

## بررسی نظارت ها، تصمیم گیری های مدیران و تعهد حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابداری

### باب اله نعمتی

۱- دانشجوی دکتری DBA دانشگاه سازمان مدیریت صنعتی

#### چکیده

هدف این بررسی نظارت ها، تصمیم گیری های مدیران شرکت و تعهد حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابداری بوده است. این پژوهش توصیفی و از نوع پیمایشی بوده و ابزار پیمایش در این تحقیق پرسشنامه بوده است. برای جمع آوری اطلاعات مربوط به آزمون فرض ها از پرسشنامه های استاندارد و محقق ساخته استفاده کردیم. به این صورت که بعد از انتخاب نمونه مورد نظر از جامعه آماری مورد مطالعه شامل کلیه حسابرسان مستقل بودند، پرسشنامه ها به تعداد مورد نظر تکثیر و با مراجعه حضوری به هر یک از بخش های مربوطه در اختیار پاسخگویان مطالعه قرار گرفت. حجم نمونه بر اساس جدول کرجسی و مورگان تعیین شده است و در انتخاب نمونه ها از روش نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شد. بعد از جمع آوری اطلاعات، داده ها با نرم افزار SPSS مورد آنالیز قرار گرفت. سپس در بخش استنباطی با استفاده از آزمون های همبستگی و رگرسیون چندگانه فرضیات پژوهش آزمون شدند. نتایج نشان داد که نظارت ها، تصمیم گیری های مدیران شرکت و تعهد حرفه ای حسابرسان اثر معنی دار مثبت بر کیفیت حسابداری دارد.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابداری، نظارت ها، تصمیم گیری مدیران، تعهد حرفه ای

## مقدمه

نظارت مالی به مفهوم نظارت بر تمامی تصرفات مالی دستگاه‌های دولتی و همه نهادهایی که از بودجه دولتی استفاده می‌کنند، است. مهم‌ترین نظارت مالی در خصوص بودجه عمومی کشور است که در این خصوص کشف و پیگیری هر گونه سوء استفاده مالی، اختلاس، جا به جایی اموال و هزینه کردن آن‌ها در غیر موارد تعیین شده در قانون است که اهمیت و نقش تعیین کننده در سلامت نظام کشور دارد (لاری و همکاران، ۱۳۹۶).

نظارت در مفهوم خاص خود شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی، برقراری کنترل‌های لازم به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری بر صحت و دقت در قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (رضانی و همکاران، ۱۳۹۷).

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی و پیچیدگی آن، افزایش جدی سهم سهامداران کوچک در شرکت‌ها و به دنبال آن تضاد منافع، نیازهای نظارتی را بیش از پیش ضروری می‌نماید. در این محیط استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. در این رابطه صورتهای مالی بعنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آنها محسوب می‌شود. اما مساله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است (آقایی، ۱۳۸۱).

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود را با کیفیت هر چه بهتر به بازار بیشتر دریافته‌اند. تغییر رویکرد حسابرسی از فعالیت سیستمی به یک فعالیت مبتنی بر ریسک موجب شد که از این پس کیفیت و روش‌های انجام کار بیشتر مورد توجه قرار گیرد، زیرا هر چه روش‌های کار کیفیت نازل‌تری داشته باشد، ریسک حرفه‌ای افزایش خواهد یافت. همچنین کاهش کیفیت ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق الزحمه درخواستی حسابرس و مشروعیت حرفه حسابرسی باشد (جعفری، ۱۳۸۵).

دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را شامل دو احتمال تعریف می‌کند: اول اینکه حسابرس ایرادهای سامانه حسابداری را کشف کند و دوم اینکه آن ایرادها را گزارش کند. کشف ایراد، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند. در حالی که گزارش آن به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری بستگی دارد. اظهار نظر شریکان حسابرسی به طور کلی جدای از عملیات اجرا شده به وسیله کارمندان حسابرسی نیست. چون شریکان حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط حسابرسان اظهار نظر می‌کنند. بنابراین عملکرد حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. کسب موفقیت در سازمان‌ها و موسسات حسابرسی تا حد زیادی به روحیه، تلاش و انگیزه منابع انسانی بستگی دارد. این امر ممکن نیست، مگر اینکه چرایی رفتار و علل تمایل افراد برای کارکرد و ماهیت رفتار برای هدایت به سوی تحقق اهداف مشخص شود.

