



**Investigating the factors affecting audit quality from the viewpoints
of independent auditors and financial managers of companies
listed in Tehran Stock Exchange**

Fatah Behzadian*, Nasser Izadi Nia**

Introduction

The desire to gain long-term benefits in the field of professional credit and earnings has led to considering audit quality as a factor of increasing professional competitiveness in audit services' market from the viewpoint of auditors, and from this perspective, this has been considered in conducted studies. Palmrose (1988) defined the quality of the audit as follows: ensuring the financial statements is audit quality and the financial statements are free from any significant misstatement". This definition emphasizes the result of the audit, because the ability to rely on financial statements before the audit cannot be specified; therefore, the actual quality of the audit cannot be observed and cannot be evaluated until the audit has reached its result (Hasas Yeganeh and Azinfar, 2010). Titman and Trueman (1986) also believe that since actual audit quality cannot be observed before auditing or during auditing, there is a need for variables to evaluate the actual quality of the audit. Although many factors affect the quality of audit services, few studies have been conducted to create a conceptual framework or model for describing the structure of quality of audit services. In recent decades, some of the studies conducted in the field of audit quality have attempted to provide an analytical framework based on audit regulations in European

* Ph.D. of Accounting, Islamic Azad University, Khorasgan Branch, Iran
fatahbehzadian@gmail.com

** Corresponding Author: Associate Professor of Accounting, Isfahan University, Iran
naser@ase.ui.ac.ir

countries, as well as the results of previous studies, including Carcello et al. (1992), Knechel et al. (2013). Of course, the study results of Francis (2011) and Gonthier Besacier et al. (2016), which provide the analytical framework for a more complete audit quality according to the results of previous studies and European audit regulations (especially French), and are more similar to Sarbanes Oxley regulatory texts, have been great efforts in this field. This study by formulating factors affecting the quality of audit according to the results of studies conducted and solutions presented in Iranian auditing standards regarding the quality improvement of audit services and presenting them in the form of a conceptual model attempts to consider single and distributed factors affecting the quality of audit based on previous studies in the form of the main and operational factors.

Hypotheses

The hypotheses of this research are as follows:

H1: *Audit operations affect audit quality.*

H2: *Audit group activity affects audit quality.*

H3: *Auditing rules affect audit quality.*

Methods

The information needed to test the research hypotheses have been obtained through a researcher-made questionnaire. The first statistical population of this study consists of CPA's working in an independent audit profession as managers, senior managers, supervisors and senior supervisors (in the audit firm), partners, technical managers, audit supervisors and senior supervisors (in private audit firms), and the second statistical population of this study consists of financial managers of all investment companies that operate under the supervision of Securities and Exchange Organization. The sampling method in this study is a categorized probability sampling method for the first statistical population of this study. The subjects are selected from all classes conveniently. For this reason, we used Cochran formula to estimate the sample size in each class of the statistical population. Among the numbers obtained as the sample size of each class, the largest value was chosen as the final sample size. The final sample size obtained from this study was $n = 205$ for the first statistical population and $n = 74$ for the second statistical population of all investment companies operating under the supervision of Securities and Exchange Organization and

questionnaires were distributed to respondents through in person referring and / or sent by email. After distributing the questionnaires, in total, 174 questionnaires were collected. 6 questionnaires were unusable due to failure to answer all questions, and a total of 168 questionnaires were used in statistical analysis. Regarding the theoretical concepts presented on the quality of the audit, this concept cannot be observed; therefore, the dependent variable is hidden and endogenous, and the independent variables are also hidden, but are exogenous. Consequently, the evaluation of the conceptual model of the research to study the research hypotheses based on the structural equations modeling with partial least squares approach was conducted to study the causal relationships between the invisible and hidden variables with interwoven relationships.

Discussion and Conclusion

The factors affecting the audit quality in three fields of audit operations, audit regulations and audit group are presented in the form of a conceptual model based on the analytical framework based on previous conducted studies. Regarding theoretical concepts of audit quality, this concept cannot be observed. As a result, the evaluation of the conceptual model of the research to test the research hypotheses based on the structural equations modeling with partial least squares approach was used to study the causal relationships between the visible and hidden variables with interwoven relationships including four reflective measurement models and a structural model. After testing validity and reliability of reflective measurement models, the general test of these models and testing the quality of the structural model for the research hypotheses, it was found that the null hypothesis was rejected in the test of all three hypotheses that is the claim contradiction, indicating that all the hypotheses of the research were confirmed and the above factors affect the quality of audit services. The results also indicate the general utility of the general structural model designed to predict the factors affecting the quality of the audit services. According to the conceptual model, 20 qualitative features were presented to review them. The study of the effects of all exogenous independent variables (audit operations, audit group and audit regulations) on the endogenous dependent variable of the model (audit quality) showed that the independent variable of audit operations with a direct effect factor of 0.431, independent variable of the audit group with a direct effect factor of 0.299 and independent variable

of audit regulations with a direct effect factor of 0.253 in total could explain 79.6 percent of the total variation in audit quality.

Keywords: *Audit Quality, Expectation Gap, Audit Quality Perception.*

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره‌ی دهم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۷، پیاپی ۷۴/۳، صفحه‌های ۳۰-۶۳
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر ناصر ایزدی‌نیا**

دانشگاه اصفهان

فتاح بهزادیان*

دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)

چکیده

در این پژوهش با استفاده از چارچوبی تحلیلی مبتنی بر نتایج تحقیقات انجام‌شده طی سال‌های اخیر در خصوص کیفیت حسابرسی، مدلی مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده و عوامل مؤثر بر آن بررسی شده است. این عوامل شامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بوده است. از آنجاکه کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر یادشده متغیرهای پنهان هستند، برای اندازه‌گیری آن‌ها از مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. جامعه آماری اول این پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بوده و جامعه آماری دوم شامل مدیران مالی تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران فعالیت می‌کنند. بر اساس نتایج پژوهش، همه فرضیه‌های پژوهش که در قالب مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری، طراحی و داده‌پردازی شده است، تأیید گردیده و بیانگر تأثیر سه عامل مذکور بر کیفیت حسابرسی است.

کلیدواژه‌ها: کیفیت حسابرسی، فاصله انتظاراتی از خدمات حسابرسی، فاصله انتظاراتی از کیفیت حسابرسی.

* دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

fatahbehzadian@gmail.com

** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران naser@ase.ui.ac.ir

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱/۳۰

۱. مقدمه

تمایل به کسب منافع بلندمدت در زمینه اعتبار حرفه‌ای و تحصیل درآمد موجب شده است تا از دیدگاه حسابرسان، کیفیت حسابرسی به‌عنوان عاملی در راستای افزایش رقابت حرفه‌ای در بازار خدمات حسابرسی تلقی شده و از این منظر نیز در تحقیقات انجام‌شده مورد توجه و اقبال قرار گرفته است. پالم روس^۱ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرده است: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچ‌گونه تحریف بااهمیتی نداشته باشد.» این تعریف بر نتیجه حسابرسی تأکید دارد؛ زیرا قابلیت اتکا به صورت‌های مالی تا قبل از انجام حسابرسی تعیین‌پذیر نیست؛ بنابراین کیفیت واقعی حسابرسی مشاهده‌پذیر نیست و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). تیمن و ترومن^۲ (۱۹۸۶) نیز معتقدند از آنجاکه کیفیت واقعی حسابرسی، قبل از انجام حسابرسی یا در حین حسابرسی قابلیت مشاهده ندارند، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. باینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد، اما تحقیقات معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدلی ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام‌شده است. کاتاناک و واکر^۳ (۱۹۹۹) مدلی ارائه کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس به شرح زیر است:

- توانایی حسابرس، از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی؛
 - اجرای حرفه‌ای، از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت.
- در دهه‌های اخیر برخی از پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه کیفیت حسابرسی، در ارائه چارچوب تحلیلی بر اساس مقررات حسابرسی در کشورهای اروپایی و نیز نتایج پژوهش‌های قبلی تلاش کرده‌اند. از آن جمله می‌توان به تحقیقات کارسلو و دیگران^۴ (۱۹۹۲) و شرودر و نچل و دیگران^۵ (۲۰۱۳) اشاره کرد. البته نتایج پژوهش فرانسویس^۶ (۲۰۱۱) و گانتیر بساسیر و دیگران^۷ (۲۰۱۶) که چارچوب تحلیلی کیفیت حسابرسی کامل‌تری را بر اساس نتایج پژوهش‌های قبل و مقررات حسابرسی اروپایی، خصوصاً فرانسوی، ارائه کرده و مشابهت بیشتری با متون مقرراتی ساربانز آگزلی^۸ دارد، تلاش درخور توجهی در این حوزه بوده است. این پژوهش تلاش می‌کند با تدوین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس نتایج پژوهش‌های انجام‌شده و راهکارهای ارائه‌شده در استانداردهای حسابرسی ایران در خصوص بهبود کیفیت

خدمات حسابرسی و ارائه آن‌ها در قالب یک مدل مفهومی، به عوامل منفرد و پراکنده مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس پژوهش‌های قبل، در قالب عوامل اصلی و عملیاتی توجه کند. ارائه مدل‌هایی مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی بر اساس قضاوت سنجی از افراد حرفه‌ای در مطالعات استنباط سنجی، ضمن ایجاد قابلیت بررسی دقیق‌تر فاصله انتظاراتی بین ارائه‌دهندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی، مبانی نظری در حوزه کیفیت حسابرسی را بر اساس قضاوت‌های حرفه‌ای بسط و گسترش خواهد داد.

