

## مدل مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه‌ای

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۳۱

تاریخ پذیرش: ۹۸/۷/۲۸

علیرضا آقائی قهی<sup>۱</sup>

شهره یزدانی<sup>۲</sup>

محمد حامد خانمحمدی<sup>۳</sup>

### چکیده:

کیفیت حسابرسی یکی از مهمترین موضوعات تحقیقات حسابرسی است که از دو جنبه دانشگاهی و حرفه‌ای مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این پژوهش با بکارگیری نظریه زمینه‌ای و مصاحبه عمیق با ۲۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی و گزارشگری مالی مورد پژوهش قرار گرفت. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مفاهیم استخراج شد. به کمک رویکرد سیستمی عوامل اثر گذار که شامل سیاست‌گذاری، نظارت و عملیات که مقوله عملیات شامل ورودی، فرآیندی و خروجی است، مدل مفهومی کیفیت حسابرسی ارائه شد. از اینرو مهمترین عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسی طبق مدل مفهومی، شامل استقلال شورای عالی، ضوابط الزامی و اجرایی گزارشگری مالی و شفافیت گزارشگری مالی، اندازه موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، حسابرس خاص صنعت، حق الزحمه حسابرسی، نظام راهبری و کنترل‌های داخلی، بورسی یا غیربورسی بودن صاحبکار، حسابرسی مبتنی بر فکر، ارتقا دانش حسابرسی مبتنی بر کشف تقلب، تدوین دستورالعمل اجرایی صنایع مختلف، درک حسابرسان از نظام راهبری و کنترل‌های داخلی، استفاده از فناوری اطلاعات، استقرار نهاد ناظر بر حرفه شناسایی شده است.

**واژگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، ارکان راهبری و کنترل‌ها داخلی، حق الزحمه حسابرسی، نهاد ناظر، سیاست‌گذاری

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران

## ۱- مقدمه

استانداردهای حسابداری، حسابرسان را ملزم می‌کند که به گونه‌ای حسابداری‌ها را انجام دهند که یک اطمینان منطقی و معقول درباره اینکه آیا صورت‌های مالی عاری از هر گونه اشتباه و خطای با اهمیت هستند یا خیر، ایجاد نمایند و همچنین درباره ارائه منصفانه و درست صورت‌های مالی نظر خود را ارائه دهند (PCAOB, ۲۰۱۰). درجه اتکا کاربر صورت‌های مالی به نظر حسابداری، به کیفیت حسابداری انجام شده بستگی دارد. با وجود اهمیتی که کیفیت حسابداری برای ثبات بازارهای سرمایه دارد، هنوز هم بخش بزرگی از تحقیقاتی که این موضوع را بررسی می‌کنند و همچنین قانونگذاران، سرمایه‌گذاران و محققان همچنان درباره تعریف، اجزا و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری بحث دارند (بدارد، جانستون و اسمیت ۲۰۱۰ و ...). تعریف و اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، بخش‌های ذینفع را قادر می‌سازد که بررسی کنند که آیا کیفیت حسابداری در طول زمان در حال بهبود است یا خیر و بنابراین می‌توانند حسابداری‌های بی کیفیت را شناسایی کرده و در عین حال انگیزه‌ها و مشوق‌هایی برای موسسه‌های حسابداری به وجود می‌آورد تا در طرح‌هایی که کیفیت حسابداری را بهبود می‌بخشند، سرمایه‌گذاری نمایند. پروژه‌هایی که به دنبال تعریف، اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت حسابداری هستند در دستور کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌دهی (IAASB, ۲۰۱۳)، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۱</sup> (PCAOB, ۲۰۱۲, ۲۰۱۳, ۲۰۱۴)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> (AICPA, ۲۰۱۴) و مرکز کیفیت حسابداری<sup>۳</sup> (CAQ, ۲۰۱۲, ۲۰۱۳a, ۲۰۱۴) و همچنین خود موسسه‌های حسابداری (KPMG, ۲۰۱۱, PwC, ۲۰۱۴) قرار گرفته‌اند. این پروژه‌ها نشان دهنده علاقه گسترده به درک کیفیت حسابداری هستند اما هنوز در مراحل اولیه توسعه قرار دارند. ما با به دست آوردن درک سرمایه‌گذاران و متخصصان حسابداری (یعنی دو گروه کلیدی که به فرایند گزارش‌دهی مالی و حسابداری، علاقه مند هستند) درباره کیفیت حسابداری و معیارهای اندازه‌گیری آنها برای کیفیت حسابداری، به این مبحث کمک می‌کنیم.

## ۲- بیان مساله

طی دهه اخیر تحولات زیادی حرفه حسابداری را در خصوص مقررات تحت تأثیر قرار داده است. حسابداری از حرفه‌ای که تا پیش از سال ۲۰۰۲ صرفاً با اتکا به مقررات پراکنده و سلیقه‌ای اداره می‌شد، اکنون به حرفه‌ای تبدیل شده است که تحت نظارت شدید دولتی و قانون‌گذاران مستقل بین‌المللی قرار دارد. شکی نیست که در طول دهه اخیر، زیرساخت‌های نظارتی به شدت افزایش یافته است (نیچل ۲۰۱۳). همه این تغییرات با این نیت انجام شده است که نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان با اعتبار کافی که توسط نهاد مستقل به نام حسابرس مستقل

1. International Auditing and Assurance Standards Board

2. Public Company Accounting Oversight Board

3. American Institute of Certified Public Accountants

4. Center for Audit Quality

است تامین شود. اکثر کشورهایی که به نام کشورهای پیشرفته شناخته می‌شوند، امروزه پیروی از مقررات حرفه حسابداری را اجباری کرده‌اند و بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز از این رهنمون پیروی می‌کنند. بعضی از شواهد نشان می‌دهد که پیشرفت حرفه حسابداری در واقع نتیجه این تحولات قانونی و نظارتی است (دیفاند و لنوکس، ۲۰۱۱؛ اترج و همکاران، ۲۰۱۱). اما کماکان یک سؤال بی‌پاسخ وجود دارد: آیا همه این تغییرات قانونی منجر به تداوم پیشرفت‌های نظام‌مند در کیفیت حسابداری شده‌اند؟ (نیچل ۲۰۱۳). کیفیت حسابداری معیاری است که بر اساس سلائق و دیدگاه‌های افراد مختلف بر اساس متغیرهایی متنوعی اندازه‌گیری شده است. از اینرو جامعه به دنبال این موضوع است که آیا خدمات حسابداری با کیفیت انجام می‌شود و معیار ارزیابی کیفیت حسابداری چه جوانبی دارد؟

کیفیت حسابداری دیگر یک مفهوم جدید در حوزه حسابداری نیست. با این حال، تا به امروز، هنوز یک تعریف جهانی واحد وجود ندارد که افراد بتوانند به اتفاق آرا به توافق برسند. تعریفی که انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (۲۰۱۱) از کیفیت حسابداری داشته است، کیفیت حسابداری را در طبقه بندی رایج را معرفی می‌کند: "کیفیت حسابداری را می‌توان به عنوان یک سیستم مثلثی شکل با ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل زمینه در سه زاویه مشاهده کرد". ایده اصلی این است که کیفیت حسابداری می‌تواند تحت تأثیر منابع باشد که یک تیم حسابداری مانند مهارت و تجربه حسابرس، ارزش‌های اخلاقی و فرآیند تایید پذیرفته شده قرار می‌گیرد؛ کیفیت حسابداری نیز می‌تواند با تکمیل فرآیند حسابداری، که گزارش حسابرس است، منعکس شود؛ علاوه بر این، یک محیط قانونی سختگیرانه و حاکمیت شرکتی خوب می‌تواند ارتباط مثبتی با کیفیت حسابداری داشته باشد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی (IAASB, ۲۰۱۴) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابداری مستقل را شامل ورودیها، فرایندها، خروجی‌ها، تعاملات میان ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرس، استفاده کنندگان، قانون‌گذاران و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابداری، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیئت ناظر بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB, ۲۰۱۳) نیز با این چارچوب مشابه است.

عموماً کیفیت حسابداری دارای سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های مؤثر بر کیفیت حسابداری شامل استانداردهای حسابداری، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرس)، روش شناسی صحیح فرآیندهای حسابداری، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های مؤثر بر کیفیت حسابداری، گزارش حسابداری و برآوردن نیازهای جامعه است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است. همانطور که در ادامه طرح پیشنهادی در بخش پیشینه پژوهش اشاره خواهد شد، تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که عوامل زیادی از قبیل