تعهد حرفه‌ای نشانگر خصوصیتی می‌باشد که افراد را در ارتباط با سازمان و حرفه خویش تعریف می‌کنند. تعهد حرفه‌ای به معنای قدرت تشخیص در یک حرفه می‌باشد (اتلی و پیرس<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶). تعهد حرفه‌ای به عنوان یک عامل مهم و اثرگذار بر عملکرد و رفتار افراد شناخته شده است. همچنین تعهد حرفه‌ای یک موضوع مهم از منظر ادراکی و سازمانی می‌باشد، چونکه می‌تواند برای پیش‌بینی غیبت کارکنان، عملکرد، حجم کارکردها و دیگر رفتارها همچون کیفیت کار مورد استفاده قرار گیرد.

## روش تحقیق

با توجه به هدف و ماهیت این پژوهش، توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد و ابزار پیمایش در این تحقیق پرسشنامه می‌باشد. همچنین از نظر هدف این تحقیق کاربردی می‌باشد. مطالعات نظری این تحقیق به صورت کتابخانه‌ای و از طریق مقالات،

<sup>۱</sup>- De Anjelo

<sup>۲</sup>- Professional Commitment

<sup>۳</sup>- Otley and Pierce

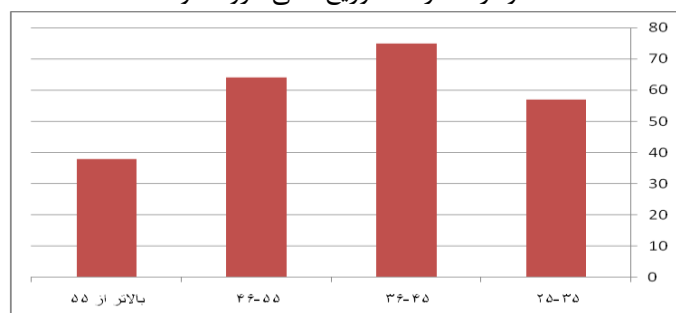
کتاب ها، مجلات و سایت های معتبر جمع آوری گشته است. در این تحقیق از پرسشنامه استاندارد جفری<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) برای سنجش تعهد حرفه ای استفاده شد. همچنین از پرسشنامه های محقق ساخته برای بررسی نظارت ها، تصمیم گیری مدیران و کیفیت حسابداری استفاده شد. این پرسشنامه ها بعد از تأیید اعتبار و روایی آن در اختیار نمونه آماری مطالعه قرار داده شد. حجم نمونه بر اساس جدول کرجسی مورگان تعیین شده است و در انتخاب نمونه ها از روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی استفاده شد. تعداد کل حسابرسان مستقل در شهر تهران ۲۰۰ نفر بوده است که با توجه به جدول کرجسی و مورگان تعداد ۱۲۷ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. این تعداد به صورت خوشه ای تصادفی مورد انتخاب قرار گرفتند. به این صورت که مناطق مختلف به عنوان خوشه ها انتخاب شدند و در داخل آنها حسابرسان به صورت تصادفی انتخاب شدند.

بعد از جمع آوری داده ها، در ابتدا داده ها وارد نرم افزار Excel شدند. سپس از نرم افزار SPSS استفاده کردیم، بدین ترتیب که داده ها در ابتدا کدگذاری شده و وارد نرم افزار شدند. سپس با استفاده از دو روش آمار توصیفی و استنباطی در سه بخش داده ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بدین ترتیب که ابتدا در بخش های اول و دوم برای توصیف نظرات نمونه آماری در رابطه با سوالات از جدول های توزیع فراوانی و درصد، میانگین و واریانس استفاده شد. سپس در بخش سوم فرضیه های تحقیق بر اساس نتایج بدست آمده از بررسی سوالات با استفاده از آمار استنباطی و استفاده از آزمون همبستگی مورد آزمون قرار گرفتند. همچنین از آزمون رگرسیون چندگانه هم استفاده شد. برای رسم نمودارها هم از نرم افزار Excel استفاده گشت.

نتایج تحقیق

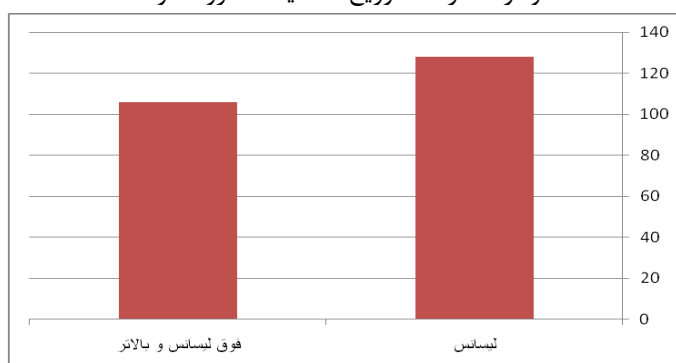
مطابق اطلاعات نمودار زیر افراد با بازه سنی ۳۶-۴۵ ساله با ۳۲٫۱٪ بیشترین درصد گروه نمونه را تشکیل می دهند.

