

# عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی

دکتر یحیی حساس یگانه\*  
علی جعفری\*\*

## چکیده

این تحقیق در ۴ مرحله به شرح زیر انجام شده است. اول، شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از طریق مطالعه کتابخانه‌ای، دوم، کسب نظر متخصصان حسابداری و حسابرسی در مورد تاثیر عوامل شناسایی شده بر کیفیت حسابرسی. سوم، بررسی کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران رسمی ایران چهارم، ارائه پیشنهادات لازم برای بهبود در کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران.

---

\* - عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

\*\* - مدرس دانشگاه

عوامل موثر بر کیفیت حسابداری، در این پژوهش با استفاده از روش دلفی هفت عامل مهم و اصلی به عنوان معیارهای قابل قبول جهت ارتقای کیفیت حسابداری شامل: (۱) تخصص گرایی (۲) کارآیی حسابداری (۳) کشف تحریفات با اهمیت (۴) تضاد منافع (۵) وجود قوانین و مقررات (۶) مکانیزم بازار (۷) اندازه موسسات حسابداری، شناسایی شده مورد وفاق متخصصان و صاحب نظران حسابداری و حسابداری این تحقیق می باشد. همچنین، استنباط متخصصان و صاحب نظران این تحقیق نشان می دهد که ۷ عامل کلیدی موثر بر کیفیت حسابداری کمتر در گزارش های حسابداری و صورتهای مالی شرکت های حسابداری شده توسط حسابداران رسمی نشان می دهد که فرآیند حسابداری حسابداران رسمی اثربخش نمی باشد.

**کلید واژه ها:** کیفیت واقعی حسابداری، برداشت از کیفیت حسابداری، اندازه موسسه حسابداری، مکانیزم بازار، کارآیی حسابداری

#### مقدمه

در سال ۱۳۷۲ "قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی" به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون دولت می تواند حسب نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون: حسابداری و بازرسی قانونی شرکت های سهامی عام، شرکت های سهامی خاص، شرکتهای غیرسهامی و همچنین حسابداری مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده کند. بر اساس این ماده قانونی، جامعه حسابداران رسمی ایران فعالیت خود را در سال ۱۳۸۰ آغاز کرده است.

هدف از انجام این تحقیق، بررسی پیرامون کیفیت حسابداری (استقلال و شایستگی) حسابرسان عضو جامعه ای حسابداران رسمی ایران است. بررسی ها نشان می دهد که در خصوص کیفیت حسابداری های حسابرسان عضو جامعه ای حسابداران رسمی ایران تحقیقی صورت نگرفته است. مطالعه متون خارجی حاکی از این است که در کشورهای پیشرفته در حسابداری به موضوع کیفیت حسابداری توجه خاصی مبذول شده است و در سالهای اخیر در این محدوده تحقیقات زیادی انجام شده است. بیشتر این تحقیقات در زمینه برداشت از کیفیت حسابداری و کیفیت

واقعی حسابرسی بوده‌است. تحقیق حاضر، اولین گام در راستای شناسایی عوامل موثر بر عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و همچنین کیفیت واقعی حسابرسی، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران است.

### مروری بر تحقیقات انجام شده

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو (۱۹۸۱)، ص ۱۹۹-۱۸۳ ارائه شده‌است. او کیفیت حسابرسی را "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این موضوع تعریف کرده‌است که حسابرس هم (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند به عنوان استقلال حسابرس تعبیر شده‌است. تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱، ص ۱۹۹-۱۸۳) از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر (درک) برداشت استفاده‌کنندگان<sup>۲</sup> یا استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که درک (برداشت) از کیفیت حسابرسی، کیفیت واقعی حسابرسی را منعکس می‌کند. به هر حال، در بسیاری از مطالعات (برای نمونه: کریشهان ۲۰۰۳، ص ۵۶۰-۵۳۹، کریشهان و شوآر ۲۰۰۰، ص ۲۹-۲۶) تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابرسی را بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی می‌پذیرند.

پالمروس (۱۹۸۸، ص ۷۳-۵۵) کیفیت حسابرسی را برحسب میزان اعتباردهی حسابرسی تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می‌شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از تحریفات با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تاکید می‌ورزد، یعنی قابلیت اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف منتهی به طرح پرسش زیر می‌شود: "چگونه استفاده‌کنندگان سطح اطمینان و قابلیت اعتماد به صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟" این تعریف از کیفیت

1 -The Market-Assessed

2 -Perceived Audit Quality

حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است، زیرا سطح اطمینان از صورت‌های مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف پالمروس بر کیفیت واقعی حسابرسی تاکید دارد.

محققان دیگری نیز کیفیت حسابرسی را تعریف کرده‌اند. برای نمونه، تیتمان و ترومن (۱۹۸۶، ص ۱۷۲-۱۵۹) کیفیت حسابرس<sup>۱</sup> را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. این تعریف مشابه تعریف پالمروس (۱۹۸۸، ص ۸۳-۵۵) از کیفیت حسابرسی است. دیویدسون و نیو (۱۹۸۳، ص ۴۸۸-۴۷۹) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. اما لام و چنگ (۱۹۹۴، ص ۱۰۳) اعتقاد دارند که کیفیت خدمات حسابرسی به جای آنکه یک جا مورد بررسی قرار گیرد، باید برای هر پروژه (هر قرارداد حسابرسی) جداگانه بررسی شود.

