



## الگوی مناسب ارتقاء سطح کیفیت حسابرسی با تأکید بر بهبود رویه‌ها

مجاهد رخشان

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

علی ذبیحی زرین‌کلاهی<sup>۱</sup> ©

استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

عباسعلی پورآفاجان

استادیار گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۱ خرداد ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۱۳ شهریور ۱۴۰۲)

کیفیت حسابرسی از موضوعات بسیار با اهمیت است که همواره مورد توجه پژوهشگران متعددی بوده است. برای رفع مسائل و مشکلات موجود در این زمینه علیرغم تلاش‌هایی که تاکنون صورت گرفته همچنان نیاز به تلاش‌های بیشتری است. چالش‌هایی از قبیل شیوه پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی، نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، انتخاب مؤسسات حسابرسی و دوران تصدی آنان در این پژوهش مورد توجه قرار گرفته تا از این طریق بتوان راهکارهایی جهت کاهش وابستگی اقتصادی حسابرسان، افزایش رقابت سالم در بازار حسابرسی و ارتقاء کیفیت حسابرسی ارائه نمود. هدف پژوهش ارائه مدلی کاربردی برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی با تأکید بر بهبود رویه‌ها است. روش پژوهش شامل بررسی ادبیات و پژوهش‌های پیشین مرتبط با موضوع پژوهش و استفاده از رویکرد نظام‌مند نظریه‌پردازی داده بنیاد است. پس از شناسایی آسیب‌ها و نقاط ضعف موجود در رویه‌های کنونی حاکم بر بازار حسابرسی، مدل پیشنهادی برای رفع خلأهای موجود طراحی گردید. مدل پیشنهادی در پژوهش حاضر با مشارکت ۱۶ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابرسی طی مصاحبه در سال ۱۴۰۱، طراحی شده است و در آن به منظور شفافیت حق‌الزحمه حسابرسی، سلامت بازار حسابرسی، ارتقای کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق کلیه ذینفعان، عوامل راهبردی در سه دسته سیاست‌ها و رویه‌های اصلاحی، نظارتی و محدود کننده طبقه‌بندی شده است.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، رویه‌ها، بازار حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، انتخاب مؤسسات حسابرسی.

<sup>۱</sup> azabih95@yahoo.com

## مقدمه

در محیط اقتصادی امروز، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود [2]. در این محیط با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکاء تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها، نظارت و اظهارنظر شده باشد. تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور موجب می‌شود تا حسابرسان مستقل کیفیت اطلاعات را برای استفاده کنندگان مورد ارزیابی قرار دهند و از طریق ارائه خدمات با کیفیت و با حداقل هزینه به رقابت در حرفه بپردازند [4]. به طور کلی حسابرسان مسئولیت بررسی صورتهای مالی یک شرکت را بر عهده دارند و نظر خود را در مورد اینکه آیا این بیانیه‌ها به طور منصفانه در تمام جنبه‌های مادی، موقعیت مالی شرکت را در تاریخی خاص نشان می‌دهند یا خیر، بیان می‌کنند؛ بنابراین، حسابرسان، نقشی حیاتی در فرایند گزارشگری مالی و متعاقباً در عملکرد مؤثر سازمان‌ها در سراسر جهان ایفا می‌کنند [35]. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، ارتقاء کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می‌شود [10].

حسابرسان به منظور ایفای وظیفه اجتماعی خود، صاحبکاران و سایر ذینفعان را در برابر هر گونه عملکرد نادرست و تحریف به وسیله مدیران، مورد حمایت قرار می‌دهند و نشان می‌دهند که دارای شأن و منزلت اجتماعی هستند، لذا از آنان انتظار می‌رود که مراقب باشند تا این شأن و منزلت مخدوش نگردد و همواره پدیده خرید اظهار نظر حسابرسی را در نظر داشته باشند و آگاه باشند که صاحبکاران در جستجوی حسابرسی هستند که گزارش حسابرسی را مطابق با میل آن‌ها تنظیم نمایند، عدم توجه کافی به این موضوعات می‌تواند کاهش کیفیت حسابرسی و کاهش اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی را در پی داشته باشد [11].

انگیزه‌هایی همچون انعقاد قرارداد با مشتریان جدید و بزرگ، کسب تخصص در صنعت صاحبکار و حفظ سهم بازار موجب توجه مؤسسه‌های حسابرسی به سیاست‌های بازاریابی نیز شده است. به دلیل رشد کمی در مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلان حرفه‌ای، فشار ناشی از رقابت در میان مؤسسه‌های حسابرسی بیشتر شده است که برای کنترل عوامل مذکور و کاهش این فشارها نیاز به رویکردهای جدید و کارآمد می‌باشد. نوآوری در پژوهش حاضر بدین صورت می‌باشد که به طور کلی با تأکید بر اصلاح و بهبود رویه‌های کنونی، سیستمی نوین جهت انتخاب مؤسسات حسابرسی با هدف کاهش وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران و افزایش رقابت سالم و بهینه ارائه می‌گردد. در این سیستم ارائه خدمات با کیفیت‌تر توسط مؤسسات نسبت به یکدیگر، ابزار اصلی آن‌ها برای رقابت می‌باشد. از تمایزات پژوهش حاضر در قیاس با اغلب پژوهش‌های انجام شده در این زمینه می‌توان به تمرکز بر رویه‌های حاکم بر بازار حسابرسی اشاره نمود در حالی که تأکید سایر پژوهش‌ها عمدتاً بر ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل محیطی بوده است. رویه‌ها متشکل شده از روابط مالی و غیرمالی بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان و از لحظه انتخاب حسابرس و

انعقاد قرارداد حسابرسی آغاز و تا پرداخت حق الزحمه حسابرسی و اتمام پروژه حسابرسی، ادامه دارد. رویه‌ها ارتباط تنگاتنگی با ورودی‌ها و خروجی‌های فرایند حسابرسی دارند و متعاقباً بهبود آن‌ها منجر به بهبود عوامل مذکور نیز خواهد شد. لذا در این پژوهش در صدد هستیم تا به این سؤال پاسخ دهیم؛ به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی چه روش‌هایی برای رفع مشکلات و کمبودها و بهبود رویه‌ها و شرایط کنونی بازار حسابرسی می‌تواند مفید و اثربخش واقع گردد؟

### مبانی نظری

در بررسی مفهوم کیفیت مشخص می‌شود که کیفیت حسابرسی یک مفهوم چند بعدی است. کیفیت شامل ابعاد وسیعی اعم از عوامل سیاست‌گذاری، عملیاتی و نظارتی می‌باشد. لذا در سطح کلان حرفه حسابرسی بایستی سیاست‌گذارانی قرار بگیرند که از استانداردهای حرفه‌ای دفاع کنند و مانع از اتخاذ تصمیمات برخلاف استانداردهای حسابداری شوند. فعالیت در سطح بین‌المللی، الزام همه نهادها به گزارشگری مالی شفاف، جوان‌گرایی در حرفه، پیوند حرفه حسابرسی با دانشگاه و تشکیل شورای مستقل جهت سیاست‌گذاری بدون بکارگیری افراد دولتی وابسته به احزاب و گروه‌های مختلف، می‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی گردد [1].