نمودار شماره ۱: توزیع سنی گروه نمونه



همچنین مطابق اطلاعات نمودار زیر افراد دارای مدرک لیسانس با ۵۴٫۷ درصد بیشترین درصد گروه نمونه را تشکیل می دهند.

نمودار شماره ۲: توزیع تحصیلات گروه نمونه



#### بررسی همبستگی پیرسون

فرضیه های آزمون بصورت زیر مطرح می شوند:

4- Jeffery

$$\begin{cases} H_0: \rho = 0 \\ H_1: \rho \neq 0 \end{cases}$$

که در آن  $\rho$  مقدار ضریب همبستگی میان متغیرهای مورد مطالعه با کیفیت حسابداری در نظر گرفته شده است. برای بررسی رابطه از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می شود مقادیری که  $0/05 < \rho$  سطح معناداری در سطح  $0/05$  معنی دار است.

جدول شماره ۱: همبستگی بین متغیرهای تحقیق

کیفیت حسابداری		
*۰,۱۴۵	ضریب همبستگی	نظارت ها
۰,۰۱۶	سطح معناداری	
**۰,۲۷۸	ضریب همبستگی	تصمیم گیری مدیران
۰,۰۰۰۱	سطح معناداری	
-۰,۲۴۹	ضریب همبستگی	تعهد حرفه ای
۰,۰۰۰۱	سطح معناداری	

با در نظر گرفتن ضرایب همبستگی به دست آمده از آزمون پیرسون جدول (۱) که نشان دهنده وجود رابطه معنادار میان متغیرهای مستقل با متغیر وابسته در سطح  $0/05$  می باشد، بنابراین می توان فرضیه های تحقیق را مورد سنجش قرار داد. برای اجرای آزمون فرضیه های تحقیق، پس از احراز وجود همبستگی، حال باید به بررسی رابطه خطی میان متغیرهای مستقل با متغیر وابسته به وسیله رگرسیون ساده پردازیم.

#### رگرسیون ساده

فرضیه اول: نظارت ها اثر معنی داری بر افزایش کیفیت حسابداری دارد.

برای آزمودن این فرضیه از رگرسیون ساده و تفسیر ضریب تعیین استفاده می شود، در آن رفتارهای ناکارآمد به عنوان متغیر مستقل و کیفیت حسابداری متغیر وابسته در نظر گرفته شده اند.

جدول شماره ۲: برازش مدل رگرسیونی به داده ها

شیب خط		عرض از مبدا		آماره F		ضریب تعیین	متغیر مستقل
سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار		
۰,۰۰۰۱	۰,۴۱۹	۰,۰۰۱	۴,۷۸	۰,۰۰۱	۴۱,۰۱	۰/۱۶۰	نظارت ها

همانگونه که در جدول آنالیز و واریانس مشاهده می شود مقدار آماره F و سطح معناداری مربوطه معنی داری کل مدل رگرسیونی را تأیید می کند (سطح معناداری از  $0/05$  کوچکتر است) ، همچنین مقدار ضریب تعیین برابر  $0/160$  می باشد که نشان دهنده درصدی از تغییرات متغیر وابسته است که بوسیله متغیر مستقل مفروض تبیین می شود. با توجه به مثبت بودن شیب خط، نظارت ها بر کیفیت حسابداری تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: تصمیم گیری مدیران اثر معنی دار بر کیفیت حسابداری دارد.

برای آزمون این فرضیه از رگرسیون ساده و تفسیر ضریب تعیین استفاده می شود، در آن تصمیم گیری مدیران به عنوان متغیر مستقل و کیفیت حسابرسی متغیر وابسته در نظر گرفته شده اند.

