

تدوین مدل کیفیت حسابرسی

بیبا مشایخی¹ / کاوه مهرانی² / علی رحمانی³ / آزاده مداحی⁴

چکیده

هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور می‌باشد. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان⁵ استفاده شده است. به این منظور با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداخته شده و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی"، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابرسی و پیامدهای آنها ارائه گردیده است. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی، بررسی شده است. در این دیدگاه، کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد توجه قرار می‌گیرد.

با توجه به اینکه طبق بررسی‌های انجام شده، تاکنون در کشورمان در تحقیقات رشته حسابداری و حسابرسی، از روش نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده نشده است، یکی از نوآوری‌های پژوهش حاضر، بکارگیری این روش تحقیق می‌باشد. بعلاوه، از آنجا که کیفیت حسابرسی دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذینفعان و سایر مشارکت کنندگان در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و محیط قانونی و مقرراتی

1. استادیار گروه حسابداری دانشگاه تهران

2. استادیار گروه حسابداری دانشگاه تهران

3. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه الزهرا

4. استادیار گروه حسابداری دانشگاه الزهرا، azadeh_maddahi@yahoo.com

پیرامون قرار دارد، لذا به منظور بررسی جامع تر موضوع، مدل سازی کیفیت حسابرسی از جنبه های مختلف (عرضه و تقاضا) مدنظر قرار گرفته است.

طبق نتایج تحقیق، "التزام" شرکاء به کیفیت حسابرسی، مهمترین عامل مؤثر در سطح کار و مؤسسه حسابرسی شناخته شد که در صورت همراه شدن آن با دانش و تجربه و برخورداری از امکانات، و اتخاذ راهبردهای لازم می تواند منجر به دستیابی به کیفیت حسابرسی شود. در این میان عواملی چون «اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی، اثر بخشی پاسخ خواهی از حسابرس، وضعیت نهادهای حسابرسی در حرفه، تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار، میزان حمایت از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار» در سطح حرفه و «اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه، شهرت و اعتبار مؤسسه و شرکاء، تخصص حسابرس در صنعت، تناسب حق الزحمه حسابرسی با کار، ماندگاری کارکنان و شرکاء، دوره تصدی، فشار زمانی، و پیچیدگی کسب و کار و معاملات» در سطح مؤسسه و کار حسابرسی، عوامل مداخله گری هستند که دستیابی به کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهند. مجموعه این عوامل، در «مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی» ارائه شده اند.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، عرضه حسابرسی، تقاضای حسابرسی، نظریه پردازی زمینه بنیان، مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: D2, M24.

مقدمه و بیان مسأله

وقوع بحران‌های مالی اخیر، نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت را پررنگ نموده است. علاوه بر این، بحران‌های اخیر ضرورت توجه به نقشی که "کیفیت حسابرسی" در ارتقای گزارشگری مالی دارد را بیش از پیش نمایان نموده است. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به‌عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (IAASB, 2011). علاوه بر این، خدمات حسابرسی نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی (بیتی، 1989 و ویلنبرگ، 1999) و همچنین کاهش مسائل نمایندگی بین مدیران و سهامداران و بین سهامداران و اعتباردهندگان (جنسن و مک‌لینگ، 1976) ایفا می‌کند. تحقق این نقش‌های اساسی بستگی به "کیفیت حسابرسی" دارد (Al-Ajmi, 2009).

کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن از دیرباز مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران مالی، محققان و اعتباردهندگان بوده است. حسابرسی با کیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازار مالی کمک می‌کند. اطلاعات مالی قابل اتکا و معتبر به نوبه خود، موجب اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات می‌شود. برونداد این فرایند، در خدمت منافع عمومی است، زیرا به اتخاذ تصمیمات مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه کمک می‌کند که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی بازار سرمایه است (بزرگ اصل، 1380). در این خصوص اگر چه برخی تحقیقات در زمینه رابطه کیفیت حسابرسی با متغیرهای مختلف مانند هموارسازی سود (Bartov, et al., 2000; Chambers, et al., 2008)، کاهش خطای پیش‌بینی تحلیلگران (Lennox, 1999 ; Dye, 1993; Davidson, et al., 1993)، کاهش هزینه بدهی (Karjalainen, 2011) و ... یا شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی انجام شده است، اما اولاً در تحقیقات مذکور، مدل جامعی برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ارائه نشده و ثانیاً در کشورمان نیز با توجه به ویژگی‌ها و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی (شامل تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی، کوچک بودن اغلب مؤسسات، رقابت شدید بین مؤسسات، نوپا بودن جامعه حسابداران و نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات حسابرسی، میزان ساختار یافتگی بازار سرمایه، میزان دعاوی حقوقی بر علیه مدیران یا حسابرسان و ...)، مدلی برای کیفیت حسابرسی ارائه نگردیده است.

کیفیت حسابرسی، مفهومی چند وجهی است که از دیدگاه‌های مختلف می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. در یک دیدگاه "گزارش حسابرس به‌عنوان یک محصول" مورد توجه قرار می‌گیرد و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده بیانگر کیفیت حسابرسی می‌باشد. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابرسی مطرح است، "حسابرسی به‌عنوان یک خدمت" در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، از نقطه شروع تا نقطه پایان که ارائه گزارش حسابرسی است، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود، از کیفیت لازم برخوردار است. به عبارت دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد تأکید و توجه قرار می‌گیرد (IAASB, 2011). بدین ترتیب، با عنایت به اینکه دیدگاه سیستمی به کیفیت حسابرسی، دیدگاه جامع‌تری نسبت به سایر دیدگاه‌ها ارائه می‌دهد، لذا در این تحقیق، کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی، مبنای بررسی قرار گرفته است.

بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که در تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی، برخی بر محصول و نتیجه کار حسابرسی، برخی بر فرایند حسابرسی و بعضی نیز به تلقی و برداشت استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی تأکید نموده‌اند و در تحقیقات مختلف نیز تعدادی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته یا بخش‌هایی از کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند. به عبارت دیگر، تاکنون مدل جامع و یکپارچه‌ای برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن تدوین نشده است و مسأله این تحقیق، پر کردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه است. بنابراین مسأله اصلی که در این پژوهش مورد بررسی قرار خواهد گرفت، آن است که مدل مناسب برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی چیست؟ در این راستا پژوهش حاضر از طریق نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، به تدوین مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی، می‌پردازد. به این ترتیب، حساب‌رسان، مالکان و نهادهای نظارتی می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدات لازم جهت ارتقای کیفیت حسابرسی و بهبود امکان تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم نمایند.

در قسمت بعد ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق ارائه می‌شود و سپس روش تحقیق، نحوه گردآوری داده‌ها و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه می‌گردد و متعاقباً «مدل کیفیت حسابرسی» که

مبتنی بر روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان تدوین شده است، تشریح می‌شود. در پایان نیز محدودیت‌های تحقیق تشریح شده و پیشنهادات پژوهش ارائه می‌گردد.

مروری بر پیشینه تحقیق

بررسی ادبیات پیشین نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق میزان تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده‌اند. در مقابل پژوهشگران حسابداری و حسابرسی ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (1981) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرد "استنباط بازار از احتمال این که حسابرس (1) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (2) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد". از سال 1981 محققان تلاش نموده‌اند تا ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهند که در این قسمت به برخی از آنها اشاره می‌شود.

کاتاناک (Catanach, 1999) یک چارچوب مفهومی برای کیفیت حسابرسی ارائه نمودند. طبق دیدگاه آنان، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است: اول، شایستگی (از جمله: دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارآیی فنی، اثربخشی حسابرسی)، دوم، عملکرد حرفه‌ای (از جمله: استقلال، بیطرفی، دقت حرفه‌ای، تضاد منافع، و قضاوت حرفه‌ای) که هر یک از آنها می‌تواند تحت تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل: میزان حق الزحمه، میزان هزینه حسابرسی، کارآیی حسابرسی، دعاوی حقوقی، و خدمات مشاوره‌ای) قرار گیرد. علاوه بر ویژگی‌های فوق، الگوی آن‌ها شامل تأثیر ساختار بازار (از قبیل: رقابت، درجه تمرکز در صنعت، صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات) و دوره تصدی حسابرسان است.

وارمینگ راسمانس و همکاران (Warming-Rasmussen, et al., 1998) برداشت‌ها از کیفیت حسابرسی در دانمارک را در نمونه‌ای متشکل از دو گروه استفاده‌کننده خارجی (سهامداران و تحلیل‌گران مالی)، مدیران (تهیه‌کنندگان) و حسابرسان مورد مطالعه قرار دادند تا شاخصی برای کیفیت حسابرسی ارائه نمایند. نتایج تحقیق 6 بعد از کیفیت حسابرسی که عمدتاً بر مسائل اخلاقی تأکید داشت را مشخص نمود که عبارتند از (1) اعتبار شخصی، (2) استقلال حسابرس نسبت به مدیریت شرکت (3) وضوح گزارش درباره موضوعات مورد علاقه اعتباردهندگان و سهامداران (4) دانش نسبت

به صنعت (5) وفاداری به سهامداران اقلیت (6) گرایش به تردید حرفه‌ای حسابرس نسبت به صاحبکار. دو گروه استفاده‌کننده خارجی به 6 بعد کیفیت حسابرسی امتیاز بالاتری نسبت به حسابرسان و مدیران دادند.

در مدل کیفیت حسابرسی داف (Duff, 2004)، نه عامل به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی بیان شد که شامل اعتبار (شهرت)، صلاحیت، اطمینان، استقلال، تخصص، تجربه، پاسخدهی، همدلی و ارائه خدمات غیر حسابرسی می‌باشد. این مدل کیفیت حسابرسی را به دو جزء کیفیت فنی و کیفیت خدمات طبقه‌بندی نموده است. کیفیت فنی به دو عامل مشخص شده در تعریف دی آنجلو (1981) از کیفیت حسابرسی یعنی صلاحیت (شایستگی)، و بی‌طرفی (عینیت) مربوط می‌شود. از آنجا که شایستگی و بی‌طرفی به سادگی قابل مشاهده نیستند، برخی ابعاد مرتبط با این موضوعات ارائه شده است که این ابعاد عبارتند از اعتبار مؤسسه، شایستگی شرکاء، مسئول و تیم حسابرسی، تجربه شرکاء، مسئول/تیم حسابرسی، تخصص، استقلال، و توانایی مؤسسه برای ارائه خدمات غیرحسابرسی. کیفیت خدمات به عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی، شریک مسئول کار و تیم حسابرسی مرتبط است. داف (Duff, 2009) متغیرهای مزبور را در چهار دسته عامل اصلی با عنوان صلاحیت، استقلال، روابط و کیفیت خدمات طبقه‌بندی نمود.