عوامل عملیاتی به سه بخش ورودی، فرآیندی و خروجی تقسیم می‌گردند. ورودی عبارت است از؛ اندازه مؤسسه حسابرسی، تداوم تصدی حسابرس (چرخش و تغییر حسابرس)، شناخت صنعت یا حسابرس خاص صنعت، حق الزحمه حسابرسی، ارکان راهبری و کنترل‌های داخلی، سابقه اجرایی مؤسسات حسابرسی در ارزیابی کنترل‌های داخلی و شناخت صاحبکار از حسابرس. عوامل فرآیندی در بردارنده؛ حسابرسی مبتنی بر فکر، افزایش دانش مهارتی و سطح مهارتی حسابرسان مبتنی بر کشف تقلب، سرپرستی مناسب تیم حسابرسی، افزایش مهارت حسابرسان نسبت به قوانین و مقررات و تدوین دستورالعمل اجرایی صنایع مختلف، درک حسابرسان از نظام راهبری و کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، استفاده از فناوری اطلاعات در زمینه انجام حسابرسی، ارتقاء دوره‌های آموزشی حسابرسی در حوزه‌های مختلف با رویکرد صنایع، وجود سابقه عملی و اجرایی غیر از حسابرسی در فرایندهای مالی شرکت‌های مختلف.

خروجی شامل؛ الزامی شدن انجام کنترل کیفیت قبل از ارسال گزارش حسابرسی، افزایش سطح مهارت کارگروه کنترل کیفیت در سطح مؤسسات حسابرسی قبل از صدور گزارش، توجه اثر بخش‌تر به گزارشات حسابرسی موارد خاص یا اطلاعات مالی آتی، ارتقاء دوره‌های آموزشی حسابرسی با رویکرد گزارش کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل.

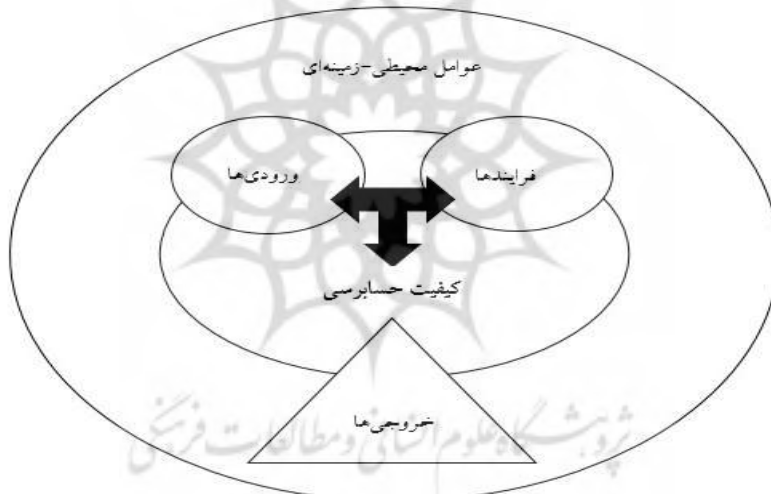
عوامل نظارتی در ابتدا به ایجاد نهاد ناظر مستقل نظیر PCAOB اشاره دارد. اقدامات انضباطی و تنبیهی، حذف مؤسسات حسابرسی فاقد امتیاز لازم در کنترل کیفیت و تدوین دستورالعمل نظارتی و ابلاغ آن به مؤسسات حسابرسی از جمله عوامل نظارتی محسوب می‌گردند. همچنین استفاده از نظرات و تجربیات سایر مؤسسات، تربیت و آموزش حرفه‌ای نیروهای نظارتی بر حسابرسی و استفاده از فناوری اطلاعات و نرم افزارهای حسابرسی برای ارزیابی و نظارت بر مؤسسات حسابرسی نیز در زمره عوامل نظارتی قرار می‌گیرد [1].

محصول نهایی حسابداری مورد استفاده سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، قانون‌گذاران، دولت‌ها و به طور اعم جامعه هست لذا ارتقای کیفیت حسابداری برای ذینفعان حائز اهمیت است. حوزه‌های بسیاری می‌توانند بر کیفیت حسابداری تأثیر گذار باشند که نباید نادیده گرفته شوند. در همین راستا [3] سعی نمودند تا مؤلفه‌هایی برای ارتقای کیفیت حسابداری با در نظر گرفتن همه عوامل تأثیرگذار اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، قوانین و مقررات حاکم و سایر عوامل شناسایی شده و همچنین با توجه به اینکه حرفه حسابداری در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و سایر شرایط، دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، ارائه نمایند. مؤلفه‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری در قالب دو گروه اصلی معیارهای درونی و محیطی (بیرونی) طبقه‌بندی گردیده است.

الف) معیارهای درونی: 1- عوامل ورودی: استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان، صلاحیت علمی و فنی تیم حسابداری، رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، وضعیت مالی حساب‌رسان، شهرت حساب‌رسان، مشکلات شخصی حساب‌رسان تشویق مالی کارکنان، تعهد شغلی، رتبه مؤسسه حسابداری، حق الزحمه حسابداری، نسبت تعداد شرکا به کل کارکنان، هوش هیجانی، تطبیق سازمانی، شناخت سیستم مالی واحد مورد رسیدگی، مستندسازی، دوره تصدی حسابداری، محدوده پروژه، تخصص سرپرست کار در صنعت صاحبکار، تعامل بین تیم حسابداری، انتقال دانش، تفکیک وظایف 2- فرآیندها: نحوه استخدام و گزینش، آموزش مستمر، فرآیندهای ارتقاء و رتبه بندی کارکنان، مدیریت انگیزشی، نوع اشتغال پرسنل، جابجایی شرکاء، بروزرسانی دانش فنی، حضور شرکاء در حسابداری، تخصص شریک در صنعت صاحبکار، کیفیت صورت‌های مالی، ساختار مالکیتی، کمیته حسابداری، تغییرات و تعداد اعضای هیأت مدیره، کمیته ریسک، ترکیب اعضای موظف و غیر موظف، تضاد منافع مدیران و سهام‌داران، دلیل ارجاع کار (اختیاری-الزامی)، کمیته تطبیق، سطح پذیرش کار از سوی مدیران 3- عوامل خروجی: گستردگی استفاده‌کنندگان، برداشت سرمایه‌گذاران، فضای رقابتی، تضاد منافع گروه‌های ذینفع، انگیزه مدیران، رتبه‌بندی مؤسسات توسط نهادهای نظارتی

ب) معیارهای محیطی: 1- مؤلفه‌های اقتصادی: رشد اقتصادی، تورم، روابط اقتصادی، سطح شفافیت اقتصادی، سطح ارجاع، حسابداری مالیاتی، نوع بازار (آزاد-تحت کنترل)، سطح توسعه یافتگی بازار سرمایه- 2 مؤلفه‌های فرهنگی: فرهنگ پاسخ‌خواهی، اهمیت افشاء در جامعه، فرهنگ سرمایه‌گذاری و سپرده گذاری، فرهنگ مالیات پذیری 3- قوانین و مقررات: خدمات اطمینان بخشی حساب‌رسان، تدوین مقررات حق الزحمه حسابداری، ریسک دعاوی حقوقی، خصوصی سازی، سطح الزامات حسابداری از سوی دولت، قوانین مرتبط با شرکت‌ها (حمایت از سهامی عام)، ترکیب مجامع حرفه‌ای (نقش دولت در انتصابات و تدوین مقررات)، سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابداری، الزامات مربوط به مسئولیت اجتماعی [3]. در آخر پس از بررسی و تحلیل مبانی نظری، مدل مفهومی اولیه پژوهش به صورت ذیل ارائه گردیده است. در این مدل ورودی‌ها عبارت است از مواردی نظیر انتخاب مؤسسه حسابداری و دوران تصدی آنها، حق- الزحمه حسابداری، اندازه مؤسسه حسابداری، مهارت‌ها و تجربیات حساب‌رسان، تخصص حساب‌رسان در صنعت، دسترسی حساب‌رسان به شواهد مورد نیاز، شناخت حساب‌رسان و صاحبکار از یکدیگر، کمیته حسابداری