جدول شماره ۳: برازش مدل رگرسیونی به داده ها

شیب خط		عرض از مبدا		آماره F		ضریب تعیین	متغیر مستقل
سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار		
۰,۰۰۰۱	۰,۴۲۴	۰,۰۰۱	۲,۲۲	۰,۰۰۱	۳۹,۸۲	۰/۱۵۷	تصمیم گیری مدیران

همانگونه که در جدول آنالیز و واریانس مشاهده می شود مقدار آماره F و سطح معناداری مربوطه معنی داری کل مدل رگرسیونی را تأیید می کند (سطح معناداری از ۰/۰۵ کوچکتر است) ، همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۱۵۷ می باشد که نشان دهنده درصدی از تغییرات متغیر وابسته است که بوسیله متغیر مستقل مفروض تبیین می شود. با توجه به مثبت بودن شیب خط، تصمیم گیری مدیران بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد.

فرضیه سوم: تعهد حرفه ای حسابرس اثر معنی دار بر کیفیت حسابرسی دارد.

برای آزمون این فرضیه از رگرسیون ساده و تفسیر ضریب تعیین استفاده می شود، در آن تعهد حرفه ای به عنوان متغیر مستقل و کیفیت حسابرسی متغیر وابسته در نظر گرفته شده اند.

جدول شماره ۴: برازش مدل رگرسیونی به داده ها

شیب خط		عرض از مبدا		آماره F		ضریب تعیین	متغیر مستقل
سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار	سطح معناداری	مقدار		
۰,۰۱۶	۰,۱۷۴	۰,۰۰۱	۳,۲۱	۰,۰۱۶	۵,۹۱۸	۰/۰۹۵	تعهد حرفه ای

همانگونه که در جدول آنالیز و واریانس مشاهده می شود مقدار آماره F و سطح معناداری مربوطه معنی داری کل مدل رگرسیونی را تأیید می کند (سطح معناداری از ۰/۰۵ کوچکتر است) ، همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۰۹۵ می باشد که نشان دهنده درصدی از تغییرات متغیر وابسته است که بوسیله متغیر مستقل مفروض تبیین می شود. با توجه به مثبت بودن شیب خط، تعهد حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد.

### بحث و نتیجه گیری

نتایج نشان داد که نظارت ها اثر معنی داری بر افزایش کیفیت حسابرسی دارد. امروزه اهمیت نظارت مالی بر همه آشکار شده است. داشتن جامعه سالم، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد. بخش دولتی نیز یکی از بخش های مهم در نظام مالی هر کشور است، به جهت این که در این بخش سرمایه های زیادی نهفته است و ضرورت دارد که این بخش بخصوص در حوزه معاملات دولتی، همواره مورد نظارت مستمر و مؤثر قرار گیرد زیرا عدم حمایت لازم از اموال و عملیات مالی دولتی، ناکامی دولت را در پاسخگویی به سیاست های کلان برای حل نیازمندی های عمومی جامعه به دنبال خواهد داشت (احمدی، ۱۳۹۷). در ادبیات مالی عمومی مستتر است که رعایت قوانین و مقررات اولویت اصلی انجام عملیات در بخش عمومی است، بنابراین قانونگذار در کشور تصمیم گرفته است تا از طریق نظارت متمرکز در قوه مجریه نسبت به رعایت حداکثری قوانین و مقررات اطمینان حاصل نماید. نظارت مالی قبل و حین خرج از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می شود.

امروزه با تلاش‌های صورت گرفته ذیحسابی به صورت یک حرفه به جامعه معرفی و شناسانده شده است. هر حرفه با توجه به اعتماد و تعامل با جامعه پیرامون خود موجودیت می‌یابد، بنابراین می‌بایست با تغییرات پیش رو هماهنگ شود. حجم و تنوع داده های مالی در جهان در حال افزایش است و روش های قدیمی نظارتی نمی تواند پاسخگوی نیاز باشد. بنابراین یادگیری ماشینی و هوش مصنوعی می تواند یکی از راه حل های ممکن برای تسهیل نظارت بر بخش مالی باشد. همچنین هوش مصنوعی می تواند در تصمیم گیری‌ها، طراحی و تغییر و تنظیم قوانین جدید نظارت های مالی به تنظیم کنندگان و ناظران کمک کند (مکفیل و جوزف؛ ۲۰۱۹).