یک مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی<sup>۲</sup> و کیفیت حسابرس<sup>۳</sup> است. بسیاری از مطالعات، هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح قائل نشده و اغلب آن را معادل یکدیگر بکار می‌گیرند. تحت شرایط خاصی ممکن است کیفیت حسابرسی با کیفیت حسابرس معانی یکسانی داشته باشند. مطابق با فرض اساسی دی‌آنجلو (۱۹۸۱، ص ۱۸۳) از تعریف کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی با کیفیت حسابرس را می‌توان یکی فرض کرد. به هر حال، همانگونه که بیان شد این فرض بحث‌برانگیز است. شواهد تجربی گواه آن است که بسیاری از مؤسسات حسابرسی بزرگ در کارشان با قصور و اشتباه مواجه می‌شوند. بنابراین، کیفیت حسابرس باید به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در تمام حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی تعریف شود. همانگونه که لام و چنگ (۱۹۹۴، ص ۱۰۳) خاطر نشان می‌کنند کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه حسابرسی به طور جداگانه (بر

۱- تیتمان و ترومن، کیفیت در تحقیقات خود کیفیت حسابرس را به جای کیفیت حسابرسی تعریف کرده‌اند. اگرچه، کیفیت حسابرسی با کیفیت حسابرس ممکن است دو مفهومی جداگانه باشند، اما مطالعات تا آن زمان به روشنی تفاوت بین این دو اصطلاح را مشخص نکرده بود.

2 - Auditor Quality

3 - Audit Quality

مبنای خدمت به خدمت<sup>۱</sup>) تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم "کیفی بودن حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی"<sup>۲</sup> است در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم "کیفیت واقعی هر یک از پروژه‌های حسابرسی" (خدمت به خدمت) است. بنابراین، لازم است بین این دو مفهوم در مطالعات خود از حسابرسی تمایز قائل شویم.

درک (برداشت) از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مفهومی متفاوت هستند. اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای درک (برداشت) از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برای نمونه، پالمروس (۱۹۸۸، ص ۷۳-۵۵) برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از میزان دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. دایز و گیروس (۱۹۹۲، ص ۴۷۹ - ۴۶۲) بررسی کنترل کیفیت را در مؤسسات حسابرسی به عنوان مقیاسی برای سنجش کیفیت واقعی حسابرسی استفاده کردند. کریشهان و شوئر (۲۰۰۰، ص ۲۹-۲۶) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده‌اند. لنگری (۱۳۸۱، ص ۶۹ - ۶۱) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را رعایت ۱۵ عامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های سازمان حسابرسی قرار داده‌است.

برخی از مطالعات از میزان حق‌الزحمه به عنوان کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. پالمروس (۱۹۸۶، ص ۷۳-۵۵) به ارتباط مثبت بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در تحقیقات خود واقف شده‌است. کاپلای (۱۹۹۹، ص ۲۴۵) نشان داد که متغیر حق‌الزحمه رابطه قوی با کیفیت حسابرسی در مقایسه با اندازه مؤسسه حسابرسی دارد.

1 -Service-by-Service Basis

2 -Firm-Based Concept

تحقیقات قبلی انجام شده دامنه گسترده‌ای از پیشنهادات برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری ارائه کرده‌اند. تورنر (۱۹۹۹، ص ۲۹۷ - ۲۸۱) کیفیت حسابداری را با استفاده از پیشنهادات حسابرسان در اصلاح سود خالص اندازه‌گیری کرده‌اند. چو و ونگ بورن (۱۹۸۶، ص ۷۶ - ۶۳) دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری وام‌دهنده را به عنوان شاخص کیفیت حسابداری بررسی کرده‌اند. کولبرت و موری (۱۹۹۸، ص ۱۱۰) کیفیت حسابداری را با استفاده نتایج بررسی همپیشگان اندازه‌گیری نموده‌اند.

برخی دیگر از مطالعات، کیفیت حسابداری را بطور مستقیم ارزیابی کرده‌اند. برای نمونه، دایز و گیروکس (۱۹۹۳، ص ۴۷۹ - ۴۶۲) سرپرستی کار و اعمال استانداردهای کنترل کیفیت را حین اجرای کار به عنوان تفاوت در کیفیت حسابداری بررسی کرده‌اند. کریشهان و شوآر (۲۰۰۰، ص ۲۶ - ۹) رعایت اصول متداول حسابداری را با فرض اینکه رعایت اصول حسابداری بطور مستقیم با احتمال کشف تحریفات با اهمیت ارتباط دارد، را به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابداری در نظر گرفته‌اند.

بسیاری از مطالعات به دلیل مشکل در اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری، درک (برداشت) از کیفیت حسابداری را آزمون کرده‌اند. دی آنجلو (۱۹۸۱، ص ۱۸۳) استدلال می‌کند که مؤسسات حسابداری بزرگتر، انگیزه کمتری برای رفتار فرصت‌طلبانه دارند و از این رو، درک (برداشت) استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابداری آنان در وضعیت بهتری است. تو و ونگ (۱۹۹۳، ص ۳۶۶ - ۳۴۶) ثابت کرده‌اند که درک (برداشت) از کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری بزرگ متفاوت از مؤسسات حسابداری کوچک است. تحقیقات مورلند (۱۹۹۵، ص ۶۷) نشان داد که الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار برای ۴/۵/۶/۸ بزرگ منجر بر درک (برداشت) از کیفیت حسابداری بالا توسط استفاده‌کنندگان شده‌است. هوگان (۱۹۹۷، ص ۸۶-۶۷) برداشت از کیفیت حسابداری بالا مرتبط با قیمت‌گذاری عادلانه در عرضه اولیه سهام به عموم مردم می‌داند. بالسام و دیگران (۲۰۰۰) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده‌اند که تخصص‌گرایی حسابرسان منجر به درک (برداشت) از حسابداری با کیفیت بالا می‌شود.