و ... خروجی‌ها مبتنی بر یافته‌های حسابرسی دربردارنده مواردی نظیر؛ توصیه‌ها و اطلاع رسانی‌های حسابرسی در راستای بهبود رویه‌های گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی می‌باشند و گزارش حسابرسی را نیز می‌توان اصلی‌ترین خروجی برای افراد برون سازمانی قلمداد نمود. همچنین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را نیز می‌توان در زمره خروجی‌ها قرار داد. فرایندها نیز دربردارنده رویه‌های مورد استفاده از لحظه انتخاب مؤسسه حسابرسی توسط صاحبکار و انعقاد قرارداد تا تسویه حق‌الزحمه و پایان قرارداد حسابرسی است که ارتباط بسیار نزدیکی با ورودی‌ها و خروجی‌ها دارند. به طور مثال حق‌الزحمه حسابرسی که به عنوان یک ورودی می‌باشد اما شیوه تعیین و پرداخت آن در زمره رویه‌ها قرار می‌گیرد و یا گزارش حسابرسی تعدیل شده که به عنوان یک خروجی محسوب می‌گردد اما روش‌ها و محدودیت‌های مرتبط با صدور چنین گزارشی برای یک صاحبکار به عنوان رویه تلقی می‌گردد. به طور کلی کلیه موارد مذکور تحت تأثیر عوامل محیطی و زمینه‌ای نظیر مؤلفه‌های اقتصادی و فرهنگی، قوانین، مقررات، آیین‌نامه‌ها و نظام راهبری شرکتی با یکدیگر تعامل و ارتباط رسمی یا غیر رسمی دارند و در نهایت می‌توانند منتج به بهبود کیفیت حسابرسی شوند.



مدل مفهومی اولیه پژوهش

## پیشینه پژوهش

رضایی و همکاران (۱۴۰۲) کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای را مورد ارزیابی دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که مشارکت، یکپارچه‌سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها به عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی شرکتها نیز ارتقا پیدا می‌کند.

دلبری راغب و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای تحت عنوان ارائه مؤلفه‌های حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان نتیجه‌گیری نمودند که تأمین نیازهای ذینفعان و برطرف شدن نسبی نارضایتی آنان از کیفیت خدمات ارائه شده در حوزه حسابرسی مستقل، مستلزم بکارگیری مؤلفه‌های مؤثر بر ارتقای کیفیت حسابرسی، کاهش سطح نارضایتی ذینفعان و افزایش سهم نظارتی نهادهای ناظر است.

کرمی و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله‌ای تحت عنوان ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان نتیجه‌گیری نمودند که راهبردهایی نظیر افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر بدون در نظر گرفتن فشارها در راستای بهبود کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند.

نوشادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی پرداختند. آنها بیان کردند که، تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم گیرندگان و سیاست گذاران و میزان ضابطه مند بودن رقابت مهم ترین عوامل مؤثر در سطح حرفه و شرایط محیطی شناخته شده است. در این بین، عواملی همچون اندازه و تمرکز بازار و میزان ارتباط بین‌المللی مؤسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در ایران، مهم‌ترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

تیچر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی با موضوع ویژگی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در پرتو گزارشگری حسابرسی بیان می‌کنند که زمانی که گزارشگری حسابرسی در بردارنده موضوعات پیچیده حسابرسی است، مشارکت حسابرسان متخصصان به‌طور مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی مرتبط است. علاوه بر این، زمانی که گزارشگری حسابرسی با موضوعات حسابرسی مرتبط با قضاوت سروکار دارد، ارتباط مثبت و معناداری بین شفاف‌سازی ریسک‌های حسابداری توسط حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

راجگوپال و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) در مقاله‌ای تحت عنوان اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی نتیجه‌گیری نمودند که توان پیش‌بینی عوامل واسط کیفیت حسابرسی از جمله به زمینه‌های پژوهشی مورد علاقه پژوهشگران بستگی دارد.

دیان دونلسون و همکاران<sup>۳</sup> در سال ۲۰۲۰ درآمدهای مؤسسات حسابرسی بزرگ را مورد بررسی قرار دادند و این نتیجه رسیدند که بخش عمده درآمدهای مؤسسات بزرگ از طریق خدمات مشاوره‌ای و غیراطمینان بخشی است. البته این موضوع با شرکت‌هایی ارتباط دارد که مؤسسات حسابرسی هم خدمات اطمینان بخشی ارائه می‌دهند و هم خدمات مشاوره‌ای. این در حالی است که مؤسسات کوچک تر خدمات بهتری ارائه می‌دهند.

<sup>1</sup> Teucher et al

<sup>2</sup> Rajgopal et al

<sup>3</sup> Dain donelson et al

ابدیا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های PCAOB نتیجه‌گیری نمودند که ترکیب تیم حسابرسی مهمترین عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است. تعامل و تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکاء موجب انتقال تجربه و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

### روش اجرای پژوهش

یکی از روش‌های ارائه نظریه در پژوهش‌ها، نظریه‌ی داده بنیاد است. این روش، استقرایی و اکتشافی است و برای پژوهشگران در حوزه‌های مختلف این امکان را فراهم می‌آورد که به جای تکیه بر تئوری‌ها و مدل‌های موجود، خودشان تئوری و مدل تدوین نمایند. در این روش، نظریه‌پردازی، از داده‌های در دسترس حاصل نمی‌شود بلکه بر اساس گردآوری داده‌ها از مشارکت‌کنندگان با تجربه در موضوع مورد نظر، ایجاد و مفهوم سازی می‌شود. در این رویکرد افراد در محیط طبیعی مدنظر قرار می‌گیرند و احساسات آن‌ها درک می‌شود [19].

پس از گردآوری داده‌ها، از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان مفاهیم اصلی با لحاظ تکرارها از متن مصاحبه‌ها استخراج می‌شود. بطور کلی سه رهیافت اصلی در [نظریه‌پردازی داده بنیاد](#) وجود دارد که با عنوان رهیافت نظام مند، ظاهرشونده و ساخت‌گرایانه مشهور هستند. رهیافت نظام مند که با عنوان شناخته می‌شود [18]، در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

فرایند تحلیل داده‌ها در نظریه‌پردازی داده بنیاد مبتنی بر سه مرحله کدگذاری باز (استخراج مفاهیم)، کدگذاری محوری (شناسایی مقوله اصلی، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها) و کدگذاری انتخابی (ارائه الگو) است. در مرحله کدگذاری باز مفاهیم شناسایی و برحسب ابعاد و ویژگی‌هایشان بسط داده می‌شوند، به عبارت دیگر در این مرحله به شکل‌گیری مقوله‌ها و ویژگی‌های آنها پرداخته می‌شود. ایجاد مفاهیم در کدگذاری باز راهنمای تمرکز بر مصاحبه‌های بعدی می‌شود. به مرور و با شکل‌گیری و غنی شدن مقوله‌ها کدگذاری محوری آغاز می‌گردد. کدگذاری محوری تبدیل مفاهیم به مقوله‌هاست. در این مرحله مقوله محوری و مقوله‌های فرعی تعیین می‌شوند.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش جهت انجام مصاحبه

در پژوهش‌های کیفی هدف اصلی کسب درک عمیق از پدیده مورد بررسی و رسیدن به محتوای ذهنی افراد است لذا در این نوع پژوهش‌ها نمونه‌گیری به صورت هدفمند و غیراحتمالی کارایی بیشتری دارد. روش متوالی یا متواتر<sup>۲</sup> از جمله روش‌های مربوط به نمونه‌گیری غیراحتمالی محسوب می‌شود. در این

<sup>1</sup> Aobdia et al

<sup>2</sup> Sequential Sampling

پژوهش با توجه به استفاده از روش داده بنیاد به منظور خلق نظریه، نمونه‌گیری نظری<sup>۱</sup> از بین روش‌های متوالی یا متواتر برگزیده شده و در ادامه روش نمونه‌گیری گلوله برفی (ارجاع زنجیره‌ای)<sup>۲</sup> برای انتخاب خبرگان بکار گرفته شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی برای شناسایی افراد متخصص در یک زمینه خاص مورد استفاده قرار می‌گیرد.

