it} + \varepsilon$$

مدل آماری فرضیه ویژه دوم:

$$ACCA = \beta_0 + \beta_1 AI_{it} + \beta_2 CFM_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 RG_{it} + \beta_7 QOA_{it} + \varepsilon$$

متغیرهای وابسته:

✓ دوره تصدی حسابرس (AT)، شرکت i در سال t

✓ نسبت اظهار نظر حسابرس به تداوم فعالیت (ACCA)، شرکت i در سال t

متغیرهای مستقل:

✓ موسسه حسابرسی (AI) i در سال t

✓ مدیر مالی شرکت (CFM) i در سال t

متغیرهای کنترل:

- ✓ اندازه شرکت (Size)  $i$  در سال  $t$
- ✓ اهرم مالی شرکت (Lev)  $i$  در سال  $t$
- ✓ ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت (MB)  $i$  در سال  $t$
- ✓ رشد سود شرکت (RG)  $i$  در سال  $t$
- ✓ ارقام تعهدی اختیاری شرکت (QOA)  $i$  در سال  $t$

### روش اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته:

**کیفیت حسابرسی:** طبق پژوهش جف و همکاران، از دوره تصدی حسابرس و نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت بدست می‌آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

10 **دوره تصدی حسابرس (AT):** برابر با تعداد سال‌های که یک حسابرس، حسابرسی صورت‌های مالی شرکت را برعهده داشته است، در نظر گرفته شده است (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت (ACCA):** از میزان دفعات اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت شرکت یا عمر شرکت بدست می‌آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

#### متغیرهای مستقل:

**موسسه حسابرسی (AI):** می‌توان گفت این متغیر از جمله متغیرهای مجازی می‌باشد؛ در صورتی که صورت‌های مالی شرکت توسط سازمان حسابرسی رسیدگی شده باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**مدیر مالی شرکت (CFM):** در صورتی که در شرکت مدیر مالی با تجربه بیش از دو سال وجود دارد و درمدت فعالیت خود با موسسه حسابرسی یکسانی جهت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت همکاری داشته باشد و میزان همکاری مشترکی دارند عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

#### متغیرهای کنترلی:

**اندازه شرکت (Size):** از لگاریتم طبیعی دارایی‌ها بدست می‌آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**اهرم مالی (Lev):** از تقسیم بدهی‌ها به کل دارایی‌ها بدست می‌آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**ارزش دفتری به ارزش بازار (MB):** از تقسیم ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار آن بدست می‌آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**رشد سود (RG):** از میزان رشدی که در سال توسط شرکت به دست آمده است یعنی از اختلاف میان درآمد سال جاری و سال ماقبل بدست می آید (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

**کیفیت ارقام تعهدی (QOA):** آن بخش از ارقام تعهدی که قابلیت دستکاری و اعمال مدیریت سود توسط مدیران را دارا می باشند و از طریق زیر به دست می آید: جمع کل ارقام تعهدی منهای ارقام تعهدی غیر اختیاری حاصل خواهد شد (جف و همکاران، ۲۰۲۱).

### یافته های پژوهش

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرها

معیارهای شکل توزیع		معیار پراکندگی	مینیم	ماکسیمم	معیارهای تمرکز		نام متغیر
برجستگی	چولگی				انحراف معیار	کمینه	
۱/۵۰	۲/۴۳	۰/۸۱	۰/۰۶۸	۰/۵۷	۰/۱۱	۰/۲۲	دوره تصدی حسابرس
۱/۱۹۷	۱/۸۵۲	۰/۰۴۹	۰/۰۳۳	۰/۶۲	۰/۲۱	۰/۲۵	نسبت اظهار نظر حسابرس به تداوم فعالیت
۲/۷۹	۱/۹۵۷	۰/۳۱۹	۰	۱	۰/۵۳	۰/۶۰	موسسه حسابرسی
۱/۳۲۱	۱/۰۹۳	۰/۰۴۹	۰	۱	۰/۵۷	۰/۶۶	مدیر مالی شرکت
۲/۵۷۹	۱/۷۰۵	۱/۲۵	۰/۱۵	۱/۱۲	۰/۷۹	۰/۸۵	اندازه شرکت
۲/۶۱۳	۲/۲۲۸	۱/۶۵۴	۱/۱۲	۲۳/۹۹	۰/۴۵	۰/۵۷	اهرم مالی
۱/۴۲۸	۲/۱۳۰	۰/۵۲۳	۰/۲۳	۰/۹۱	۰/۴۰	۰/۴۶	ارزش دفتری به ارزش بازار
۱/۴۲۹	۱/۷۴۴	۱/۲۶۶	۱/۰۱	۱/۲۵	۰/۲۲	۰/۲۴	رشد سود
۱/۹۹۹	۱/۵۷۹	۱/۴۶۹	۰/۴۴	۰/۵۶	۰/۲۱	۰/۲۶	کیفیت ارقام تعهدی