۲. مبانی نظری پژوهش

با بهره‌گیری از تحقیقاتی که به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند، چارچوبی برای کیفیت حسابرسی ارائه شده و یک مدل مفهومی در این خصوص ارائه شده است. ویژگی‌های کیفی بیان شده در این چارچوب شامل بیست مورد است که برای سه عامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی ارائه شده است. در ادامه به شرح این ویژگی‌ها می‌پردازیم.

۲-۱- ویژگی‌های زمینه عملیات حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی

بر اساس مفاهیم نظری حاصل از تحقیقات انجام‌شده، ویژگی‌های عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس زمینه عملیات حسابرسی به شرح زیر تبیین می‌شود:

۲-۱-۱- کیفیت فرایند حسابرسی و مستندسازی

به‌منظور تعیین و ارزیابی کنترل‌های داخلی و تعیین آزمون‌های محتوای مناسب بر اساس شواهد و مستندات حسابرسی در راستای ارائه اظهارنظر، رعایت استانداردهای حسابرسی در حوزه برنامه حسابرسی اهمیت فراوانی در کیفیت اجرای عملیات حسابرسی دارد. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۲۳۰ ایران، تهیه به‌موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب، به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می‌کند و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب‌شده و نتایج به‌دست‌آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرسی، تسهیل می‌نماید (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۱-۲- تداوم حسابرسی واحد مورد رسیدگی

لیبی و فردریک^۹ (۱۹۹۰) بیان می‌کنند که با افزایش تجربه حسابرسان، درک آنان از انواع تحریفات احتمالی موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان، با افزایش تجربه حسابرسان نسبت به نوع فعالیت صاحب‌کار افزایش می‌یابد و با افزایش دوره تصدی حسابرسان تقویت می‌شود.

۲-۱-۳- استفاده از خدمات کارشناسی

استفاده از نتایج کار کارشناس به‌عنوان بخشی از شواهد حسابرسی در راستای بهبود قضاوت حرفه‌ای و پشتوانه اظهارنظر حسابرسی است. حسابرسان ضمن رسیدگی‌های خود ممکن است به کسب شواهد حسابرسی از طریق کارشناس نیاز داشته باشند. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۶۲۰ ایران، حسابرس برای تشخیص ضرورت استفاده از کارشناس باید کلیه موارد، شامل اهمیت سرفصل موردنظر، خطر ارائه نادرست با توجه به نوع ماهیت و پیچیدگی موضوع موردنظر، مقدار و کیفیت سایر شواهد حسابرسی در دسترس را ارزیابی کند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۱-۴- پذیرش توصیه‌های حسابرسان از سوی صاحب‌کار

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان پس از ارائه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی و پیشنهادها لازم برای انجام اقدامات اصلاحی به مدیریت، معمولاً اقدامات انجام‌شده توسط مدیریت و دلایل رد برخی پیشنهادها را ارزیابی می‌کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲)؛ بنابراین پذیرش توصیه‌های حسابرسان علاوه بر افزایش کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، موجب استنباط مناسب صاحب‌کار از کیفیت خدمات حسابرسی (کیفیت ظاهری) شده و از طرف دیگر مسیر عملیاتی حسابرسان را در تشخیص تحریفات عمده در صورت‌های مالی هموار می‌سازد؛ همچنین در بهبود کیفی گزارش حسابرسی سال یا سال‌های بعد مؤثر خواهد بود (گانتیرب‌سایر و دیگران، ۲۰۱۶).

۲-۱-۵- حضور مناسب شریک حسابرسی در عملیات حسابرسی

حضور شریک حسابرسی در حین عملیات حسابرسی در راستای کارایی و اثربخشی

عملیات حسابرسی، درزمینه‌هایی چون شناخت موضوع فعالیت واحد مورد رسیدگی، طرح کلی حسابرسی، تأثیر قوانین یا استانداردهای حرفه‌ای جدید بر کار حسابرسی و اطلاعات لازم برای برآورد خطر حسابرسی تأکید شده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲). رعایت این نکته موجب اثربخشی فرایند نظارت کیفی بر نحوه اجرای عملیات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی و مقررات موضوعه و درنهایت بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳).

۱-۶-۲- اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار

شناخت فعالیت صاحب‌کار، زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن، به قضاوت حرفه‌ای بپردازد. شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی و بهره‌گیری مناسب از آن، حسابرس را در مواردی نظیر ارزیابی کنترل‌های داخلی و برآورد خطرها (خطر ذاتی و کنترل) و شناسایی مشکلات، تهیه طرح کلی حسابرسی و برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی به‌گونه‌ای اثربخش و کارآمد یاری می‌رساند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲). از طرفی کسب اطلاعات مناسب از فعالیت صاحب‌کار توان فنی شریک یا مدیر فنی حسابرسی را برای ارزیابی نکات حسابرسی عمده و بااهمیت و تعیین نوع اظهارنظر حسابرسی مناسب افزایش می‌دهد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۲-۱-۷- کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان واحد مورد رسیدگی

ارتباط مناسب و اثربخش گروه حسابرسی در راستای کسب شناخت از صنعت مربوط به فعالیت صاحب‌کار و افزایش توان اعمال قضاوت حرفه‌ای در ارزیابی کنترل‌های داخلی و امکان کشف تحریفات بااهمیت، می‌تواند به نحو اثربخشی کیفیت حسابرسی را مطلوب کند (مک انرو و دیگران، ۲۰۰۱). ضمن آنکه تبادل اطلاعات فنی بین حسابرسان و کارکنان صاحب‌کار، در حوزه مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند موارد عدم توافق را کاهش دهد و درنتیجه بر کاهش فاصله انتظاراتی و درنهایت بهبود کیفی گزارش‌های حسابرسی نیز مؤثر باشد.

۲-۱-۸- مدیریت بودجه زمانی گروه حسابرسی

بودجه زمانی محدود و پرفشار از یک طرف موجب عدم اثربخشی عملیات حسابرسی به دلیل عدم امکان کشف تحریفات بااهمیت شده و از طرفی موجب کاهش کارایی عملیاتی از نظر صرف وقت و هزینه‌های پرسنلی خواهد شد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

۲-۱-۹- کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با ارکان راهبری شرکت

بر اساس تحقیقات اخیر انجام شده، وجود کمیته‌های حسابرسی فعال و مستقل در شرکت‌های صاحب‌کار، با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط نزدیکی دارد. بر این اساس در راستای نظریه کارگزاری، وجود قوانین مؤثر منجر به محدود شدن حیطه عمل غیرمسئولانه مدیران می‌شود (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳)؛ از این رو وجود کمیته حسابرسی پر قدرت موجب می‌شود که کیفیت حسابرسی مستقل، با اطمینان دهی از این موضوع که حسابرس واقعیات را بیان کرده و تحت تمایلات مدیریت قرار نمی‌گیرد، افزایش یابد؛ بنابراین ارتباط مناسب گروه حسابرسی با گروه حاکمیت شرکتی در واحدهای که رسیدگی می‌شوند، سبب تقویت استقلال حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفی گزارش‌های حسابرسی خواهد شد.

۲-۲- ویژگی‌های گروه حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی

ویژگی‌های کیفی حسابرسی بر اساس چارچوب کیفی ارائه شده در پژوهش‌های پیشین، در زمینه نقش گروه حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی به شرح زیر است:

۲-۲-۱- رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی

الزامات اخلاقی مربوط به کارهای حسابرسی معمولاً دربرگیرنده آیین رفتار حرفه‌ای است که بیشتر جنبه بازدارنده دارد. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای، شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای است.

۲-۲-۲- عدم وجود مشکلات شخصی اعضای گروه حسابرسی در حین عملیات

این مورد در خصوص عدم وجود مشکلات فردی اعضای گروه حسابرسی در حین اجرای عملیات حسابرسی است. تحقیقات اخیر انجام شده، عدم وجود این گونه مشکلات را نیز در

افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی مؤثر دانسته‌اند (نچل و دیگران، ۲۰۱۳).

۲-۲-۳- اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی

از آنجاکه طبق استانداردهای حسابرسی ایران، مدیرمسئول کار باید مسئولیت کیفیت هر کار حسابرسی محول شده به وی را بپذیرد، لازم است در همه مراحل کار حسابرسی، الگویی را درباره کیفیت حسابرسی برای سایر اعضای گروه تدوین کند. این الگو، معمولاً از طریق اقدامات مدیرمسئول کار و پیام‌های مناسب وی، نظیر اهمیت اجرای کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، اهمیت رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه، به اعضای گروه ارائه می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۲-۴- آموزش مناسب گروه حسابرسی برای کسب اطلاعات و توانایی فنی

از آنجاکه توانایی‌ها و صلاحیت مورد انتظار از گروه حسابرسی، شامل مواردی چون شناخت و تجربه عملی از کارهای حسابرسی با توجه به ماهیت و پیچیدگی آن‌ها، شناخت از الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، دانش فنی مناسب، شناخت از صنعت مربوط به فعالیت صاحب‌کار، توان اعمال قضاوت حرفه‌ای، شناخت از سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲)، لازم است در خصوص آموزش مناسب و سرپرستی حین کار گروه برای کسب صلاحیت‌های لازم اقدامات مناسبی انجام شود.

۲-۲-۵- اندازه مؤسسه حسابرسی

دی‌آنجلو^{۱۱} (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند؛ زیرا مایل‌اند تا حسن شهرت خود را در بازار خدمات حسابرسی افزایش دهند. وی با ارائه روشی تحلیلی نشان داد که اندازه مؤسسات حسابرسی، با کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد؛ زیرا از دیدگاه اقتصادی زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در مؤسسات بزرگ کلان است. تصور بر این است که چندین مؤسسه‌ای به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های

مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند.