نمونه‌گیری گلوله برفی یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه هدایت می‌کنند. از جمله محاسن این روش می‌توان به برقراری راحت‌تر ارتباط محقق با مشارکت‌کنندگان، بواسطه آشنایی افراد قبل با افراد جدید اشاره نمود زیرا در این روش اعضای آینده نمونه از طریق اعضای سابق نمونه انتخاب می‌شوند و نمونه مانند یک گلوله برفی تا رسیدن به مرحله اشباع، بزرگ و بزرگ‌تر می‌شود [8]. با توجه به موارد مذکور خبرگان مورد مصاحبه در پژوهش حاضر شامل شرکای مؤسسات حسابرسی، اساتید حسابرسی و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران هستند که حداقل دارای ۶ سال سابقه کاری تخصصی و مرتبط پس از اخذ مدرک کارشناسی حسابداری-حسابرسی می‌باشند. شرکای مؤسسات حسابرسی (۸ نفر)، اساتید دانشگاه با تخصص حسابرسی (۳ نفر) و حسابداران رسمی (۵ نفر) در سال ۱۴۰۱ خبرگان پژوهش را تشکیل می‌دهند و پس از برگزاری ۱۶ مصاحبه با آنان کفایت داده‌ها و اشباع نظری حاصل گردید و مصاحبه‌ها خاتمه یافت.

ویژگی‌های خبرگان مورد مصاحبه			
گروه	عنوان	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۵	۹۳/۷۵
	زن	۱	۶/۲۵
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۵	۳۱/۲۵
	کارشناسی ارشد	۷	۴۳/۷۵
	دکتری	۴	۲۵/۰۰
تجربه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۱	۶/۲۵
	۱۰ سال تا ۲۰ سال	۷	۴۳/۷۵
	۲۰ سال تا ۳۰ سال	۵	۳۱/۲۵
	بالتر از ۳۰ سال	۳	۱۸/۷۵

نتایج تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از مصاحبه‌ها

نمونه‌هایی از کدگذاری انجام شده و استخراج مفاهیم در پژوهش حاضر تشریح می‌شود؛

<sup>1</sup> Theoretical Sampling

<sup>2</sup> Snowball Sampling



"... از آنجایی که قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی با محدودیت‌هایی مواجه است چون در آن مواردی نظیر شهرت، برند، قدمت، تجربه، تخصص، ویژگی‌های صنعت، پیچیدگی عملیات، ریسک، سود مورد انتظار و سایر ویژگی‌ها و امکانات طرفین؛ مانند اثربخشی کمیته حسابرسی صاحبکار، قابلیت مؤسسه در استفاده از تکنولوژی‌های نوین و فنون رایانه‌ای و همچنین هوش و ذکاوت فردی لحاظ نمی‌گردد، لذا نیاز به یک مرجع که دارای اطلاعات کامل باشد، احساس می‌شود. حسابرسان با تجربه در قیاس با مؤسسات حسابرسی جوان و نوپا ترس کمتری بابت از دست دادن مشتری دارند، در حالی که حسابرسان با تجربه کم‌تر به دلیل جذب مشتریان و تداوم فعالیت، ریسک و انعطاف‌پذیری بیشتری را می‌پذیرند و به عنوان مثال در مذاکره با صاحبکار در خصوص اعمال بندهای اصلاحی کوتاه می‌آیند. در این مثال تجربه و ریسک‌پذیری دو عامل تأثیرگذار بر قیمت‌گذاری هستند. همچنین قیمت‌گذاری آزاد بر اساس توافق بین حسابرسان و صاحبکاران نیز به جهت اعمال سلیقه، عدم کنترل-پذیری، مشتری‌مداری و ایجاد حق‌الزحمه غیرعادی، قاعده‌مند نمی‌باشد و تبعات خود را خواهد داشت. یکی دیگر از موضوعات مؤثر میزان انعطاف و سازش حسابرسان است. سخت‌گیری و عدم انعطاف‌پذیری مؤسسات حسابرسی حتی اگر در زمره مؤسسات با کیفیت (الف) نیز باشند، می‌تواند موجب کنار گذاشتن و طرد شدن آنها از بازار حسابرسی گردد در حالی که در نقطه مقابل، آزادی مشتریان در خصوص انتخاب مؤسسه حسابرسی مورد نظر خویش از میان چند گزینه مورد تأیید مراجع ذیربط، تهدیدی برای حسابرسان محسوب و موجب انعطاف‌پذیری بیشتر آنان در مقابل صاحبکاران می‌شود. برای اصلاح و بهبود این شرایط مقتضی است نهادهای نظارتی ذیربط اقدام به ایجاد و اعمال سیاست‌های تشویقی و تنبیهی و رویه‌های کاربردی و اثربخش نمایند..."

"... به طور معمول حجم رقابت در بازار حسابرسی نقش بسیاری با اهمیتی بر کیفیت حسابرسی دارد. رقابت در سطح کم موجب شکل‌گیری بازار متمرکز و انحصاری و قدرت نامتعارف برای برخی از مؤسسات و در سطح زیاد موجب شکل‌گیری رقابت فشرده، رفتارهای غیرحرفه‌ای و نرخ شکنی در بازار حسابرسی می‌گردد. برخی از مؤسسات حسابرسی برای غلبه بر رقبا به دنبال افزایش اندازه خود از طریق ادغام با سایر مؤسسات، افزایش درآمدها، تعداد شرکاء و کارکنان حرفه‌ای و تعداد کارها هستند زیرا به اشتباه تصور می‌کنند که اندازه مؤسسه به تنهایی می‌تواند تضمینی برای کاهش وابستگی مالی و موفقیت آنها محسوب گردد. البته لازم به ذکر است که ادغام مؤسسات ممکن است واقعی نباشد و فقط به صورت نمادین و صوری انجام شده باشد. در راستای تمرکززدایی در بازار حسابرسی در توزیع پروژه‌های حسابرسی بایستی عدالت وجود داشته باشد و صرفاً بر مبنای روابط و شرایط سیاسی حسابرسان تعیین نگردد تا انگیزه حسابرسان برای اجرای حسابرسی با کیفیت افزایش پیدا کند. به طور کلی تعادل در رقابت و تناسب بین عرضه و تقاضا با هدف تأمین رضایت کلیه ذینفعان و اعتلای حرفه همواره بهترین سطح از رقابت قلمداد می‌گردد که منتج به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی خواهد شد. حسابرسان برای افزایش درآمد مؤسسه در کنار ارائه خدمات اطمینان بخشی، خدمات غیراطمینان بخشی و مشاوره نیز ارائه می‌دهند تا از وابستگی مالی خود به صاحبکاران بکاهند، در حالی که چنین اقدامی ممکن است

موجب افزایش درآمد مؤسسات گردد اما لزوماً موجب کاهش وابستگی مالی آنان به یک صاحبکار نخواهد شد..."