مجتهدزاده و همکاران (1383) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل را با استفاده از پرسشنامه مورد بررسی قرار دادند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از دو گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران بخش اعتبارات بانکی‌ها و حسابرسان مستقل بود. نتایج تحقیق نشان داد که پرسش‌شوندگان بر وجود بیست و چهار عامل تأکید بیشتری دارند. در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل (بین گروهی) نتایج نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

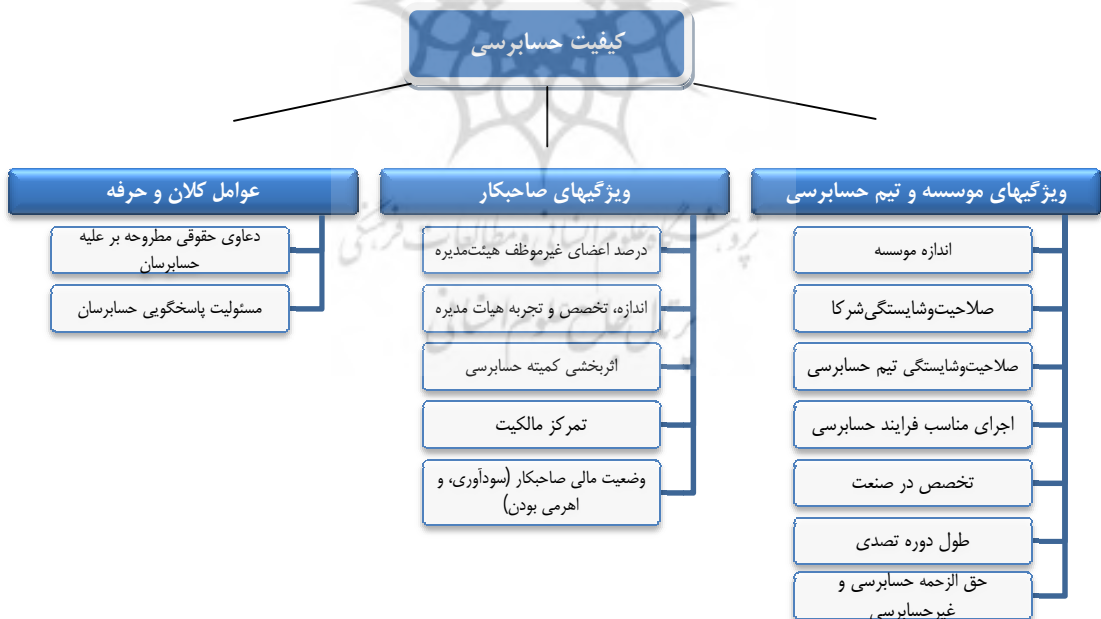
جعفری (1385) نیز تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی از طریق پرسشنامه به روش دلفی انجام داد. با توجه به پاسخ‌های دریافتی، عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرس عبارتند از "تخصص‌گرایی، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات" و عوامل مؤثر بر استقلال عبارتند از "قوانین و مقررات، تضاد منافع، ساز و کار بازار، اندازه مؤسسه حسابرسی". همچنین در تحقیق مزبور نتایج حاصل از بررسی اثربخشی فرایند حسابرسی توسط مؤسسات عضو

جامعه حسابداران رسمی نیز حاکی از آن بود که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت در برآوردهای حسابداری اثربخش نیست.

خوش طینت و بستانیان (1386) قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهمترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است.

بررسی پژوهش‌های پیشین و مدل‌های ارائه شده در زمینه کیفیت حسابرسی حاکی از آن است که اغلب تحقیقات انجام شده، هر یک به جوانبی خاص از این مفهوم توجه داشته‌اند و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده‌اند. در این رابطه، با توجه به مطالعه مبانی نظری تحقیق و تحقیقات پیشین، چارچوب مفهومی برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی به شرح زیر تبیین می‌گردد:

نمودار (1): چارچوب مفهومی برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی



بررسی تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که در اغلب تحقیقات مزبور عوامل مؤثر در سطح "کار حسابرسی" یا "مؤسسه" حسابرسی (مک و سامت، 1982؛ شرودر و همکاران، 1986؛ کارسلو و همکاران، 1992؛ یتی و فرنلی، 1995؛ داف، 2004) از جمله عواملی چون اندازه حسابرس، تخصص، تجربه، صلاحیت و استقلال حسابرس (اعم از شرکای مسئول کار، تیم حسابرسی و مؤسسه حسابرسی) و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی، مورد توجه قرار گرفته‌اند. در این خصوص اگر چه در تحقیقات مختلف، سایر متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی از منظر ویژگی‌های متقاضی حسابرسی (شامل ویژگی‌های مالکیت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و ...) و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی نیز بررسی‌هایی انجام شده است اما، اولاً: به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در سطح حرفه حسابرسی، کمتر پرداخته شده است. ثانیاً: مدل جامع و یکپارچه‌ای برای کیفیت حسابرسی ارائه نگردیده است. ثالثاً: در کشور ما با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی از منظر محیط حقوقی، شرایط رقابتی و ... تحقیق جامعی انجام نشده است.

با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در این پژوهش با استفاده از روش تحقیق کیفی و رویکرد نظریه پردازی زمینه‌بنیان، به تدوین مدل کیفیت حسابرسی پرداخته شده است.

سوالات تحقیق

با توجه به اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی می‌باشد، بر این اساس سوالات تحقیق به شرح زیر طرح می‌شود:

سوال اصلی تحقیق:

1- مدل مناسب برای تبیین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی چیست؟

سوالات فرعی تحقیق:

- 2- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی چیست؟
- 3- چه راهبردهایی برای دستیابی به کیفیت حسابرسی اتخاذ می‌شود؟

روش تحقیق

در این پژوهش، از روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان¹ استفاده می‌گردد. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان را می‌توان به عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. در دهه 1960 بارنی گلیزر و آنسلم استراوس کتابی تحت عنوان «کشف نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان» منتشر نمودند و به این ترتیب رویکرد تازه‌ای در روش‌های پژوهش ارائه کردند (گلیزر و استراوس، 1967). هدف آنان ارائه راهکاری برای کاهش سیطره کمی‌گرایی معمول آن زمان در حوزه مطالعات علوم اجتماعی بود و به این ترتیب رویکرد تازه‌ای در روش‌های پژوهش ارائه کردند. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. در یک توصیف ساده می‌توان گفت که گلیزر و استراوس به رویکرد اثبات‌گرایی و قیاسی رایج زمان خود به شکلی وارونه نگرستند. به بیان دیگر، آنان تحلیل کیفی را مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه را مقدم بر آزمون آن دانستند. رویکرد کیفی این دو پژوهشگر فرصتی برای آنان فراهم آورد که به مطالعه پدیده‌های پیچیده‌ای که با روش‌های کمی قابل بررسی نبودند، بپردازند (سلدن، 2004). امروزه سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قابل تفکیک است: رهیافت نظام‌مند² که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، 1998) شناخته می‌شود؛ رهیافت ظاهرشونده³ که مربوط به اثر گلیزر (گلیزر، 1992) است؛ و رهیافت ساخت‌گرایانه⁴ که توسط چارمز حمایت می‌شود (چارمز، 1990؛ 2000). در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده می‌شود. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، 1998). هدف از این پژوهش نیز شناخت و درک تجارب افراد در زمینه «کیفیت حسابرسی» در بستر موجود برای حرفه حسابرسی در ایران است، که از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسات حسابرسی، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرسان و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد.

1. برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌های مختلفی نظیر نظریه بنیادی، نظریه زمینه‌ای، نظریه منبایی، نظریه داده‌بنیان، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، نظریه منبایی، نظریه بسترزاد، نظریه زمینه‌ای، نظریه مفهوم سازی بنیادی، رویش نظریه، و نظریه برخاسته از داده‌ها صورت گرفته است. از آن‌جا که در گراندد تئوری، نظریه تولید شده برخاسته از بستر یا زمینه است، در این پژوهش از اصطلاح زمینه-بنیان استفاده شده است.

2. Systematic

3. Emergent

4. Constructivist

در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع آوری داده‌ها به عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی جمع آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، مصاحبه روش مناسبی برای جمع آوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است و لذا با توجه به هدف تحقیق، جمع آوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان نیازمند سؤال‌هایی است که از انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد (استراوس و کوربین، 1998) بنابراین در این پژوهش، مصاحبه‌ها ساختار نیافته بوده و با رویکردی اکتشافی هدایت شده‌اند.

قلمرو تحقیق، جامعه و نمونه آماری

تحقیق حاضر از لحاظ مکانی در حوزه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قرار دارد؛ از لحاظ زمانی طی سال‌های 1390 و 1391 صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی در حوزه کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن قرار دارد. جامعه آماری تحقیق حاضر مدیران ذیربط در حرفه حسابرسی شامل شرکاء مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران سازمان حسابرسی، مدیران نهادهای نظارتی بر حرفه حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، اعضای کمیته‌های کنترل کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و سایر صاحب نظران در زمینه کیفیت حسابرسی می‌باشد.

روش نمونه‌گیری

نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم‌پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند (اسپرینگر، 2010). در طی فرآیند تحلیل و ارائه نظریه، فرآیندی که تحت عنوان نمونه‌گیری نظری¹ خوانده می‌شود، به کار می‌رود. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که در برگیرنده جمع آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این که چه داده‌هایی باید جمع آوری شود اثر می‌گذارد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای² برای مصاحبه استفاده شده است.

1. Theoretical sampling
2. Snowball or chain sampling

نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، 1385). به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع تحقیق را معرفی نمایند و یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی نمایند.