حق‌الزحمه حسابداری، ارقام تعهدی صورتهای مالی، تعداد بندهای گزارش حسابداری، اندازه موسسات حسابداری، تعداد کارکنان تحت استخدام موسسه و ... کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. لیکن هیچیک از تحقیقات انجام شده نتوانسته است پاسخگو مناسبی برای سنجش کیفیت حسابداری باشد چرا که اکثر تحقیقات انجام شده به صورت پراکنده موضوعات کیفیت حسابداری را مطرح کرده و برخی از تحقیقات کیفیت حسابداری را از طریق رعایت استانداردهای حسابداری در خصوص ارقام تعهدی اندازه‌گیری کرده اند برای نمونه تحقیقاتی که در راستای ارقام تعهدی انجام شده است. برای نمونه الستیر و همکاران (۲۰۱۱) با انجام پژوهشی در خصوص کیفیت حسابداری به این نتیجه رسیدند که "در صورتی که شرکتی تعداد ارقام تعهدی بالاتری داشته باشد از کیفیت حسابداری پایینتری برخوردار است" در صورتی که منظور نمودن ارقام تعهدی در خصوص رعایت استانداردهای حسابداری منظور شده است. یا برخی از تحقیقات نشان می‌دهد که اندازه موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیر گذار است و هر چقدر موسسه حسابداری بزرگتر باشد کیفیت حسابداری بالاتر است برای نمونه اندازه‌گیری کیفیت حسابداری در خصوص اندازه موسسات حسابداری نشان می‌دهد "که موسسات حسابداری بزرگتر به دلیل داشتن نیروهای متخصص و امکانات بیشتر و اعتقاد به حفظ نام و برند موسسه و حفظ استقلال نسبت به موسسات کوچکتر خدمات حسابداری بهتری ارائه می‌دهند" (هشی و مظاهری فرد ۱۳۹۳) در صورتی که تنها داشتن نیروی متخصص نمی‌تواند عامل اثر گذار بر کیفیت حسابداری باشد. لذا با استناد به تحقیقات انجام شده و پراکندگی موضوعات اثر گذار بر کیفیت حسابداری این سوال مطرح می‌شود کدامیک از مدل‌های ارائه شده می‌تواند عاملی اثر گذار برای سنجش کیفیت حسابداری لحاظ شود؟ و در شرایطی که تمامی مدل‌های کیفیت حسابداری از نگاهی متفاوت و متغیرهای گوناگون اندازه‌گیری می‌شوند چگونه می‌توان فهمید کدام مدل بهینه و مناسب است؟ لذا محقق بر اساس تحقیقات انجام شده به دنبال مشخص نمودن عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابداری است در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است.

بی شک کیفیت حسابداری یکی از مهمترین موضوعات تحقیقات حسابداری و حسابداری است که از دو جنبه دانشگاهی و حرفه‌ای مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. وابستگی شدید حرفه حسابداری با دانشگاه نیازمند همفکری دوجانبه و پیوستگی حرفه با دانشگاه است. این موضوع نشان می‌دهد که حرفه حسابداری نیازمند تحقیقات دانشگاهی و بهره‌گیری از این تحقیقات در اجرای امور حسابداری و حسابداری کشور است. لذا به نظر محقق این موضوع ضرورت دارد که یک پیوستگی و زنجیره عطفی بین کل تحقیقات انجام شده در خصوص کیفیت حسابداری و پیوند زدن مفروضات تحقیقات کیفیت حسابداری با یکدیگر برقرار کرد تا بتوان یک گام اساسی در حوزه حسابداری کشور برداشته شود.

### ۳- پیشینه پژوهش

پژوهش‌های زیادی در خصوص کیفیت حسابداری در داخل و خارج از کشور انجام شده است

که در این پژوهش به تعدادی از پژوهش‌های انجام شده اشاره می‌شود.

کونبرگر و پلیزچ (۲۰۱۹) طی پژوهشی بر اهمیت عقاید پیشین در زمینه سازگاری حسابرسان و مشتری پرداختند. آنها پی بردند سازگاری بالا بین مشتری و حسابرس به طور کلی با راندمان بالا در فرایند حسابرسی مشخص می‌شود و بدین معنی است که تلاش حسابرسی به طور موثر به کیفیت حسابرسی اثر گذار است. پژوهش آنها نشان می‌دهد که بالاترین سازگاری بهترین نتیجه برای فرآیند حسابرسی را تضمین می‌کند. با این حال، از دیدگاه پیشین، سازگاری حسابرسان و مشتری برای همه افراد حاضر نظیر سرمایه‌گذاران، شرکت مشتری و همچنین حسابرس بازار شناخته شده است. مدل آنها نشان می‌دهد که حسابرسان با سازگاری نامطلوب می‌توانند حسابرسی را با یک سازگاری مشخص تر بهبود بخشند. بنابراین، اگر دادرسی یا بررسی حسابرسان مستقل نقشی نسبتاً متوسط داشته باشد، حسابرسانی با سازگاری نامطلوب بیشتر، انگیزه‌های قویتری برای اعمال تلاش دارند و انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی بالاتر و همچنین ارزش افزوده حسابرسی را تولید کنند.

ابدیا و همکاران (۲۰۱۹) طی پژوهشی به ورودی‌های مهم بر حسابرسی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده بر کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های PCAOB و منافع حاصل از آن پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ترکیب تیم حسابرسی مهمترین عامل بر کیفیت حسابرسی است. پژوهش آنها نشان می‌دهد تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکاء حسابرسی و تعامل بین تیم حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی که موجب گسترش روابط تجربی بین آنها و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین آنها پی بردند که بیشترین زمان حسابرسی به تکمیل پرونده‌های حسابرسی جهت ارائه به بازرسان PCAOB می‌شود که خود نشان از افزایش کیفیت حسابرسی است زیرا موارد مورد ارزیابی بازرسان PCAOB خود نشان از ارتقا سطح کیفیت حسابرسی است.

اریک راپلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به تأثیر آشکار کردن مسائل مهم حسابرسی و حصول اطمینان حسابرسان بر تصمیمات سرمایه‌گذاران بر اساس الزامات PCAOB پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که یکی از مسائل مهم در بالابردن کیفیت حسابرسی الزام حسابرسان به ارائه گزارش مسائل مهم حسابرسی است که چندی پیش توسط هیئت نظارت بر حسابداری عمومی الزامی شده است. آنها در پژوهش خود به این نتایج دست یافتند که الزام ارائه گزارش مسائل مهم حسابرسی موجب می‌شود سرمایه‌گذاران نسبت به اطلاعات گزارش شده واکنش نشان دهند، لذا ارائه صحیح این گزارش و تأثیر اطلاعات مندرج در آن موجب می‌شود حسابرسان برای تهیه این گزارش حساسیت بیشتری به خرج دهند در نتیجه حسابرسی با کیفیت تری را انجام دهند.

مای دآو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به دنبال تأثیر افشای گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در پی اجرای الزامات PCAOB بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آنها با استفاده از اقلام تعهدی غیرعادی و احتمال شناسایی ضعف‌های مادی کنترل داخلی به این نتایج دست یافتند

که در صورتی حساب‌برسان مجبور به ارائه گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی باشند می‌بایست حسابرسی با کیفیت تری انجام دهند تا توانایی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را داشته باشند. این موضوع سبب می‌شود که شرکتها نسبت به این موضوع حساس باشند و نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی مناسب واکنش نشان دهند که این موضوع سبب کاهش اقلام تعهدی غیرعادی می‌شود و علاوه بر افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی نیز می‌شود.

کردساجیا و ولتی (۲۰۱۸) در پژوهشی با استفاده از تحلیل بازار حسابرسی اقدام به بررسی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی ایالات متحده پرداختند. آنها در پژوهش خود با استفاده از مدلسازی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی، قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی از ۱۳۸ منطقه بین سالهای ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ میلادی را بررسی کردند. پژوهش آنها ارتباط مثبت (منفی) بین تمرکز حسابرسی و کیفیت حسابرسی (قیمت‌گذاری حسابرسی) را نشان می‌دهد. با این حال، پیشرفت در کیفیت حسابرسی در بازارهای بزرگ، در خصوص موسساتی که تعداد بیشتری از مشتریان را دارند حتی در زمانی که تمرکز پایین است، کمتر است. با توجه به قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تمرکز بیشتر منجر به رفاه هزینه‌های رقابتی (هزینه‌های حسابرسی پایین تر) به دلیل بهبود اقتصاد در مقیاس می‌شود. با این حال، این تنها زمانی است که بازارهای حسابرسی کوچک هستند. هنگامی که بازارها بزرگ و متمرکز هستند، تمرکز بیشتر بازار حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی بالاتر (انحصاری) مرتبط است. این نشان می‌دهد که تجارت بین اقتصاد مقیاس و سلطه بر بازار است. فونگ، رامن و زو (۲۰۱۷) در پژوهشی به دنبال آثار شاخصهای نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را مورد ارزیابی و آزمون قرار دادند. تحقیق آنها این بود که تأثیر استانداردها و شاخصهای PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی را بررسی کنند. طبق نتایج به دست آمده، استفاده از برنامه‌های بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) با نمونه‌ای بزرگ از موسسات حسابرسی طی سالهای ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ به بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی دارای ارتباط مثبت می‌باشد. علت این است که موسسه حسابرسی بزرگتر از نظر مالی وابستگی کمتری به یک صاحبکار خاص دارند. بنابراین بهتر می‌توانند در برابر فشارهای صاحبکار مبنی بر صدور گزارش جانبدارانه یا خلاف واقع مقاومت کنند. لای و همکاران (۲۰۰۸) با بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسی در کشور چین نشان دادند که رابطه معناداری بین اندازه موسسات حسابرسی و کیفیت گزارشها وجود دارد.

نیکبخت و خوشورو (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در

ایران با توجه به شاخص های هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) پرداختند و نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخصهای میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها، انتشار مجدد صورتهای مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشئت میگردد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخصهای مطالعه کنونی را به خود اختصاص می دهند.