منبع: خروجی نرم افزار

همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود در اکثر موارد مقادیر میانه و میانگین به هم نزدیک می باشند که نشان دهنده توزیع مناسب داده ها می باشد. چولگی به دست آمده برای تمامی متغیرها با مقادیر مثبت گزارش شده است که نشان دهنده توزیع نامتقارن داده ها با کشیدگی به سمت مقادیر بالاتر و یا چولگی مثبت می باشند.



### ضریب همبستگی پیرسون

جدول ۴- نتیجه همبستگی بین متغیرهای مدل

Y 1	Y	X 7	X 6	X 5	X 4	X 3	X 2	X 1	
								۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	X 1
							۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	-۰/۱۰۹ ۰/۲۰	X 2
						۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	۰/۰۲۱ ۰/۵۰	۰/۰۲۷ ۰/۴۷	X 3
					۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	۰/۱۵۵ ۰/۰۰۰	۰/۲۰۶ ۰/۸۲	۰/۲۰۱ ۰/۹۷	X 4
				۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۰۶ ۰/۸۲	-۰/۰۲۱ ۰/۵۸	۰/۹۹۹ ۰/۰۰۰	۰/۱۰۸ ۰/۰۰۵	X 5
			۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	۰/۰۲۳ ۰/۵۵	۰/۰۲۱ ۰/۵۰	۰/۰۱۱ ۰/۷۷	-۰/۰۲۳ ۰/۵۴	۰/۰۹۱ ۰/۰۱۹	X 6
		۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۷۴ ۰/۰۵۷	۰/۱۸۰ ۰/۰۰۰	۰/۰۰۴ ۰/۹۰	-۰/۰۰۶ ۰/۸۶	-۰/۱۸۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۱۹۲ ۰/۰۰۰	X 7
	۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۱۷ ۰/۶۴	-۰/۰۳۳ ۰/۸۲	۰/۰۳۲ ۰/۴۱	۰/۰۳۰۴ ۰/۰۰۰	۰/۰۵۷ ۰/۱۴	-۰/۰۳۱ ۰/۴۱	۰/۰۶۶ ۰/۱۵۲	Y
۱/۰۰۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۰۷ ۰/۸۵	-۰/۰۳۷ ۰/۳۳	-۰/۰۱۱ ۰/۷۶	-۰/۰۰۵ ۰/۸۸	۰/۰۱۸ ۰/۶۲	-۰/۰۲۰ ۰/۶۰	۰/۰۰۶ ۰/۸۹	۰/۰۷۸ ۰/۰۴۰	Y 1

منبع: خروجی نرم افزار

همانگونه که در جدول بالا ملاحظه میگردد سطح معنیداری در تمام موارد کمتر از ۰/۰۵ میباشد؛ بنابراین مانا بودن کلیه متغیرهای پژوهش، مورد تایید است؛ با توجه به مانا بودن تمام متغیر مورد بررسی میتوان تخمین مدل رگرسیونی را انجام داد.

### بررسی مدل با استفاده از آزمونهای چاو و هاسمن

جدول ۵- نتیجه آزمون چاو

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	
استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰	(۷۹ ، ۶۳۹)	۳/۴۳	مدل رگرسیونی اول
استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰	(۷۹ ، ۶۳۹)	۳/۴۳	مدل رگرسیونی دوم

منبع: خروجی نرم افزار





چنانچه ملاحظه می شود سطح معناداری آزمون چاو بیش از  $\alpha=0/05$  محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ امکان برآورد مدل با استفاده از روش پانل تأیید می شود. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون چاو مبنی بر برابری عرض از مبدأها رد شد، در ادامه به منظور تشخیص وجود اثرات ثابت یا وجود اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می شود.

جدول ۶- نتیجه آزمون هاسمن

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی اول
وجود اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۷	۰/۰۰۰	
وجود اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۷	۰/۰۰۰	مدل رگرسیونی دوم

با توجه به اینکه دقیقاً آزمون هاسمن برابر یک بدست آمده است، بنابراین لازم است از روش اثرات ثابت تخمین مدل انجام شود.