با توجه به توضیحات فوق، به منظور غنای تحقیق، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه هستند، مصاحبه صورت گیرد. به این منظور "شرکاء"ی با تجربه مؤسسات حسابرسی که خود در شرایط مختلف، شرکت‌های با ویژگی‌های مختلف را حسابرسی نموده‌اند انتخاب گردیدند. بعلاوه با توجه به اینکه طی مصاحبه‌های انجام شده، مواردی نیز به ویژگی‌ها و تصمیمات مدیران شرکت‌ها اشاره شد، جهت تکمیل بررسی و تقویت مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده، مصاحبه‌هایی با "مدیران" شرکت‌ها صورت گرفت. از سوی دیگر، طبق مقررات موجود، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار به ترتیب از طریق کمیته‌های تخصصی مانند "کارگروه کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی" و "کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس" به بررسی و ارزیابی کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی می‌پردازند و در کمیته‌های مذکور موارد مختلف کیفیت بالا یا پایین حسابرسی طرح و بررسی شده و تخلفات مؤسسات حسابرسی با استماع توضیحات و دفاعیات شرکاء آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد. بدین ترتیب، تجربیات اعضای این کمیته‌ها کمک شایانی در شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی می‌نماید، لذا مصاحبه‌هایی نیز با اعضای کمیته‌های مزبور صورت گرفت.

در مجموع، پس از انجام 23 مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه‌شوندگان از موضوع تحقیق و تمایل آنها به غنی‌تر شدن نتایج تحقیق، میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها 1 ساعت و 50 دقیقه بوده است. در جدول 1 ویژگی‌های خبرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

جدول (1): ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

| تخصیلات | | تعداد | شرح |
|---------------|-------|-------|--|
| کارشناسی ارشد | دکترا | | |
| 4 | 4 | 8 | سمت/موقعیت شغلی شریک مؤسسه حسابرسی |
| 2 | 1 | 3 | مدیر سازمان حسابرسی |
| 1 | 3 | 4 | مدیر شرکت |
| 3 | 1 | 4 | مدیر/عضو کمیته‌های نظارتی جامعه حسابداران رسمی |
| 3 | 1 | 4 | مدیر/عضو کمیته نظارتی سازمان بورس و اوراق بهادار |
| 13 | 10 | 23 | جمع |

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. اولین گام یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. با توجه به توضیحات فوق، کدگذاری سه گانه یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در قلب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قرار گرفته است، که اینها ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی با هم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند، اما به لحاظ مفهومی، عملیات مجزایی دارند که شرح مختصری از آن در ادامه ارائه می‌شود:

1- **کدگذاری باز**¹: کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به‌دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و "مقوله"، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. بطور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست.

1. Open coding

نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در تحقیق:

همانگونه که ذکر شد، مفهوم‌پردازی از داده‌ها اولین قدم در تجزیه و تحلیل به شمار می‌رود. به این منظور داده‌های مصاحبه‌ها به دقت مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند تحت کدهای مشترکی کدگذاری گردید و سپس مفاهیم متناسبی به هر یک اختصاص داده شد. برای نمونه، نحوه کدگذاری نقل قول زیر تشریح می‌شود:

کسی که اخلاق ندارد چرا باید با کیفیت خوب کار کند؟ [پایبندی به اخلاقیات] چنین کسی دنبال این است که با کمترین کار بیشترین سود را کسب کند. به همین دلیل نیرو هم اگر می‌گیرد ارزانترین نیرو را از پیدا می‌کند می‌برد سرکار. اینطور نیست که نیروی با کیفیتی را بگیرد [صلاحیت کارکنان حرفه‌ای] و طولانی نگه دارد تا در دوران کم کاری و پرکاری همیشه باشد [ماندگاری کارکنان حرفه‌ای] ...

با بررسی نقل قول بالا سه مفهوم «پایبندی به اخلاقیات»، «صلاحیت کارکنان حرفه‌ای» و «ماندگاری کارکنان حرفه‌ای» شناسایی شده است. البته اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرایند مقایسه داده‌ها، برچسب‌های فوق‌الذکر استخراج شده است.

همچنین نقل قول دیگری جهت تشریح بیشتر نحوه کدگذاری، به شرح زیر ارائه می‌گردد:

افرادی که بعضاً به عنوان حسابدار رسمی آمده‌اند ممکن است افراد خوبی هم باشند اما چون اساساً حسابرسان نبوده‌اند نمی‌دانند چکار بکنند ... حسابرسی، کار استاد و شاگردی است و فرد باید مرتب زیر دست کسی کار کند. [مربوط بودن تجربه] مثل قضاوت است. یک نفر که همه کتاب قانون را هم بلد باشد را نمی‌توان برای قضاوت گذاشت. او باید کارآموزی کند یعنی آن قدر کنار دست قضات مختلف کار کند تا رمز و رموز کار را یاد بگیرد. چون این موضوعات انسانی است و فرد باید تشخیص بدهد که چه کسی راست می‌گوید و چه کسی دروغ؟ آیا این شواهد معتبر است یا معتبر نیست؟ اگر او صحنه‌های مختلف را نبیند یاد نمی‌گیرد و حساسیت لازم را نخواهد داشت. [مربوط بودن تجربه] کسی که ایستادگی در مقابل فشارها یا انگیزه‌های مالی صاحبکاران را تجربه کرده باشد و با این نوع نگرش تربیت شده باشد، اگر چیز غیرعادی از او بخواهند کوتاه نمی‌آید. [نوع تربیت حرفه‌ای]

پس از بررسی نقل قول بالا و در فرایند مقایسه مداوم داده‌ها نیز مفاهیم «مربوط بودن تجربه» و «نوع تربیت حرفه‌ای» شناسایی شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. سپس به منظور تشکیل مقوله‌ها، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، محققین به این نتیجه رسیدند که مفاهیم «مربوط بودن تجربه»، «پویایی تجربه» و «نوع تربیت حرفه‌ای» که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب «کیفیت تجربه» به آن اختصاص داده شد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مرتبط با کیفیت حسابرسی شناسایی و استخراج شده است.

2- **کدگذاری محوری**¹: کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. اگر در کدگذاری باز داده‌ها را بشکنیم و از هم جدا کنیم، یا به منظور نمایش داده‌ها و مقوله‌های نظری، داده‌ها را باز کنیم، کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روش‌های متفاوت مفهومی در کنار هم قرار می‌دهد. بنابراین در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در کدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

شرایط علی²: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آن‌جا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند.

بستر (زمینه)³: بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

1. Axial coding
2. Causal conditions
3. Context

مقوله اصلی (محوری): پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه، که در این پژوهش، "کیفیت حسابرسی" می‌باشد.

شرایط مداخله‌گر¹: شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند.

راهبردها²: راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (کیفیت حسابرسی) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

پیامدها: نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (بازرگان، 1387).

3- کدگذاری انتخابی³ و خلق نظریه: سومین عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کدگذاری انتخابی است. در این کدگذاری، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به دست آمده و تحلیل رو به رشد است. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌ها است، یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است (استراوس و کوربین، 1998). در این تحقیق نیز پس از کدگذاری انتخابی، مدل کیفیت حسابرسی تدوین گردید که متعاقباً بصورت نموداری و تشریحی ارائه خواهد شد.

نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل کیفیت حسابرسی

بدون وجود دقت علمی، پژوهش (کمی یا کیفی) بی‌ارزش بوده و مطلوبیت خود را از دست می‌دهد. در بیست سال گذشته، در تحقیقات مختلف معیارهای متفاوتی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله تحقیقات مبتنی بر روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان ارائه شده است. همانگونه که سیل⁴

1. Intervening conditions

2. Action strategies

3. Selective Coding

4. Seale

یادآور می‌شود، تلاش برای ایجاد معیارهایی جهت قضاوت درباره کیفیت مطالعات، کنترل‌نشده به نظر می‌رسد و البته توافقات و همپوشی‌های زیادی بین این معیارها دیده می‌شود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه گانه، با توجه به رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از "زاویه بندی (اجماع/ مثلث‌سازی) داده‌ها" و "کنترل اعضا" (کرسول، 2007؛ هومن، 1390؛ حریری، 1385) و ارزیابی بر اساس معیار "مقبولیت¹" (Corbin, Strauss, 2008) استفاده شده است که شرح مختصری از آن در ادامه ارائه می‌شود.

همواره دو معیار اصلی روایی و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌های کمی و کیفی مطرح گردیده است. با وجود این، کوربین و استراوس (2008) با بکارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیان (و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی)، کوربین و استراوس 10 شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن پژوهش حاضر ارزیابی شد.

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف. بطور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کاملتری به دست خواهد آمد. در این تحقیق بمنظور تدوین مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل اشخاص با سابقه فعالیت در سازمان حسابرسی، مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، سایر مؤسسات حسابرسی بزرگ، مؤسسات حسابرسی متوسط و کوچک، کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، کمیته فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی، کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس، تیم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، و همچنین مدیر عامل و مدیر مالی شرکت دریافت شده، و بررسی و تحلیل گردد.

کنترل اعضا² یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این روش پژوهشگر از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع، برای برقرار ساختن