در نقل قول‌های بالا مفاهیمی نظیر؛ تداوم تصدی حسابرسان منعطف، کنار گذاشتن حسابرسان سخت‌گیر و بدون انعطاف، باز بودن دامنه انتخاب مشتریان، انتخاب حسابرسان بر مبنای شرایط سیاسی و روابط، قیمت‌گذاری خدمات بر مبنای آیین‌نامه حق‌الزحمه، قیمت‌گذاری خدمات بر مبنای عرضه و تقاضا (توافق) بین حسابرسان و مشتریان، بازار انحصاری و بی‌توجهی به نیازهای مشتریان، قدرت نامتعارف برخی مؤسسات، بازار رقابتی و عدم تناسب عرضه و تقاضا، رقابت ناسالم و نرخ‌شکنی، مؤسسات حسابرسی بزرگ، ادغام مؤسسات، ارائه همزمان خدمات غیراطمینان بخشی، ایجاد بانک اطلاعاتی جامع، قیمت‌گذاری بر مبنای بانک اطلاعاتی، عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی، رقابت بهینه: تعادل در رقابت و تناسب بین عرضه و تقاضا و ... شناسایی شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. در ادامه کدگذاری محوری جهت شناسایی مقوله‌های محوری از طریق ارتباط بین مفاهیم خلق شده در کدگذاری باز و سپس کدگذاری انتخابی با هدف ارائه الگو بر اساس ابعاد و ارتباط بین مقوله‌های محوری، انجام می‌شود و نتایج حاصل از این کدگذاری در جداول مربوطه ارائه خواهد گردید.

طبقه‌بندی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با شرایط علی			
ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم	
شرایط علی	طول دوره تصدی حسابرسان	تصدی تا حداکثر زمان ممکن (۴ سال)	
	قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی	قیمت‌گذاری بر اساس اطلاعات ناکافی	
	اختیارات حسابرسان	تداوم تصدی حسابرسان منعطف	
		صدور گزارش مشروط در سنوات متوالی برای یک صاحبکار	
	اختیارات مشتریان	کنار گذاشتن حسابرسان بدون انعطاف و سخت‌گیر	
		باز بودن دامنه انتخاب مشتریان	
	تأثیر عوامل سیاسی	انتخاب حسابرسان بر مبنای شرایط سیاسی	
	رابطه مداری	انتخاب حسابرسان بر مبنای روابط	
طبقه‌بندی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر			
ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم	
عوامل زمینه‌ای	الزامات قانونی	قیمت‌گذاری خدمات بر مبنای آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی	

قیمت گذاری خدمات بر مبنای توافق بین حسابرسان و مشتریان	ساختار اقتصادی جامعه	
بازار انحصاری؛ بی توجهی به نیازهای مشتریان و کاهش انگیزه حسابرسان	بازار انحصاری	عوامل مداخله‌گر
قدرت نامتعارف برخی مؤسسات		
بازار غیرمتمرکز؛ عدم تناسب عرضه و تقاضا، کاهش حق الزحمه و افت کیفیت	بازار رقابتی	
رقابت ناسالم؛ نرخ شکنی		
مؤسسات حسابرسی بزرگ	اندازه مؤسسات حسابرسی	
ادغام مؤسسات با یکدیگر		
ارتباط مستقیم مالی بین حسابرسان و صاحبکاران	چالش‌های نحوه پرداخت حق الزحمه	
روابط خاص و نامتعارف مبتنی بر شرایط سیاسی و وابستگی مالی	ارتباطات و انتظارات	
ارائه همزمان خدمات غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار	وابستگی مالی و فشارها	
<b>طبقه‌بندی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با عوامل راهبردی</b>		
مفاهیم	مقوله‌ها	ابعاد
ایجاد بانک اطلاعاتی جامع مشتریان و حسابرسان حاوی کلیه اطلاعات کمی و کیفی	سیاست‌ها و رویه‌های اصلاحی	عوامل راهبردی
قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای بانک اطلاعاتی جامع		
انتصاب حسابرس توسط نهاد ثالث		
عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی		
ایجاد رقابت بهینه؛ تناسب بین ویژگی‌ها و امکانات طرفین		
ایجاد و تأکید بر شاخص‌های کیفیت محور		
اعمال سیاست‌های تشویقی و تنبیهی		
ارتباط غیرمستقیم مالی بین حسابرسان و صاحبکاران از طریق نهاد ثالث		

سیاست‌ها و رویه‌های نظارتی	الزام صاحبکار و حسابرس به ارائه گزارش توجیهی در خصوص دلایل درخواست تغییر حسابرس و مشتری	
سیاست‌ها و رویه‌های محدود کننده	الزام صاحبکار و حسابرس به ثبت اطلاعات حاصل شده طی پروژه حسابرسی	
	تعیین حداقل و حداکثر ریالی و تعدادی برای قراردادهای منعقد شده توسط هر مؤسسه	
	کاهش زمان تداوم همکاری با یک صاحبکار (حداکثر دو سال)	
	عدم امکان صدور گزارش مشروط در سنوات متوالی برای یک صاحبکار	
	عدم امکان ارائه همزمان خدمات غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار	
<b>طبقه‌بندی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با پیامدها</b>		
ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم
پیامدها	شفافیت و سلامت بازار حسابرسی	بهبود نظارت و کنترل عملکرد مؤسسات حسابرسی
		قیمت‌گذاری بهینه؛ اعمال جنبه‌های کمی و کیفی
		حذف روابط غیرحرفه‌ای و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی
		جلوگیری از کنار گذاشتن مؤسسات حسابرسی با کیفیت
	ارتقای کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق کلیه ذینفعان	کاهش رسوایی‌های مالی و مقابله با رقابت ناسالم بین مؤسسات حسابرسی
		افزایش استقلال حسابرسان و کاهش وابستگی مالی آنان
		ایجاد نظام سراسری و هماهنگ حسابرسی در سطح کشور
		افزایش انگیزه برای اجرای حسابرسی با کیفیت

بهبود کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی		
رعایت حقوق کلیه ذینفعان		

## یافته‌های پژوهش

گروه	شرایط و رویه‌های طبقه‌بندی شده	رویه‌های پیشنهادی جهت بهبود شرایط
سؤال پژوهش	کمبودها و مشکلات موجود در شرایط و رویه‌های کنونی حاکم بر بازار حسابرسی کشور	سؤال اصلی: چه روش‌هایی برای رفع و بهبود مشکلات و کمبودها می‌تواند مفید و اثربخش واقع گردد؟
رویه‌های پیشنهادی برای کلیه گروه‌ها		<ul style="list-style-type: none"> <li>ایجاد بانک اطلاعاتی جامع مشتریان و حساب‌رسان حاوی کلیه اطلاعات کمی و کیفی</li> <li>ایجاد رقابت بهینه؛ تناسب بین ویژگی‌ها و امکانات طرفین</li> <li>الزام صاحبکار و حسابرس به ثبت اطلاعات حاصل شده طی پروژه حسابرسی</li> </ul>
الف) رویه‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نتایج حاصل از بکارگیری آنها	بکارگیری آیین نامه حق‌الزحمه حسابرسی برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به تنهایی مبنای کامل و مناسبی نمی‌باشد. قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس عرضه و تقاضا (مبتنی بر قدرت چانه زنی و توافق طرفین) موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. حق‌الزحمه غیرعادی (قیمت‌گذاری غیراستاندارد خدمات حسابرسی) نشان دهنده تنزل کیفیت حسابرسی است.	<ul style="list-style-type: none"> <li>قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای بانک اطلاعاتی جامع</li> </ul>
ب) حق‌الزحمه حسابرسی	پرداخت مستقیم حق‌الزحمه حسابرسی توسط صاحبکار به حسابرس تهدیدی برای کیفیت اجرای حسابرسی است.	<ul style="list-style-type: none"> <li>ارتباط غیرمستقیم مالی بین حساب‌رسان و صاحبکاران از طریق نهاد ثالث</li> </ul>