۲-۲-۶- کیفیت مدیریت گروه حسابرسی

مدیریت گروه حسابرسی بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۲۲۰ ایران، شامل انجام شدن کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، مشخص شدن موضوعات عمده مستلزم بررسی بیشتر، انجام شدن مشورت‌های مناسب و مستند کردن و اجرای نتایج مشورت‌ها، ضرورت تجدیدنظر در ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان کار اجراشده، پشتیبانی کار انجام‌شده از نتایج به‌دست‌آمده و مستند شدن آن به‌گونه‌ای مناسب، کافی و مناسب بودن شواهد کسب‌شده برای پشتیبانی از گزارش حسابرس و دستیابی به اهداف روش‌های انجام کار حسابرسی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۳- ویژگی‌های زمینه مقررات حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی

ویژگی‌های کیفی حسابرسی بر اساس چارچوب کیفی ارائه‌شده در پژوهش‌های پیشین در زمینه نقش مقررات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی به شرح زیر است:

۲-۳-۱- لزوم چرخش دوره‌ای حسابرس

اثر تداوم انتخاب حسابرس یا افزایش رفتن دوره تصدی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را از دو منظر می‌توان بررسی کرد. از طرفی موجب می‌شود تا حسابرس به‌مرور به فعالیت صاحب‌کار آشنا شود که این موضوع سبب افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما از سوی دیگر تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش‌ازحد او به مدیریت صاحب‌کار شده و این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرسی بگذارد و باعث مخدوش شدن کیفیت حسابرسی شود (لی، ۲۰۱۰، ۱۲).

۲-۳-۲- محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار

ممنوعیت هرگونه ارتباط مالی و شخصی شرکا و اعضای گروه حسابرسی با واحد مورد رسیدگی از جمله عواملی است که در پژوهش‌های اخیر به‌عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مطرح شده است (فرانسس، ۲۰۱۱)؛ همچنان محدودیت سطح حق‌الزحمه

حسابرسی از یک صاحب‌کار به نسبت کل درآمد دریافتی موسسه حسابرسی در طول یک دوره مالی نیز از دیگر عوامل ذکر شده در تحقیقات جاری است (گانتیر بساسیر، ۲۰۱۶). یکی از مهم‌ترین الزامات قانونی، آن است که حسابرسان نمی‌توانند در واحد مورد رسیدگی سمت‌های مدیریتی داشته باشند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

۲-۳-۳- ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان‌دهنده

خدمات غیر گواهی‌دهی توسط حسابرسان یکی از مهم‌ترین مسائلی است که استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و راه‌حل‌ها مشابه راهکارهایی است که در مواجهه با موضوع ارتباط مالی و شخصی حسابرس و صاحب‌کار وجود دارد (حساس یگانه، ۱۳۸۸)؛ بنابراین به منظور بهبود استقلال ظاهری، لزوم وجود قوانینی که ارائه خدمات مدیریتی توسط حسابرسان را هم‌زمان با ارائه خدمات حسابرسی منع کند، ضروری است. این موضوع می‌تواند به‌عنوان بخشی از فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی عملکرد حسابرسان بررسی شود.

۲-۳-۴- لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی

از آنجاکه عضویت مؤسسات حسابرسی در مجامع حرفه‌ای، عامل رسمیت آن‌ها برای اشتغال در حرفه حسابرسی است، لزوم رعایت مقررات و استانداردهای حرفه‌ای برای آنان وجود دارد. واتز و زیمرمن^{۱۳} (۱۹۸۶) بیان می‌کنند که حسابرسان معمولاً طبق قانون، نیاز به صلاحیت حرفه‌ای دارند و برای چنین هدفی آن‌ها باید بر اساس استانداردهای عمل کنند که مجامع حرفه‌ای تدوین کرده‌اند؛ بنابراین لازم است مجامع حرفه‌ای مقررات نظارتی در راستای اطمینان از استقلال حسابرسان و نیز بررسی دوره‌ای فعالیت آنان را تدوین کنند. در نتیجه با رعایت قوانین و استانداردها و تعیین رتبه‌بندی کیفی مؤسسات حسابرسی، می‌تواند آنان را به حفظ استقلال و رعایت استانداردهای حرفه‌ای در تدوین برنامه‌های رسیدگی وادار و درعین حال ترغیب کند.

۲-۳-۵- لزوم تدوین مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی

سایمونیک و آستین^{۱۴} (۱۹۸۷) معتقدند که هرچه حق‌الزحمه بیشتری برای حسابرسان

منظور شود، تلاش آنان نیز افزایش می‌یابد؛ اما در این صورت حسابرسان از نظر مالی به صاحب‌کاران خود وابسته می‌شوند؛ در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار خود، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این امور می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد.

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱- پژوهش‌های خارجی

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) در پژوهش خود با عنوان «اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه می‌کنند؛ زیرا مایل‌اند تا حسن شهرت خود را در بازار خدمات حسابرسی افزایش دهند. وی با ارائه روشی تحلیلی نشان داد که اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند.

لیبی و فردریک (۱۹۹۰) در پژوهش خود با عنوان «تجربه و توانایی جهت تبیین یافته‌های حسابرسی» بیان می‌کنند که با افزایش تجربه حسابرسان، درک آنان از انواع تحریفات احتمالی موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان با افزایش تجربه حسابرسان افزایش می‌یابد.

دیوید سون و نیو^{۱۵} (۱۹۹۳) در تحقیقی با عنوان «یادداشتی بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» بیان کردند که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگ‌تری دارند؛ بنابراین توقع بیشتری از آنان در راستای کشف و گزارش تحریفات موجود در صورت‌های مالی، از سوی بازار خدمات حسابرسی وجود دارد.

لام و چانگ^{۱۶} (۱۹۹۴) در تحقیقی با عنوان «کیفیت خدمات حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی: شواهدی از بازارهای اولیه در سنگاپور» عنوان کرده‌اند که به‌طور کلی مؤسسات حسابرسی بزرگ لزوماً کیفیت حسابرسی بهتری از مؤسسات حسابرسی کوچک ارائه نمی‌دهند. دون و دیگران^{۱۷} (۲۰۰۰) در تحقیقی با عنوان «تخصص صنعتی حسابرسان و کیفیت افشای صاحب‌کاران» بیان داشته‌اند که هراندازه مؤسسه حسابرس تجربه بیشتری در صنعت

خاصی به دست آورد، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابداری با کیفیت بهتر پیدا می‌کند.

لوییس^{۱۸} (۲۰۰۵) نیز در تحقیقی با عنوان «بازده غیرعادی صاحب‌کاران، اندازه مؤسسات حسابداری و تأثیر مؤسسات حسابداری کوچک» ابراز می‌دارد که مؤسسات حسابداری بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه نمی‌کنند.

هویتاش و دیگران^{۱۹} (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان «حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری» بیان می‌کنند که حق الزحمه‌های بیشتر پرداخت شده به حساب‌رسان، ممکن است به طور طبیعی و متناسب با آن، تلاش‌هایی را که حساب‌رسان انجام می‌دهند، افزایش دهد و در نتیجه کیفیت حسابداری نیز افزایش یابد؛ همچنین ممکن است حق الزحمه‌های بالاتر پرداختی به حساب‌رسان از لحاظ اقتصادی، آنان را به صاحب‌کاران خود وابسته می‌سازد و چون نمی‌خواهند منافع خود را در واحدهای رسیدگی شده از دست دهند و می‌خواهند اعتبار حرفه‌ای خود را نزد ذینفعان گزارش‌های حسابداری ارتقا بخشند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می‌دهند.

لی (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «آیا چرخش مؤسسات حسابداری در محافظه‌کاری در حسابداری تأثیرگذار است؟» ارتباط چرخش مؤسسات حسابداری با کیفیت حسابداری را ارتباطی معنی‌دار ارزیابی کرده است. از نظر وی حساب‌رسان در حسابداری‌های طولانی دچار نوعی حس وفاداری می‌شوند و این به نوبه خود صلاحیت حساب‌رسان را برای انجام حسابداری با کیفیت و اثربخش زیر سؤال می‌برد.

گانتیرسایر و دیگران (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان «استنباط از کیفیت حسابداری: فراتر از فاصله استنباطی مبتنی بر نقش» با استفاده از چارچوب تحلیلی که در پژوهش‌های قبلی ارائه شده بود، با تعریف جامعه معرفتی در محیط حرفه‌ای فرانسه، به این نتیجه رسیده‌اند که استنباط از کیفیت حسابداری به ویژگی‌های فردی افراد حرفه‌ای که با سطح مهارت و تجربه آنها از درک ارزش‌های اطلاعاتی به اشتراک گذاشته بین آن همبستگی دارد، مربوط است و لزوماً به نقش آنها در فرایند حسابداری مرتبط نیست.

۳-۲- پژوهش‌های داخلی

مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) در پژوهش خود ضمن بررسی استنباط حساب‌رسان از ۲۴

عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیده‌اند که تفاوت معنی‌داری بین استنباط درون‌گروهی حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های آنان و نیز استنباط بین‌گروهی آنان وجود ندارد.