محمد رضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی اقدام به نقد نظری و روش پژوهشهای داخلی پیشین براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی بین سالهای ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ نمودند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که سازمان حسابرسی فاقد اکثر ویژگیهای حسابرس بزرگ طبق نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی است. همچنین، نقد روش پژوهش نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درونزای حسابرس توسط پژوهشگران ایرانی کنترل نشده است. متغیر درونزا متغیری است که حداقل از یک متغیر دیگر در مدل یا الگوی طراحی شده اثر می‌پذیرد. زمانی که متغیر مستقل درونزا باشد، مشکلات عمده ای از لحاظ آماری در برآورد مدل ایجاد می‌کند. پژوهش آنها برای رفع مشکل نظری پژوهشهای این حوزه در ایران، دو نظریه متناقض "فشار حق الزحمه حسابرسی" و "حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی" را مطرح می‌کند.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج تحقیق، نشان داد رابطه مثبت و معنی داری بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه ای و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه منفی معنی دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین بین درآمد سالانه مؤسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد.

محمد رضایی و مهربان پور (۱۳۹۵) با بررسی نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" گزارشات مشروط بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند. اما، یافته‌های این پژوهش نشان داد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابرسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حسابرسان سایر طبقات بیشتر است.

#### ۴- پرسش‌های پژوهش

با توجه به اینکه پرسش اصلی آن است که «مدل مفهومی کیفیت حسابرسی» چیست؟ و به دلیل بهره گیری از مدل پارادایمی نظریه زمینه ای در این پژوهش و از آنجا که مدل پارادایمی

دربرگیرنده «مقوله‌ها»، «شرایط علی»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله گر»، «راهبردها و پیامدها» است، لذا پرسشهای این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح میگردد. شایان ذکر است به دلیل همجنس بودن شرایط علی، زمینه ای و مداخله گر، هر سه آن اجزاء در قالب عوامل اثرگذار بر کیفیت حساسی مدنظر قرار گرفته اند با این توصیفات، پرسشهای این پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

۱. معانی ذهنی عوامل اثر گذار بر کیفیت حساسی چیست؟
  ۲. خبرگان حرفه حساسی در ایران کدام عوامل را بر کیفیت حساسی اثر گذار می‌دانند؟
  ۳. عوامل موثر بر کیفیت حساسی چگونه اندازه‌گیری می‌شود؟
- با توجه به پرسشهای پژوهش، تحلیل داده‌ها که به توصیف پاسخ به پرسشهای بالا اختصاص دارد، به صورت توصیفی ارائه خواهد شد. به منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش و به عنوان پاسخ به پرسشهای پژوهش یعنی عوامل موثر بر کیفیت حساسی از نگاه خبرگان حرفه حساسی، شناسایی عوامل موثر و دریافت نقطه نظرات کارشناسان حرفه ای و کمی سازی آن ارائه می‌گردد. با ارائه مدل سیستمی از کیفیت، به صورت خودکار پاسخ پرسش سوم نیز مدنظر قرار میگردد چراکه این عوامل قابل اندازه‌گیری است یا خیر؟ یکی از اجزای مدل سیستمی ارائه میگردد. ذکر این نکته ضروری است که کیفیت از نگاه سیستمی یک فرایند است که ورودیها تا پیامدها را در برمی گیرد یعنی کلیه اجزای سیستم به نحوی بر کیفیت مؤثر هستند و همگی جنبه‌های کیفیت را به نمایش میگذارند. لذا با ارائه مدل سیستمی از کیفیت حساسی، عملاً کلیه پرسشهای پژوهش پاسخ داده می‌شود.

## ۵- روش پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به اینکه هدف آن شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حساسی با استفاده از نظریه زمینه ای است، پژوهش کیفی محسوب می‌شود. تحقیق کیفی با داده هائی سر و کار دارد که واقعیت های مورد مطالعه را به صورت کلامی، تصویری یا امثال آن نمایان کرده و مورد تحلیل قرار می دهد. این تحقیق بر معانی که افراد ذی ربط (شرکت کنندگان در فرایند اجرای تحقیق) از پدیده مورد نظر در ذهن دارند تاکید دارد. به طور کلی تحقیق کیفی فرایند جستجوی منظم به منظور پی بردن به یک موقعیت نامعین اجتماعی یا انسانی است (بازرگان، ۱۳۸۷، ص: ۲۹) (پژوهش کیفی برای درک و تبیین پدیده های اجتماعی از داده های کیفی نظیر داده های حاصله از مصاحبه ها، مستندات، مشاهده مشارکتی، پرسشنامه و ... استفاده می کند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۶، ص: ۱۳) نکته ای که در مورد طراحی یک مطالعه کیفی اهمیت دارد این است که سوالاتی را که مطرح می کنیم تا حد زیادی تعیین کننده پاسخ هایی هستند که درمی یابیم، سوال پژوهشی که یک مطالعه کیفی را هدایت می کند، هدف محقق از کشف آن چیزهایی که مورد علاقه محقق است را انعکاس می دهد. مطالعه کیفی دارای نقطه متمرکز است اما این تمرکز ابتدائاً گسترده و باز است و به ما امکان می دهد تا معانی مهم را کشف کنیم.



مبانی فلسفی که بنیاد یک رویکرد پژوهش کیفی را شکل می دهند ما را به بعضی خصوصیات کلیدی که مشخص کننده این نوع از پژوهش است رهنمود می سازد (خواستار، ۱۳۸۷، ص: ۶۵). تحلیل محتوا در برخی از کتب روش تحقیق به عنوان یک روش یا استراتژی تحقیق بیان شده است (خاکی، ۱۳۸۲) و در برخی کتب دیگر به عنوان یک ابزار گردآوری و تحلیل داده‌ها در نظر گرفته شده است (دانایی فرد و دیگران، ۱۳۸۳، سرمد و دیگران، ۱۳۸۰) از طریق تحلیل محتوا نظرات خبرگان حسابرسی در مورد مدل و اجزای مدل تحقیق مورد تحلیل و بررسی قرار می گیرد.

### ۶- ابزار گردآوری اطلاعات:

در تحقیق حاضر به منظور جمع آوری داده‌ها و اطلاعات برای شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های موثر بر کیفیت حسابرسی، از روش مصاحبه استفاده گردیده است. مصاحبه یک رویکرد جمع آوری اطلاعات است که به دنبال خلق یک فضای شنیداری است که در آن معانی از طریق یک تعامل متقابل و خلق همزمان از دیدگاه‌های کلامی در جهت علایق دانش علمی ساخته می‌شوند (بیبر و همکاران، ۲۰۰۴)

در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها، از تکنیک تحلیل تم استفاده شده است؛ تحلیل تم روشی برای تعیین، تحلیل و بیان الگوهای (تم‌ها) موجود درون داده‌ها است. این روش در حداقل خود داده‌ها را سازماندهی و در قالب جزئیات توصیف می‌کند. اما می‌تواند از این فراتر رفته و جنبه‌های مختلف موضوع پژوهش را تفسیر کند. رویکردهای کیفی بسیار متنوع، پیچیده و ظریف هستند و تحلیل تم‌ها بایستی به عنوان یک روش اساسی برای تحلیل کیفی در نظر گرفته شود. تحلیل تم نخستین روش تحلیل کیفی است که محققان باید فرا بگیرند، زیرا این روش، مهارتهای اصلی که برای اجرای بسیاری از روشهای دیگر تحلیل کیفی لازم است را فراهم می‌آورد (براون و کلارک، ۲۰۰۴)

### ۷- جامعه و نمونه آماری:

در این پژوهش با تعداد ۲۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی کشور، استفاده کنندگان حرفه‌ای گزارشهای حسابرسی مصاحبه شده است. نمونه‌های مورد مطالعه شامل ۳ نفر از اعضای فعلی و سابق شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان سیاست گذاران اصلی حرفه حسابرسی در کشور، ۲ نفر از اعضای هیات عامل سازمان حسابرسی به عنوان متصدی حسابرسی و سیاست گذاری حسابرسی کشور، ۵ نفر از اعضای فعلی و سابق کارگروه کنترل کیفیت حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان افراد حرفه‌ای در خصوص ارزیابی کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی، ۳ نفر از مدیران و ممیزان مالیاتی کشور، ۵ نفر از مدیران مالی شرکتهای بورسی و ۴ نفر از مدیران مالی و هیئت مدیره شرکتهای مدیر مالک انتخاب و مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند. مدت زمان تقریبی هر مصاحبه بین ۳۰ دقیقه تا یک ساعت زمان برده است. ذکر این نکته ضروری است که دلیل شناخت پژوهشگر نسبت به برخی از مشارکت کنندگان،

مشارکت کنندگان به روش گلوله برفی انتخاب نگردیدند. با توجه به بهره‌گیری این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای و از آنجائی که روش نظریه زمینه‌ای 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، لذا طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری<sup>۱</sup> استفاده شده است.

هدف از انتخاب نمونه‌های متعدد از افراد مختلف در جامعه پراکندگی و گستردگی کار حسابداری و تعیین نیازهای سیاست‌گذاران، مجریان امور حسابداری و استفاده کنندگان از گزارشات حسابداری و پرونده‌های حسابداری است.

از آنجایی که روش نظریه زمینه‌ای 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 می‌شود، لذا طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد اینکه چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. این روش نظری است، چون از طریق الگوی در حال تکوین راهنمایی می‌شود. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه زمینه‌ای است. تمرکز اساسی بر نمونه‌گیری در نظریه زمینه‌ای بر ایده‌ها است نه بر افراد نمونه. اگرچه بعضی مواقع به اشخاصی به عنوان نمونه مورد مطالعه رجوع می‌گردد تا ایده‌هایی کشف شود، ولی علت اصلی رجوع به افراد نیز کامل کردن قطعه‌ای از پازل است؛ بنابراین، نمونه‌گیری نظری بر مبنای نقضی که در تبیین نظری مشاهده می‌شود، انجام می‌گیرد. بنا بر عقیده صاحب‌نظران در تعریف نمونه‌گیری نظری معتقد است که در جمع‌آوری اطلاعات نظریه زمینه‌ای، پژوهشگر اقدام به گزینش نمونه‌ای از افراد می‌کند که در توسعه نظریه مشارکت نمایند.