گروه	شرایط و رویه‌های طبقه‌بندی شده	رویه‌های پیشنهادی جهت بهبود شرایط
و نحوه پرداخت آن		
ج) چگونگی رقابت بین مؤسسات حسابرسی و سهم آن‌ها از بازار حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن	<p>بازار متمرکز و انحصاری حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. افزایش سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی با استقلال وی رابطه معکوس دارد. تمرکززدایی از بازار حسابرسی و بازار رقابتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌گردد. رقابت ناسالم اعم از نرخ‌شکنی موجب کاهش تلاش حسابرسان برای کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت می‌شود.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی</li> <li>• اعمال سیاستهای تشویقی و تنبیهی</li> <li>• الزام صاحبکار و حسابرس به ارائه گزارش توجیهی در خصوص دلایل درخواست تغییر حسابرس و مشتری</li> <li>• تعیین حداقل و حداکثر ریالی و تعدادی برای قراردادهای منعقد شده توسط هر مؤسسه</li> </ul>
د) نحوه و شرایط ارائه انواع خدمات و صدور گزارش حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی	<p>محدودیت‌های کنونی حاکم بر حسابرسان در زمینه صدور گزارش حسابرسی، کافی و اثربخش نمی‌باشد. نرمش و انعطاف‌پذیری حسابرس در مقابل خواسته‌های صاحبکار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. ارائه همزمان خدمات اطمینان بخشی و غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم امکان صدور گزارش مشروط در سنوات متوالی برای یک صاحبکار</li> <li>• عدم امکان ارائه همزمان خدمات غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار</li> </ul>
ح) اندازه مؤسسات حسابرسی و چگونگی	<p>ادغام مؤسسات حسابرسی با یکدیگر موجب شکل‌گیری بازار متمرکز می‌شود. اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت خدمات قابل ارائه توسط آن‌ها ارتباط مستقیم دارد.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ایجاد و تأکید بر شاخص‌های کیفیت محور</li> </ul>

گروه	شرایط و رویه‌های طبقه‌بندی شده	رویه‌های پیشنهادی جهت بهبود شرایط
و آثار ادغام آن‌ها بایکدیگر	در ادغام مؤسسات حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش سودآوری مؤسسه با یکدیگر رابطه معکوس دارد.	
خ) طول دوران تصدی مؤسسات حسابرسی و عوامل مؤثر بر انتخاب و تغییر حسابرسان	انتخاب حسابرسان نیاز به تدوین رویه‌های مؤثر با در نظر گرفتن الزامات قانونی، مراجع مختلف تصمیم‌گیرنده، وضعیت محیطی بازار و ویژگی‌های صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی اعم از نحوه عملکرد کمیته حسابرسی و میزان تخصص حسابرسان در صنعت دارد. همکاری یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار تا جایی تداوم دارد که منافع مدیریت شرکت تأمین گردد. برای بقای مؤسسه حسابرسی تأمین منافع اقتصادی مؤسسه در اولویت است. تغییر حسابرسان موجب مطلوب‌تر شدن گزارش حسابرسی از بابت نوع گزارش و تعداد یا محل قرارگیری بندها می‌گردد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• انتصاب حسابرسان توسط نهاد ثالث</li> <li>• الزام صاحبکار و حسابرسان به ارائه گزارش توجیهی در خصوص دلایل درخواست تغییر حسابرسان و مشتری کاهش زمان تداوم همکاری با یک صاحبکار (حداکثر دو سال)</li> </ul>

#### طراحی الگو بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات

یک نظریه پرداز داده بنیاد می‌تواند به سه شیوه نظریه خود را بیان کند، به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها [19]. در این پژوهش الگوی پارادایمی ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر بهبود رویه‌ها ابتدا در بخش قبل به صورت تشریح و سپس در قالب نمودار به شرح ذیل ارائه شده است.



نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

### الگوی ارتقاء کیفیت حسابرسی با تأکید بر بهبود روبه‌ها (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

رویه‌هایی که برای ارتقای کیفیت حسابرسی و بهبود شرایط کنونی بازار حسابرسی اساس پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند به شرح ذیل به سه دسته تقسیم شده‌اند:

الف) سیاست‌ها و رویه‌های اصلاحی: این سیاست‌ها ضرورت وجود یک بانک اطلاعاتی جامع دربردارنده کلیه اطلاعات کمی و کیفی مربوط به مؤسسات حسابرسی، مشتریان و صاحبکاران را آشکار می‌سازد. این اطلاعات شامل مواردی نظیر شهرت، برند، قدمت، پیشینه، تجربه، تخصص، ویژگی‌های صنعت، پیچیدگی عملیات، انواع ریسک، سود مورد انتظار، کمیته حسابرسی، کنترل‌های داخلی، واحد حسابرسی داخلی، تکنولوژی نوین، فنون رایانه‌ای، هوش و ذکاوت، سطح دانش و آگاهی، ویژگی‌های شخصیتی، تعداد شرکاء و کارکنان حرفه‌ای، موقعیت جغرافیایی، سطح درآمد و سودآوری، نوع مالکیت و ... است. قیمت‌گذاری بر مبنای بانک اطلاعاتی مذکور تمام جوانب را در نظر می‌گیرد و از این طریق به صورت یکسان با کلیه مؤسساتی که دارای ویژگی‌ها و سطح امکانات و کیفیت متمایز هستند، برخورد نمی‌شود. اگر نهاد ثالثی وجود داشته باشد و مسئولیت توزیع پروژه‌های حسابرسی به عهده او باشد وی قادر است با در اختیار داشتن چنین اطلاعات وسیعی مؤسسه متناسب با صاحبکار را برگزیند و از این طریق در توزیع پروژه‌های حسابرسی تخصص‌گرایی و عدالت را ایجاد کند، چنین روندی می‌تواند از اتلاف منابع جلوگیری نماید و منتج به رقابت بهینه در بازار حسابرسی گردد. در بازار حسابرسی برخی تصور می‌کنند که ادغام چند مؤسسه حسابرسی با یکدیگر موجب می‌شود که اندازه آن‌ها بزرگ‌تر شود و از این طریق قادر خواهند بود سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند و در نهایت در رقابت با سایر مؤسسات موفق‌تر عمل نمایند. در حالی که اگر سطح کیفیت خدمات ارائه شده توسط مؤسسات حتی با اندازه کوچکتر معیار اصلی ارزیابی آن‌ها در ارجاع کار و رتبه‌بندی باشد کلیه مؤسسات سطح کیفیت خود را ارتقا خواهند داد. وجود یک بانک اطلاعاتی جامع حاوی شاخص‌های کیفیت محور و تأکید بر بکارگیری این شاخص‌ها، چنین امری را میسر می‌سازد.



ب) سیاست‌ها و رویه‌های نظارتی: نهاد ثالث در راستای تشویق و تنبیه مؤسسات حسابرسی می‌تواند از ابزارهایی نظیر افزایش یا کاهش؛ سقف مجاز مبلغ و تعداد قراردادهای منعقد و معافیت‌های مربوطه استفاده کند. دریافت مبلغ حق‌الزحمه از صاحبکار و پرداخت آن به مؤسسه حسابرسی در آغاز پروژه یا انتهای پروژه حسابرسی و یا ترکیبی از این دو مورد بنا بر سوابق و شرایط حاکم، توسط نهاد ثالث موجب شکل‌گیری نظارت مؤثر بر بازار حسابرسی می‌گردد و همچنین ملزم نمودن حسابرسان و صاحبکاران به ارائه گزارش توجیهی در خصوص دلایل درخواست تغییر حسابرسی یا مشتری و الزام آنها به ثبت اطلاعات کسب شده طی پروژه حسابرسی در خصوص مواردی نظیر جو حاکم بر سازمان و گروه، سطح تعامل، میزان پاسخگویی و روحیات و خلقیات افراد موجب بهبود نظارت، افزایش و تکمیل اطلاعات موجود در بانک اطلاعاتی می‌گردد.