#### هدف از انجام پژوهش

هدف از انجام این تحقیق، بررسی پیرامون کیفیت حسابداری (استقلال و شایستگی) حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابرسان رسمی ایران است. بررسی‌های

مقدماتی نشان می‌دهد که در خصوص کیفیت حسابرسی‌های حساب‌رسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تحقیقی صورت نگرفته‌است. مطالعه‌ی مقدماتی متون خارجی حاکی از این است که از سال ۱۹۸۱ تاکنون تحقیقات متعددی در سایر کشورها در زمینه کیفیت حسابرسی انجام شده‌است. هدف اصلی و اولیه این تحقیقات تعیین معیارهای ارزیابی کیفیت حسابرسی و در نتیجه ارائه راه‌حل‌هایی برای بهبود در کیفیت حسابرسی بوده‌است. در ایران تا قبل از پژوهش حاضر هیچگونه تحقیقی در مورد ارزیابی کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران صورت نگرفته بود. محدود تحقیقات در این زمینه به ارتباط رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های سازمان حسابرسی و اثربخشی حسابرسی در زمینه کشف تحریفات با اهمیت بوده‌است. اگرچه، در کشورهای دیگر در زمینه شناخت معیارهای مرتبط با کیفیت حسابرسی تحقیقات فراوانی به ویژه در زمینه مطالعات نظری صورت گرفته‌است، اما امکان کاربرد نتایج تحقیقات انجام شده در دیگر کشورها بدون انجام تحقیق جدید در ایران ممکن نخواهد بود به همین دلیل یکی از اهداف عمده این تحقیق، ارزیابی علمی کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر مبنای محیط گزارشگری مالی و ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی ایران می‌باشد. هدف دیگر این تحقیق این است که عوامل اصلی و مؤثر در بهبود کیفیت حسابرسی را تعیین نموده، به گونه‌ای که نهادهای مسئول بتوانند از نتایج این تحقیق جهت اصلاح بنیادی حسابرسی‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی و در نهایت بهبود گزارشگری مالی واحدهای تجاری و بهبود در کیفیت پاسخگویی مدیران واحدهای تجاری انتفاعی ایران استفاده نمایند.

### روش شناختی پژوهش

در این تحقیق به منظور دستیابی به اهداف پیشگفته مراحل زیر انجام شده‌است:

**مرحله اول:** در این مرحله از تحقیق، بررسی و مطالعه مبانی نظری حسابرسی به منظور تعیین متغیرهای کلیدی حسابرسی مبتنی بر کیفیت متناسب بر مبنای شرایط محیطی گزارشگری ایران، مورد توجه قرار گرفت. بدین منظور، مبانی نظری حسابرسی در کشورهایی همچون آمریکا، انگلیس، مکزیک، ژاپن و هنگ‌کنگ مورد مطالعه و بررسی دقیق قرار گرفت. سپس، بر اساس مطالعات اکتشافی و تجارب

علمی و حرفه‌ای و لحاظ کردن شرایط خاص اجتماعی ایران، عوامل مؤثر و کلیدی کیفیت حسابرسی دارای پشتوانه‌های نظری بالا استخراج و برای کسب نظر متخصصان حسابداری و حسابرسی به نظر خواهی عمومی گذاشته شده است.

مرحله دوم: در این مرحله از تحقیق، نظر متخصصان حسابداری و حسابرسی در مورد عوامل کلیدی استخراج شده از مبنای نظری حسابرسی با رویکرد اقتصادی و اجتماعی توسط محقق با توجه به شرایط محیطی ایران مورد جرح و تعدیل قرار گرفت. در این نظرخواهی تخصصی برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل نظرات کسب شده از روش دلفی استفاده شد که یک الگوی علمی معتبر شناخته شده برای نظرخواهی تخصصی است. اطلاعات مربوط به نظرخواهی از طریق پرسشنامه‌ای حاوی ۲۱ سؤال در مورد عوامل کلیدی جمع‌آوری شد که بین پنج گروه از متخصصان توزیع شده بود.

کل اعضای شرکت‌کننده در این تحقیق به روش دلفی ۱۴۵ نفر بودند که به پنج گروه تقسیم شدند. این پنج گروه شامل: اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها به تعداد ۲۲ نفر، مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری به تعداد ۳۰ نفر، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار ۲۵ نفر، حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به تعداد ۴۰ نفر، و مدیران حسابرسی سازمان حسابرسی ۲۸ نفر بوده‌اند. اطلاعات جمع‌آوری شده از پنج گروه پاسخ‌دهنده با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در دور اول تحقیق ۱۶ سؤال از ۲۱ سؤال مطروحه در مورد عوامل اصلی مستخرجه از مبنای نظری حسابرسی تایید و به عنوان معیارهای قابل قبول برای بهبود در کیفیت حسابرسی پذیرفته شد. برای تعیین تکلیف در مورد ۶ سؤال باقیمانده، دور دوم تحقیق دلفی به مورد اجرا در آمد. در دور دوم تحقیق دلفی این سؤالات در قالب پرسشنامه جدیدی در اختیار تمام اعضای گروه منتخب تحقیق قرار گرفته است. پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل آماری پاسخ‌های داده شده در دور دوم، ۵ سؤال از ۶ سؤال در دور دوم مورد تایید اعضای گروه دلفی قرار گرفته است. لذا این ۵ سؤال نیز به عنوان معیارهای قابل قبول برای کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شد. تنها سؤال زیر در دور دوم نیز مورد تایید شرکت‌کنندگان قرار نگرفت:



انعقاد قرارداد بطور مستقیم با صاحب کاران، انگیزه حسابداران را برای گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده کاهش می‌دهد (سؤال شماره ۱۵).

سؤال فوق از مجموعه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی حذف شد. به این ترتیب در نهایت ۷ متغیر پیشنهادی در قالب ۲۰ سؤال به عنوان معیارهای قابل قبول برای بهبود در کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد استفاده قرار گرفت.

**مرحله سوم:** برای افزایش اعتبار نتایج تحقیق کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی عینی قرار گرفت. به این منظور، گزارش حسابرسی ۱۶۷ شرکت حسابرسی شده توسط حسابداران رسمی ایران برای سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۲، انتخاب و براساس روش معرفی شده در فصل سوم مورد بررسی قرار گرفت. به این ترتیب، امکان ارزیابی کیفیت واقعی حسابرسی و همچنین امکان مقایسه بین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی اعضای جامعه و کیفیت واقعی اعضای جامعه فراهم شد.