### آزمون فرضیه ها

همانطور که در این جداول زیر مشاهده می شود، نتایج بدست آمده از تخمین الگوی رگرسیونی مربوط به فرضیه های فرعی نشان از تأیید روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی شرکتها دارد.

جدول ۷- نتایج برازش مدل رگرسیونی اول

متغیر پاسخ = دوره تصدی حسابرس				
سطح معناداری	آماره آزمون t	انحراف معیار	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای مستقل
۰/۰۰۰	-۴/۴۱۴	۶/۵۱۴	-۶/۶۹۷	ثابت معادله ( $\theta$ )
۰/۰۰۰	-۵/۲۴۵	۰/۲۳۱	-۰/۰۵۶۸	موسسه حسابرسی
۰/۰۰۰	-۳/۴۹۶	۶/۵۵۶	-۳/۲۵۳	مدیر مالی شرکت
۰/۰۰۰	-۶/۹۵۹	۰/۰۳۹	-۰/۰۳۸	اندازه شرکت
۰/۰۰۰	۵/۶۷۳	۰/۰۴۱	۰/۰۲۷	اهرم مالی
۰/۰۰۰	۵/۵۰۹	۶/۵۸۲	۳/۳۵۱	ارزش دفتری به ارزش بازار
۰/۰۰۰	-۲/۹۵۳	۰/۰۸۹	-۰/۲۶۳	رشد سود
۰/۰۰۰	-۴/۱۰۴	۰/۰۳۱	-۰/۰۰۳	کیفیت اقلام تعهدی
آماره آزمون $F = 13470/2$ سطح معناداری = ۰/۰۰۰ ضریب تعیین = ۰/۸۸ آماره $D.W = 2/15$				

منبع: خروجی نرم افزار



از آنجا که آماره دوربین واتسن ۲/۱۵ و بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می توان به عدم خودهمبستگی بین خطاها به عنوان یکی دیگر از پیش فرض های رگرسیون نیز پی برد.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با دوره تصدی حسابرس شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. همانگونه که نشان می دهد ضریب تعیین تعدیل شده در مدل برابر ۰/۸۸ است که بیان می کند ۸۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای سمت راست (متغیرهای مستقل) مدل توضیح داده می شود. اگر چه ۱۲٪ از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای سمت راست توضیح داده نشد، اما با توجه به آماره F فیشر وسط معناداری آن، می توان گفت این مدل قابلیت برازش اثرگذاری بین متغیرهای مستقل و وابسته را دارد.

جدول ۸- نتایج برازش مدل رگرسیونی دوم

متغیر پاسخ = نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت				
متغیرهای مستقل	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون t	سطح معناداری
ثابت معادله (θ)	-۶/۵۲۷	۶/۵۱۸	-۴/۴۱۴	۰/۰۰۰
موسسه حسابرسی	-۳/۰۲۱	۰/۲۳۱	-۸/۲۴۵	۰/۰۰۰
مدیر مالی شرکت	-۸/۵۴۵	۱/۱۵۶	-۷/۶۲۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۱۴	۰/۳۸۱	-۶/۵۹۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۵/۴۵۷	۰/۰۴۱	۹/۴۷۵	۰/۰۰۰
ارزش دفتری به ارزش بازار	۷/۲۵۶	۴/۷۹۲	۳/۸۰۷	۰/۰۰۰
رشد سود	-۲/۸۷۳	۵/۲۵۸	-۷/۸۳۱	۰/۰۰۳
کیفیت اقلام تعهدی	-۰/۸۵۲	۳/۹۸۴	-۴/۱۸۰	۰/۰۰۰
آماره آزمون F = ۱۲۵۴۰/۵		سطح معناداری = ۰/۰۰۰		
ضریب تعیین = ۰/۸۶		آماره D.W = ۱/۹۲		

منبع: خروجی نرم افزار

از آنجا که آماره دوربین واتسن ۱/۹۲ و بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می توان به عدم خودهمبستگی بین خطاها به عنوان یکی دیگر از پیش فرض های رگرسیون نیز پی برد.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که روابط حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. همانگونه که نشان می دهد ضریب تعیین تعدیل شده در مدل برابر ۰/۸۶ است که بیان می کند ۸۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای سمت راست (متغیرهای مستقل) مدل توضیح داده می شود. اگر چه ۱۴٪ از تغییرات متغیر وابسته توسط