ج) سیاست‌ها و رویه‌های محدود کننده: هنگامی که توزیع پروژه‌های حسابرسی به عهده نهاد ثالث باشد و به این واسطه رقابت بهینه بر بازار حسابرسی حاکم باشد می‌توان برای تعداد و مجموع مبلغ قراردادهای منعقد شده توسط هر مؤسسه حداقل و حداکثر تعیین نمود و از این طریق مؤسسات حسابرسی را که برای جذب پروژه‌های حسابرسی و افزایش سهم بازار به هر روشی متوسل می‌شوند را محدود نمود. البته این رویه موجب می‌شود که نهاد ثالث نیز از رابطه محوری اجتناب نماید. یکی دیگر از محدودیت‌های مؤثر این است که باید حداکثر مدت مجاز همکاری متوالی یک مؤسسه با یک صاحبکار را از ۴ سال به حدکثر ۲ سال کاهش داد. این اقدام با وجود بانک اطلاعاتی جامع حاوی سوابق، فزونی منافع بر مخارج دارد و از وقوع مشکلاتی نظیر شکل‌گیری روابط خاص و نامتعارف و ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت نازل پیشگیری می‌نماید. هنگامی که منافع مؤسسه حسابرسی و صاحبکار از طریق صدور گزارش مشروط برای سنوات متوالی تأمین می‌گردد و هیچ اقدام مؤثری برای رفع بندهای گزارش حسابرسی انجام نمی‌شود ضرورت دارد برای جلوگیری از صدور چنین گزارشی در سنوات متوالی محدودیت‌هایی اعمال نمود و مؤسسه حسابرسی تنها در صورت وجود بندهای جدید با توجه به اهمیت موضوع گزارش مشروط صادر نماید و در صورت عدم رفع بندهای سال قبل عدم اظهار نظر و یا گزارش مردود صادر نماید. محدودیت دیگری که اعمال آن ضرورت دارد این است که یک مؤسسه نباید همزمان عهده دار خدمات اطمینان‌بخشی و غیر اطمینان‌بخشی مربوط به یک صاحبکار باشد. هنگامی که مؤسسه حسابرسی در امور مالی، مالیاتی و بیمه و ... به صاحبکار مشاوره می‌دهد علاوه بر افزایش وابستگی مالی به وی و احتمال افزایش روابط نامتعارف بین دو طرف، مسلماً مؤسسه قادر است از طریق ارائه مشاوره موجب شود که صاحبکار صورتهای مالی را در ظاهر به نحوی استاندارد نمایش دهد و در ادامه این نمایش باعث خواهد شد که سایر ذینفعان متضرر شوند.

پس از اجرای رویه‌های مطروحه در پژوهش حاضر پیامدهای ذیل حاصل خواهد شد:

اجرای راهبردهای مطرح شده در پژوهش حاضر موجب قیمت‌گذاری بهینه با اعمال جنبه‌های کمی و کیفی می‌شود و در ادامه منجر به حذف و کاهش؛ روابط غیر حرفه‌ای بین حسابرسان و صاحبکاران، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی، رقابت ناسالم بین مؤسسات و رسوایی‌های مالی خواهد شد. از دیگر

پیامدهای حاصل از اجرای راهبردها می‌توان به بهبود نظارت و کنترل عملکرد مؤسسات حسابرسی، جلوگیری از کنار گذاشته شدن مؤسسات حسابرسی با کیفیت و افزایش استقلال و کاهش وابستگی مالی حسابرسان اشاره نمود. به طور کلی تمام این موارد منتج به شفافیت حق الزحمه و سلامت بازار حسابرسی خواهد شد.

پس از اینکه شفافیت و سلامت در بازار حسابرسی افزایش یافت، راهبردهای ارائه شده می‌توانند منجر به ایجاد نظام سراسری و هماهنگ حسابرسی در سطح کشور شوند، نظامی که متشکل شده از مؤسسات حسابرسی که انگیزه فراوانی برای اجرای حسابرسی با کیفیت دارند. در ادامه ارتقای کیفیت حسابرسی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی از ثمرات اجرای راهبردها خواهد بود که از این طریق حقوق کلیه ذینفعان رعایت خواهد شد.

نتایج پژوهش حاضر همراستا با پژوهش‌هایی با محوریت، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، جلوگیری از خرید اظهار نظر حسابرسی، بهبود استقلال ظاهری حسابرسی، مقاومت در مقابل فشار و خواسته‌های مدیران و افزایش کیفیت حسابرسی از دیدگاه عموم استفاده‌کنندگان با توجه به رسوایی‌های مالی اخیر، است که توسط بولین و همکاران (۲۰۱۵)، لو (۲۰۰۵)، دنیلز و بوکر (۲۰۱۱)، کاپلان و مالدین (۲۰۰۸)، هاسی و لان (۲۰۰۱)، کرمان و همکاران (۲۰۰۵)، حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، گرد و نصری (۱۳۹۷) و رویایی و همکاران (۱۳۹۳) انجام شده است.

همچنین در خصوص ارائه سایر خدمات غیراطمینان بخشی نتایج پژوهش با نتایج پژوهش‌های صورت گرفته توسط کوتالسکی و همکاران (۲۰۱۸)، پاتزینگر ساکل و اسچونبرگر (۲۰۱۵)، یانیلو (۲۰۱۲)، کوئیک و وارمینگ-راسموسن (۲۰۰۹) همراستا است زیرا ارائه سایر خدمات حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار خواهد داد و اگر برای حسابرسان منفعت مازاد داشته باشد وابستگی مالی آنان را به صاحبکار بیشتر می‌کند که این وابستگی تهدیدی برای حسابرسی در حفظ صاحبکار و دلیلی برای رفتارهای آسان-گیرانه حسابرسی با صاحبکار محسوب می‌گردد که در این خصوص لیمپد و همکاران (۲۰۱۸)، کنگ و همکاران (۲۰۱۸)، رانک و اسمیت (۲۰۱۴)، کوئیک و همکاران (۲۰۱۳) و فرنکل و همکاران (۲۰۰۲) نیز پژوهش‌هایی ارائه نموده‌اند.

#### فهرست منابع

۱. آقائی قهی، علیرضا؛ یزدانی، شهره؛ خانمحمدی، محمد حامد (۱۳۹۹). "مدل مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای". **مجله دانش حسابرسی**، سال ۲۰، شماره ۸۰، ۳۸۲-۳۵۷.
۲. پزشکی، یاسمن؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). "فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی". **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال هشتم، شماره ۲۹، ۷۰-۵۷.