-
1. Credibility
 2. Member checking

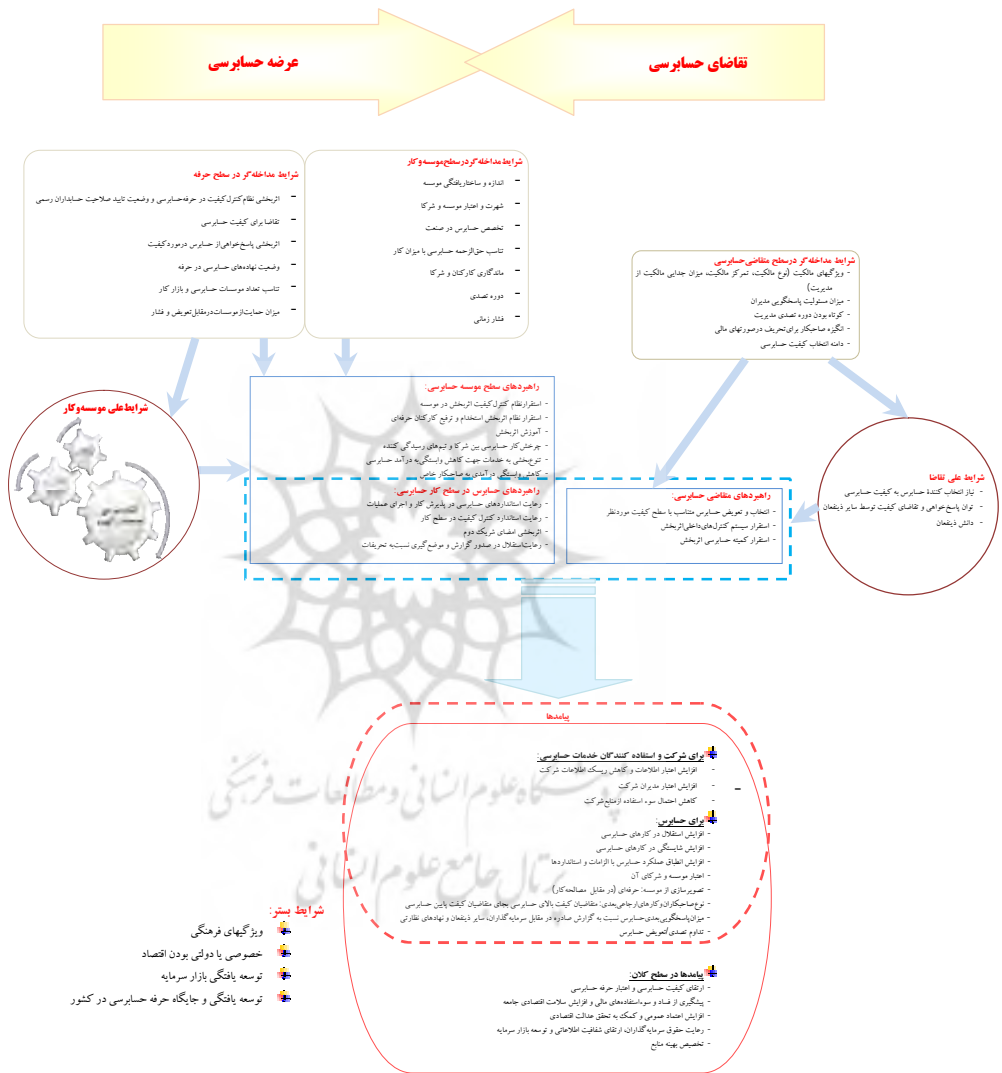
اطمینان‌پذیری یافته‌ها و تفاسیر استفاده می‌کند (الی و دیگران، 1991؛ ارلندسون و دیگران، 1993؛ گلنز و پشکین، 1992؛ لینکلن و گوبا، 1985؛ مایلز و هابرم، 1994). لینکلن و گوبا (1985) این فن را مهمترین فن برای ایجاد اطمینان‌پذیری می‌دانند (کرسول، 2007). در این راستا، در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه گانه، به منظور اعتباربخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به 7 نفر از صاحب‌نظران حرفه (4 نفر از اشخاصی که قبلاً با آنها مصاحبه شده بود و 3 نفر از صاحب‌نظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

نتایج تحلیل داده‌ها: ارائه مدل کیفیت حسابرسی

بنا به نظر کرسول (2005) یک نظریه‌پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان، و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل خلق شده به دو شکل ارائه می‌شود؛ بدین منظور ابتدا از طریق نمودار مدل کیفیت حسابرسی ارائه شده، و سپس مدل مذکور روایت و تشریح می‌گردد.



نمودار (2): مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی



تشریح مدل کیفیت حسابرسی

از دیدگاه خرد، "حسابرسی" خدماتی است که توسط تیم متخصص و مستقل به منظور اعتباربخشی به اطلاعات شرکت انجام می‌شود و دارای طیف گسترده‌ای از ذینفعان شامل سهامداران عمده، سهامداران جزء، اعضای هیئت مدیره، مدیر عامل، مدیر مالی، اعتباردهندگان، سازمان امور مالیاتی، دولت و سرمایه‌گذاران بالقوه می‌باشد. هر یک از این ذینفعان نیز ممکن است توان تأثیرگذاری متفاوتی بر انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشند و در عین حال، به دلیل برخورداری از انگیزه‌های مختلف، سطوح متفاوتی از کیفیت حسابرسی را طلب نمایند. بنابراین ارائه مدل جامع کیفیت حسابرسی مستلزم توجه به عوامل مرتبط با "عرضه" و "تقاضای" «حسابرسی» و «کیفیت حسابرسی» می‌باشد.

"عرضه" حسابرسی و کیفیت حسابرسی

۷ التزام به کیفیت حسابرسی: عامل کلیدی اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی

از منظر "عرضه" کننده خدمات حسابرسی، دستیابی به کیفیت حسابرسی مستلزم صرف زمان و هزینه جهت تامین نیروی انسانی متخصص و ابزارها و امکانات لازم، برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی، اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم و رعایت کامل استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است و از سوی دیگر نیازمند ایستادگی در مقابل محرک‌ها و انگیزه‌هایی است که مخدوش‌کننده استقلال هستند، بنابراین دستیابی به کیفیت حسابرسی دارای مخارجی است و شرط اصلی برای تحمل این مخارج، "التزام به کیفیت حسابرسی" است. میزان التزام به کیفیت حسابرسی بدان معناست که تا چه حد شرکاءی مسئول کار خود را متعهد و پایبند به تحقق کیفیت حسابرسی می‌دانند. تعمق بیشتر در مورد موضوع، حاکی از آن است که در سطحی بالاتر، التزام شرکاء به کیفیت حسابرسی ممکن است منشاء درونی یا بیرونی داشته باشد.

"منشاء درونی" التزام به کیفیت حسابرسی شامل اعتقادات مذهبی و پایبندی به اخلاقیات، ارزش‌های انسانی و تعهدات حرفه‌ای می‌باشد. همچنین التزام به کیفیت با "منشاء بیرونی" ممکن است به دلیل "نگرانی از عواقب" و خسارات بی‌کیفیتی و تحمل خسارت‌های قابل توجه مالی و غیرمالی باشد، یا ناشی از اشتیاق به دستیابی به مزایا و پاداش‌های با کیفیتی.

۷ منشاء بیرونی التزام به کیفیت حسابرسی: نگرانی از عواقب بی کیفیتی

تحلیل مجموعه نظرات دریافتی از خبرگان حاکی از آن است که «نگرانی از عواقب» و خسارات بی کیفیتی، در صورت پاسخ‌خواهی اثربخش از حسابرس محقق می‌گردد که این امر مستلزم شرایط زیر می‌باشد:

1- وجود "پاسخ‌خواه" از حسابرس، که در صورت پایین بودن کیفیت حسابرسی موضوع را پیگیری و مطالبه نماید. این پاسخ‌خواه ممکن است از ذینفعان شرکت باشد، مانند سهامداران یا اعتباردهندگان، و یا نهادهای حرفه‌ای و نظارتی که به موجب مقررات اقدام به پیگیری موضوع می‌نمایند.

2- وجود "سازوکارها"ی لازم جهت پاسخ‌خواهی، به گونه‌ای که پاسخ‌خواه با صرف زمان و هزینه معقول امکان پیگیری و احقاق حق را داشته باشد. علاوه بر آن می‌بایست اشخاص بی‌طرفی که دارای امکانات، صلاحیت و دانش لازم هستند، اقدام به بررسی کیفیت حسابرسی مورد ادعا نمایند.

3- "اعمال تنبیهات" و جریمه‌های قابل توجه، متناسب و معنادار برای برخورد با موارد بی کیفیتی، به گونه‌ای که نگرانی از اعمال این تنبیهات به‌عنوان عامل بازدارنده‌ای قوی، سبب اتخاذ تمهیدات لازم جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی مورد نظر شود.

چنانچه هر یک از عوامل سه‌گانه فوق وجود نداشته باشد یا از اثربخشی لازم برخوردار نباشد، نگرانی از عواقب و خسارات بی کیفیتی وجود نخواهد داشت. در مقابل اگر تنبیهات و جریمه‌های قابل توجه، متناسب و معناداری برای برخورد با موارد بی کیفیتی، اعمال گردد در این صورت، نگرانی از اعمال این تنبیهات به‌عنوان عامل بازدارنده‌ای قوی، سبب اتخاذ تمهیدات لازم جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی مورد نظر می‌گردد.

همانگونه که قبلاً ذکر شد، وجود تقاضا از سوی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان برای کیفیت حسابرسی و همچنین پاسخ‌خواهی آنان از حسابرس، از عوامل مهم مؤثر بر کیفیت حسابرسی است. اما در شرایطی که چنین تقاضایی از سوی ذینفعان بصورت جدی و اثربخش وجود نداشته باشد، نقش نهادهای نظارتی در ارتقای سطح کیفیت حسابرسی بسیار پررنگ‌تر خواهد شد. در این زمینه، وجود "نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه" جهت پاسخ‌خواهی و نظارت اثربخش بر حرفه حسابرسی نقش بسزایی ایفا می‌کند. در این نظام کنترل کیفیت، گام اول، گزینش صحیح و تأیید صلاحیت حسابداران رسمی و شرکاء مؤسسات حسابرسی برای ایفای نقش عظیمی که همان "اعتباربخشی" است،

می‌باشد و اولین گام استقرار نظام کنترل کیفیت در این قسمت کلید می‌خورد. گام بعدی، نظارت بر حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت محتوایی و اثربخش خدمات آنان (در کنار رفع مشکلات و فراهم نمودن شرایط اجرای کامل استانداردها و ضوابط حرفه‌ای) است و در نهایت برخورد مؤثر با موارد تخلف و عدم رعایت مقررات، و اطلاع‌رسانی وضعیت کیفیت حسابرسی و نتایج کنترل کیفیت، تکمیل‌کننده این نظام کنترل کیفیت می‌باشد. به عبارت دیگر، طبق نظر خبرگان، نظارت اثربخش بر حرفه مستلزم "ارزیابی محتوایی" و عمیق پرونده‌های حسابرسی و ارزیابی کنترل کیفیت مؤسسات توسط "تیم متخصص، مجرب و بیطرف"، "برخورد مؤثر، متناسب و بازدارنده با تخلفات" و متناسب سازی مجازات‌ها با تخلفات، و "اطلاع‌رسانی نتایج کنترل کیفیت" می‌باشد. بر اساس نظر خبرگان، کافی نبودن نظارت عمیق و محتوایی بر پرونده‌ها و عملکرد حسابرسی و همچنین ضعف در برخورد مؤثر، متناسب و بازدارنده با تخلفات و اطلاع‌رسانی نتایج کنترل کیفیت، از جمله عواملی است که سبب کاهش اثربخشی نظام کنترل کیفیت و نظارت بر حرفه حسابرسی می‌گردد.