متغیرهای سمت راست توضیح داده نشد، اما با توجه به آماره F فیشر و سطح معناداری آن، می‌توان گفت این مدل قابلیت برآزش اثرگذاری بین متغیرهای مستقل و وابسته را دارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل فرضیه‌ها، می‌توان گفت که بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه‌های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه‌ای و معناداری وجود دارد. بر اساس تجزیه و تحلیل آماری مشخص شد که روابط بین شهرت حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی که از حساب‌برسان بزرگ استفاده می‌کنند با مدیران مالی شرکت‌ها به صورت حرفه‌ای می‌باشد یا به عبارت دیگر، تحقیقات نشان داده است رابطه بین این دو شاخص به صورت حرفه‌ای و مداوم می‌باشد و مدیر مالی در راستای حسابرسی فعالیت‌های خود از حساب‌برسان متخصص و با تجربه در موسسات حسابرسی استفاده می‌نمایند؛ اما این رابطه باعث می‌شود اعتماد بین مدیران مالی و حساب‌برسان افزایش یابد و در نتیجه مدیران مالی می‌توانند با ارائه گزارش بیشتری از ارقام تعهدی اختیاری و مدیریت سود نقش داشته باشند که این مسئله باعث می‌شود کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و از طرفی دوره تصدی حسابرس و اظهار نظر آنها نسبت به تداوم فعالیتشان را کاهش می‌دهد. پس شرکت‌های بزرگ از حساب‌برسان دارای شهرت و اندازه بزرگتری استفاده می‌نمایند تا علاوه بر افزایش کیفیت حسابرسی، بتوانند در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و فعالیت‌های شرکت نیز کمک نمایند که در نهایت منجر به رشد و سودآوری شرکت‌ها شوند و از طرفی اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران و سهامداران را کسب نمایند که این مورد خود باعث افزایش سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها جهت کسب فرایند سود می‌شود اما وجود رابطه زیاد بین مدیر مالی و حسابرس ممکن است این نتیجه را برعکس گزارش دهد. این نتیجه می‌تواند برای مدیران، سهامداران، مالکان، سرمایه‌گذاران، حسابرسان داخلی و مستقل مفید واقع شود؛ زیرا جهت افزایش سودآوری شرکت و بهبود کیفیت حسابرسی شرکت می‌توانند به روابط حرفه‌ای بین موسسه‌های حسابرسی و مدیر مالی شرکت توجه نمایند و با بررسی و کاربرد آنها باعث افزایش کیفیت حسابرسی شوند.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه‌های حسابرسی) با دوره تصدی حسابرس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه‌ای و معناداری دارد؛ پس فرضیه فوق مورد تأیید قرار می‌گیرد. بنابراین رابطه بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه‌های حسابرسی) می‌تواند دوره تصدی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد به طوری که میزان روابط بین آنها طبق آزمون t در این پژوهش با ضریب تعیین ۸۸ درصد تأیید می‌شود. با این وجود، اگر رابطه بین موسسه حسابرسی و مدیر مالی شرکت افزایش یابد می‌تواند منجر به کاهش دوره تصدی حسابرس در شرکت شود؛ چراکه رابطه بین موسسه یا شهرت حسابرس با مدیر

مالی باعث کاهش اظهارنظر حسابرس در شرکت می‌شود چون ممکن است مدیر مالی در مدیریت سود نقش داشته باشد و ارقام تعهدی بیشتری گزارش نمایند. این نتایج با پژوهش جف و همکاران (۲۰۲۱)، خوفی (۲۰۲۰)، علوی و همکاران (۱۴۰۰)، هم راستا می‌باشد.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران روابط حرفه ای و معناداری دارد؛ پس فرضیه فوق مورد تأیید قرار می‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت رابطه بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) می‌تواند نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت را تحت تأثیر قرار دهد به طوری که میزان روابط بین آنها طبق آزمون t در این پژوهش با ضریب تعیین ۸۶ درصد تأیید می‌شود. با این وجود، اگر رابطه بین موسسه حسابرسی و مدیر مالی شرکت افزایش یابد می‌تواند منجر به کاهش نسبت اظهارنظر حسابرس به تداوم فعالیت در شرکت شود؛ چراکه رابطه بین موسسه یا شهرت حسابرس با مدیر مالی باعث می‌شود، اعتماد بین آنها بیشتر شود و مدیر مالی در زمینه افزایش ارقام تعهدی اختیاری و مدیریت سود نقش موثرتری داشته باشد و در نتیجه منجر می‌شود تداوم فعالیت حسابرس در شرکت کاهش یابد که این مسئله کاهش اظهارنظر حسابرس را به همراه دارد. این نتایج با پژوهش جف و همکاران (۲۰۲۱)، پواکیس و همکاران (۲۰۱۹)، عجم و لشکری (۱۴۰۰)، هم راستا می‌باشد.