همانطور که نتایج نشان داد، بین تعهد حرفه ای با کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. این نتایج موافق با یافته های پاینو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) می باشد که رابطه تعهد سازمانی و تعهد حرفه ای را با کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار دادند. و گزارش کردند که تعهد سازمانی و تعهد حرفه ای پیش بینی کننده های مهم کیفیت حسابرسی می باشد. تعهد حرفه ای به عنوان یک عامل مهم و اثرگذار بر عملکرد و رفتار افراد شناخته شده است. باف و رابرتز (۱۹۹۴)، مدعی هستند که وقوع همزمان سطوح بالای تعهد حرفه ای و سازمانی می تواند برای سازمان خوشایند باشد و به صورت یک مکانیزم « متعادل سازی» نسبت به یکدیگر عمل کنند. برای مثال، تعهد حرفه ای بالا می تواند برخی از ناکارآمدیهای تعهد بالای سازمانی (مثل پدیده «انسان سازمانی») را جذب و تعدیل کند. هم چنین تعهد حرفه ای زیاد بدون تعهد سازمانی بالا اثر بخش نیست زیرا ممکن است کارها با کیفیت بسیار بالایی انجام شود اما در راستای نیازهای سازمانی نباشد. باف و رابرتز ادعا می کنند تعامل بین تعهد سازمانی و حرفه ای منجر به رضایت کاری و عملکرد بیشتری می شود که این میزان رضایت و عملکرد در هر کدام از تعهدها، به تنهایی یافت نخواهد شد (تسای و وانگ، ۲۰۰۴). اخلاق حرفه ای یکی از مسائل اساسی همه جوامع بشری است. در حال حاضر، متأسفانه در جامعه ما در محیط کار کمتر به اخلاق حرفه ای توجه می شود. در حالی که در غرب، در دانش های مربوط به مدیریت و سازمان، شاخه ای با عنوان اخلاق حرفه ای وجود دارد، ولی در جامعه ما در مدیریت، به اخلاق حرفه ای و موارد مربوط به آن مثل حضور به موقع و غیبت ها توجه کافی نشده است. جامعه ما نیازمند آن است تا ویژگی های اخلاق حرفه ای مانند دلبستگی به کار، روحیه مشارکت و اعتماد، ایجاد تعامل با یکدیگر و... تعریف، و برای تحقق آن فرهنگ سازی شود. امروزه بسیاری از کشورها در جهان صنعتی به این بلوغ رسیده اند که بی اعتنایی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت ها و تعهدات اجتماعی، به از بین رفتن بنگاه می انجامد. به همین دلیل، بسیاری از شرکت های موفق برای تدوین استراتژی اخلاقی احساس نیاز کرده، و به این باور رسیده اند که باید در سازمان یک فرهنگ مبتنی بر اخلاق رسوخ کند.

## منابع

- آقایی، پروین. ۱۳۸۱. عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری، دانشگاه الزهرا.
- جعفری، علی. ۱۳۸۵. عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perception of time budget pressures and premature sign offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1(2), 54 - 68.
- Chen, C., Y, Lin and Y. C. Lin. (2004). "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?" Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.
- De Anjelo, L. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, pp: 189-199.
- Geiger M. A. and Raghunandan, K. (2002). "Auditor tenure and audit reporting failures." *Auditing: A journal of Practice & Theory*, Vol. 21, Issue 1, pp. 67-78.

<sup>5</sup> - McPhil and Joseph

<sup>6</sup> - Paino et al.

<sup>7</sup> - Tsay and Wang

- Levitt, A. (1998). The Numbers Game. Speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY (September 28).
- Malone, C and R. W. Roberts. 1996. Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol 15(2), pp: 49-64.
- Margheim, L., & Pany, K. (1986). Quality control, premature sign offs and underreporting of time. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5(2), 50 - 63.
- McDaniel, L.S. (1990). The effect of time pressure and audit program structure on audit. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87 - 110.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1995). The Operation of Control Systems in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(No 2), 65 - 84.
- Paino, H., A, Thani and S. I. Idris. 2011. Organisational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour. *British Journal of Arts and Social Sciences*, Vol.1 No.2, pp: 94-105.
- Pierre, K. S. and Anderson, J. A. (1984). "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants." *The Accounting Review*, Vol. 59, Issue 2, pp.242-264.
- Rita, Y. 2012. The Effect of Tenure Audit and Dysfunctional Behavior on Audit Quality. *International Conference on Economics, Business and Marketing Management*, IPEDR vol.29 (2012) © (2012) IACSIT Press, Singapore.
- Sinason, D. H., Jones, J.P. & Shelton, S. W., An Investigation of Auditor and Client Tenure, *American Journal of Business*, 16(2), 31-33, 2001.
- Tsai, K., & Wang, J. (2004). "The R & D Performance in Taiwan's Electronic Industry...". *R & D Management*, Vol. 34, No. 2, PP:179 – 189.