۷ منشأ بیرونی التزام به کیفیت حسابرسی: اشتیاق دستیابی به مزایا و پاداش‌های با کیفیتی

اشتیاق به دستیابی به مزایا و پاداش‌های با کیفیتی نیز عامل انگیزشی است که محرک ایجاد شرایط لازم جهت افزایش کیفیت حسابرسی است. به عنوان مثال زمانی که متقاضی حسابرسی برای دریافت خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر ارزش بالایی قائل شده و در زمان انتخاب حسابرسی، "کیفیت" حسابرسی "معیار انتخاب" باشد و برای حسابرسی با کیفیت نیز "حق الزحمه" متناسب و بالاتری پرداخت شود، در این حالت حسابرسی انگیزه بیشتری خواهد داشت تا کار حسابرسی با کیفیت‌تری عرضه نماید. به علاوه، افزایش "شهرت و اعتبار" حسابرسی نیز یکی از مهم‌ترین مزایای با کیفیتی است و حسابرسان برای افزایش و حفظ اعتبار حرفه‌ای که به نوعی مهم‌ترین سرمایه حسابرسی است، اقدام به ارائه خدمات با کیفیت می‌نمایند. در این خصوص اعلام عمومی وضعیت کیفیت حسابرسی و معرفی حسابرسان با کیفیت بالای حسابرسی و حسابرسان با کیفیت پایین حسابرسی، از جهت تأثیر بااهمیتی که بر ایجاد و افزایش اعتبار مؤسسه یا نگرانی از کاهش اعتبار یا بی‌اعتبار شدن مؤسسه حسابرسی، خواهد داشت در انگیزه‌های بیرونی حسابرسی اثرگذار خواهد بود و شدت تأثیر عوامل انگیزشی با منشأ بیرونی را افزایش خواهد داد.

۷ تأثیر سطوح مختلف «التزام به کیفیت حسابرسی»، بر سایر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

در باب «التزام به کیفیت» حسابرسی، در یک سرطیف اگر شرکاءی مؤسسه، التزام (با منشاء درونی یا بیرونی) به کیفیت حسابرسی نداشته باشند، در این صورت دلیلی برای تحمل هزینه‌های دستیابی به کیفیت و اجرای کامل و اثربخش استانداردهای حسابرسی در فرآیند رسیدگی نخواهند دید و با کمترین کار ممکن در رسیدگی‌ها و اجرای فرایند حسابرسی و تخصیص کمترین منابع و نیروی انسانی، اقدام به صدور گزارش خواهند نمود؛ یعنی در جهت کاهش هزینه‌ها اقدام به جذب نیروی انسانی کم‌دانش‌تر و کم‌تجربه‌تر، و عدم انجام بخش‌هایی از الزامات استانداردهای حسابرسی می‌نمایند، و حتی برحسب ضرورت چنانچه مصالحی ایجاب نماید یا با حداقل فشار یا تهدید و تطمیع، ممکن است در ارائه اظهارنظر، «استقلال» را نیز به طور کامل رعایت ننموده و اقدام به مصالحه و سازش با شرکت نمایند و نسبت به تحریفات، در گزارش موضع‌گیری مناسب نمایند. در مقابل اگر شرکاءی مؤسسه، التزام و تعهد بالایی به تحقق کیفیت حسابرسی داشته باشند، اولاً در مقطع پذیرش کار، ضمن رعایت الزامات مقرر در اصول و ضوابط حرفه‌ای، کاری را خواهند پذیرفت که در حد توان، تخصص و تجربه آنها و مؤسسه باشد و ثانیاً زمانی که کاری را پذیرفتند، سعی می‌کنند تمام شرایط لازم را برای انجام درست آن فراهم نمایند و اقدام به تجهیز امکانات لازم و اجرای راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی خواهند نمود و علاوه بر برنامه‌ریزی و اقدامات لازم جهت کشف تحریفات، در صدور گزارش نیز حتی اگر در معرض فشار یا تهدید به تعویض و یا تطمیع ارجاع کار بیشتر قرار گیرند به نحو مناسب موضع‌گیری خواهند نمود و کار حسابرسی با کیفیت ارائه خواهد شد. بعلاوه محرک‌ها و منافع شخصی یا سازمانی نمی‌تواند سبب مخدوش شدن استقلال و کاهش کیفیت حسابرسی گردد.

با توجه به توضیحات فوق، دستیابی به کیفیت حسابرسی از منظر عرضه‌کننده خدمات حسابرسی، به ترتیب اولویت، مستلزم سه رکن اصلی «التزام به کیفیت حسابرسی»، دانش و تجربه شرکاءی فرایند و برخورداری از امکانات لازم جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی است که تحقق کیفیت مستلزم وجود هر سه رکن است اما رکن اول از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد؛ زیرا همانگونه که ذکر شد، التزام به کیفیت بر سایر مولفه‌ها مانند روزآمد کردن دانش و تجربه و تامین امکانات لازم نیز تأثیر می‌گذارد. همچنین در صورت وجود التزام بالا و دانش و تجربه کافی جهت تشخیص نیازمندی‌ها، راهبردهای لازم جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی اتخاذ خواهد شد و اولاً مؤسسه اقدام به جذب

نیروهای کیفی با دانش و تجربه لازم خواهد نمود و ثانیاً کارهایی که بیش از حد توانایی، امکانات و نیروی انسانی مؤسسه باشد را نخواهد پذیرفت. در نمودار زیر، نقش تعیین کننده "التزام به کیفیت" و تأثیر آن بر سایر شرایط علی نمایش داده شده است.

نمودار (3): نقش تعیین کننده "التزام به کیفیت" و تأثیر آن بر سایر شرایط علی



نتایج تحقیق حاکی از آن است که با توجه به مجموعه شرایط موجود در حرفه، التزام به کیفیت با منشاء بیرونی در سطح مناسبی قرار ندارد. بدین معنا که پاسخ‌خواهی اثربخش، نظارت اثربخش و جریمه‌ها و خسارات قابل توجهی برای موارد بی‌کیفیتی حساسی، به گونه‌ای که نقشی بازدارنده و قوی برای التزام به کیفیت حساسی داشته باشد، وجود ندارد و در مقابل نیز مشوق‌های قابل توجه برای کیفیت حساسی اعمال نمی‌گردد؛ به‌علاوه در شرایط فشار و رقابت سنگین، التزام درونی نیز به شدت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. لذا این عامل یکی از مهمترین عوامل پایین بودن کیفیت حساسی است.

۷ راهبردهای کیفیت حساسی و شرایط مداخله‌گر

پس از بررسی شرایط علی مؤثر بر کیفیت حساسی از منظر عرضه کننده حساسی، توجه به "راهبردها" و کنش و واکنش‌هایی که برای اداره، کنترل و دستیابی به سطوح مختلفی از کیفیت حساسی انجام می‌شود، امری ضروریست. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که با توجه به میزان هر یک از سه رکن تعیین کننده کیفیت، راهبردهای "متفاوت" و متناسبی اتخاذ می‌شود. بعبارت دیگر در "سطح کار حساسی"، چنانچه شرکاء از التزام بالا و همچنین دانش و تجربه کافی بهره‌مند باشند و امکانات کافی در اختیار داشته باشند (شرایط علی)، با برنامه‌ریزی و اجرای کامل استانداردهای حساسی و استانداردهای کنترل کیفیت (راهبرد)، با اطمینان معقولی می‌توانند تحریف‌های بااهمیت را کشف نمایند. بنابراین کشف تحریفات با اهمیت، مستلزم اجرای کامل و خلاقانه استانداردهای

حسابرسی است که هر یک، از زاویه‌ای خاص دستیابی به کیفیت حسابرسی را ممکن می‌سازد. پس از اجرای عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، صدور گزارش و موضع‌گیری نسبت به تحریفات با اهمیت، مرحله نهایی فرآیند حسابرسی می‌باشد و میزان التزام شرکاء به کیفیت حسابرسی، و دانش و تجربه آنها تعیین‌کننده کیفیت این مرحله خواهد بود. چنانچه میزان التزام به کیفیت و دانش و تجربه شرکاء بالا باشد، آنها قضاوت حرفه‌ای مناسب انجام خواهند داد و در صورت وجود تحریف با اهمیت، در درجه اول پیشنهادات اصلاحی یا جایگزین به صاحبکار جهت رفع موضوع ارائه می‌نمایند. سپس در صورت عدم رفع آن، طبق استانداردهای حسابرسی نسبت به تحریف موضع‌گیری خواهند نمود و حتی در صورت نیاز از ظرفیت بازرس قانونی نیز برای درج موارد سوء جریان‌های مالی، استفاده خواهند نمود.

درمقابل اگر التزام شرکاء به کیفیت حسابرسی پایین باشد، و حسابرس برای عدم موضع‌گیری مناسب نسبت به تحریفات از سوی صاحبکار نیز تحت فشار باشد، در اینصورت برای جلب رضایت صاحبکار ممکن است یکی از راهکارهای زیر را انتخاب نماید:

- توجیه موضوع توسط حسابرس جهت عدم موضع‌گیری: به عبارت دیگر حسابرس ممکن است توجیهات مختلفی شامل متضرر شدن شرکت به دلایل پرداخت بیشتر مالیات و بیمه، متضرر شدن سهامدار به دلیل عدم دستیابی به سود اعلامی و ... بکار گیرد و بر اساس این توجیهات، نسبت به تحریفات با اهمیت کشف شده، موضع‌گیری ننماید.
- جستجوی هر گونه شواهدی برای استناد به آن و تمسک به شواهد دارای قابلیت اتکای کمتر یا استدلال‌های ضعیف جهت توجیه نحوه عملکرد شرکت
- تلطیف و تعدیل موضع‌گیری، شامل ارائه بند بصورت مبهم و غیرشفاف، درج بند بعد از اظهار نظر، یا درج بند بصورت محدودیت

نظرات دریافتی از خبرگان حاکی از آن است که به دلیل شرایط حاکم بر حرفه، شامل تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی و رقابت شدید بین مؤسسات، کمبود تقاضای واقعی برای حسابرسی و کافی نبودن نظارت اثربخش و محتوایی بر کارهای حسابرسی، بعضاً حسابرسان جهت پوشش خود موضوع را در گزارش درج می‌نمایند، اما به نحو مناسب و شفاف در مورد آن موضع‌گیری نمی‌نمایند.

در اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی، برخی شرایط مداخله‌گر چون تقاضا برای کیفیت حسابرسی و پاسخ‌خواهی اثربخش در مورد کیفیت حسابرسی، تأثیر بسزایی بر التزام به کیفیت حسابرسی و در نتیجه راهبردها خواهد داشت. بعلاوه تخصص حسابرس در صنعت، متناسب بودن دوره

تصدی¹، و متناسب بودن حق الزحمه با میزان کار حسابرسی، تأثیر مثبتی بر راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی خواهد داشت.

برای دستیابی به کیفیت حسابرسی در "سطح مؤسسه" نیز علاوه بر اینکه راهبردهای پیش گفته در هر کار حسابرسی اتخاذ می‌گردد، استقرار سیستم کنترل کیفیت اثربخش در مؤسسه، استقرار نظام اثربخش استخدام و ترفیع کارکنان حرفه‌ای و آموزش اثربخش کارکنان، تنوع بخشی به خدمات مؤسسه و عدم وابستگی درآمدی به صاحبکار خاص، راهبردهایی است که برای دستیابی به کیفیت به کار می‌رود. بکارگیری این راهبردها نیز در درجه اول تحت تأثیر میزان التزام شرکاء مؤسسه به دستیابی به کیفیت حسابرسی، دانش و تجربه شرکاء و برخورداری از امکانات لازم متناسب با حجم کارها، جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی می‌باشد.

همچنین شرایط مداخله‌گر شامل اندازه و ساختاریافتگی مؤسسه، شهرت و اعتبار مؤسسه و شرکاء، ماندگاری کارکنان و شرکاء، و تقاضا برای کیفیت حسابرسی بر راهبردهای فوق‌الذکر تأثیر مثبت دارد. هر چه مؤسسه بزرگتر باشد، توانایی بیشتری برای جذب نیروی انسانی کافی و با صلاحیت، آموزش نظام‌مند کارکنان، استقرار نظام کنترل کیفیت، تشکیل دپارتمان‌های تخصصی برای صنایع و خدمات مختلف، و انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه را خواهند داشت. بعلاوه با توجه به تعداد و سطح دانش و تجربه کارکنان، تعاملات بین کارکنان تأثیر بسزایی در هم‌افزایی دانش موجود در مؤسسه، رفع ابهامات و سوالات و ارتقای سطح دانش کارکنان حرفه‌ای خواهد داشت.

علاوه بر موارد فوق، "حق الزحمه حسابرسی" یکی از مهمترین عوامل مداخله‌گر در سطح مؤسسه و کار حسابرسی می‌باشد. نتایج بررسی حاکی از آن است که سهولت تشکیل مؤسسات حسابرسی، در بستر پایین بودن فرهنگ مشارکت و کار گروهی، سبب شده که تعداد زیادی مؤسسات حسابرسی با اندازه کوچک و متوسط تشکیل شوند. در مقابل با توجه به مقررات موجود، و در بستر دولتی بودن بخش عمده اقتصاد کشور و مقررات موجود، حجم زیادی از بازار کار حسابرسی در اختیار سازمان حسابرسی قرار دارد که این امر سبب می‌شود بازار کار مؤسسات حسابرسی خصوصی محدودتر گردد.

1. در این خصوص خبرگان معتقدند که از یکسو با توجه به هزینه‌های کسب شناخت اولیه و میزان شناخت کسب شده در سال اول رسیدگی، و از سوی دیگر کاهش استقلال و بیطرفی حسابرس و اتکای نابجای حسابرس بر دانسته‌های قبلی خود، و نیز شناخت حساسیت‌ها و فنون حسابرس توسط صاحبکار در تصدی طولانی‌مدت، "دوره تصدی بهینه" دارای یک حد بالا و پایین است. البته در خصوص دوره تصدی "موسسه حسابرسی" یا "شرکاء مسئول کار"، ملاحظات خاصی نیز باید مدنظر قرار گیرد که از آن جمله می‌توان به اندازه و پیچیدگی فعالیت شرکت، اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه، و میزان اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای در سطح مؤسسه اشاره نمود.

مجموعه این عوامل منجر به تشدید رقابت و عدم تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار شده که با کاهش حق الزحمه حسابرسی و افزایش ریسک از دست دادن کار حسابرسی، در دستیابی به کیفیت حسابرسی و اتخاذ راهبردهای مربوطه تأثیر بسزایی دارد. پایین بودن سطح عمومی حق الزحمه‌های حسابرسی، در کنار پایین بودن التزام به کیفیت حسابرسی، سبب بکارگیری ترکیب نامناسب تیم رسیدگی می‌گردد، به گونه‌ای که بکارگیری نیروهای کم تجربه در کارهای حسابرسی، کمبود رده‌های میانی تیم (شامل سرپرست و سرپرست ارشد) و پایین بودن سطح ماندگاری کارکنان از عوامل اصلی کاهش کیفیت حسابرسی شناخته شده است. بعلاوه کیفیت سطح عمومی آموزش دانشگاهی نیز بر میزان دسترسی به کارکنان با صلاحیت و شایسته در حرفه، تأثیر بسزایی دارد.

علاوه بر موارد فوق‌الذکر، نتایج تحقیق حاکی از آن است که عدم پاسخ‌خواهی اثربخش، عدم حمایت از مؤسسات حسابرسی در قبال تعویض توسط صاحبکار، و نبود ابزارها و نرم‌افزارهای حسابداری و حسابرسی مناسب از دیگر عواملی هستند که در سطح حرفه، دستیابی به کیفیت حسابرسی بالا را با دشواری مواجه نموده‌اند.

۷ پیامدهای ناشی از اتخاذ راهبردها و سطوح مختلف کیفیت حسابرسی

اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی در سطح کار و مؤسسه حسابرسی، پیامدهایی را برای حسابرس به همراه خواهد داشت. چنانچه کیفیت حسابرسی عرضه شده توسط حسابرس، با کیفیت حسابرسی مورد تقاضای صاحبکار متناسب نباشد و نتیجه گزارش حسابرس، مورد رضایت و مطلوب صاحبکار نباشد، در این حالت صاحبکار به احتمال زیاد، اقدام به تعویض حسابرس خواهد نمود. بالعکس، در صورتی که کیفیت حسابرسی عرضه شده، مورد رضایت صاحبکار باشد، در صورت نبود محدودیت‌های مقرراتی، به تداوم تصدی حسابرس یا حتی ارجاع کارهای سایر شرکت‌های وابسته و کارهای بیشتر منجر خواهد شد. همچنین کیفیت گزارش حسابرسی بر میزان پاسخگویی‌های بعدی حسابرس نسبت به گزارش صادره در مقابل سرمایه‌گذاران، سایر ذینفعان و نهادهای نظارتی مؤثر خواهد بود.

به علاوه، میزان کیفیت حسابرسی در کارهای مؤسسه و نوع موضع‌گیری در مقابل تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی سبب می‌شود که تصویری از مؤسسه ایجاد شود که این تصویر بر نوع صاحبکاران و نوع کارهایی که به مؤسسه حسابرسی ارجاع می‌شود تأثیر با اهمیتی خواهد داشت. به عنوان مثال چنانچه مؤسسه‌ای به "مصالحه کاری" و تعامل و سازش شناخته شود، در این صورت صاحبکارانی که متقاضی گزارش‌های حسابرسی با اظهار نظر مطلوب یا حداقل بندهای تعدیلی باشند

رأ وجود تحریف در صورت‌های مالی و صرف‌نظر از میزان کیفیت کار حسابرسی) به این مؤسسه مراجعه خواهند نمود. در مقابل چنانچه، مؤسسه‌ای به کیفیت بالای حسابرسی شناخته شود، اعتبار مؤسسه افزایش یافته و صاحبکارانی که متقاضی کیفیت بالای حسابرسی هستند به چنین مؤسساتی کار ارجاع می‌دهند و بالعکس صاحبکارانی که متقاضی کیفیت پایین حسابرسی هستند یا انگیزه‌ای برای پرداخت هزینه بالاتر نسبت به مؤسسه با کیفیت‌تر ندارند، به چنین مؤسساتی مراجعه نخواهند نمود.

"تقاضای حسابرسی و کیفیت حسابرسی"

۷ نقش کلیدی "انتخاب‌کننده حسابرسی" و میزان نیاز وی به "کیفیت حسابرسی" یا "حسابرسی"

از منظر "تقاضای حسابرسی"، حسابرسی خدماتی است که به موجب الزامات قانونی یا نیاز متقاضی، به منظور اعتباربخشی به اطلاعات مالی شرکت انجام می‌شود و دارای ذینفعان مختلف با منافع بعضاً متضاد می‌باشد. در این خصوص، یکی از ذینفعانی که نقشی کلیدی در اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابرسی ایفا می‌نماید، انتخاب‌کننده حسابرسی است. البته اگر چه طبق قانون تجارت، مجمع عمومی (که در ترکیب مالکیت عمدتاً متمرکز فعلی، سهامدار عمده شرکت، تصمیم‌گیرنده می‌باشد) انتخاب‌کننده حسابرسی است، اما به دلایل مختلف از جمله عدم آگاهی کافی سرمایه‌گذاران از اهمیت و کارکردهای حسابرسی یا نفوذ هیئت مدیره یا مدیرعامل، ممکن است انتخاب حسابرسی عملاً توسط مدیریت شرکت صورت پذیرد. نکته‌ای که در این بخش می‌بایست مورد تأکید قرار گیرد، آن است که تقاضا برای "حسابرسی" موضوعی کاملاً مجزا از تقاضا برای "کیفیت حسابرسی" است و ممکن است به دلیل الزام قانونی به انجام حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی، تقاضا برای "حسابرسی" وجود داشته باشد اما به دلایلی که اشاره خواهد شد، تقاضا برای "کیفیت حسابرسی" وجود نداشته باشد.