با توجه به فرضیه اصلی، می‌توان پیشنهاد نمود به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی تا برای شرکت های زیر نظر خود تداومینی اتخاذ نمایند تا براساس آن رابطه بین مدیر مالی و حسابرس را بیشتر کنترل نمایند و از طرفی گزارشات صادر شده حسابرس و اظهارنظرهای وی را کنترل و همچنین گزارش مدیر مالی در خصوص ارقام تعهدی اختیاری و مدیریت سود را نیز بررسی نمایند تا بتوانند با اطمینان بیشتری از روابط بین آنها به مسئله کیفیت حسابرسی بپردازند. سازمان بورس می‌بایست برای شرکت ها علاوه بر حسابرسی که از سوی خود شرکت تعیین می‌شود، حسابرس دیگری نیز از سوی سازمان بورس انتخاب و جهت امور شرکت استخدام نماید تا با نظارت و بررسی بیشتر بتواند این اطمینان را برای سهامداران و سرمایه گذاران مهیا سازد و از طرفی باعث بهبود سودآوری شرکت شوند؛ ثقل و دستکاری در شرکت را کاهش دهند و مانع از ورشکستگی شرکت ها شوند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی اول، می‌توان پیشنهاد نمود به مدیران شرکت ها که جهت افزایش کیفیت حسابرسی، بهبود فعالیت های شرکت و در نهایت سودآوری آن که یکی از اهداف مهم سرمایه گذاران می‌باشد، به اندازه، شهرت موسسه حسابرسی، تخصص و تجربه آنها توجه نمایند و از حسابرسان ماهر و دارای سابقه جهت رسیدگی به امور شرکت استفاده نمایند اما می‌بایست به رابطه آن با مدیر مالی شرکت ها توجه نمود که مدیران مالی از اعتماد این رابطه سوء استفاده نمایند به طوری که در افزایش گزارش ارقام تعهدی اختیاری نقش داشته باشند؛ پس باید به این رابطه توجه نمایند و مدیریت سود یا



گزارش اقلام تعهدی را به دقت بررسی نمایند تا این فرایند بتواند کیفیت حسابرسی را تقویت نماید و باعث شود سرمایه گذاران و سهامداران با اطمینان و اعتماد بیشتری سرمایه گذاری نمایند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی دوم، می توان پیشنهاد نمود به مدیران شرکت ها که برنامه هایی را تنظیم نمایند تا بتوانند براساس آن، اطلاعات گزارش شده اقلام تعهدی اختیاری توسط مدیر مالی و اظهار نظر حسابرس را بیشتر کنترل نمایند تا از اعتماد وجود رابطه بین مدیر مالی و حسابرس سوء استفاده نشود و گزارش مدیر مالی به صورت دقیق بررسی گردد و همچنین اظهارنظرهایی که حسابرسان اعمال می کنند نیز کنترل نمایند؛ می بایست جهت کنترل بیشتر از سالانه حسابرس خود را تغییر دهند و یا اینکه گزارش حسابرسی ارائه شده توسط حسابرس را به حسابرس دیگری که در موسسه حسابرسی جداگانه ای فعالیت می کند، نشان دهند تا از اطمینان کافی برخوردار شود.

با توجه به نتایج پژوهش می توان برای پژوهشگران آتی پیشنهاد نمود:

- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی با توجه به مدیریت ریسک شرکت ها مورد سنجش قرار دهند.
- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی شرکتها را با توجه به تصمیمات مدیریتی و ساختار مالکیت مورد سنجش قرار دهند.
- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی بر دستکاری سود، سرمایه گذاری بیش از حد و همزمانی قیمت سهام شرکت ها بررسی نمایند.
- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی با توجه به تأمین مالی از طریق بدهی و مدیریت سود شرکت ها را بررسی نمایند.
- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی را با توجه به توانایی مدیریت و درماندگی مالی مورد بررسی قرار دهند.
- رابطه حرفه ای بین یک شرکت حسابرسی و مدیر مالی شرکت (مشتری موسسه های حسابرسی) با کیفیت حسابرسی با توجه به استرس حسابرس و روش های تقلیل دهنده کیفیت در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار دهند.