نمازی و دیگران (۱۳۸۶) بیان می‌کنند که حسابرسان به‌منظور حفظ اعتبار حرفه‌ای و حسن شهرت خود و نیز اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. حسابرسان به‌منظور کاهش میزان دعاوی حقوقی علیه خود و نیز کاهش هزینه‌های مترتب بر دعاوی مذکور در راستای ارائه خدمات باکیفیت خواهند کوشید.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در پژوهش خود عنوان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر کیفیت حسابرسی بهتری دارند. نتیجه پژوهش هشی و مظاهری فرد (۱۳۸۹) بیانگر آن است که اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش مزبور نشان می‌دهد که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

انصاری و دیگران (۱۳۹۰) بیان می‌کنند که ارائه هم‌زمان خدمات حسابرسی (اطمینان دهی) و خدمات جانبی (غیر اطمینان دهی) بر میزان استقلال حسابرسی تأثیر دارد؛ همچنین نتایج پژوهش مزبور بیانگر آن است که چنانچه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط دو گروه مجزا در مؤسسات حسابرسی انجام شود یا تحت نظارت نهادی مطمئن انجام شود یا غیر هم‌زمان باشد، استقلال حسابرسی را خدشه‌دار نخواهد کرد.

ایزدی نیا و علی مرادی (۱۳۹۲) معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی به امید آنکه بتوانند در آینده قراردادهای منفعت‌باری با صاحب‌کاران خود منعقد کنند، ممکن است متقبل زیان شوند. در این شرایط ممکن است بر رده‌های مدیریت و شریک مؤسسات حسابرسی برای حفظ و گردش کسب‌وکار فشار بسیاری ایجاد شود؛ بنابراین ممکن است بی‌طرفی و استقلال حسابرسی زیر سؤال رود. برای کاهش این تردید اعمال روش‌های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی در قالب بررسی هم‌پیشگان می‌تواند در عرضه خدمات حسابرسی باکیفیت مؤثر باشد.

مشایخی و دیگران (۱۳۹۲) در پژوهش خود مدلی برای کیفیت حسابرسی با توجه به

ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابداری ایران ارائه کرده‌اند و با رویکردی کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عواملی چون اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، وضعیت تأثیر صلاحیت حسابداران رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابداری، اثربخشی پاسخ‌خواهی از حساب‌برسان، تناسب تعداد مؤسسات حسابداری و بازار کار، حسن شهرت و اعتبار مؤسسات حسابداری و دوره تصدی و فشار زمانی را از مهم‌ترین عوامل مؤثر در کیفیت حسابداری عنوان کرده‌اند.

واعظ و دیگران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری واحدهای رسیدگی شده پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسات حسابداری در صنعتی که واحدهای رسیدگی شده فعالیت دارند و حق‌الزحمه حسابداری رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

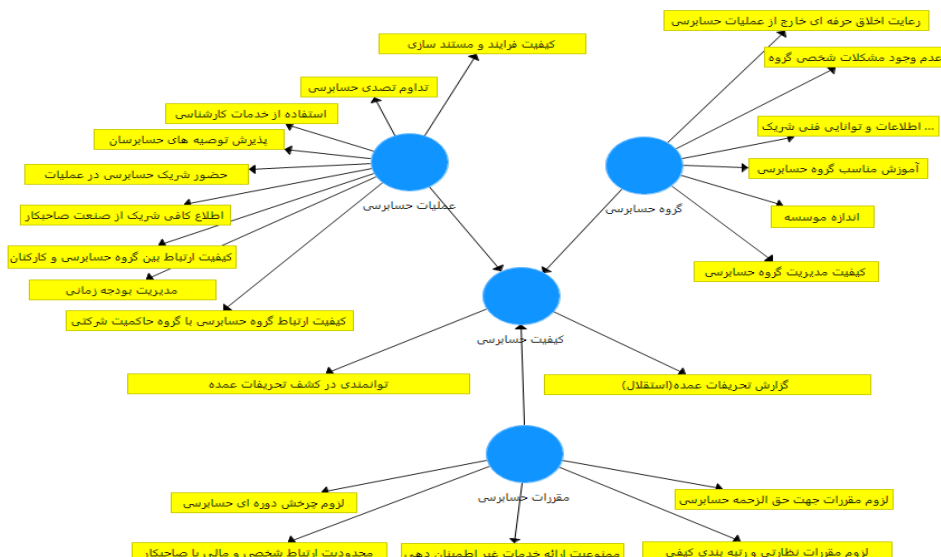
شمس‌زاده و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و شرکای حسابداری با کیفیت حسابداری در بین ۱۴۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسه حسابداری و تجربه شرکای حسابداری، با کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد؛ درحالی‌که بین اندازه مؤسسه حسابداری با کیفیت حسابداری رابطه منفی و معنی‌داری مشاهده نشده است.

پیری و برزگری (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حساب‌برسان با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که افزایش دوره تصدی حساب‌برسان بر مقدار اقلام تعهدی می‌افزاید و در نتیجه از کیفیت سود کاسته می‌شود.

ستایش و صیادی (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر رابطه بین جریان نقد آزاد مازاد با مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از مؤسسه حسابداری با کیفیت زیاد و تغییر حساب‌برسان، تعارض مربوط به هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریان‌های نقدی آزاد مازاد را کاهش داده و موجب کاهش مدیریت سود ناشی از این جریان‌ها می‌شود و در نتیجه افزایش کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری را به دنبال دارد.

۴. مدل مفهومی پژوهش

با توجه به مطالب یادشده، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی که بر اساس نتایج تحقیقات انجام‌شده قبلی حاصل شده است را می‌توان در قالب یک مدل مفهومی بیان کرد و بر اساس استنباط حرفه‌ای عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی از تأثیر این عوامل بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه بازتاب کیفیت حسابرسی در توانمندی حسابرسان برای کشف تحریفات عمده در صورت‌های مالی و استقلال آنان در گزارش این تحریفات، مدل را ارزیابی و در صورت لزوم بازبینی و اصلاح کرد. مدل مفهومی پژوهش برای تعیین ارتباط عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس زمینه‌های یادشده در نگاره ۱ ارائه شده است.



نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش جهت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در قالب یک

چارچوب تحلیلی

۵. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب یادشده و ارائه مدل مفهومی پژوهش مبتنی بر مبانی نظری حاصل از تحقیقات انجام‌شده برای تعیین عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی، فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: عملیات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: فعالیت گروه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
فرضیه سوم: مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

۶. روش پژوهش

اطلاعات لازم به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته به دست آمده است. جامعه آماری اول این پژوهش شامل افراد ذیل است: تمامی حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی مستقل در رده‌های مدیران و مدیران ارشد؛ سرپرستان و سرپرستان ارشد در سازمان حسابرسی و شرکا؛ مدیران فنی؛ سرپرستان و سرپرستان ارشد حسابرسی در مؤسسات خصوصی حسابرسی. جامعه آماری دوم مدیران مالی تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار فعالیت می‌کنند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش برای جامعه آماری اول پژوهش، روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌بندی شده است. افراد نمونه به صورت در دسترس از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. بدین منظور از رابطه کوکران برای برآورد حجم نمونه هر طبقه، بزرگ‌ترین مقدار به عنوان حجم و از بین اعداد به دست آمده به عنوان حجم نمونه هر طبقه، بزرگ‌ترین مقدار به عنوان حجم نمونه نهایی انتخاب شده است. حجم نمونه نهایی به دست آمده در این پژوهش برای جامعه آماری اول ۲۰۵ نفر و برای جامعه آماری دوم تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار فعالیت می‌کنند و شامل ۷۴ شرکت است. پرسشنامه‌ها طی مراجعات حضوری و ارسال از طریق رایانامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و ظرف مدت سه ماه از توزیع پرسشنامه‌ها، جمعاً تعداد ۱۷۴ پرسشنامه دریافت شد. شش عدد از این پرسشنامه‌ها به دلیل پاسخ ندادن به تمام سؤالات، استفاده‌شده نبودند. در مجموع از ۱۶۸ عدد از آن‌ها در تجزیه و تحلیل آماری استفاده شد. پرسش‌های تخصصی پژوهش شامل ۲۲ سؤال بود. در بیست سؤال اول، هر سؤال در خصوص یکی از ویژگی‌های عوامل سه‌گانه مؤثر بر کیفیت حسابرسی در راستای مدل مفهومی ارائه شده مطرح شده است. دو سؤال پایانی در مورد بازنمایش استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان از توان کیفیت خدمات حسابرسی و انتظار از این مدل پیش‌بینی در نمایش توانمندی حسابرسان و استقلال آنان از کیفیت حسابرسی با توجه به زمینه‌های مؤثر یاد شده است. این پرسش‌ها، از نوع سؤالات بسته بوده که فرد پاسخ‌دهنده میزان تأثیر عوامل مطرح شده در هر سؤال را بر روی پیوستار مربوط درج می‌کند.

برای ارزیابی هر یک از عوامل مذکور، یک پرسش مطرح شده و از طیف درجه‌بندی لیکرت که از امتیاز ۱ تا ۷ درجه‌بندی شده، استفاده گردیده است. با توجه به مفاهیم نظری ارائه شده در خصوص کیفیت حسابرسی، این مفهوم مشاهده پذیر نیست؛ بنابراین متغیر وابسته متغیری پنهان و درون‌زا است و متغیرهای مستقل یادشده نیز پنهان بوده ولی برون‌زا هستند؛ در نتیجه ارزیابی مدل مفهومی پژوهش برای بررسی فرضیه‌های پژوهش بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی به منظور بررسی روابط علی و معلولی بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و پنهان زیاد با روابط درهم‌تنیده به این شرح است:

- مدل ساختاری (درونی): (به روابط بین متغیرهای پنهان مستقل برون‌زا) عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی (و وابسته درون‌زا) کیفیت حسابرسی (در این مدل توجه و اندازه‌گیری می‌شود).

- مدل اندازه‌گیری (بیرونی): (به روابط بین متغیرهای پنهان و مشاهده‌پذیر توجه و اندازه‌گیری می‌شود). برای متغیرهای مستقل، مدل اندازه‌گیری X و برای متغیرهای وابسته، مدل اندازه‌گیری Y نامیده می‌شود.