نیاز به "کیفیت حسابرسی" از سوی شرکت یا انتخاب‌کننده حسابرسی می‌تواند منشاء درونی یا بیرونی داشته باشد. منشاء درونی نیاز ممکن است به دلیل اعتقادات و تعهدات حرفه‌ای، شفافیت اطلاعاتی و یا رفع نیاز اطلاعاتی باشد. همچنین چنانچه مدیران شرکت‌ها در قبال ارائه اطلاعات بی‌کیفیت و گمراه‌کننده مسئولیت پاسخگویی بالایی داشته باشند و از این بابت متحمل "سختی" قابل توجهی شوند، در این صورت برای کاهش مسئولیت پاسخگویی خود یا پیشگیری از گمراه‌کننده بودن اطلاعات، اقدام به انتخاب حسابرسان دارای کیفیت حسابرسی بالاتر خواهند نمود. از سوی دیگر، اگر اعتبار مدیران به دلیل انتخاب حسابرسان با کیفیت‌تر و معتبرتر، افزایش یابد و یا بابت کیفیت بالای حسابرسی "مزایای بیشتری به آنها یا شرکت تعلق گیرد مانند کاهش نرخ سود وام‌های اعطایی

به شرکت به دلیل کاهش ریسک آن، افزایش قیمت سهام شرکت و ...، انگیزه تعلق مزایای کیفیت بالای حسابرسی سبب افزایش تقاضا برای کیفیت خواهد شد. علاوه بر موارد فوق، ممکن است در برخی شرایط، شرکت به موجب مقررات ملزم به انتخاب حسابرس معتبرتر باشد¹ که این موارد از مصادیق نیاز به کیفیت حسابرسی با منشاء بیرونی می باشد.

۷ سایر شرایط مداخله‌گر در کیفیت حسابرسی (ویژگی‌های متقاضی حسابرسی)

با توجه به بررسی نظرات خبرگان، در شرکت‌ها، به دلیل پایین بودن میزان «نیاز انتخاب‌کننده حسابرسی» به کیفیت حسابرسی، (به دلیل نبود خسارت قابل توجه بابت بی کیفیتی، پایین بودن مسئولیت پاسخگویی بابت گمراه کننده بودن اطلاعات، نبود «مزایای قابل توجه بابت کیفیت حسابرسی») و حتی در مواردی تقاضای حسابرسی بی کیفیت، پایین بودن «دانش ذینفعان» و نبود آگاهی و شناخت کافی نسبت به کارکردهای حسابرسی، تمرکز بالای مالکیت و عدم تفکیک مالکیت از مدیریت، عدم آگاهی اعضای هیئت‌مدیره از مسئولیت‌های قانونی خود به همراه پایین بودن «توان پاسخ‌خواهی و تقاضای کیفیت توسط سایر ذینفعان» و عدم پاسخ‌خواهی اثربخش از اعضای هیئت‌مدیره و در نتیجه عمدتاً غیرفعال بودن اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره و عدم اثربخشی مناسب آنها، راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی شامل استقرار سیستم کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی اثربخش، استقرار کمیته حسابرسی اثربخش و انتخاب حسابرسی با کیفیت بالای خدمات حسابرسی انجام نمی‌شود؛ که در این میان نگاه کوتاه مدت مدیریت، وجود انگیزه تحریف در صورت‌های مالی عمدتاً به دلیل دستیابی به سود اعلامی شرکت یا شرکت مادر یا سایر شرکت‌های همگروه نیز بر بکارگیری راهبردهای حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد.

شرایط بستر

راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی از سوی تقاضا کننده حسابرسی یا عرضه کننده حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه و بستر حرفه حسابرسی قرار دارد که طبق نتایج تحقیق، این عوامل عبارتند از «ویژگی‌های فرهنگی»، «خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد و توسعه یافتگی بازار سرمایه» و «توسعه یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی در کشور». بررسی و تحلیل نظرات خبرگان بیانگر آن است

1. به عنوان مثال می‌توان به مقررات مربوط به الزام بانک‌ها برای انتخاب از بین گروه خاصی از حسابرسان یا الزام شرکت‌های دولتی و گروه دیگری از شرکت‌ها برای انتخاب سازمان حسابرسی، یا الزامات سازمان بورس برای انتخاب حسابرسان بزرگتر توسط شرکت‌های بزرگ اشاره نمود.

که از آنجا که حسابرسی فعالیتی است که از تعامل بین اشخاص مختلف در زنجیره عرضه گزارشگری صورت می‌گیرد، لذا تحت تأثیر ویژگی‌های فرهنگی قرار دارد و در این میان فرهنگ مشارکت و کار گروهی، فرهنگ پاسخگویی و نظارت‌پذیری (شامل پاسخگویی حسابرسان در مقابل ذینفعان حسابرسی، و پاسخگویی مدیران در مقابل مالکان و سایر ذینفعان)، از جمله مهمترین ویژگی‌هایی هستند که از نظر خبرگان بر کیفیت حسابرسی و عرضه و تقاضای آن، راهبردها و نتایج مربوطه تأثیر می‌گذارند.

خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد یکی دیگر از شرایط بستر می‌باشد. طبق نظر خبرگان، هر چه اقتصاد خصوصی‌تر باشد و در عین حال، تفکیک مالکیت از مدیریت بیشتر باشد، میزان تقاضا برای کیفیت حسابرسی و پاسخ‌خواهی از حسابرسان در موارد بی‌کیفیتی افزایش خواهد یافت. میزان توسعه یافتگی بازار سرمایه نیز یکی از شرایط بستر است که بر کیفیت حسابرسی و عرضه و تقاضای آن تأثیر بااهمیتی دارد. تحلیل نظر خبرگان حاکی از آن است که هر چه بازار سرمایه توسعه یافته و ساختار یافته باشد، تقاضا برای کیفیت حسابرسی بیشتر خواهد بود و مکانیسم‌های قویتری برای پاسخ‌خواهی از مدیران و حسابرسان برقرار می‌گردد.

میزان توسعه یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی در کشور، بستر اصلی کیفیت حسابرسی است. در شرایطی که "حرفه حسابرسی" در کشور جایگاه والایی داشته باشد، "کیفیت حسابرسی" از دیدگاه عرضه کنندگان و تقاضا کنندگان حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار خواهد بود. میزان سابقه حرفه حسابرسی در کشور و نظارت بر آن، و همچنین شکل‌گیری و توسعه بازار حسابرسی بر اساس تقاضا و نه صرفاً الزامات قانونی، نقش مهمی در توسعه یافتگی حرفه حسابرسی ایفا می‌نماید. طبق نظر خبرگان، میزان توجه و اعتقاد به گزارشگری مالی قابل اتکا و اظهارنظر حسابرسان نیز بیانگر جایگاه حرفه حسابرسی در کشور است که در این خصوص می‌توان به میزان توجه مدیران به تعدیلات موردنظر حسابرسان، میزان ایجاد محدودیت در دامنه رسیدگی برای حسابرسان، حساسیت مجامع عمومی، سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی نسبت به تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه‌ها در صورتهای مالی، و تکرار بندهای گزارش در چند سال مالی اشاره نمود. به عنوان مثال "زیاد" بودن تعداد گزارش‌های تعدیل شده (مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر) شرکت‌ها در بازار سرمایه نشان دهنده این است که مدیران شرکت‌ها، تعدیلات مورد نظر حسابرسان را اعمال نموده و یا محدودیت در دامنه رسیدگی برای حسابرسان ایجاد نموده‌اند و عملاً این موضوع از نظر مدیران و ذینفعان حسابرسی، امری "پذیرفته

شده" است، و میزان تکرار بندهای گزارش در چند سال مالی بیانگر میزان توجه به تعدیلات مورد نظر حسابرس است و در چنین شرایطی حرفه حسابرسی در جایگاه شایسته خود قرار نگرفته است.

نتیجه گیری

نتایج تحقیق بیانگر آن است که اغلب اجزای مدل کیفیت حسابرسی که در این پژوهش استخراج شده است، با ادبیات موجود مطابقت دارد، اما با وجود شباهت‌های بسیار زیاد، برخی از مؤلفه‌ها و عوامل خاص، در این مدل معرفی و مورد تاکید قرار گرفته است که به عنوان نمونه می‌توان به ساختاریافتگی مؤسسه، التزام به کیفیت حسابرسی، تربیت حرفه‌ای، ماندگاری کارکنان و شرکاء، نیاز انتخاب‌کننده حسابرس به کیفیت حسابرسی، دامنه انتخاب کیفیت حسابرسی، و توان پاسخ‌خواهی و تقاضای کیفیت توسط ذینفعان اشاره نمود. یکی از دستاوردهای این پژوهش و مدل ارائه شده برای کیفیت حسابرسی آن است که در این مدل، سنگ بنای اصلی عرضه کیفیت حسابرسی، "التزام به کیفیت حسابرسی" (با منشاء درونی و یا بیرونی) معرفی شده است. میزان التزام به کیفیت حسابرسی بدان معناست که تا چه حد شرکاء مؤسسه خود را متعهد و پایبند به تحقق کیفیت حسابرسی می‌دانند. بررسی ادبیات موجود در زمینه کیفیت حسابرسی حاکی از آن است که التزام به کیفیت حسابرسی با منشاء درونی از جمله درستکاری و پایبندی به اخلاقیات، در اغلب تحقیقات مورد تاکید قرار گرفته است (از جمله بیتی و فرنلی، 1995؛ وارمینگ راسامسن و جنسن، 1998؛ داف، 2004؛ بستانیان، 1386) اما "التزام به کیفیت حسابرسی با منشاء بیرونی"، به عنوان یک عامل کلیدی که خود متأثر از عوامل متعددی چون میزان پاسخ‌خواهی و وجود سازوکارهای پاسخ‌خواهی اثربخش توسط سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان، میزان تفکیک مالکیت از مدیریت، میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران، میزان نظارت اثربخش بر حرفه حسابرسی، میزان بازدارندگی اقدامات تنبیهی بر علیه حسابرس و میزان مزایای ناشی از کیفیت حسابرسی و ... است، در این تحقیق معرفی شده است. لازم به ذکر است در تحقیقات مختلف، برخی از عوامل موثر بر این متغیر مانند دعاوی حقوقی بر علیه حسابرس یا میزان مسئولیت پاسخگویی حسابرس مورد توجه قرار گرفته است (به عنوان مثال دیزورت و همکاران، 2006؛ بستانیان، 1386 و جعفری، 1385).