### یافته‌های تحقیق

مرحله‌ی اول، مرحله مطالعه کتابخانه‌ای به منظور شناخت کافی از مبانی نظری حسابرسی و عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، مطالعات کتابخانه‌ای نسبتاً مفصلی انجام شد. در این مرحله علاوه بر مطالعه مبانی نظری حسابرسی که عمدتاً از مقالات در زمینه کیفیت حسابرسی از مجلات معتبر استخراج شده بود، استانداردهای حسابرسی و همچنین آیین رفتار حرفه‌ای ایران نیز به دقت مورد مطالعه قرار گرفت و با لحاظ نمودن شرایط اجتماعی و قانونی ایران، نهایتاً به نظر رسید که هفت عامل که به نظر محقق در بهبود کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مؤثر بوده، شناسایی و به شرح زیر تدوین گردید:

### فرضیه‌های گروه الف؛

فرضیه‌های مرتبط با شایستگی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران:

۱- بین تخصص‌گرایی حسابداران رسمی عضو جامعه و توانایی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.

- ۲- بین کارآیی حسابرسی در حسابرسی‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و توانایی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳- بین تحریفات با اهمیت کشف شده در صورتهای مالی توسط حسابداران رسمی عضو جامعه و شایستگی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.

### فرضیه‌های گروه ب:

- فرضیه‌های مرتبط با استقلال حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران:
- ۱- بین وجود قوانین و مقررات ناظر بر فعالیت‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۲- بین نبود تضاد منافع در حسابرسی‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۳- بین مکانیزم بازار و انگیزه حسابداران رسمی عضو جامعه برای حفظ بیطرفی در گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۴- بین اندازه مؤسسه حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### مرحله‌ی دوم: یافته‌های مربوط به تحقیق دلفی

در این پژوهش برای ارزیابی اعتبار معیارهای اصلی تعیین شده مرتبط با کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی از روش تحقیق دلفی استفاده شده‌است. روش‌شناسی دلفی هنگامی بکار گرفته می‌شود که برای یافتن پاسخ به یک پرسش بتوان آرای افراد متخصص را درباره‌ی موضوع خاص گردآوری کرد. بنابراین، هدف استفاده از این روش جمع‌بندی عقاید گروه کارشناسان و متخصصان در رابطه با سیاست‌گذاری رویدادهای مورد نظر در آینده و رسیدن به یک توافق نظر است. این روش در ساده‌ترین حالت دارای سه خصوصیت برجسته است:

**اول:** استقلال اعضای گروه، یعنی هر فرد شرکت‌کننده باید بتواند بطور مستقل نظر خود را از طریق پرسشنامه یا هر روش مناسب دیگری پاسخ دهد.

**دوم:** بازخورد و تکرار، نتایج هر دور پاسخ به پرسش‌ها باید جمع‌بندی شده و همراه با پرسشنامه دور دوم برای پاسخ‌گویان فرستاده شود.

**سوم:** صورت‌بندی در خاتمه نظرات گردآوری شده به صورت وفاق عمومی بیان می‌شود.

بدین منظور، به منظور آزمون فرضیه‌های فوق پرسشنامه‌ای حاوی ۲۱ سوال در رابطه‌ی با عوامل هفتگانه موثر در ارتقای کیفیت حسابرسی طراحی گردید. سوالات مذکور به صورت "بلی" یا "خیر" با پیوستاری جهت تعیین شدت و ضعف موافقت یا مخالفت پاسخ ارائه شده از صفر تا ۹ و همچنین رعایت این عوامل در حسابرسی‌های حسابداران رسمی در ایران بود.

برای طراحی سوالاتی مناسب جهت آزمون عوامل کلیدی مطرح شده موثر بر کیفیت حسابرسی یک تیم طراح تشکیل شده‌است تا بتوان از طریق سوالاتی نقش عوامل شناسایی شده را در بهبود کیفیت حسابرسی مورد پرسش قرار داد. در نتیجه یک پرسشنامه‌ای حاوی یک مقدمه، ۲۱ سوال مربوط به متغیرهای کلیدی شناسایی شده و نهایتاً واژگان تخصصی برای تعریف عملیاتی اصطلاحات بکار رفته در پرسشنامه، طراحی شده‌است. اطلاعاتی که نهایتاً از طریق جمع‌آوری پرسشنامه در دور اول دلفی از پنج گروه پاسخ‌دهنده به عنوان صاحب‌نظر و اشخاص متخصص در زمینه مبانی نظری و حرفه‌ای (اعضای گروه دلفی) بدست آمده بود با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب مورد ارزیابی قرار گرفت.

### جامعه‌ی آماری پاسخگویی به سوالات

جامعه در این تحقیق برای کسب نظر افراد متخصص و خبره در مورد عوامل کلیدی موثر بر کیفیت حسابرسی اعضای جامعه می‌باشد. به دلیل آنکه جامعه مورد مطالعه از افراد متخصص و خبره تشکیل می‌شود، لذا در این تحقیق برای تعیین معیارهای موثر بر کیفیت حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان جامعه مورد مطالعه صرفاً شامل کسانی است که از تخصص و تجربه کافی در حسابرسی و حسابداری برخوردار هستند. بدین لحاظ، جمعاً ۱۴۵ نفر به عنوان افراد صاحب‌نظر در

حسابداری و حسابرسی از بین اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، مدیران شرکتهای سرمایه‌گذاری، مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، حسابداران رسمی و مدیران سازمان حسابرسی، انتخاب شده‌اند. اعضای گروه دلفی در این پژوهش از سه ویژگی حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق در موضوع تحقیق و وسعت نظر و آگاهی برخوردار بوده‌اند. از نمونه انتخابی ۵۶ درصد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس، و ۵ درصد دارای مدرک تحصیلی دکتری بوده‌اند. ۶۳ درصد بیش از ۱۰ سال دارای سابقه فعالیت حرفه‌ای و ۲۰ درصد حداقل دارای ۶ سال سابقه فعالیت حرفه‌ای بوده‌اند.