نگاره ۱ اطلاعات مربوط به متغیرهای فرضیات پژوهش و تعداد سؤالات مربوط به آن‌ها و همچنین مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی در مسیربازی معادلات ساختاری را به شرح زیر ارائه می‌کند.

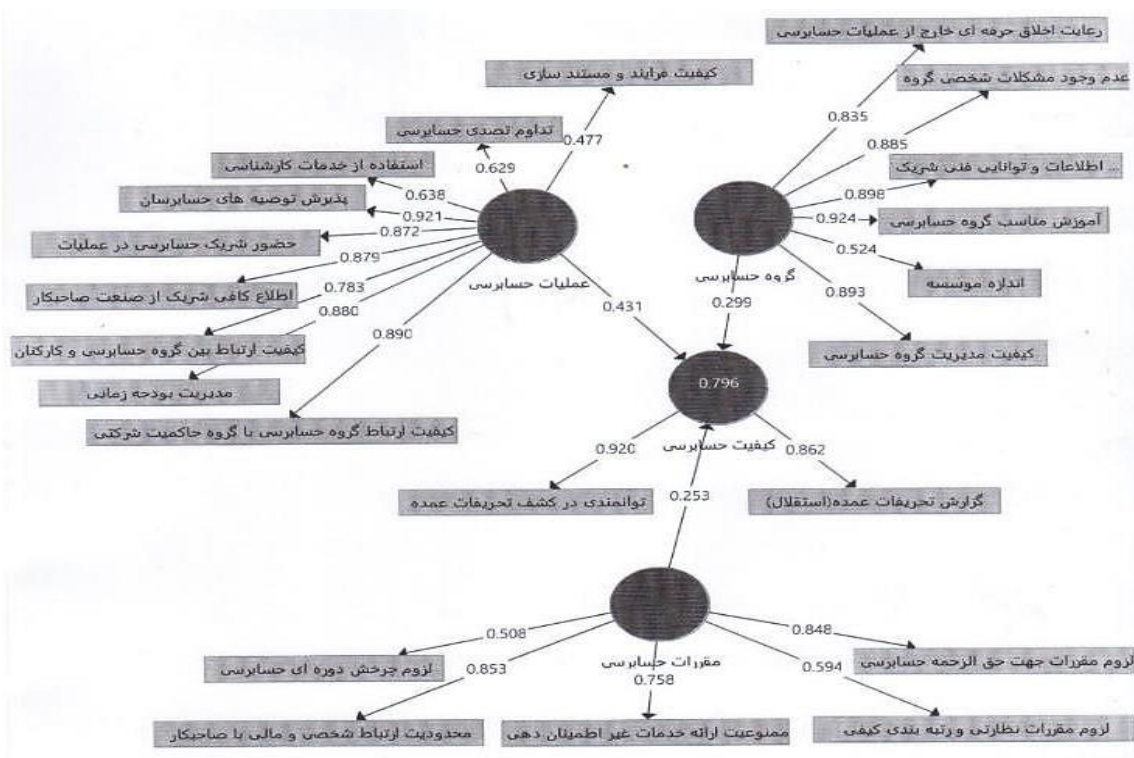
نگاره ۱: اطلاعات مربوط به متغیرهای فرضیات و تعداد سؤالات مربوط به آن

متغیر	مدل اندازه‌گیری	تعداد سؤال	شماره پرسش‌های فنی
عملیات حسابرسی	انعکاسی	۹	۱-۹
گروه حسابرسی	انعکاسی	۶	۱۰-۱۵
مقررات حسابرسی	انعکاسی	۵	۱۶-۲۰
کیفیت حسابرسی	انعکاسی	۲	۲۱-۲۲

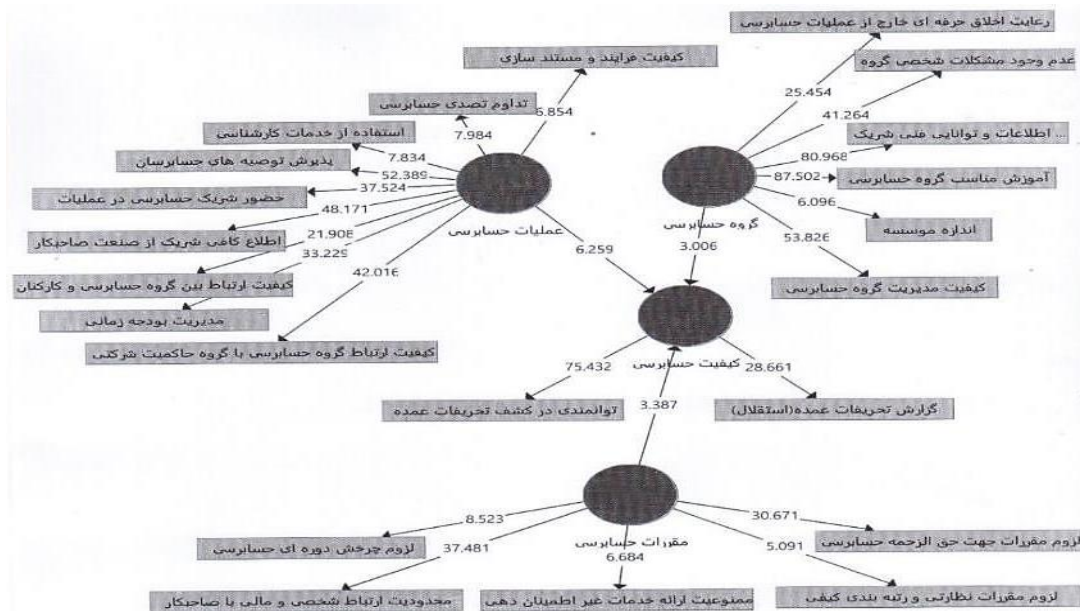
۷. آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مدل مفهومی پژوهش و ترسیم مدل عمومی ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی در محیط نرم‌افزار smart-pls و تخصیص داده‌های جمع‌آوری شده به متغیرهای

مربوطه از طریق پاسخنامه‌های دریافتی، ابتدا تحلیل کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی X (متغیرهای عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) و مدل اندازه‌گیری Y (کیفیت حسابرسی) انجام شد و در بخش بعدی اثبات کیفیت مدل ساختاری و فرضیات و در نهایت برازش کلی مدل صورت پذیرفت. مدل ضرایب مسیر و ضرایب معناداری مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری با توجه به خروجی نرم‌افزار یادشده به شرح نگاره‌های ۲ و ۳ است.



نگاره ۲: مدل ضریب مسیر مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری



نگاره ۳: مدل ضرایب معناداری مدل های اندازه گیری و ساختاری

۷-۱- آزمون مدل های اندازه گیری انعکاسی

آزمون مدل اندازه گیری انعکاسی (متغیرهای عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی، مقررات حسابرسی و کیفیت حسابرسی) در سه مرحله آزمون پایایی (پایایی متغیرهای مشاهده پذیر یا بار عاملی و پایایی مرکب) و آزمون روایی (روایی همگرا و واگرا) و آزمون کیفیت است که به شرح زیر ارائه شده است:

۷-۱-۱- آزمون پایایی مدل های اندازه گیری انعکاسی

این آزمون به منظور بررسی پایایی متغیرهای مشاهده پذیر (بار عاملی) و پایایی مرکب انجام پذیرفت. بر اساس خروجی نرم افزار، تمامی بارهای عاملی مدل های اندازه گیری انعکاسی (متغیرهای عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی، مقررات حسابرسی و کیفیت حسابرسی) بیشتر از ۰.۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است که به شرح نگاره ۲ ارائه شده است و بیانگر پایایی متغیرهای مشاهده پذیر در مدل های اندازه گیری انعکاسی است؛ همچنین پایایی مرکب مدل های اندازه گیری انعکاسی به شرح نتایج نگاره ۳ که شاخص سازگاری درونی مدل

اندازه‌گیری انعکاسی را از ۰.۷ بیشتر نشان می‌دهد، برای متغیر کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود.

۷-۱-۲- آزمون روایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

به منظور بررسی اعتبار درونی (همگرا یا همسان) مدل‌های اندازه‌گیری، در صورتی که مقادیر شاخص روایی همگرا بیشتر از ۰.۵ باشد، نشان‌دهنده همسانی یا اعتبار درونی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی هست. نگاره ۴ نتایج مربوط به شاخص همسانی یا اعتبار درونی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد را با توجه به خروجی نرم‌افزار SMART-PLS نشان می‌دهد.