همچنین در تحقیقات پیشین، دانش و تجربه شرکاء، تیم رسیدگی و کارکنان مؤسسه به عنوان عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مورد تاکید قرار گرفته (از جمله گانی و کریشنان، 2007؛ شرودر و همکاران، 1986؛ بیتی و فرنلی، 1995؛ وارمینگ راسامسن و جنسن، 1998؛ داف، 2004 و بستانیان،

(1386) که در پژوهش حاضر، نیز عوامل فوق مورد تأیید خبرگان قرار گرفت، بعلاوه مفهوم "تربیت حرفه‌ای" یکی از مفاهیمی است که در این پژوهش، به عنوان یکی از عوامل موثر بر صلاحیت حسابرسان معرفی گردید و طبق بررسی انجام شده در ادبیات، محقق به مواردی که به این مفهوم پرداخته شده باشد برخورد ننموده است. در این خصوص، چنانچه شرکاء مؤسسه قبلاً در مؤسساتی مشغول به کار بوده‌اند که در آنها پایبندی بالایی به کیفیت حسابرسی وجود داشته است، نوع "تربیت حرفه‌ای" و تجربه آنها متفاوت از شریکی است که قبلاً در مؤسسات دارای کیفیت پایین حسابرسی فعالیت نموده است. از دیگر مؤلفه‌ها و عوامل خاصی که در این مدل معرفی و مورد تأکید قرار گرفته‌اند می‌توان به ساختاریافتگی مؤسسه، ماندگاری کارکنان و شرکاء، نیاز انتخاب‌کننده حسابرس به کیفیت حسابرسی، دامنه انتخاب کیفیت حسابرسی، و توان پاسخ‌خواهی و تقاضای کیفیت توسط ذینفعان اشاره نمود. همچنین در این پژوهش، از منظر تقاضای حسابرسی نیز عوامل و شرایط موثر بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که در این خصوص، میزان "نیاز" انتخاب‌کننده حسابرس به کیفیت حسابرسی، دلایل تقاضای حسابرسی (الزام قانون یا نیاز به حسابرسی)، ویژگی‌های انتخاب‌کننده حسابرس و سطح کیفیت حسابرسی مورد انتظار وی و نیز سطح کیفیت مورد تقاضای سایر ذینفعان از مهمترین عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی معرفی شده‌اند.

با توجه به توضیحات پیش‌گفته، کیفیت حسابرسی دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است؛ بدین معنا که اگر چه کیفیت حسابرسی در وهله نخست متأثر از ویژگی‌ها و عملکرد تیم حسابرسی و شرکاء می‌باشد، اما با تعمق بیشتر، این عوامل خود تحت تأثیر و "معلول" عوامل مختلف در سطح کلان اقتصادی، حرفه حسابرسی و مؤسسه حسابرسی می‌باشند و علاوه بر آن از ویژگی‌ها و عملکرد متقاضی حسابرسی، ذینفعان حسابرسی و سایر اشخاص مشارکت‌کننده در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و محیط قانونی و مقرراتی که حسابرس و شرکت در آن به فعالیت می‌پردازند، تأثیر می‌پذیرد. بنابراین دستیابی به کیفیت حسابرسی مستلزم اتخاذ رویکردی یکپارچه و در نظر گرفتن این لایه‌های مختلف می‌باشد که در نمایه 3 اجزای "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی" که در آن عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی هم از منظر عرضه حسابرسی و هم از منظر تقاضای حسابرسی مورد توجه قرار گرفته، ارائه گردیده است.

محدودیت‌های پژوهش

یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر مربوط به رویکرد تحقیق است. از آن‌جا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های تحقیق به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود می‌باشد. بنابراین به راحتی نمی‌توان نتایج تحقیق حاضر را به دیگر حوزه‌ها تعمیم داد.

در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت‌دادن پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج تحقیق را خدشه‌دار نماید که البته در پژوهش حاضر تلاش شده تا حد امکان بدون سوگیری عمل شود و صرفاً بر اساس تجارب و نظرات مشارکت‌کنندگان که عموماً حسابرس بوده‌اند، نتایج استخراج شود. از دیگر محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی این است که امکان تفاسیر مختلف از پدیده مورد بررسی وجود دارد به همین دلیل تفسیر صورت گرفته از پدیده کیفیت حسابرسی در پژوهش حاضر تنها یکی از تفاسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و امکان وجود تفاسیری دیگر از آن نیز وجود دارد.

پیشنهاد پژوهش‌های آتی

نظریه پدیدار شده از این پژوهش در رابطه با کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن می‌تواند در پرداختن عمیق‌تر به این مفهوم در پژوهش‌های آتی نقش داشته باشد. پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

- 1- از آنجا که التزام به کیفیت حسابرسی با منشاء بیرونی یکی از مفاهیم بنیادین و تعیین‌کننده عرضۀ کیفیت حسابرسی در این تحقیق معرفی شده است، راهکارهای افزایش التزام به کیفیت حسابرسی (با منشاء درونی و بیرونی) از موضوعاتی است که از طریق نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان می‌تواند مورد واکاوی قرار گیرد.
- 2- نحوه سنجش مفهوم کیفیت حسابرسی و تدوین شاخصی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی می‌تواند در مطالعات آتی مورد بحث و بررسی قرار گیرد.
- 3- از آنجا که کوچک بودن اندازه مؤسسات حسابرسی، به عنوان یکی از مهمترین چالش‌های موجود در حرفه، مطرح شده است، پدیده موانع بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی و راهکارهای بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد.

پیشنهادهای کاربردی پژوهش

بر اساس یافته‌های حاصل از تحقیق، و با عنایت به مقوله‌های شناسایی شده در سطح عرضه و تقاضای حسابرسی (که در مقاله به تفصیل ذکر شده‌اند) پیشنهادهای پژوهش به متولیان حرفه، مؤسسات حسابرسی (عرضه‌کننده) و شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و سهامداران و سایر متقاضیان حسابرسی (تقاضاکننده)، برای دستیابی به کیفیت حسابرسی، به شرح زیر است:

1- مؤسسات حسابرسی: استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در مؤسسه؛ استقرار نظام اثربخش استخدام و ترفیع کارکنان حرفه‌ای؛ بکارگیری نرم‌افزارها، ابزارهای کمکی و فناوری اطلاعات؛ تنوع بخشی به خدمات

2- متولیان حرفه (شامل جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی): فراهم نمودن تمهیدات لازم برای بزرگ شدن یا ادغام مؤسسات؛ استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی؛ فرهنگ سازی و آموزش ذینفعان در خصوص حسابرسی؛ کمک به تامین ابزارها، چک لیست‌ها و نرم‌افزارهای مناسب؛ افزایش پاسخ‌خواهی از مدیران شرکت‌ها در خصوص کیفیت گزارشگری مالی؛ پیگیری استقرار سیستم کنترل‌های داخلی و کمیته حسابرسی اثربخش در شرکتها؛ حمایت از مؤسسات در مقابل تعویض ناشی از کیفیت حسابرسی

3- شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و سهامداران و سایر متقاضیان حسابرسی: استقرار نظام راهبری، کنترل‌های داخلی و کمیته حسابرسی اثربخش در شرکت؛ در نظر گرفتن معیارهای کیفیت در مقطع انتخاب حسابرس؛ پاسخ‌خواهی اثربخش از مدیران در استقرار نظام راهبری شرکتی و ایفای مسئولیت‌هایشان؛ پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان در مورد کیفیت حسابرسی؛ در نظر گرفتن حق الزحمه متناسب با میزان کار حسابرسی؛ افزایش آگاهی نسبت به کارکردها و مسئولیت‌های اعضای هیئت مدیره و حسابرس شرکت؛ توجه به محتوا و کیفیت گزارش‌های حسابرسی در فرایند تصمیم‌گیری در مجامع عمومی و ارزیابی عملکرد مدیران

منابع و مأخذ:

1. استراوس، آنسلم، کورین، جولیت. (1998). «اصول روش تحقیق کیفی، نظریه مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها»، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، 1390، چاپ سوم.
2. ابوالمعالی، خدیجه. (1391). «پژوهش کیفی از نظریه تا عمل»، نشر علم، تهران، چاپ اول.
3. بازرگان‌هرندی، عباس. (1387). «روش تحقیق آمیخته: رویکردی برتر برای مطالعات مدیریت»، دانش مدیریت، شماره 81، صص 19-36.
4. بزرگ‌اصل، موسی. (1380). «بیانیه مفاهیم استقلال، چارچوب نظری استقلال حسابرس»، فصلنامه حسابرس شماره 13، صص 72-78.
5. جعفری، علی. (1385). «عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی»، رساله دکترا، دانشگاه علامه طباطبائی.
6. حریری، نجلا. (1385). «اصول و روش‌های پژوهش کیفی»، چاپ اول، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم و تحقیقات.
7. خوش‌طینت، محسن. بستانیان، جواد. (1386). «قضاوت حرفه‌ای در حسابرس»، مطالعات حسابداری، شماره 18.
8. کرسول، جان. (2007). «پویش کیفی و طرح پژوهش، انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه‌موردی)»، ترجمه دانایی فرد، حسن؛ کاظمی، حسین، انتشارات صفار- اشراقی، 1391، چاپ اول.
9. مجتهدزاده، ویدا. آقایی، پروین. (1383). «عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان بررسی‌های حسابداری و حسابرسی»، شماره 38، صص 53-76.
10. هومن، حیدرعلی. (1390). راهنمای عملی پژوهش کیفی، انتشارات سمت، تهران، چاپ سوم.
11. Al-Ajmi, Jasim. (2009). "Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain", *Advances in International Accounting*, Vol. 25, pp 64-74
12. Bartov, Ferdinand, Judy. (2000). "Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications", *Journal of Accounting and Economic*, Vol 30, pp: 421-452.
13. Catanach, Walker. (1999). "The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, Issue 1, pp: 43-66
14. Chambers, Payne. (2008). "Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre-and Post-Sarbanes-Oxley Periods." Available at <http://ssrn.Com/>.

15. Corbin, Juliet, Strauss, Anselm. (2008). Basics of Qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory. 3th edition.
16. Davidson, Neu. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. Contemporary Accounting Research, vol. 9, pp: 479–488
17. DeAngelo. (1981). "Auditor size and audit quality". Journal of Accounting and Economics, vol 3(3), pp:183-189.
18. Duff. (2009)."Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005" Managerial Auditing Journal, Vol. 24, pp: 400-422.
19. Dye, R. A. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. The Journal of Political Economy. Vo. 101, No. 5, pp. 887-914.
20. IAASB. (2011). " Audit Quality an IAASB perspective" , www.iaasb.org
21. Karjalainen. (2011). "Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finlan", International Journal of Auditing ,vol. 15, pp 88-108.
22. Lennox, C.S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. Journal of Business Finance & Accounting. Vol. 26, No. 78, pp. 779-805.
23. Warming-Rasmussen and Jensen .(1998). Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, The European Accounting Review, Vol. 7, No. 1, pp. 65–82.