#### آزمون دو جمله‌ای در دور اول تحقیق

از آنجائیکه سؤالات پرسشنامه با پاسخ‌های بلی و خیر مشخص شده بودند لذا در وهله اول از آزمون دو جمله‌ای برای تحلیل پاسخ‌ها استفاده شد. نتایج آزمون دو جمله‌ای نشان داد که در دور اول تحقیق دلفی، هر سه گروه پاسخ‌دهنده، ۱۵ سوال از مجموع ۲۱ سوال مربوط به ۷ متغیر شناسایی شده را مورد تأیید قرار دادند. سؤالاتی که در دور اول مورد تأیید همه پاسخگویان قرار نگرفت، شامل سؤالات ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۴، ۱۵ پرسشنامه بوده‌است. این نتیجه‌گیری به شرح جدول شماره ۱ است.

#### جدول ۱- نتایج آزمون دو جمله در دور اول تحقیق برای سؤالات رد شده

رد یا تایید	Pv مبنا	Pv محاسبه شده	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	وضعیت			شماره سوال
					جمع	مخالف	موافق	
رد	۰/۰۵	۰/۰۹۹	۰/۸۶	۵۰٪	۱۲۰	۲۰	۱۲۰	۶
رد	۰/۰۵	۰/۰۹۹	۰/۷۸	۵۰٪	۱۲۲	۳۲	۱۱۲	۷
رد	۰/۰۵	۰/۳۲۲	۰/۸۶	۵۰٪	۱۲۰	۲۰	۱۲۰	۸
رد	۰/۰۵	۰/۶۹۰	۰/۷۹	۵۰٪	۱۲۰	۲۹	۱۱۱	۹
رد	۰/۰۵	۰/۱۵۴	۰/۷۸	۵۰٪	۱۲۲	۳۲	۱۱۱	۱۲
رد	۰/۰۵	۰/۶۳۶	۰/۵۶	۵۰٪	۱۳۶	۶۰	۷۶	۱۵

بدین ترتیب، جمعاً ۶ سؤال (شامل سؤال‌های ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۴، ۱۵) شرایط لازم جهت درج در پرسشنامه دور دوم را بدست آورده‌اند. پرسشنامه جدیدی حاوی این ۶ سؤال به همراه اطلاعات آماری دور اول تنظیم شده‌است. این پرسشنامه در اختیار

تمام پاسخگویان قرار گرفته‌است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها در دور دوم، آزمون‌های فوق‌الذکر مجدداً انجام شد.

#### نتایج آزمون دوجمله‌ای در دور دوم توزیع پرسشنامه:

پس از جمع‌آوری و تحلیل نتایج مشخص شد که فقط در مورد سوال شماره ۱۵ هر چهار گروه به طور معنی‌داری جواب مخالف داده بودند و لذا آزمون دوجمله‌ای نشان‌دهنده عدم تایید این سوال توسط پاسخگویان بود و به همین جهت این سوال از جمع عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی حذف شده است. سؤال حذف شده عبارت است از:

"انعقاد قرارداد بطور مستقیم با صاحب‌کاران، انگیزه حساب‌برسان را برای گزارش تحریفات کشف شده کاهش می‌دهد (سوال شماره ۱۵)."

#### آزمون تحلیل واریانس یک طرفه و آزمون t برای دو گروه مستقل

به منظور تعیین اینکه آیا افراد هر یک از گروه‌های پاسخ‌دهنده که از نظر رشته تحصیلی و میزان تجربیات تا حدودی متفاوت از یکدیگر می‌باشند، نظر یکسانی نسبت به تاثیر متغیرهای اصلی پیشنهادی در بهبود کیفیت حسابرسی دارند یا خیر، از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه t برای دو گروه مستقل استفاده گردید. نتایج نشان‌دهنده این واقعیت است که در کلیه موارد اعضای گروه دلفی نسبت به عوامل پیشنهادی نظر یکسانی داشته و اختلاف معنی‌داری بین نظر افراد درون هر گروه از یک سو و افراد تشکیل‌دهنده پنج گروه از سوی دیگر وجود ندارد. این آزمون از آن جهت اهمیت دارد که در روش تحقیق دلفی توافق عمومی متخصصان و صاحب نظران مدنظر می‌باشد.

#### آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون تک نمونه‌ای کولموگورف-اسمیرنوف

به منظور اینکه آیا عقیده گروه‌های پاسخ‌دهنده نسبت به مفاد هر سوال اختلاف معنی‌داری با نقطه بی‌تفاوتی داشته است یا خیر، از آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون تک نمونه‌ای کولموگورف-اسمیرنوف استفاده گردید. نتایج آزمون‌های مذکور پس از اجرای دور دوم نظرخواهی از صاحب‌نظران منتخب این نشان می‌دهد که کلیه اعضای گروه دلفی نسبت به ۲۰ سوال طرح شده در مورد هفت متغیر اصلی تحقیق عقیده

موافق دارند و میانگین نمره هر یک از پنج گروه در مورد هر سوال با نمره ۴/۵ که نقطه بی تفاوتی محسوب می شود با ۹۵ درصد اطمینان تفاوت معنی دار وجود دارد.