نگاره ۲: آزمون پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر (بار عاملی) در مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد

P-Value	آماره t (O/STDEV)	انحراف استاندارد (STDEV)	میانگین نمونه (M)	بار عاملی (O)	متغیرهای مشاهده‌پذیر
۰.۰۰	۶.۸۵۴	۰.۰۷۰	۰.۴۷۶	۰.۴۷۷	کیفیت فرایند حسابرسی و مستندسازی
۰.۰۰	۷.۹۸۴	۰.۰۷۹	۰.۶۳۱	۰.۶۲۹	تداوم حسابرسی واحد مورد رسیدگی
۰.۰۰	۷.۸۳۴	۰.۰۸۱	۰.۶۳۴	۰.۶۳۸	استفاده از خدمات کارشناسی
۰.۰۰	۵۲.۳۸۹	۰.۰۱۸	۰.۹۲۲	۰.۹۲۱	پذیرش توصیه‌های حسابرسان از سوی صاحب‌کار
۰.۰۰	۳۷.۵۲۴	۰.۰۲۳	۰.۸۷۱	۰.۸۷۲	حضور مناسب شریک حسابرسی در عملیات حسابرسی
۰.۰۰	۴۸.۱۷۱	۰.۰۱۸	۰.۸۸۰	۰.۸۷۹	اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار
۰.۰۰	۲۱.۹۰۸	۰.۰۳۶	۰.۷۸۷	۰.۷۸۳	کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان واحد مورد رسیدگی
۰.۰۰	۳۳.۲۲۹	۰.۰۲۶	۰.۸۸۲	۰.۸۸۰	مدیریت بودجه زمانی گروه حسابرسی
۰.۰۰	۴۲.۰۱۶	۰.۰۲۱	۰.۸۹۵	۰.۸۹۰	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با گروه حاکمیت شرکتی

P-Value	آماره t (O/STDEV)	انحراف استاندارد (STDEV)	میانگین نمونه (M)	بار عاملی (O)	متغیرهای مشاهده پذیر
۰.۰۰	۲۵.۴۵۴	۰.۰۳۳	۰.۸۳۹	۰.۸۳۵	رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی
۰.۰۰	۴۱.۲۶۴	۰.۰۲۱	۰.۸۸۵	۰.۸۸۵	عدم وجود مشکلات شخصی اعضای گروه حسابرسی در حین عملیات
۰.۰۰	۸۰.۹۶۸	۰.۰۱۱	۰.۸۹۷	۰.۸۹۸	اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی
۰.۰۰	۸۷.۵۰۲	۰.۰۱۱	۰.۹۲۳	۰.۹۲۴	آموزش مناسب گروه حسابرسی در جهت کسب اطلاعات و توانایی فنی
۰.۰۰	۶.۰۹۶	۰.۰۸۶	۰.۵۳۳	۰.۵۲۴	اندازه مؤسسه حسابرسی
۰.۰۰	۸۰.۹۶۸	۰.۱۷	۰.۸۹۴	۰.۸۹۳	کیفیت مدیریت گروه حسابرسی
۰.۰۰	۵۳.۸۲۶	۰.۰۱۱	۰.۸۹۷	۰.۸۹۸	لزوم چرخش دوره‌ای حسابرس
۰.۰۰	۳۷.۴۸۱	۰.۰۲۳	۰.۸۶۰	۰.۸۵۳	محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب کار
۰.۰۰	۶.۶۸۴	۰.۱۱۳	۰.۷۵۳	۰.۷۵۸	ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان دهی
۰.۰۰	۵.۰۹۱	۰.۱۱۷	۰.۵۸۸	۰.۵۹۴	لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی
۰.۰۰	۳۰.۶۷۱	۰.۰۲۸	۰.۸۴۹	۰.۸۴	لزوم مقررات برای حق الزحمه حسابرسی

نگاره ۳: اطلاعات مربوط به شاخص پایایی مرکب متغیر پنهان مدل اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد

احتمال P (Values)	آماره t (O/STDEV)	انحراف استاندارد (STDEV)	میانگین (M) نمونه	(O) شاخص پایایی مرکب	متغیر
۰.۰۰	۱۰۸.۱۴۴	۰.۰۰۸	۰.۹۱۵	۰.۹۱۴	عملیات حسابرسی
۰.۰۰	۱۳۶.۷۰۰	۰.۰۰۷	۰.۹۳۳	۰.۹۳۲	گروه حسابرسی
۰.۰۰	۳۴.۰۶۳	۰.۰۲۵	۰.۸۴۳	۰.۸۴۳	مقررات حسابرسی
۰.۰۰	۴۳.۵۱۶	۰.۰۲۰	۰.۸۸۵	۰.۸۸۶	کیفیت حسابرسی

نگاره ۴: اطلاعات مربوط به شاخص روایی متغیر پنهان مدل اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد

متغیر	(AVE) شاخص روایی	(M) میانگین نمونه	انحراف استاندارد (STDEV)	t آماره (O/STDEV)	احتمال P (Values)
عملیات حسابرسی	۰.۶۲۱	۰.۶۲۶	۰.۰۲۷	۲۲.۹۸۷	۰.۰۰
گروه حسابرسی	۰.۷۰۲	۰.۷۰۳	۰.۰۲۰	۳۴.۳۳۳	۰.۰۰
مقررات حسابرسی	۰.۵۲۶	۰.۵۳۲	۰.۰۴۴	۱۱.۹۵۳	۰.۰۰
کیفیت حسابرسی	۰.۷۹۵	۰.۷۹۴	۰.۰۳۲	۲۴.۶۴۵	۰.۰۰

همچنین به منظور بررسی روایی تشخیصی در سطح سازه (متغیرهای پنهان) بر اساس آزمون فورنل لارکر چنانچه جذر متوسط واریانس استخراج شده برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان انعکاسی مدل بیشتر باشد، مدل اندازه‌گیری انعکاسی شده مربوطه دارای روایی تشخیصی در سطح سازه‌هایش است. نتایج نگاره ۵ مؤید روایی تشخیصی مناسبی در سطح سازه‌های مدل اندازه‌گیری انعکاسی است.

نگاره ۵: نتایج آزمون فورنل لارکر جهت بررسی روایی واگرا در سطح سازه مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

متغیرهای مشاهده‌پذیر مدل اندازه‌گیری انعکاسی	عملیات حسابرسی	مقررات حسابرسی	کیفیت حسابرسی	گروه حسابرسی
عملیات حسابرسی	۰.۸۸۸			
مقررات حسابرسی	۰.۶۱۳	۰.۷۶۶		
کیفیت حسابرسی	۰.۸۳۱	۰.۷۴۰	۰.۸۹۲	
گروه حسابرسی	۰.۸۱۹	۰.۷۴۶	۰.۸۴۰	۰.۸۶۸

۷-۱-۳- کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

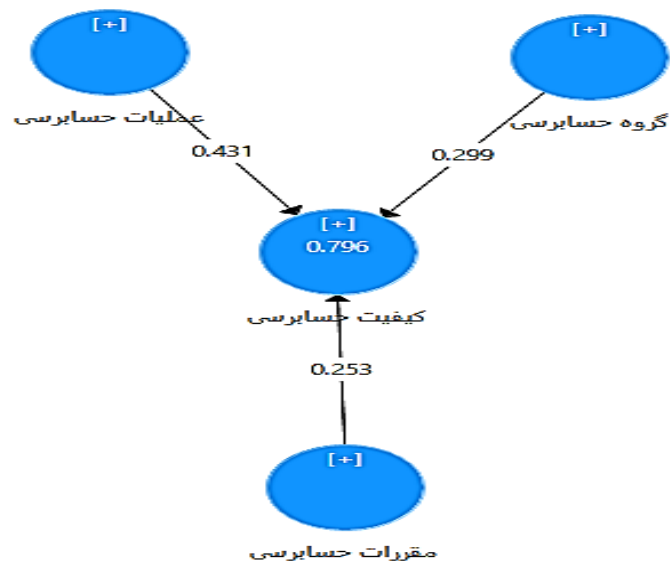
کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع محاسبه شد. این شاخص در واقع توانایی مدل مسیر را در پیش‌بینی متغیرهای مشاهده‌پذیر از طریق مقادیر متغیر پنهان متناظرشان می‌سنجد. نتایج حاصل از خروجی نرم‌افزار مقدار شاخص مذکور را

برای متغیرهای عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی، مقررات حسابرسی و کیفیت حسابرسی به ترتیب ۰.۴۸۸، ۰.۵۱۳، ۰.۳۱۸ و ۰.۳۳۴ تعیین کرده که همگی مثبت بوده و بیانگر مناسب بودن کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی است.

۷-۲- آزمون کیفیت مدل ساختاری و فرضیه‌ها

این پژوهش دارای سه فرضیه بوده و هر فرضیه در بردارنده یکی از عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی است. این عوامل در قالب یک معادله عمومی ساختاری شامل چهار مدل اندازه‌گیری انعکاسی و یک مدل ساختاری است که به روابط بین متغیرهای پنهان (مستقل یا برون‌زا، شامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) و متغیر وابسته درون‌زا (کیفیت حسابرسی) را توجه می‌کند. پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری از جهت پایایی و روایی به شرح موارد یادشده، ارزیابی کیفیت مدل ساختاری از طریق سه معیار اصلی، شامل شاخص ضریب تعیین (R^2)، شاخص افزونگی و نیز بررسی ضرایب مسیر (بتا) و معناداری این ضرایب انجام پذیرفت. معیار اساسی ارزیابی متغیرهای پنهان درون‌زا در مدل مسیر، ضریب تعیین است. این شاخص نشان می‌دهد که چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا (کیفیت حسابرسی) توسط متغیرهای برون‌زا (عملیات، گروه و مقررات حسابرسی) صورت می‌پذیرد. مقدار به‌دست‌آمده جهت ضریب تعیین (R^2) طبق نگاره ۲ و ۴ برای متغیر پنهان انعکاسی شده کیفیت حسابرسی ۰.۷۹۶ است.

هدف شاخص افزونگی بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی به روش چشم‌پوشی^{۲۰} است. در صورتی که مقادیر به‌دست‌آمده برای این شاخص با در نظر داشتن متغیر پنهان درون‌زای انعکاسی شده مثبت باشد، می‌توان گفت که مدل ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار است. طبق نتایج حاصل از خروجی نرم‌افزار، این شاخص برای متغیرهای مدل شامل عملیات، گروه، مقررات و کیفیت حسابرسی، مثبت بوده و مقادیر آن به ترتیب، ۰.۶۲۱، ۰.۷۰۲، ۰.۵۲۶ و ۰.۶۰۷ حاصل شده است و کیفیت مدل ساختاری اثبات می‌شود. داده‌های پردازش‌شده در خروجی نرم‌افزار که به شرح نگاره ۷ ارائه شده است، ضرایب مسیر مدل و معناداری آن‌ها را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که مقدار معناداری (آماره t) از مقدار ۱.۹۶ بیشتر بوده و فرض صفر در آزمون هر سه فرضیه که بیانگر نقیض ادعاست، رد می‌شود و نمایانگر آن است که تمامی فرضیه‌های پژوهش تأیید شده است.