غالباً فرآیند نمونه‌گیری نظری در ابتدا با نمونه‌ای از افراد شبیه به یکدیگر شروع می‌شود و همچنان که اطلاعات جمع‌آوری و مقولات ظهور می‌یابند، پژوهشگر به سمت نمونه‌های گوناگون و متفاوت از یکدیگر متمایل می‌گردد تا دریابد که تحت چه شرایطی، مقوله‌ها پایدار می‌گردند.

جدول ۱: وضعیت تحصيلی مشارکت کنندگان در مصاحبه

مدرک تحصيلی	حسابداری	اقتصاد	مدیریت	سایر رشته‌ها	جمع
دکتری	۳	۱	۱	-	۵
کارشناسی ارشد	۱۰	۲	۱	۱	۱۴
کارشناسی	۲	-	-	۱	۳
جمع	۱۵	۳	۲	۲	۲۲

## 1. Theoretical Sampling

جدول ۲: وضعیت سابقه حرفه ای در حوزه گزارشگری مالی و حساسیتی شرکت کنندگان در مصاحبه

تعداد	درصد	شرح
۵	۲۳	۱۵ تا ۲۰ سال
۱۵	۶۸	۲۰ تا ۳۰ سال
۲	۹	۳۰ سال به بالا
۲۲	۱۰۰	جمع

جدول ۳: جایگاه سازمانی شرکت کنندگان در مصاحبه

جمع	زن	مرد	جایگاه سازمانی
۳	-	۳	شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
۲	-	۲	هیات عامل سازمان حساسیتی
۵	-	۵	کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی
۳	۱	۲	ممیزان مالیاتی
۵	۱	۴	مدیران مالی و اعضای هیات مدیره شرکتهای بورسی
۴	۱	۳	مدیران مالی و اعضای هیات مدیره شرکتهای مدیر مالک
۲۲	۳	۱۹	جمع

عبارت «همه چیز داده است» در رویکرد نظریه زمینه ای اهمیت بسیار دارد. این عبارت بدین معنی است که هر چیزی که در مسیر پژوهشگر در هنگام مطالعه یک حیطه خاص قرار می‌گیرد، داده است. تنها مصاحبه‌ها یا مشاهدات داده نیست، بلکه هر چیزی که به پژوهشگر در تولید مفاهیمی برای نظریه در حال ظهور کمک کند، داده است. یادداشت‌های میدانی می‌تواند از طریق مصاحبه‌های غیررسمی، سخنرانی‌ها، سمینارها، ملاقات گروههای متخصص، مقالات روزنامه‌ها، فهرسته‌های پستی اینترنتی، حتی برنامه‌های تلویزیونی، صحبت با دوستان و... فراهم شود (ابوالمعالی، ۱۳۹۱) لذا علاوه بر بهره‌گیری از داده‌های حاصل از مصاحبه با ۲۲ شرکت کننده، در این پژوهش از متن مصاحبه‌ها (گفتگوها)، میزگردها، یادداشتها و اظهارنظرهای منتشرشده در روزنامه و مجله‌ها (پیرامون کیفیت حساسیتی) در سنوات اخیر نیز استفاده شده است.

#### ۸- تجزیه و تحلیل داده‌ها:

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه ای طی سه مرحله کدگذاری انجام میشود. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است.

برای تحلیل داده در نظریه زمینه ای از کدگذاری استفاده می‌شود. کدگذاری فرایندی است که طی آن محقق به جداسازی، مفهوم بندی و ادغام و یکپارچه کردن داده‌ها می‌پردازد در این فرایند واحد بنیادین "مفهوم" است از این رو سه طبقه کدگذاری درنظریه زمینه ای به شرح زیر استفاده می‌شود:

۱. کدگذاری با<sup>۱</sup>: عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد.
  ۲. کدگذاری محوری<sup>۲</sup>: عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند.
  ۳. کدگذاری انتخابی<sup>۳</sup>: عبارت است از روند انتخاب مقوله‌ی هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند.
- تحلیل داده‌هایی که به منظور تکوین نظریه زمینه ای گردآوری می‌شوند، با استفاده از رمزگذاری نظری انجام می‌گیرد. در این شیوه، ابتدا رمزهای مناسب به بخش‌های مختلف داده‌ها اختصاص داده می‌شود و این رمزها در قالب مقوله‌ها دسته بندی می‌شوند که این فرایند، رمزگذاری آزاد نامیده می‌شود، سپس پژوهشگر با اندیشیدن در مورد ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و یافتن پیوندهای میان آن‌ها به رمزگذاری محوری اقدام می‌کند.
- لازم به ذکر است که در جریان این رمزگذاری‌ها، پژوهشگر با استفاده از نمونه‌گیری نظری و با توجه به مفاهیم پدیدار شده از دل داده‌ها، به گردآوری داده‌ها در مورد افراد، رخداده‌ها و موقعیت‌های مختلفی می‌پردازد که تصویر غنی تری از مفاهیم و مقوله‌های حاصل، فراهم خواهند کرد. سرانجام، با رمزگذاری گزینشی مقوله‌ها پالایش می‌شوند و با طی این فرایندها در نهایت، چارچوبی نظری پدیدار می‌شود.
۴. یادداشت برداری
  ۵. نگارش و تدوین تئوری
- آخرین وظیفه‌گراند تئوریست این است که آنچه او از این تصویر می‌بیند را برای سایر افراد به تصویر بکشد.

برای نمونه یکی از مصاحبه‌های انجام شده به شرح زیر کدگذاری شده است:

"... سیاست‌گذاری در حرفه حساسی نیازمند توجه ویژه به برنامه‌ریزی شورای عالی جامعه حسابداران رسمی به عنوان ارکان راهبری یا متولی جامعه حسابداران رسمی است. اگر انتخابات آزاد برگزار شود و افراد شایسته و با کفایت در این انتخابات کاندید شوند و توسط

1. Open Coding
2. Axial Coding
3. Selective Coding

جامعه حسابداران رسمی انتخاب شوند نشان از این است که استقلال شورای عالی حفظ شده و ترکیبی از افراد با صلاحیت که نگاهی به جناحهای مختلف ندارند اقدام به سیاست‌گذاری در حسابرسی می‌کنند...."

در این مصاحبه کد اصلی به سیاست‌گذاری در حرفه حسابرسی اشاره دارد که معیارهایی از قبیل انتخاب اصلح اعضای شورای عالی و استقلال شورای عالی را به عنوان سیاست‌گذار در حسابرسی در بر دارد.

یا نمونه ای دیگر از مصاحبه صورت گرفته در خصوص معیارهای عملیاتی به شرح زیر است: " ... شرکتهایی که فاقد نظام راهبردی مناسب و کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی هستند، بیشتر در معرض ریسک کنترل قرار می‌گیرند. از این‌رو زمانی که ارکان راهبری شرکتهای به مقولات نظام راهبری توجه دارند به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی نیز هستند. از این‌رو با نظر مشاوره ای به مجمع از حسابرسانی دعوت به کار می‌کنند که اطمینان داشته باشند حسابرسی با کیفیت‌تری انجام می‌دهند...."

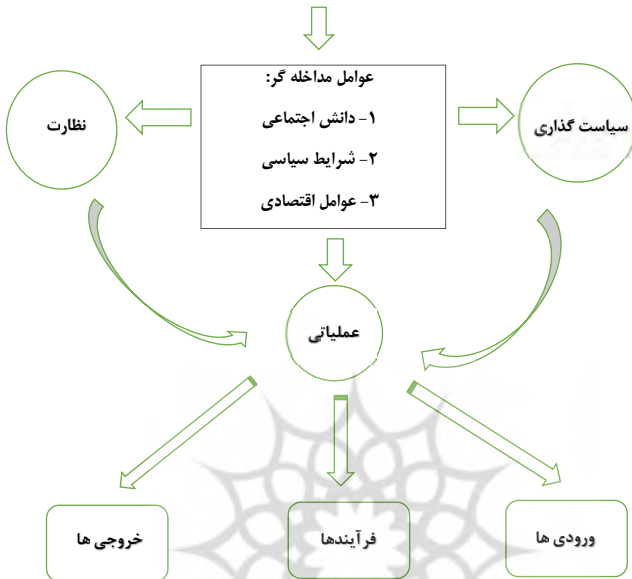
در این مصاحبه کد اصلی به عملیات حسابرسی اشاره دارد که معیارهای نظام راهبری و کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی را به عنوان عامل مناسب در کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌داند.

#### ۹- مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی:

با توجه به موارد مشخص شده از طریق مطالعه کتابخانه ای در پاسخ به معانی ذهنی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مدل مفهومی کیفیت حسابرسی به شرح زیر شخص می‌شود:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

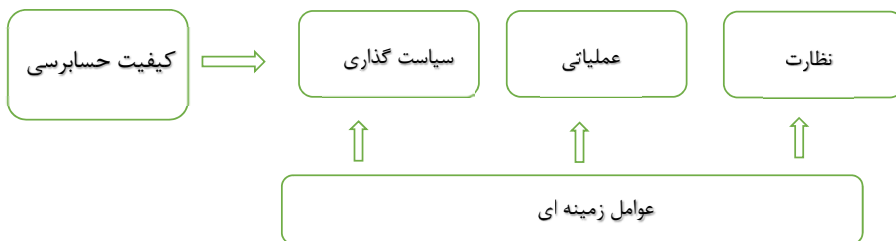
شکل ۱: مدل مفهومی کیفیت حساسیتی  
مقوله اصلی: کیفیت حساسیتی



۱۰- یافته‌های پژوهش:

در بررسی مفهوم کیفیت مشخص می‌شود که کیفیت حساسیتی یک مفهوم چند بعدی است. کیفیت شامل ابعاد وسیعی از سیاست گذاران در حرفه گرفته تا عوامل اجرایی و در نهایت استفاده کنندگان گزارشات حساسیتی و عوامل نظارتی بر حساسیتی، که ما در این پژوهش این عوامل را در قالب عوامل سیاست گذاری، عملیاتی و نظارتی طبقه بندی کرده ایم. بر اساس تحلیل داده‌ها (مصاحبه‌ها) پیوند بین مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها به شرح زیر صورت پذیرفته است:

شکل ۲: چارچوب کلی کیفیت حساسیتی



با توجه به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت‌کنندگان از کیفیت حسابرسی در مدل کیفیت حسابرسی و به تفکیک ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای ارائه خواهد شد. از اینرو مدل سیستمی کیفیت حسابرسی استخراجی از داده‌های پژوهش به شرح شکل ۳ می‌باشد:

شکل ۳: مدل مفهومی کیفیت حسابرسی



## ۱۱- تشریح مدل مفهومی کیفیت حسابداری:

بر اساس مدل مفهومی ارائه شده و در راستای پاسخ به سوالات اصلی پژوهش که شامل به تشریح دقیقتر عوامل موثر بر کیفیت حسابداری که شامل سیاست‌گذاری، عملیاتی و نظارت است می‌پردازیم. شایان ذکر است مدل مفهومی توسط برخی از صاحب نظران و خبرگان حرفه حسابداری کشور که در دانشگاه، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری و سازمان بورس و اوراق بهادار تهران تایید شده است.

### ۱۱-۱- سیاست‌گذاری در حسابداری و حسابداری:

امروزه خیلی از مسائلی که گریبانگیر حسابرسان شده است، شرایط خاص کشور است که باعث رخداد مسائل مالی شرکت‌هایی شده که ناخودآگاه خارج از چارچوب و استانداردهای حسابداری و حسابداری فعالیت و گزارشگری می‌کنند. به عبارتی مسائل سیستماتیک بیشتر در حوزه کسب و کار حسابداری تأثیر گذاشته است تا مسائل حسابداری و حسابداری! از اینرو دخالت‌های دولت در اینگونه مسائل که سبب می‌شود حسابرسان نتوانند از خود اختیار لازم را به خرج دهند و استقلال آنها دچار خدشه دار شدن شود، دست به دست هم داده و موجب انتشار گزارشات حسابداری ای شده که به طور قابل اتکا نمی‌توان به آنها استناد و یا اتکا کرد. برای نمونه مسائل ارزی یا تجدید ارزیابی دارایی‌ها که کاملاً برخلاف استانداردهای حسابداری کشور است. بروز این مسائل می‌طلبند که در سطح کلان حرفه حسابداری، مدیران و سیاست‌گذارانی قرار گیرند که در جلوی اینگونه تصمیمات بایستند و از استانداردهای حرفه ای دفاع کنند. برخی دیگر از مسائلی که در سطح کلان حرفه وجود دارد جناح بندی حرفه و هدایت افراد عادی جامعه به سمت سیاست‌گذارانی که واقعا استقلال ندارند و یا از بدنه دولت هستند و یا وابستگی شدید به احزاب و گروه‌های مختلفی دارند و عملاً وسیله ای برای رسیدن افراد به اهدافشان هستند. لذا با توجه به مسائل بالا به نظر می‌رسد در مرحله اول استقلال جامعه حسابداران رسمی به هدف قائل خود برسد و از طرف دیگر شورای مستقل و بدون جانبدارانه تشکیل شود که این خود نیازمند اصلاحات اساسی از بعد اخلاقی و حرفه ای است. اگر چه حل و فصل این مسائل به تنهایی عامل اثرگذار بر کیفیت حسابداری نیست، لیکن به صورت غیر مستقیم موجب ارتقا کیفیت حسابداری می‌شود.

الزام سیاست‌گذاران و لابی کردن با ارگان‌ها و در دستور کار قراردادن دریافت صورتهای مالی حسابداری شده از شرکتها سبب می‌شود شفافیت گزارشگری مالی در جامعه افزایش یابد و این موضوع از بعد غیر مستقیم موجب افزایش سطح توانایی و درک افراد مختلف در جامعه نسبت به مسائل حسابداری و مالی می‌شود.

همچنین با کمی تامل به سن افراد جامعه حسابداران رسمی می‌توان فهمید که میانگین سنی این افراد ۵۵ سال است و نشان از پیر بودن حرفه دارد. تدابیری که سبب شود جوانها وارد حرفه شوند و حرفه به سمت جوانگرایی رود هم باعث رشد و ترقی حرفه خواهد شد و هم حوصله ایجاد روابط با موسسات بین‌المللی افزایش خواهد یافت. اینگونه مسائل باید در سطح کلان حرفه



رفع شود.

پیوند صنعت و یا حرفه حسابرسی با دانشگاه عامل مهمی است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت. تغییر سیلابس‌های درسی با استفاده از نقطه نظرات کارشناسان حرفه ای حسابرسی و ایجاد درسهای تئوری عملی موجب می‌شود تربیت دانش آموختگان حرفه حسابرسی افزایش یافته و حرفه سعی داشته باشد نخبگان حسابرسی را پرورش دهد و به مدیریت آنها بپردازد. یکی از مسائلی که سبب می‌شود نخبگان حرفه حسابرسی از این حرفه خارج شوند، بازار کار خارج از حرفه با درآمدهای بسیار بالاتر از حرفه حسابرسی است. توجه ویژه به حق الزحمه‌های حسابرسی به طور مستقیم و غیرمستقیم بر نخبه پروری موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت.

لذا خبرگان حرفه حسابرسی در ایران عوامل زیر را به عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از لحاظ سیاست‌گذاری در سطح کلان و در حوزه سیاست‌گذاری در حرفه مشخص کرده‌اند:

۱. تشکیل شورای عالی مستقل از بدنه دولت
۲. شورای عالی توجه ویژه و کلیدی به امور سیاست‌گذاری داشته باشد
۳. خارج نمودن دست جناح‌های مختلف از سیاست‌گذاری
۴. انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد توسط افراد حرفه
۵. الزامی نمودن همه نهادها و شرکتهای به گزارشگری مالی
۶. الزام برای افزایش شفافیت گزارشگری مالی نهادها
۷. اصلاح برخی از مفاد قانونی در خصوص قانون‌گذاری در حسابرسی نظیر قانون اجرای حسابرسی عملیاتی
۸. مشارکت موسسات حسابرسی ایرانی با موسسات حسابرسی بین‌المللی
۹. ارتقا سطح دانش و مهارت و درک استفاده کنندگان و افراد عادی از گزارشات حسابرسی
۱۰. اصلاح برخی از سیلابسهای درسی دانشگاهی و ارتقا سطوح درسی در قالب مسائل بین‌المللی
۱۱. افزایش دانش عملی اساتید دانشگاهی به مسائل عملی حرفه حسابداری کشور
۱۲. افزایش دانش عملی فارغ التحصیلان دانشگاهی به مسائل عملی حرفه حسابداری کشور
۱۳. تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی در بستر دانشگاه در امور حسابرسی نظیر دانشکده علوم اقتصادی سابق
۱۴. افزایش روحیه جوانگرایی حرفه حسابرسی و واگذاری امور به دست جوانان با استعداد حرفه
۱۵. توجه ویژه و الزام آور به آیین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابرسی و فراگیری آن
۱۶. ایجاد انگیزه برای جوانان با استعداد و نخبه حسابداری و حسابرسی

## ۲-۱۱- عملیاتی

بسیاری از تحقیقات حساسیتی انجام شده در داخل و خارج کشور به میزان حق‌الزحمه حساسیتی و کیفیت حساسیتی اختصاص داده شده است. علت اینکه بسیاری از تحقیقات مشخص کرده اند که حق‌الزحمه حساسیتی در موسسات بزرگ بالاتر از موسسات کوچک است و این موضوع را در افزایش کیفیت حساسیتی آنها می‌دانند، به این موضوع بر می‌گردد که موسسات حساسیتی بزرگ منابع و امکانات بیشتری در دست دارند و هزینه بیشتری می‌توانند در جذب نیروهای قوی و آموزش آنها و مدت زمان کارهای حساسیتی داشته باشند. رابطه بین حق‌الزحمه حساسیتی با اندازه موسسات حساسیتی و کیفیت حساسیتی یک رابطه مستقیم است.