### آزمون کروسکال-والیس

به منظور اندازه گیری میزان توافق بین پنج گروه پاسخ دهنده در مورد سؤالات مربوط به متغیرهای پیشنهادی موثر بر بهبود کیفیت حسابرسی از آزمون کروسکال-والیس استفاده شد. به بیان دیگر از این آزمون برای این منظور استفاده گردید که مشخص شود آیا اختلاف معناداری بین پاسخ های گروه های مختلف در مورد سؤالات مربوط به متغیرهای پیشنهادی وجود دارد یا خیر. در عین حال به منظور روایی آزمون کروسکال-والیس از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه نیز استفاده شده است نتایج این آزمون ها نشان می دهد که هر پنج گروه در مورد سؤالات مطروحه در پرسشنامه اتفاق نظر دارند.

### شاخص واریانس

برای حصول اطمینان از توافق عمومی درون گروهی در مورد سؤالات طرح شده راجع به عوامل کلیدی پیشنهادی، از شاخص واریانس استفاده شده است. بدین ترتیب که به صورت قراردادی واریانس ۵/۵ به عنوان معیاری جهت تصمیم گیری و قضاوت در زمینه عقاید ابراز شده گروه های پاسخ دهنده انتخاب گردید واریانس محاسبه شده در مورد سؤالات مطروحه در پرسشنامه توزیع شده بین پنج گروه پاسخ دهنده نشان می دهد که هیچگونه مخالفت درون گروهی نسبت به سؤالات مطروحه در پرسشنامه وجود ندارد.

### آزمون فرضیه های تحقیق

برای آزمون فرضیه های فوق از آزمون t استفاده شده است. به بیان دیگر، به منظور آنکه از توافق عمومی گروه های شرکت کننده در تحقیق دلفی و میزان توافق آنها نسبت به عوامل کلیدی مندرج در سؤالات مطروحه پرسشنامه، اطمینان حاصل گردد، امتیازات اختصاص یافته بر روی پیوستار سؤالات پرسشنامه، که از صفر تا ۹ امتیاز درجه بندی شده و برای هر یک از سؤالات پرسشنامه، یک نمونه اختصاص یافته بود به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفت.

۰ ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ ۸ ۹

در پیوستار فوق نقطه بی‌تفاوتی در این پیوستار نصف حاصل جمع دو عدد ۴ و ۵ یعنی عدد ۴/۵ می‌باشد. فاصله امتیازات اختصاص یافته به هر یک از سؤالات مطروحه اگر به منتهی‌الیه سمت راست میل نماید نشانه شدت اطمینان و اگر به منتهی‌الیه سمت چپ میل نماید نشان‌دهنده شدت عدم اطمینان خواهد بود. آماره آزمون  $t$  عبارت است از:

$$t = \frac{x - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

برای تایید یا رد فرضیه آن را با  $t$  جدول مقایسه می‌کنیم اگر مقدار  $t$  محاسبه شده از  $t$  جدول با توجه به درجه آزادی و سطح اطمینان ۰/۰۵ بزرگتر باشد فرض صفر رد می‌شود و نتیجه می‌گیریم که بین میانگین بین متغیر مورد مطالعه و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه به شرح جدول ۲ است:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## جدول ۲- ارزیابی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران

مقدار t محاسبه شده	انحراف معیار	میانگین	شماره سؤال	فرضیه‌ها
۲۹/۱۰ ۲۲/۲۷ ۱۱/۲۷	۱,۳۷ ۱,۵۶ ۲,۰۱	۷,۸۶ ۷,۴۲ ۶,۳۸	۱ ۲ ۳	فرضیه شماره ۱ بین تخصص‌گرایی حسابداران رسمی عضو جامعه و توانایی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.
۱۰/۸۷	۲,۰۸	۶,۳۸	۴	فرضیه شماره ۲ بین کارآیی حسابرسی در حسابرسی‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و توانایی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.
۱۵/۳۰ ۱۴/۲۲ ۱۴,۶۵	۱,۸۹ ۱,۷۶ ۱,۶۲	۶,۹۱ ۶,۸۰ ۶,۳۵	۵ ۶ ۷	فرضیه شماره ۳ بین تحریفات با اهمیت کشف شده در صورت‌های مالی توسط حسابداران رسمی عضو جامعه و شایستگی آنان در کشف تحریفات با اهمیت، رابطه معناداری وجود دارد.
۱۳,۶۸ ۱۱,۵۳ ۱۱/۸۴ ۱۷/۵۹	۱,۶۸ ۲,۰۵ ۲,۰۵ ۱,۶۲	۶,۵۸ ۶,۶۵ ۶,۵۱ ۶,۸۶	۸ ۹ ۱۰ ۱۱	فرضیه شماره ۴ بین وجود قوانین و مقررات ناظر بر فعالیت‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
۱۶/۰۰ ۱۲/۶۵ ۱۰,۲۲ ۱۲/۳۵	۱,۷۵ ۱,۸۲ ۱,۷۵ ۲,۱۵	۶,۸۲ ۶,۵۲ ۶,۱۵ ۶,۶۸	۱۲ ۱۳ ۱۴ ۱۶	فرضیه شماره ۵ بین نبود تضاد منافع در حسابرسی‌های حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
۱۹/۹۳ ۲۱/۵۷ ۱۲/۴۷ ۲۲/۰۶	۱,۷۰ ۱,۶۲ ۱,۸۲ ۱,۶۰	۷,۳۰ ۷,۴۱ ۶,۴۲ ۷,۶۹	۱۷ ۱۸ ۱۹ ۲۰	فرضیه شماره ۶ بین مکانیزم بازار و انگیزه حسابداران رسمی عضو جامعه برای حفظ بیطرفی در گزارش تحریفات با اهمیت کشف شده، رابطه معنی‌داری وجود دارد.
۱۷/۷۴	۱,۷۴	۷,۰۷	۲۱	فرضیه شماره ۷ بین اندازه مؤسسه حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بیطرفی برای گزارش تحریفات کشف شده رابطه معنی‌داری وجود دارد.