نگاره ۴- مدل ساختاری جهت نمایش روابط و میزان اثر متغیرهای پنهان مستقل بر متغیر پنهان وابسته

نگاره ۷: آزمون فرضیه‌های پژوهش

تأیید/رد	احتمال P (Values)	آماره t (O/STDEV)	ضریب مسیر	فرضیه‌ها
تأیید	۰.۰۰	۶.۲۵۹	۰.۴۳۱	عملیات حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.
تأیید	۰.۰۰۳	۳.۰۰۶	۰.۲۹۹	فعالیت گروه حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.
تأیید	۰.۰۰۱	۳.۳۸۷	۰.۲۵۳	مقررات حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

بررسی اثرات کل متغیرهای مستقل برون‌زا (عملیات حسابداری، گروه حسابداری و مقررات حسابداری) بر متغیر وابسته درون‌زای مدل (کیفیت حسابداری) نشان می‌دهد که متغیر مستقل عملیات حسابداری با ضریب اثر مستقیم ۰.۴۳۱، متغیر مستقل گروه حسابداری با

ضریب اثر مستقیم ۰.۲۹۹ و متغیر مستقل مقررات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۵۳ در مجموع توانسته‌اند ۷۹.۶ درصد از تغییرات کل متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین کنند.

۷-۳- آزمون کلی مدل

برای ارزیابی مطلوبیت کلی مدل، شاخص نیکویی برازش ارزیابی شد. با توجه به نتایج حاصل از نرم‌افزار در خصوص مقادیر ضریب تعیین و متوسط مقادیر اشتراکی، مقدار به‌دست‌آمده برای شاخص مزبور ۰.۵۷۳ حاصل گردید که بیانگر مطلوبیت کلی مدل معادلات ساختاری پژوهش است. نتایج مربوط به محاسبات انجام‌شده برای تعیین این شاخص در نگاره ۸ ارائه شده است.

نگاره ۸: نگاره مربوط به محاسبات شاخص نیکویی برازش

متغیر	شاخص اشتراک (CV Com)	متوسط مقادیر اشتراکی (Communality)	ضریب تعیین (R ²)	GOF
عملیات حسابرسی	۰.۴۸۸	۰.۴۱۳	۰.۷۹۶	۰.۵۷۳
مقررات حسابرسی	۰.۳۱۸			
گروه حسابرسی	۰.۵۱۳			
کیفیت حسابرسی	۰.۳۳۴			

۸. خلاصه و نتیجه‌گیری

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در سه زمینه عملیات حسابرسی، مقررات حسابرسی و گروه حسابرسی در قالب یک مدل مفهومی ارائه شد که بر اساس چارچوب تحلیلی مبتنی بر پژوهش‌های انجام‌شده پیشین است. با توجه به مفاهیم نظری ارائه‌شده در خصوص کیفیت حسابرسی، این مفهوم مشاهده‌پذیر نیست؛ در نتیجه ارزیابی مدل مفهومی پژوهش برای بررسی فرضیه‌های پژوهش و بررسی روابط علی و معلولی بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و پنهان و با روابط درهم‌تنیده انجام شد. این ارزیابی بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد

حداقل مربعات جزئی، شامل چهار مدل اندازه‌گیری انعکاسی و یک مدل ساختاری است. پس از آزمون روایی و پایایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و آزمون کلی این مدل‌ها و آزمون کیفیت مدل ساختاری برای فرضیه‌های پژوهش، مشخص شد که فرض صفر در آزمون هر سه فرضیه مذکور که بیانگر نقیض ادعاست، رد می‌شود و نمایانگر آن بود که تمامی فرضیات پژوهش تأیید شده و عوامل یادشده بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیرگذار است؛ همچنین نتایج نشان از مطلوبیت کلی مدل عمومی ساختاری طراحی‌شده در راستای پیش‌بینی عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی است که با توجه به مدل مفهومی، برای بازنمایش آنان بیست ویژگی کیفی ارائه شد. بررسی اثرات کل متغیرهای مستقل برون‌زا (عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) بر متغیر وابسته درون‌زای مدل (کیفیت حسابرسی) نشان داد که متغیر مستقل عملیات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۴۳۱، متغیر مستقل گروه حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۹۹ و متغیر مستقل مقررات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۵۳ در مجموع توانسته‌اند ۷۹.۶ درصد از تغییرات کل متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین کنند.

ویژگی‌های تأییدشده زمینه عملیات حسابرسی بیانگر آن است که در محیط حرفه‌ای ایران، ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی و مدیران مالی به‌عنوان استفاده‌کنندگان از این خدمات در خصوص ارتقای سطح کیفی حسابرسی بر عوامل زیر تأکید دارند:

- مستندسازی شواهد حسابرسی؛
- استفاده از خدمات کارشناسی در زمینه‌های فنی و حقوقی؛
- تداوم تصدی حسابرسی؛
- پذیرش توصیه‌های حسابرسان به‌منظور بهبود کیفی کنترل‌های داخلی و در نتیجه ارتقای ویژگی‌های کیفی در خصوص محتوا و ارائه مطلوب صورت‌های مالی و از طرف دیگر اظهارنظر مناسب حسابرسی؛
- حضور مناسب شریک حسابرسی به‌منظور هدایت صحیح، کارا و اثربخش برنامه حسابرسی؛
- آشنایی نزدیک با فعالیت صاحب‌کار برای ارائه قضاوت حرفه‌ای مناسب و همچنین کیفیت مناسب و کارا و اثربخش؛
- ارتباط گروه حسابرسی با کارکنان و گروه حاکمیت شرکتی به‌منظور درک صحیح از فعالیت صاحب‌کار و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی؛

- مدیریت صحیح بودجه زمانی عملیات حسابرسی برای کارایی و اثربخشی برنامه حسابرسی در قالب عاملی مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی؛
 - به عبارت دیگر زمینه عملیات حسابرسی با ویژگی‌های مزبور می‌تواند بر سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیرگذار باشد. در صورت اجرای کارا و اثربخش عملیات حسابرسی با ویژگی‌های یادشده در مدل مفهومی، زمینه مناسب برای کشف و گزارش تحریفات عمده صورت‌های مالی در راستای کسب شهرت حرفه‌ای، کسب اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، ارائه خدمات مناسب به صاحب‌کار و ارتقای سطح درآمد و رتبه‌بندی کیفی مؤسسات را برای حسابرسان به همراه دارد؛ از طرف دیگر موجب امنیت خاطر و اطمینان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه اقتصادی خواهد بود. از دیدگاه ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی و نیز مدیران مالی به‌عنوان استفاده‌کنندگان از این خدمات، فعالیت گروه حسابرسی هم عاملی تأثیرگذار بر کیفیت خدمات حسابرسی است و باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:
 - رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی به‌منظور ایجاد فضای درک متقابل و احترام‌آمیز حرفه‌ای که بازتابی از استقلال گروه حسابرسی باشد؛
 - نبودن مشکلات شخصی در اعضای گروه حسابرسی در حین عملیات حسابرسی، مشکلاتی که بر اجرای برنامه حسابرسی و آزمون‌های کنترل و محتوا و در نتیجه بر توانمندی حسابرسان در جهت کشف تحریفات با اهمیت و نیز استقلال آن‌ها تأثیرگذار باشد؛
 - برخورداری گروه حسابرسی از اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی به‌منظور اجرای کارا و اثربخش برنامه حسابرسی منطبق با معیارهای کیفی مؤسسات حسابرسی؛
 - آموزش مناسب گروه حسابرسی در جهت کسب اطلاعات و توانایی فنی به‌منظور اجرای مناسب برنامه حسابرسی؛
 - اندازه مؤسسه حسابرسی از نظر توان برگزاری دوره‌های آموزشی متناسب با سطح آگاهی و توان فنی رده‌های سازمانی حسابرسان؛
 - کیفیت مدیریت گروه حسابرسی به‌منظور اطمینان از اجرای کارا و اثربخش عملیات حسابرسی.
- مقررات حسابرسی به‌عنوان عامل مؤثر دیگری در سطح کیفی خدمات حسابرسی در مدل

مفهومی این پژوهش ارائه شد. ویژگی‌های ارائه‌شده برای مقررات حسابرسی، بدین شرح است:

- لزوم چرخش دوره‌ای حسابرسی در واحدهای مورد رسیدگی؛
- محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار؛
- ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان‌دهنده؛
- لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی؛
- لزوم مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی.

ویژگی‌های مزبور از جهت ارتقای استقلال حسابرسان و نیز ایجاد انگیزه در آنان در راستای اجرای برنامه حسابرسی، منطبق با استانداردهای حسابرسی است؛ همچنین مقایسه محتوایی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، در خصوص ویژگی‌های مربوط به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در این پژوهش را می‌توان در نگاره ۱۰ با نتایج سایر تحقیقات انجام‌شده مقایسه کرد.