یکی از موارد مهمی که در اکثر تحقیقات نیز به آن پرداخته شده است حساسیتان خاص صنعت است. به طور مثال تربیت حساسیتان صنعت بانکداری، بیمه و ... موجب می‌شود حساسیتان این صنایع وقت و تجربه بیشتری در این حوزه‌ها داشته باشند و حساسیتی با کیفیت تری انجام دهند. به اعتقاد بسیاری از افراد مصاحبه شونده تصمیم بانک مرکزی در خصوص انتخاب حساسیتان مورد وثوق بانک مرکزی تاکید داشته اند و علت آنرا شرایط خاص گزارشگری و عملیات بانکها می‌دانند. همچنین بسیاری از مصاحبه شونده‌گان تاکید دارند که حساسیتان خاص هر صنعت مشخص شود. بسیاری از صنایع نظیر داروسازی، خودرو، بیمه و ... قوانین و مقررات خاصی دارند که همه حساسیتان توانایی و یا وقت کافی برای دانستن آنها را ندارند. اینگونه مسائل اگر حل و فصل شود خود باعث افزایش کیفیت حساسیتی می‌شود.

یکی از مقولاتی که امروزه مورد توجه حساسیتان قرار گرفته و موجب شده است حساسیتان آن را در سرلوحه امور قرار دهند توجه به نظام راهبری شرکتی و کنترل‌های داخلی است. وجود کنترل‌های داخلی و توجه ویژه ارکان راهبری به نظام راهبری شرکتی و کنترل‌های داخلی و شناخت و دانش حساسیتان مستقل از کنترل‌های داخلی و یا تجربه حرفه ای حساسیتان مستقل از رسیدگی به کنترل‌های داخلی می‌تواند به عنوان عامل اثر گذار و کلیدی در خصوص افزایش کیفیت حساسیتی باشد. به نظر می‌رسد حساسیتان مستقل به سمت اجرایی شدن کنترل‌های داخلی در شرکتهای قدم بردارند به این دلیل زمانی که کنترل‌های داخلی به نحو درستی مستقر شود و به نحو درستی اجرا شود و در نهایت به نحو درستی نظارت شود حساسیتان با خیالت راحتتری و با پذیرش ریسک بیشتری و با آزمون‌های محتوا کمتری می‌توانند حساسیتی کنند و گزارش حساسیتی صادر کنند. از اینرو بحث ارکان راهبری و کنترل‌های داخلی هم در حوزه سیاست‌گذاری و هم در حوزه عملیاتی حساسیتی باید مورد توجه ویژه قرار گیرد.

یکی از معضلاتی که امروزه حساسیتان با آن دست و پنجه نرم می‌کنند بحث نبود شناخت کافی از شرکتهای مورد رسیدگی است، و یا حساسیتی مبتنی بر فکر. حساسیتی که درست فکر نکنند نسبت به رسیدگی‌ها و کارهای حساسیتی برای هر شرکت را به صورت روتین انجام دهد نمی‌تواند حساسیتی با کیفیتی باشد. بسیاری از حساسیتان هستند که فاقد تجربه کاری اجرایی هستند و صرفاً در حوزه حساسیتی کار کرده اند. از اینرو سبب شده است که بسیاری مدیران مالی

توانایی پنهان کاری مسائل خاص شرکت را داشته باشند و حسابرسان نتوانند آنها را کشف کنند. تربیت حسابرسان کشف تقلب نیازمند تربیت حسابرسانی است که سابقه اجرایی داشته باشند و از فعالیتهای مالی شرکتهای مختلف آشنایی کافی داشته باشند. برای مثال در حوزه صادرات اگر حسابرسان واقعا تجربه حرفه ای در این زمینه نداشته باشند امکان کشف تقلب مسائل مرتبط را نخواهند داشت. لذا برای تربیت حسابرسان کاشف تقلب لازم است علاوه بر تجربه حرفه ای حسابرسی تجربه اجرایی نیز برای آنها فراهم شود تا جامعه بتواند حسابرسان کشف تقلب نیز معرفی کند. در حال حاضر جامعه حسابداری کشور فاقد حسابرسان حرفه ای کشف تقلب است و این یکی از نقاط ضعف حسابرسی محسوب می‌شود و نگاه جامعه به این سمت خیره می‌شود که حسابرسی از کیفیت واقعی برخوردار نیست.

نتایج رسیدگی کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداری نشان داده است بسیاری از موسسات حسابرسی که اغلب آنها موسسات کوچک و متوسط هستند فاقد واحد کنترل کیفیت حسابرسی در درون موسسه هستند و بسیاری از گزارشهای حسابرسی بدون رسیدگی به پرونده حسابرسی توسط واحد کنترل کیفیت صادر می‌شود و پرونده‌های حسابرسی بعد از صدور گزارش و قبل از مراجعه واحد کنترل کیفیت تکمیل و یا بروزرسانی می‌شود و برای رفع این موضوع هیچ تدبیر اجرایی چیده نشده است. به اعتقاد یکی از اعضای کارگروه کنترل کیفیت جامعه نظارت سرزده به موسسات حسابرسی و اخذ پرونده‌هایی که گزارشات حسابرسی آنها به تازگی انتشار یافته است می‌تواند یک عامل کنترلی در این خصوص تلقی گردد ولی یکی دیگر از اعضا آن کارگروه اعتقاد دارد که این موضوع بابد فرهنگ سازی شود. فرهنگ سازی کنترل کیفیت در موسسات بسیار مهم تر از ابزارهای کنترلی است. اینکه یک فرد بخواهد اخلاق حرفه ای را رعایت کند و آنرا به کارگیرد ابزار قوی تری است تا اینکه نظارت سرزده صورت پذیرد.

استفاده مناسب‌تر از فناوری اطلاعات و استفاده از ابزارهای سیستم‌های کامپیوتری کمک می‌کند حسابرسی با دقت و زمان بهتری انجام شود. این موضوع می‌تواند حسابرسی لحظه ای را ارتقا بخشد و حسابرسان در لحظه از صحت عملیات صاحبکار اطمینان حاصل کنند. یکی از اموری که اداره امور مالیاتی کشور نسبت به آن حساس است بحث نرم افزارهای مالی است که صحت و درستی و کارکرد و نحوه کار با آن باید به تایید اداره امور مالیاتی برسد و گرنه شرکتهای مجبور به ثبت دفاتر به صورت روزانه هستند. این موضع باید در سطح حرفه حسابرسی نیز مورد توجه قرار گیرد. شرکتهای قبل از اینکه از نرم افزاری بخواهند استفاده کنند باید تاییدیه آنرا از جامعه حسابداران رسمی بگیرند به این دلیل که قرار است حسابرسان به عنوان بخشی از کار آن نرم افزار و گزارشات آن نرم افزار بهره ببرند، پس لازم است در جهت افزایش کیفیت حسابرسی صحت کار و درستی آن به تایید جامعه حسابداران رسمی برسد.

کیفیت حسابرسی در شرکتهای بورسی از منظر گزارشگری مالی، کیفیت سود و مدیریت سود بیشتر مورد ارزیابی قرار می‌گیرد تا شرکتهای غیر بورسی. موسسات حسابرسی نیز در شرکتهای بورسی نسبت به سایر شرکتهای غیر بورسی حساسیت بیشتری به خرج می‌دهند. البته در حوزه

گزارشگری مالی و حسابداری شرکت‌های غیر بورسی بیشتر مسائل مالیاتی دخیل است. برای این منظور باید گزارشگری مالی شرکت‌های بورسی از شرکت‌های غیر بورسی (مدیر مالک) تفکیک شود تا هم قابلیت استفاده برای سازمان امور مالیاتی بالاتر رود و هم حساب‌رسان درگیر مسائل بیهوده نشوند. تفکیک پذیری این نوع گزارشات سبب ارتقا کیفیت حسابداری می‌شود. همچنین افزایش درک حساب‌رسان نسبت به اطلاعات مالی آتی و تشکیل پرونده حسابداری در خور اطلاعات مالی آتی احساس می‌شود. نتایج رسیدگی به پرونده‌های حسابداری توسط واحد کنترل کیفیت جامعه نشان داده است بسیاری از رسیدگی‌ها و تکمیل پرونده‌های حسابداری مربوط به حسابداری پایان سال است و در خصوص گزارشات بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره ای و رسیدگی به اطلاعات مالی آتی پرونده‌ها به نحو مناسبی کنترل کیفیت نشده است. نبود گزارشات حسابداری نکات کلیدی<sup>۱</sup> از کیفیت استفاده از گزارشات حسابداری کاسته است. در صورتیکه ضوابطی ایجاد گردد که گزارش نکات کلیدی به گزارشات حسابداری اضافه شود موجب ارتقا استفاده بهتر از این گزارشات خواهد شد.