داده‌های آماری مندرج در جدول ۲ نشان می‌دهد که مقادیر t محاسبه شده برای هر یک از سوالات فوق از مقدار t جدول (با لحاظ نمودن درجه آزادی  $\infty$  و سطح اطمینان ۰/۰۵) معادل ۲/۳۲۶، بزرگتر می‌باشد. به همین دلیل فرضیه صفر رد شده و چنین نتیجه گرفته می‌شود: با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که بین عوامل ۷ گانه کلیدی



شناسایی شده در این تحقیق و کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی رابطه وجود دارد.

مرحله‌ی سوم؛ ارزیابی کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران رسمی معیار اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی اعضای جامعه در این پژوهش، کشف و گزارش تحریقاتی است که معرف نتیجه واقعی حسابرسی است. بدین منظور، از شاخصی به نام "اصلاح اشتباهات سنواتی" در بخش گردش سود و زیان انباشته صورت عملکرد مالی، صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عضو جامعه استفاده شده است. به منظور تعیین کیفیت واقعی حسابرسی صورتهای مالی ۱۶۷ شرکت پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار مورد بررسی قرار گرفت و از شاخص تعدیل سنواتی برای ارزیابی کیفیت واقعی حسابرسی اعضای جامعه استفاده شده است. نتایج بررسی به شرح جدول شماره ۳ است.

جدول ۳- توزیع فراوانی تحریقات کشف شده و کشف نشده بر نوع حسب تحریف

نوع اشتباه یا تحریف	موجود در صورتهای مالی	تحریقات کشف شده	تحریقات کشف نشده	درصد تحریقات کشف شده
تحریقات با اهمیت در برآوردهای حسابداری:				
تحریقات با اهمیت در برآورد مالیات بر درآمد	۱۴۴	۱۱۹	۲۵	٪۸۲
تحریقات با اهمیت در برآورد هزینه بیمه	۱۲	۱۰	۲	٪۸۲
تحریقات با اهمیت در برآورد هزینه بازخرید	۲۵	۲۲	۳	٪۸۸
سایر تحریقات با اهمیت	۷۴	۶۷	۷	٪۹۱
جمع تحریقات با اهمیت در برآوردهای حسابداری	۲۵۵	۲۱۸	۳۷	٪۸۵
تحریقات با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات:				
عدم رعایت قوانین در ثبت هزینه بیمه	۱۹	۱۶	۳	٪۸۴
عدم رعایت قوانین در ثبت هزینه عوارض	۴	۴	۲	٪۶۷
سایر تحریقات عدم رعایت قوانین و مقررات	۵۴	۲۵	۱۹	٪۶۵
جمع تحریقات با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات	۷۹	۵۵	۲۴	٪۷۰
اشتباه در بکار گیری رویه‌های حسابداری	۲۲	۲۰	۲	٪۹۱
جمع	۳۵۶	۲۹۳	۶۳	٪۸۲

نتایج آزمون‌های آماری - برای آزمون اینکه آیا فرآیند حسابرسی حسابداران رسمی در کشف تحریفات با اهمیت در برآوردهای حسابداری اثربخش است، حداقل نسبت موفقیت ۹۰ درصد در نظر گرفته شده است. میانگین نسبت موفقیت حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی ( $P = 0/82$ ) محاسبه شده است و آماره آزمون  $Z = -5/03$  بدست آمده است. آزمون از نوع یک دنباله چپ می باشد که سطح زیر منحنی آن در سطح ۹۰ درصد اطمینان  $\alpha = -1/64$  (مقدار بحرانی جدول) است. با مقایسه آماره آزمون ( $Z = -1/11$ ) و مقدار بحرانی استخراج شده از جدول با ضریب اطمینان ۹۰ درصد ( $Z = -1/64$ ) مشاهده می شود که آماره آزمون در ناحیه عدم رد  $H_0$  قرار می گیرد. بنابراین، با اطمینان ۹۰ درصد می توان گفت شواهدی حاکی از اینکه حداقل ۹۰ درصد از تحریفات با اهمیت در برآوردهای حسابداری در فرآیند حسابرسی حسابداران رسمی کشف شود، یافت نشده است.

### مقایسه بین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی

نتیجه گیری این تحقیق در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی در جدول ۴ نشان داده شده است. بر اساس این جدول، صاحب نظران عوامل شناسایی شده مؤثر بر کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه را تأیید نموده اند، اما کیفیت واقعی حسابرسی اعضای جامعه بر اساس اسناد کاری از گزارش های حسابرسی و صورتهای مالی شرکت های مورد حسابرسی اعضای جامعه تأیید نشده است.

### جدول ۴ - مقایسه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی با کیفیت

#### واقعی

کیفیت واقعی حسابرسی IACPAs			
تأیید کیفیت واقعی	تردید در کیفیت واقعی		
(۱) تأیید نشده است	(۲) تأیید شده است	تأیید کیفیت	عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی IACPAs
(۳) تأیید نشده است	(۴) تأیید شده است	تردید در کیفیت	

سلول شماره (۲) جدول بالا نشان می دهد که: از یک طرف عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی حسابداران رسمی قابل قبول است، اما از طرف دیگر کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران رسمی بر مبنای متغیر تعریف شده در این تحقیق مورد تردید است.