### یادداشت ها:

1. Accounting and Auditing Enforcement Release
2. Securities and Exchange Commission
3. Center for Audit Quality
4. Jeff
5. Singer
6. Lennox



7. Saleem
8. Khoufi
9. Pvisa

## منابع و مآخذ فارسی و غیر فارسی

پاک مراد، عسکر (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام، *دانش حسابرسی*، ۶۸.

حسینی، محمد و عظیم زاده، نفیسه (۱۳۹۶). رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی: شواهدی از ضعف سودآوری و ضعف نقدینگی، *دانشگاه خاتم*، فصلنامه پژوهشهای نوین در حسابداری و حسابرسی. (۱۱)

عباس زاده، محمد رضا، صالحی، محمد، حسینی پور، رضا (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل موثر بر اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده، *نشریه پژوهش های کاربردی در گزارش های مالی*، ۶ (۱)

عجم، مریم و لشگری، زهرا (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر عملکرد سرمایه گذاری با متغیر تعدیل گر کیفیت حسابرسی، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰ (۳۷)، ۳۱۴-۳۰۳.

علوی، سیدمحمد، و کیلی فرد، حمیدرضا، طالب نیا، قدرت اله (۱۴۰۰). تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰ (۳۷)، ۲۴-۱۱.

18

Jeff L. Payne, Russell. W.(2021). An examination of the influence of mutual CFO/audit firm tenure on audit quality. *J. Account. Public Policy*. 0278-4254/\_ 2021 Elsevier Inc. Jenkins, D.S., Velury, U., 2008. Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings?. *J. Account. Public Policy* 27 (2), 115-132

Khoufi, N. (2020). Accounting Information Quality and Investment Decisions in the Emerging Markets. *Frontiers in Management and Business*, 1(1), 16-23.

Lennox, C., Wu, X., 2018. A Review of the archival literature on audit partners. *Account. Horizons* 32 (2), 1-35.

Pvisa. k & Xiang. Zhang. Ch (2019). Corporate governance, social responsibility information disclosure, and enterprise value in China, *Journal of Cleaner Production*, pp. 1-10

Saleem. E Alzoubi.S (2018) " Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 30 (2018) 69-84.

Singer, Z., Zhang, J., 2018. Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *Account. Rev.* 93 (2), 315-338.



**Assessing the level of professional relationship between an auditing company and the company's financial manager (client of auditing firms) on audit quality (Case Study: Companies Listed in Tehran Stock Exchange)**

**Mokhtar Ranjbar \*, Seyed Alireza Shojaei \*\***

**Abstract:**

**Objective:** According to the Latin article by Jeff et al., The professional relationship between one of the above variables on audit quality has been examined. The purpose of selecting and doing this is to examine the extent of the professional relationship between an audit firm and the company's CFO on audit quality.

**Method:** To analyze the research hypotheses, the statistical population was selected from 2013 to 2020 for 8 years and included listed companies. The statistical sample was selected by elimination method and 80 companies were selected. The research method used is descriptive-analytical method and research data were collected and classified by referring to the financial statements and financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Data panel data method was used to analyze statistical data; In the analysis of descriptive statistics, inferential statistics and various related tests were performed and data analysis was performed using Eviews software version 9.

**Results:** According to the analysis of the regression model, the main hypothesis was confirmed and it was found that there is a professional and significant negative relationship between an auditing company and the financial manager of the company (customer of auditing firms) on the audit quality of companies listed on the Tehran Stock Exchange. It is in line with the research of Jeff et al In 2021.

**Conclusion:** Therefore, in order to increase the quality of the audit, the managers of the companies should pay attention to the relationship between the financial manager and the auditor, and on the other hand, control the reporting of optional accruals provided by the financial manager and the auditor's opinion.

**Keywords:** *Auditing company, financial manager, audit quality, tenure, auditor comments, continuity of activity*

\* Corresponding Author, Department of Management, Lamerd Branch, Islamic Azad University, Lamerd, Iran ([ranjbarmokhtar@yahoo.com](mailto:ranjbarmokhtar@yahoo.com))

\*\* Student of Financial Management, Lamerd Branch, Islamic Azad University, Lamerd, Iran ([shojaei.alireza@gmail.com](mailto:shojaei.alireza@gmail.com))