۳. جعفری، کرامت؛ آزادی، کیهان؛ فدایی، مهدی (۱۴۰۲). "ارائه مدلی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و تکنیک فازی مثلثی مرکز ثقل". **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، شماره ۳، پیاپی ۴۷، ۹۳-۱۱۰.
۴. حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۷، شماره ۶۱، ۸۵-۹۸.
۵. حسینی، سید حسین؛ بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا (۱۳۹۹). "بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی". **مجله دانش حسابداری**، ۱۱(۲)، ۱۰۵-۷۱.
۶. دلبری راغب، محسن؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ کیقبادی، امیررضا؛ توانگر حمزه کلائی، افسانه (۱۴۰۱). "ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان". **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۲۹، شماره ۲، ۲۶۴-۲۸۶.
۷. رضایی، مرضیه؛ فلاح، رضا؛ مران جویری، مهدی؛ رستمی مازوئی، نعمت (۱۴۰۲). "ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای". **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، دوره ۱۲، شماره ۴، پیاپی ۴۸، ۱۹۱-۲۱۰.
۸. رنجبر، هادی؛ حق دوست، علی اکبر؛ صلصالی، مهوش؛ خوشدل، علیرضا؛ سلیمانی، محمد علی؛ بهرامی، نسیم (۱۳۹۱). "نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع". **مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی ارتش ج.ا.ا.**، سال دهم، شماره ۳، ۲۳۸-۲۵۰.
۹. رویایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ آذین فر، کاوه (۱۳۹۳). "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل". **پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی**، ۶(۲۲)، ۹۵-۶۷.
۱۰. زلقی، حسن؛ افلاطونی، عباس؛ برزآبادی فراهانی، محمد (۱۳۹۸). "تأثیر مدت تصدی مدیر عامل بر تداوم انتخاب حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، سال یازدهم، شماره ۴۱، ۱-۲۲.
۱۱. فخاری، حسین؛ امیری، اسماعیل (۱۳۹۹). "علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرسی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۶، ۵-۲۶.
۱۲. کرمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی‌پوریان، یوسف؛ حاجیه‌ها، زهره (۱۴۰۰). "ارتقای سطح اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان به روش فازی دوزنقه‌ای". **نشریه علمی حسابداری مدیریت**، سال ۱۴، شماره ۴۸، ۱۰۳-۱۲۷.
۱۳. گرد، عزیز؛ ناصری، مونا (۱۳۹۷). "مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکتها". **فصلنامه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی**، ۸(۳)، ۱۲۳-۱۰۱.

۱۴. نوشادی، میثم؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، سید علی؛ حسین زاده، علی حسین (۱۳۹۹). "بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه ایی، فرهنگی و اجتماعی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران**، شماره ۴۶، ۴۳-۶۴.

15. Aobdia, Daniel, Preeti, Choudhary and Noah Newberger(2018). "**Which Audit Input Matters? An Analysis of the Determinants of Audit Quality, Profitability, and Audit Fees Using PCAOB Data**", 66 Pages Posted: 28 Dec 2018. DOI: [10.2139/ssrn.3300277](https://doi.org/10.2139/ssrn.3300277).
16. Bowlin kendall, o, hobson Jessen, l, piercey m.d (2015). "The effects of auditor rotation, professional skepticism and interactions with managers on audit quality". **The accounting review**, 90(4), 1363-1393.
17. Cameran, m, di Vincenzo and merlotti (2005). "The audit firm rotation: a review of the literature". **Working papers series of school of management**, bacconi university, milan.
18. Corbin, j.m, strauss, a (1990). "Grounded theory research: procedures, canons and evaluative criteria". **Sociology: Qualitative Sociology**, 3-21. DOI: [10.1515/zfsoz-1990-0602](https://doi.org/10.1515/zfsoz-1990-0602).
19. Creswell, j, w (2005). "Educational research: planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research"(2nd edition).
20. Dain, c.donelson, matthew, ege, Andrew, j.imdieke, eldar, maksymov (2020). "the revival of large consulting practices at the big 4 and audit quality". **Accounting, organizations and society**, volume 87(3), november 2020, 101-157.
21. Daniels, b.w, booker (2011). "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality". **Research in accounting regulation**, vol. 23, no 1, 78-82.
22. Frankel, r, Johnson and nelson (2002). "The relation between auditors fee for non-audit services and earnings quality". **The accounting review**, vol. 77 supplement, 71-105.
23. Hussey, r and lan (2001). "An examination of auditor independence issues from the perspectives of u.k. finance directors". **Journal of business ethics**, vol. 32, no 2, 169-178.
24. Ianniello, g (2012). "Non-audit services and auditor independence in the 2001 italian regulatory environment". **International journal of auditing**, vol. 16, no 2, 147-164.
25. Kang, s.m, hwang and hur (2018). "Non-audit services and auditor independence depending on client performance". **Australian accounting review**, online version of record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/auar.12243>.

26. Kaplan, s and mauldin (2008)." Auditor rotation and the appearance of independence: evidence from non-professional investors". **Journal of accounting and public policy**, vol.27, no 2, 177-192.
27. Kowaleski, z.t, mayhew and tegeler (2018). "The impact of consulting services on audit quality: an experimental approach". **Journal of accounting research**, vol.56, no 2, 673-711.
28. Liempd, d.v, quick and warming-rasmussem (2018). "Auditor-provided non-audit services: post-eu-regulation evidence from Denmark". **International journal of auditing**, online version of record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/ijau.12131>.
29. Lu, t (2005)." Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?." **Journal of accounting research**, 44(3), 561-583.
30. Quick, r and warming-rasmussen (2009). "Auditor independence and the provision of non-audit services: perceptions by german investors." **International journal of auditing**, vol. 13, no 2, 141-162.
31. Quick, r, sattler and wiemann (2013). "Agency conflicts and the demand for non-audit services". **Managerial auditing journal**, vol. 28, no 4, 323-344.
32. Rajgopal, Sh.,Srinivasan, S & Zheng, X.(2021)."Measuring audit quality".**Review of Accounting Studies**,26,559-619.<https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9>.
33. Ratzinger-sakel, n.v.s and schonberger (2015). "Restricting non-audit services in europe-the potential(lak of) impact of a blacklist and a fee cap on auditor independence and audit quality". **Accounting in Europe**, vol. 12, no 1, 61-86.
34. Ruhnake, k and Schmidt (2014)." Changing the institutional framework of statutory audit: internal stakeholders perceptions of the associated benefit and costs". **European accounting review**, 1-21. Doi: 10.1080/09638180.2014.939683.
35. Smith, Kenneth.j and emerson, David, j (2017). "An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm", **advances in accounting**, 37, 1-14.
36. Teucher, Christoph and Ratzinger-Sakel, Nicole V.S., (2022). "Observable Indicators for Audit Quality in the Light of Key Audit Matter Reporting", Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=4005434> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4005434>



## **A Suitable Model for Improving the Level of Audit Quality with an Emphasis on Improving Procedures**

**Mojahed Rakhshan**

Ph.D. Candidate, Accounting, Faculty of Humanities, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

**Ali Zabihi Zarin Kolaei<sup>1</sup>©**

Assistant Prof. Department of Accounting, Faculty of Humanities, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran

**Abbasali Pouraghajan**

Assistant Prof. Department of Accounting, Faculty of Humanities, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran

(Received: June 1, 2023; Accepted: September 4, 2023)

Audit quality is one of the most important issues that has always been the focus of many researchers. Despite the efforts that have been made so far, more efforts are still needed to solve the issues and problems in this field. Challenges such as the method of paying audit fees, the pricing of audit services, the selection of audit institutions and their tenure have been considered in this research, so that solutions can be found to reduce the economic dependence of auditors and increase healthy competition in the market. provided audit and improvement of audit quality. The aim of the research is to provide a practical model for improving the audit quality level with an emphasis on improving the procedures.

The research method includes the review of previous literature and researches and the use of the systematic approach of theorizing the foundation's data. After identifying the damages and weaknesses in the current procedures governing the audit market, a proposed model was designed to eliminate the existing gaps. The proposed model in the current research was designed with the participation of 16 experts and experts in the field of auditing during an interview in 1401, and in order to make audit fees transparent, audit market healthy, improve audit quality and respect the rights of all stakeholders, Strategic factors are classified into three categories: corrective, regulatory and restrictive policies and procedures.

**Keywords:** Audit Quality, Procedures, Audit Market, Audit Fees, Selection of Audit Institutions.

---

<sup>1</sup> azabihi95@yahoo.com © (Corresponding Author)