مقوله عملیاتی کیفیت حسابداری از سه منظر مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد. از منظر ورودی یا انتخاب حساب‌رسان، مرحله فرآیندی یا رسیدگی‌های حسابداری و از منظر خروجی یا گزارش حسابداری، که این عوامل به شرح زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

- از منظر ورودی (انتخاب حساب‌رسان):
  - اندازه موسسات حسابداری
  - دوره تصدی حساب‌رسان
  - شناخت صنعت یا حساب‌رسان خاص صنعت
  - حق‌الزحمه حسابداری
  - سابقه اجرایی موسسات حسابداری در خصوص نظام راهبری و کنترل‌های داخلی
  - توجه ویژه ارکان راهبری نسبت به حساب‌رسان و شناخت کافی از حساب‌رسان
  - بورسی یا غیر بورسی بودن صاحبکار
- از منظر فرآیند حسابداری:
  - انجام حسابداری مبتنی بر فکر
  - افزایش دانش مهارتی حساب‌رسان در خصوص استانداردهای حسابداری
  - پیوند رسیدگی‌های حساب‌رسان با استانداردهای حسابداری
  - سرپرستی مناسب تیم حسابداری
  - افزایش سطح مهارتی تیم حسابداری در خصوص حسابداری مبتنی بر کشف تقلب
  - افزایش سطح درکی حساب‌رسان نسبت به گزارش‌های حسابداری
  - تدوین دستورالعمل اجرایی صنایع مختلف در سطح موسسات حسابداری
  - افزایش مهارت حساب‌رسان نسبت به قوانین و مقررات صنایع مختلف

- درک حسابرسان از نظام راهبري و کنترل‌های داخلی شرکتها
- استفاده از فناوری اطلاعات در زمینه انجام حسابرسي
- ارتقا دوره‌های آموزشی حسابرسي در حوزه‌های مختلف با رویکرد صنایع
- وجود سابقه عملي و اجرایی غير از حسابرسي در فرآیندهای مالی شرکتهاى مختلف از منظر گزارش حسابرسي و خروجی حسابرسي:
- الزامی شدن انجام کنترل کیفیت قبل از ارسال گزارش حسابرسي
- افزایش سطح مهارت کارگروه منترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسي قبل از صدور گزارش
- توجه اثر بخش تر به گزارشات حسابرسي موارد خاص یا اطلاعات مالی آتی
- ارتقا دوره‌های آموزشی حسابرسي با رویکرد گزارش کنترل‌های داخلی و حسابرسي مستقل

### ۳-۱۱- نظارتی:

وجود نهاد نظارتی مستقل از حرفه ضروری و لازم است. در این خصوص دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. بسیاری از خبرگان اعتقاد دارند که نهاد ناظر باید از بدنه دولت باشد به این دلیل که قدرت بیشتری خواهد داشت و تصمیمات و دستورات آن حکم اجرایی قوی تری دارد. از طرفی برخی دیگر اعتقاد دارند نهاد ناظر باید مانند شورای عالی مستقل باشد و از طریق انتخابات جامعه حسابداران رسمی اقدام به گزینش آنها شود. در هر حال نبود آن در جامعه احساس می‌شود، حال یا از بدنه دولت و یا از طریق انتخابات آزاد، باید نهاد ناظر بر حرفه تشکیل شود. اگر نهاد ناظر بر حرفه نظیر PCAOB تشکیل شود و عوامل کنترلی را بر گزارشگری مالی شرکتهاى بورسي داشته باشد سبب می‌شود موسسات حسابرسي به کیفیت حسابرسي توجه بیشتری داشته باشند. تربیت نیروهای نظارتی در بدنه جامعه حسابداران رسمی و رسیدگی‌های دوره ای مناسب از بعد نظارتی حرفه و برخوردهای تنبیهی و انضباطی مناسب می‌تواند عامل مهم و اثرگذاری بر کیفیت حسابرسي باشد.

تحقیقات خارجی نشان داده است کیفیت حسابرسي در موسساتی که عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسي را از لحاظ PCAOB رعایت کرده اند کیفیت حسابرسي بهتری داشته اند. ولی موردی که به عنوان یک خلل ایجاد می‌شود توجه صرف به عوامل کنترلی PCAOB خواهد بود که سبب می‌شود صاحبکاران حسابرسان را به این سمت هدایت کنند که مواردی که مورد لحاظ آنها است را فراهم کنند و اقدام به پنهان کاری گزارشات خارج از استانداردهای حسابداري نمایند.

علاوه بر اینکه خالی بودن نهاد ناظر بر حرفه حسابرسي در کشور احساس می‌شود، نبود شرایط محیا و سالم برای گزارشات خطاکاری توسط موسسات حسابرسي نیز حس می‌شود. اگر نهاد ناظر اقدام به ایجاد شرایطی نماید که قابلیت گزارش خطا کاری توسط کارکنان موسسات

حسابرسی فراهم شود شاید موسسات حسابرسی شرایط بهتری را برای رسیدگی‌ها و افزایش کنترل کیفیت فراهم کنند.

لذا با عنایت به موارد بحث شده عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسی از بعد نظارتی به شرح زیر شناسایی شده است:

- استقرار نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی نظیر PCAOB
- افزایش سطح دقت و سطح رسیدگی‌های کارگروه کنترل کیفیت و همچنین دوره ای نمودن رسیدگی‌ها از سالانه به ۶ ماهه
- گزارش نقاط ضعف رسیدگی هادر هر سال کل موسسات حسابرسی در قالب کتابچه و استفاده از نظرات و تجربیات سایر موسسات حسابرسی
- اقدامات انضباطی و تنبیهی برای موسسات حسابرسی
- ایجاد بستر مناسب برای گزارش دهی خطاکاری یا موارد ضعف پرونده‌های رسیدگی توسط کارکنان و تیم حسابرسی
- حذف موسسات حسابرسی که فاقد درجات لازم برای کسب امتیاز کنترل کیفیت هستند
- تغییر دوره ای گروه‌های رسیدگی حوزه نظارت
- تربیت و آموزش حرفه ای نیروهای نظارتی بر حسابرسی
- تدوین دستورالعمل نظارتی همراه با ابلاغ آن به موسسات حسابرسی
- استفاده از فناوری اطلاعات و نرم افزارهای حسابرسی برای ارزیابی و نظارت بر موسسات حسابرسی

## ۱۲- نتیجه‌گیری و پیشنهادات:

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری‌های مختص روش نظریه زمینه ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان مدل مفهومی کیفیت حسابرسی ارائه گردید. با توجه به مدل مفهومی کیفیت حسابرسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از طریق یک مدل سیستمی و مفهومی در قالب عوامل سیاست‌گذاری در حرفه حسابرسی، عوامل عملیاتی و عوامل اجرایی حسابرسی مشخص گردید. همچنین با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته و طبق مدل مفهومی حاضر عوامل عملیاتی از طریق پیوند با عوامل سیاست‌گذاری و نظارتی در قالب عوامل ورودی، فرآیندی و خروجی مشخص و گزارش شده است.

از این‌رو عوامل سیاست‌گذاری در حرفه حسابرسی طبق مدل مفهومی شامل درک مفاهیمی از استقلال شورای عالی، کوتاه نمودن دست جناح‌های سیاسی، ضوابط اجرایی گزارشگری مالی و شفافیت گزارشگری مالی می‌باشد. همچنین در حوزه عملیاتی حسابرسی از منظر ورودی شامل اندازه موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، شناخت صنعت یا حسابرس خاص

صنعت، حق‌الزحمه حسابرسی، سابقه اجرایی موسسات حسابرسی در خصوص نظام راهبری و کنترل‌های داخلی، توجه ویژه ارکان راهبری نسبت به حسابرسی و شناخت کافی از حسابرسی و در نهایت بورسی یا غیر بورسی (مدیر مالک) بودن صاحبکار و از منظر فرآیندی انجام حسابرسی مبتنی بر فکر، افزایش دانش مهارتی حسابرسان در خصوص استانداردهای حسابرسی، پیوند رسیدگی‌های حسابرسان با استانداردهای حسابرسی، سرپرستی مناسب تیم حسابرسی، افزایش سطح مهارتی تیم حسابرسی در خصوص حسابرسی مبتنی بر کشف تقلب، افزایش سطح درکی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حسابرسی، تدوین دستورالعمل اجرایی صنایع مختلف در سطح موسسات حسابرسی، افزایش مهارت حسابرسان نسبت به قوانین و مقررات صنایع مختلف، درک حسابرسان از نظام راهبری و کنترل‌های داخلی شرکتها، استفاده از فناوری اطلاعات در زمینه انجام حسابرسی، ارتقا دوره‌های آموزشی حسابرسی در حوزه‌های مختلف با رویکرد صنایع و وجود سابقه عملی و اجرایی غیر از حسابرسی در فرآیندهای مالی شرکت‌های مختلف و از منظر خروجی الزامی شدن انجام کنترل کیفیت قبل از ارسال گزارش حسابرسی، افزایش سطح مهارت کارگروه کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی قبل از صدور گزارش، توجه اثر بخش تر به گزارشات حسابرسی موارد خاص یا اطلاعات مالی آتی و ارتقا دوره‌های آموزشی حسابرسی با رویکرد گزارش کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل شناسایی شده است. همچنین از بعد نظارتی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی استقرار نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی نظیر PCAOB، افزایش سطح دقت و سطح رسیدگی‌های کارگروه کنترل کیفیت و همچنین دوره ای نمودن رسیدگی‌ها از سالانه به ۶ ماهه، گزارش نقاط ضعف رسیدگی هادر هر سال کل موسسات حسابرسی در قالب کتابچه و استفاده از نظرات و تجربیات سایر موسسات حسابرسی، اقدامات انضباطی و تنبیهی برای موسسات حسابرسی، ایجاد بستر مناسب برای گزارش دهی خطاکاری یا موارد ضعف پرونده‌های رسیدگی توسط کارکنان و تیم حسابرسی، حذف موسسات حسابرسی که فاقد درجات لازم برای کسب امتیاز کنترل کیفیت هستند، تغییر دوره ای گروه‌های رسیدگی حوزه نظارت، تربیت و آموزش حرفه ای نیروهای نظارتی بر حسابرسی، تدوین دستورالعمل نظارتی همراه با ابلاغ آن به موسسات حسابرسی و در نهایت استفاده از فناوری اطلاعات و نرم افزارهای حسابرسی برای ارزیابی و نظارت بر موسسات حسابرسی شناسایی شده است.