نگاره ۱۰: نتیجه بررسی و مقایسه ویژگی‌های مدل به‌دست آمده با نتایج پژوهش‌های پیشین

عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی	ویژگی کیفی عامل	انطباق با نتایج پژوهش	انطباق ناپذیری با نتایج پژوهش
عملیات حسابرسی	کیفیت مستندسازی	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	-
عملیات حسابرسی	تداوم دوره تصدی حسابرسی	لیبی و فردریک (۱۹۹۰)، آرل و دیگران (۲۰۰۸)، دان لی و دیگران (۲۰۱۰) و دون و دیگران (۲۰۰۰)، حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)	مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳)
عملیات حسابرسی	اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار	فرانسیس (۲۰۱۱)	-
عملیات حسابرسی	حضور مناسب شریک حسابرسی	مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳)	-
عملیات حسابرسی	پذیرش توصیه‌های حسابرسان	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	-
عملیات حسابرسی	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با کارکنان	مک انزو و دیگران (۲۰۰۱)	-
عملیات حسابرسی	مدیریت بودجه	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶) و مجتهدزاده و	-

عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی	ویژگی کیفی عامل	انطباق با نتایج پژوهش	انطباق ناپذیری با نتایج پژوهش
	زمانی	آقایی (۱۳۸۳)	
عملیات حسابرسی	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با گروه حاکمیت شرکتی	تثو و لیم (۱۹۹۴) و گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	-
گروه حسابرسی	رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)، نچل و دیگران (۲۰۱۳)	-
گروه حسابرسی	اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶) و مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳)	-
گروه حسابرسی	اندازه مؤسسه حسابرسی	دی آنجلو (۱۹۸۱)، دیوید سون و نیو (۱۹۹۳)، کریشنان و شایور (۲۰۰۰)، هشی و مظاهری فرد (۱۳۸۹)	لام و چانگ (۱۹۹۴)، هنوگ (۲۰۰۵)، حساس یگانه و آدین فر (۱۳۸۹)
مقررات حسابرسی	لزوم چرخش دوره‌های حسابرس	آرل و دیگران (۲۰۰۸)، دان لی و دیگران (۲۰۱۰)،	حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)
گروه حسابرسی	محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار	فرانسیس (۲۰۱۱)، انصاری و دیگران (۱۳۹۰)	-
گروه حسابرسی	لزوم مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی	سایمونیک و آستین (۱۹۸۷) و هویتاش و دیگران (۲۰۰۷)	-

۹. محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش

از جمله محدودیت‌های عمده این پژوهش، ممکن نبودن تفسیر حرفه‌ای اظهارنظر پاسخ‌دهندگان به دلیل استفاده از سؤالات بسته در راستای ارائه قضاوت‌های حرفه‌ای در حوزه عملیاتی کیفیت حسابرسی است؛ همچنین با توجه به مطالب تشریح‌شده در چارچوب نظری و نتایج حاصل از پردازش داده‌ها، پیشنهاد پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در تحقیقات انجام شده غالباً به صورت منفرد یا پراکنده بررسی شده‌اند؛ پس در خصوص دسته‌بندی ویژگی‌های کیفی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری در قالب عوامل فنی خلاصه‌تر، به منظور فراهم ساختن امکان جمع‌آوری ویژگی‌هایی که می‌تواند یا این عوامل را توسعه دهد یا عواملی را افزایش دهد که بیانگر ویژگی‌های کیفی مؤثری هستند، از الگوی بکار گرفته شده در این پژوهش استفاده شود و تعمیم یابد.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------------|---------------------|
| 1. Palmros | 2. Titman & Troman |
| 3. Catanach & Walker | 4. Carcello et al. |
| 5. Knechel et al. | 6. Francis |
| 7. Gonthier Besacier et al. | 8. Sarbanes Oxley |
| 9. Libby & Fredrick | 10. McEnroe et al. |
| 11. De Angelo | 12. Li |
| 13. Watts & Zimmerman | 14. Simunic & Stein |
| 15. Davidson & Neu | 16. Lam & Chang |
| 17. Dunn et al. | 18. Louis |
| 19. Hoitash et al. | 20. Blindfolding |

منابع

الف. فارسی

- انصاری، عبدالمهدی؛ کمالی کرمانی، نرجس و طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین (۱۳۹۰). بررسی تأثیر انجام هم‌زمان خدمات حسابداری و غیر حسابداری از دیدگاه دانشجویان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۹ (۳۶)، ۵۳-۷۳.
- ایزدی نیا، ناصر و علی مرادی، افسر (۱۳۹۲). کیفیت حسابداری، *حسابدار رسمی*، ۲۱، ۵۹-۶۸.
- پیری، پرویز و برزگری صدقیانی، سمانه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابداری با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس مدل کاسنیک، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۸ (۲)، ۶۵-۹۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸). *فلسفه حسابداری*، چاپ دوم، تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۷ (۶۱)، ۶۵-۹۸.

حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی‌الله (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳(۹) ۲۵-۴۲.

ستایش، محمدحسین و صیادی، لیدا (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین جریان‌های نقدی آزاد مازاد و مدیریت سود با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی) شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۹(۱)، ۶۷-۹۷.

شمس‌زاده، باقر؛ سیف، علی‌اصغر و داودآبادی‌فرهانی، حسن (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکا حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری، ۳(۱)، ۱۵۶-۱۳۵.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۲)، استانداردهای حسابرسی، چ ۸، تهران، سازمان حسابرسی.

مجته‌دزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۳۸)، ۵۳-۷۶.

مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۴۷.

مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه‌ زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۲)، ۴۳-۶۱.

نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری، ۳، ۴-۲۱.

واعظ، سید علی؛ احمدی، محمد رمضان و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمة شرکت‌ها. فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، ۸۷-۱۰۷.

هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۷، ۳۴-۵۱.

ب. انگلیسی

Ansari, A., Kamali Kermani, N., & Talebi Najaf Abadi, A. (2013). Study of simultaneous performance of audit and non-audit services on auditor independence from the viewpoint of academics and stock

- exchange analysts. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 9(36), 53-73. (in persian)
- Arel, B., Brody, R. & Pany, K. (2008). Audit firm rotation & audit quality. *CPA Journal*, 75(1), 36-39.
- Auditing Standards Development Committee. (2013). *Auditing standards*, Vol 8, Tehran, Auditing Organization. (in persian)
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1-15.
- Catanach Jr, A. H., & Walker, P. L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43-66.
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dunn, K., Mayhew, B., & Morsfield, S. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality (Working paper). Baruch College and University of Wisconsin-Madison.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit quality perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
- Hasas Yeganeh, Y. (2009). *Auditing philosophy*, Edition 2, Tehran, Scientific and Cultural Publishing Company. (in persian)
- Hasas Yeganeh, Y., & Jafari, V. (2010). Investigating the effect of rotation of audit firms on the quality of auditing reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Securities Exchange Quarterly*, 3(9) 25-42. (in persian)
- Hashi, A., & Mazaherifard, K. (2013). The relationship between firm size and quality of services performed. *Accounting and Auditing Research*, 5(17), 34-51. (in persian)
- Hassas Yeganeh, Y., & Azinfar, K. (2010). Relationship between audit

- quality and auditor size. *Accounting and Auditing Review*, 17(61), 85-98. (in persian)
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Izadinia, N., & Ali Moradi, A. (2013). Audit quality, *Official Accountant*, 21, 59-68. (in persian)
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385-421.
- Lam, S.-S., & Chang, S. L. (1994). Auditor service quality and auditor size: Evidence from initial public offerings in Singapore. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 3(1), 103-114.
- Li, D. (2007). *Auditor tenure and accounting conservatism: Georgia Institute of Technology*. PhD Thesis, College of Management.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 348-367.
- Louis, H. (2004). Acquirers' Abnormal Returns, Audit Firm Size, and the Small Auditor Clientele Effect. <https://ssrn.com/abstract=483662>.
- Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A., & Madahi, A. (2013). development of audit quality model. *Securities Exchange Quarterly*, 6(23), 103-147. (in persian)
- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Mehrani, S., & Naeemi, M. (2003). Ethical theory and the impact of time budget pressure on independent auditors' behavior. *Accounting and Auditing Reviews*, 10 (32), 43-61. (in persian)
- Mojtahedzadeh, V. & Aghaei, P. (2004). Factors affecting the quality of independent auditing from the perspective of independent auditors and users. *Accounting and Auditing Reviews*, 11(4), 53-76. (in persian)
- Namazi, M., Bayazidi, A., & Jabbarzadeh Kangarlou, S. (2011). Investigating the relationship between auditing quality and profit

- management in Tehran Stock Exchange. *Accounting Research*, 3, 4-21. (in persian)
- Palmrose, Z.-V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 55-73.
- Pany, K., & Reckers, P. M. (1988). Auditor performance of MAS: A study of its effects on decisions and perceptions. *Accounting Horizons*, 2(2), 31-38.
- Piri, P., & Barzegari Sadaghiani, S. (2017). A Study of the relation between audit firm rotation and audit firm tenure on income quality at Tehran Stock Exchange Companies based on Kasznik model. *Journal of Accounting Advances*, 8(2), 65-91. (in persian)
- Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickrey, D. (1986). Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 5(2), 86-94.
- Setayesh, M., & Sayadi, L. (2017). Investigation of the relationship between surplus free cash flows and earnings management, with an emphasis on the moderating role of audit quality (Evidence from Tehran Stock Exchange). *Journal of Accounting Advances*, 9(1), 67-97. (in persian)
- Shamszadeh, B., Seif, A., & Davodabadi Farahani, H. (2016). Studying relationship between characteristics of audit institutions and audit partners with audit quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(1), 135-156. (in persian)
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *Accounting Review*, 785-800.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). *Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, British Columbia, Canada.*
- Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- Vaez, A., Ahmadi, M. R., & Rashidi Baghi, M. (2014). The effect of audit fees on audit quality in Companies Listed in Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 1(1), 87-107. (in persian)
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory.*

New Jersey: Prentice Hall.

Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-64.