در بررسی ادبیات حسابرسی مشخص شده است که عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسی از قبیل ارزیابی‌های کنترل‌های داخلی، ارکان راهبری، حق‌الزحمه حسابرسی، هیئت نظارت بر حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، آموزش، قوانین مقررات، دانش اجتماعی، استقلال، روابط بین گروه حسابرسی با مدیران ارشد حسابرسی، اندازه موسسات حسابرسی و ارائه گزارش نکات کلیدی حاصل از حسابرسی با نتایج تحقیقات ابدی و همکاران (۲۰۱۹)، اریک راپلی (۲۰۱۹)، مای دآ او و همکاران (۲۰۱۸)، کردساچیا و ولتی (۲۰۱۹)، فونگ راما ورزا (۲۰۱۷) چوی و همکاران (۲۰۱۰) همراستا است.

همچنین یافته‌های این پژوهش با چارچوب کلی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی

و اطمینان‌دهی (IAASB ۲۰۱۳)، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB) و ۲۰۱۲ا، ۲۰۱۳، ۲۰۱۴ا) همراستا می‌باشد. لیکن تفاوت عمده ای که چارچوب ارائه شده در این تحقیق با چارچوب‌های ارائه شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان دهی و هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام دارد، اضافه نمودن دو مقوله سیاست‌گذاری در حسابداری و نظارت بر حسابداری است. دلیل اساسی این تفاوت، مرجع سیاست‌گذاری حسابداری در کشور ایران و وجود دو نهاد حرفه ای حسابداری در کشور که شامل سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی است، می‌باشد. همچنین از بعد نظارتی به دلیل نبود هیئت نظارت بر حسابداری در کشور، این مدل دو معیار اساسی که به عنوان عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابداری است را نیز معرفی می‌کند.

اگرچه حرفه حسابداری در کشور ما نوپاست و همیشه از تجربیات سایر کشورها بهره برده است، لیکن برای افزایش کیفیت آن نیز باید تلاش مضاعفی کرد. از اینرو لازم است نظام جامع حسابداری تغییرات اساسی داشته باشد. این تغییرات پیشنهاد می‌شود در ابعاد سیاست‌گذاری، عملیاتی و نظارتی صورت گیرد. عمده ترین عواملی که در حوزه سیاست‌گذاری باید مورد توجه قرار گیرد استقلال شورای عالی جامعه حسابداران رسمی در بستر انتخابات آزاد است. لابی شورای عالی در جهت الزامی کردن تمامی شرکتها و نهادها به انتشار صورتهای مالی و گزارشات حسابداری موجب افزایش شفافیت مالی در جامعه و حرفه حسابداری خواهد شد. این تصمیم در شرایطی می‌تواند مفید واقع شود که جامعه حسابداران رسمی کشور به سمت جوانگرایی و نخبه پروری قدم بردارد. اگر حسابرسان جوان و با انگیزه و با استعداد دارای درآمد کافی نسبت به سایر مشاغل موجود در حرفه داشته باشند امکان خروج آنها از حرفه بعید است. توجه ویژه به حق‌الزحمه موسسات حسابداری مهمترین عامل اثر گذار بر ماندگاری نیروهای نخبه حسابداری است که خود موجب ارتقا کیفیت حسابداری می‌شود. در شرایطی که نخبگان حرفه حسابداری به دلیل ناکافی بودن درآمد از حرفه خارج می‌شوند نشان از خالی شدن حرفه از نخبگان حسابداری است که خود باعث کاهش کیفیت حسابداری می‌شود. الزام شرکتها به تدوین نظام راهبردی شرکتی و کنترل‌های داخلی یکی از مهمترین عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابداری معرفی شده است. توجه ویژه ارکان راهبردی به برنامه ای راهبردی و کنترل‌های داخلی موجب افزایش سطح کیفیت حسابداری خواهد شد. در نهایت ایجاد نهاد ناظر بر حرفه حسابداری نظیر PCAOB شرایطی را فراهم می‌آورد که موسسات با فرهنگ سازی اقدام به افزایش کنترل کیفیت در درون خود نمایند و نهاد نظارتی توجه ویژه به کیفیت حسابداری داشته باشد. تربیت حسابرسان کشف تقلب و حسابرسان خاص هر صنعت نیز یکی از مهمترین عوامل تاثیر گذار بر کیفیت حسابداری است که سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی کشور به عنوان متولی حسابداری و حسابداری کشور باید مورد توجه قرار دهند.

در نهایت نتایج حاصل از این پژوهش به جامعه حسابداران رسمی و سیاست گذاران حرفه حسابداری و حسابداری کشور پیشنهاد می‌کند عوامل اثر گذار شناسایی شده را در هر یک از ابعاد



سیاست‌گذاری، عملیاتی و نظارتی مورد توجه و استفاده قرار دهند تا امکان دریافت گزارشات حسابداری با کیفیت تر فراهم شود. از اینرو پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی از عوامل مشخص شده پژوهش حاضر جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابداری با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب جهت سنجش و اندازه‌گیری عوامل مؤثر استفاده شود.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. بنی‌مهد - بهمن، عربی-مهدی و حسن پور-شیوا (۱۳۹۵)، پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. چاپ اول. انتشارات ترمه
۲. حساس یگانه- یحیی و آذین‌فر- کاوه (۱۳۸۹) رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸. ۴ -
۳. حساس یگانه- یحیی و جعفری- علی. (۱۳۸۶) کیفیت حسابداری مروری بر ادبیات و تحقیقات". مجله بورس، شماره شصت و شش، شهریور ۱۳۸۶، صص ۳۸-۴۵. ۵ -
۴. حساس یگانه- یحیی و غام زاده لداری- مسعود. (۱۳۹۱) ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصتهای تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران، خرداد ۱۳۹۱. ۶ -
۵. سپاسی - سحر، رجب‌زاده - علی، رضایت-محیا، طراحی مدل حسابداری اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری، شماره ۶۵، زمستان ۱۳۹۵
۶. علوی-محمد، قربانی -بهزاد و رستمی- وهاب (۱۳۹۴) بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. سال پانزدهم شماره ۶۰ سال ۱۳۹۴. دانش حسابداری پاییز ۱۳۹۴
۷. لنگری- محمود. (۱۳۷۹) بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسیهای مستقل سال پانزدهم شماره ۶۰ پاییز ۹۴ بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ۶۹ در ایران"، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۸. محمدرضائی-فخرالدین، یعقوب نژاد-احمد، اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال نهم، تابستان ۱۳۹۶
۹. مشایخی-بیبا، مهرانی - کاوه، رحمانی-علی، مداحی-آزاده، تدوین مدل کیفیت حسابداری، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳ دوره ششم پاییز ۱۳۹۲
۱۰. محمد رضایی-فخرالدین و مهربان پور-محمدرضا (۱۳۹۵)، نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابداری: اثر رتبه مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. دوره ۵ شماره ۱۷ بهار ۱۳۹۵
۱۱. نیکبخت - محمدرضا و محمودی خوشرو- امید، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در ایران با توجه به شاخصهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳ دوره ۲۴ پاییز ۱۳۹۶
۱۲. والمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
۱۳. هشی -عباس و مظاهری فرد -کمیل (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابداری. سال چهارم. شماره ۱۷. بهار ۱۳۹۲

### ب- منابع انگلیسی:

1. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? The Accounting Review 86 (1), 259.

2. Adam Esplin, Karim Jamal, Shyam Sunder (2018) Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies Abacus, Vol. 54, Issue 3, pp. 319-352, 201834 Pages Posted: 17 Sep 2018
3. Bing, J., Huang, C.X., Li, A. & Zhu, X. (2014). Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research. Hanna Neumann Building #21. Canberra ACT 0200 Australia.
4. Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong (2007). "Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; 1-17.
5. Constantinos, C. Clive, L. (2008). "Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. Journal of Accounting and Economics 45 ; 116-138.
6. Chen, Y. Hsu, J. (2010). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Working Paper Series.
7. David Castillo-Merino, Josep Garcia-Blandon, Monica Martinez-Blasco (2019) Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? European Accounting Review (Forthcoming) 48 Pages Posted: 4 Feb 2019 Last revised: 21 Feb 2019
8. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.
9. Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". Contemporary Accounting Research. Vol . 9. No . 2: 479- 488.17.
10. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.
11. DeFond, M., and J. Jiambalvo, (1994). "Debt covenant violations and manipulations of accruals". Journal of Accounting and Economics 17 (1-2): 145-176.
12. Daniel Aobdia, Preeti Choudhary, 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
13. Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? Journal of Accounting and Economics, 64(1), 15-36.
14. Henock Louis (2005). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect". Journal of accounting and economics 2005 .
15. Jeffrey Pittman, Sarah E. Stein, Delia F. Valentine (2019) Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on Audit Quality 56 Pages Posted: 8 Jan 2019
16. Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman. (2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330-352. Contents lists available at ScienceDirect.
17. Jere R, Francis. Michael, D. Y. (2009). "Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009);
18. Jong-H- Ch. Jeong-B-K-V. Chansong-k. Yoonseok-Z. (2009). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
19. Mohamed Samy Eldeeb, Mohamed A. Hegazy (2019) The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of Audit Clients. Accounting through Journal Ain-Shams University, Faculty of Commerce. Volume No.1, year 20, ISSN: 2356-8402.
20. Murat Ocak (2018) The Impact of Auditor Education Level on the Relationship Between Auditor Busyness and Audit Quality in Turkey Cogent Business and Management, Forthcoming Posted: 24 Sep 2018
21. Phong Truong, (2018) The Impact of Audit Employee Job Satisfaction on Audit Quality 54 Pages Posted: 19 Oct 2018
22. W. Robert Knechel (2016) Audit Quality and Regulation International Journal of Auditing, Int. J. Audit. 20: 215-223.