## پیشنهادات:

اول، پیشنهادات حاصل از یافته‌های تحقیق:

### ۱- تدوین قوانین و مقررات

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که یکی از شرایط لازم جهت ارتقای بهبود در کیفیت حسابرسی، وجود حمایت‌های قانونی لازم در این زمینه است. این تحقیقات نشان می‌دهد که بدون وجود حمایت‌های قانونی، بحث در زمینه بهبود در کیفیت خدمات حسابرسی نمی‌تواند از مباحث نظری فراتر رود. لذا لازم است انجمن‌ها و سازمان‌هایی که وظیفه تدوین استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای را برعهده دارند در زمینه تدوین چارچوب نظری حسابرسی اقدامات لازم را به عمل آورند. تدوین چارچوب نظری فوق‌زمینه‌های لازم را برای مذاکره با مقامات قانونی کشور جهت تصویب قوانین حمایتی لازم از حسابرسان فراهم می‌کند. در ذیل چند نمونه از قوانین الزام‌آور براساس یافته‌های تحقیق ذکر می‌شود:

**الف) میزان حق‌الزحمه حسابرسی یک راه حل خاص در زمینه کاهش وابستگی حسابرس به صاحب کار، کاهش میزان منافع اقتصادی حسابرس از یک صاحب کار است. به گونه‌ای که حق‌الزحمه حسابرسی یک شرکت صاحب کار از درصد معینی از کل درآمد حسابرس تجاوز نکند هدف از این کار کاهش وابستگی به صاحب کار، و در نتیجه قرار گرفتن موسسات در وضعیت غیر وسوسه‌انگیز برای مقابله با فشارهای مدیریت است.**

**ب) تعویض حسابرسان تدوین قوانینی در بازارهای مالی برای حمایت از حسابرسان در رویارویی با مدیریت صاحب کار به جرم عدم مصالحه در حفظ استقلال می‌تواند راهکار بسیار قوی برای بهبود گزارش‌های حسابرسی باشد. برای نمونه، این حمایت می‌تواند از طریق تدوین مقرراتی عملی شود که به موجب آن شرکت‌هایی که (شرکت‌های سهامی عام پذیرفته در بورس اوراق بهادار) که اقدام به تعویض حسابرسان می‌نمایند باید دلایل تعویض آن را به اطلاع بورس برسانند و بورس نیز به حسابرسان فرصت دفاع دهد.**

**ج) تشکیل کمیته حسابرسی وجود قوانینی که براساس آن شرکت‌ها ناچار باشند تا از بین مدیران مستقل یا اعضای غیرموظف هیات‌مدیره کمیته حسابرسی را تشکیل دهند. کمیته حسابرسی می‌تواند نگرانی اصلی حسابرسان را که دغدغه بر سر**

از دست دادن کار به دلیل عدم مصالحه با مدیریت صاحب کار است، را از بین برده یا حداقل آن را کاهش دهد.

د) منع ارتباط طولانی دوره ارتباط موسسات حسابداری با یک صاحبکار هم به شایستگی حسابرسان و هم به استقلال حسابرسان مربوط می‌شود. دوره ارتباط طولانی بر شایستگی و استقلال حسابرسان تاثیر منفی دارد. بدین روی، براساس یافته‌های تحقیق پیشنهاد می‌شود قوانینی وضع شود که به موجب آن، موسسه حسابداری فقط برای تعداد سال‌های معینی حسابداری یک شرکت را انجام دهد.

ه) الزام به بررسی همپیشگان با توجه به آنکه موسسات حسابداری زیر نظر جامعه حسابداران رسمی ایران فعالیت می‌کنند، جامعه‌ی حسابداران رسمی می‌تواند با الزامی و قاعده‌مند نمودن بررسی همپیشگان موسسات حسابداری، در بهبود هر چه بیشتر خدمات حسابداری نقش عمده‌ای ایفا نماید.

۲- ادغام موسسات کوچکتر و تشکیل موسسات حسابداری بزرگتر تدوین قوانینی که موسسات حسابداری کوچکتر با یکدیگر ادغام و موسسات بزرگتری را تشکیل دهند، بهبود در کیفیت حسابداری را در پی خواهد داشت.

#### دوم، پیشنهادات برای انجام تحقیقات آتی:

الف) بررسی عوامل کلیدی برداشت از کیفیت حسابداری و مقایسه آن با وضعیت موجود در حسابداری ایران: در این تحقیق محقق می‌تواند به بررسی متغیرهای کلیدی کیفیت مطلوب حسابداری پرداخته و آن به صورت مقایسه با وضعیت جاری حسابداری در ایران مقایسه نماید.

ب) ارزیابی برداشت از کیفیت حسابداری و مقایسه آن با کیفیت واقعی حسابداری: برای این منظور دانشجویان می‌توانند با مطالعه میانی نظری حسابداری معیارهای مناسب کیفیت حسابداری ارزیابی استخراج نموده و سپس آن را به نظرخواهی عمومی گذاشته و سپس از طریق تعریف معیارهایی کیفیت واقعی حسابداری حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را ارزیابی نمایند.

ج) بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی در کیفیت حسابرسی: علاقه‌مندان می‌توانند از طریق تحقیق دوجهی<sup>۱</sup> این موضوع را به اتمام رسانند. یعنی کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی (به عنوان یک موسسه بزرگ) را در مقابل حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (به عنوان موسسات حسابرسی غیر بزرگ) بررسی مقایسه‌ای نمایند. و این فرضیه را که آیا اندازه می‌تواند معیار مناسبی برای افزایش کیفیت حسابرسی باشد یا خیر، را ارزیابی و بررسی نمایند.



## منابع و مأخذ

### منابع فارسی

- ۱- باباجانی، جعفر (۱۳۷۸) "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری دولتی ایران" پایان‌نامه تحصیلی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۲- حساس یگانه، یحیی (۱۳۷۸)، "تاثیر گزارش حسابرسی مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان"، پایان‌نامه مقطع دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۳- لنگری، محمود (۱۳۸۱) "بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های مستقل در ایران" پایان‌نامه تحصیلی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی.

### منابع لاتین

- 1- Balsam, S., J. Krishnan, and J. S. Young. 2000. **Auditor Industry Specialization and the Earnings Response Coefficient**. Working Paper.
- 2- Bell, T. B. and R. H. Tabor. 1991. **Empirical Analysis of Audit Uncertainty Qualifications**. *Journal of Accounting Research*. Vol. 29, No. 2: 350-370.
- 3- **Benito Arrunada 2000**, Audit Quality Attribute, Prinate Safeguards and the Role of Regulation, *Journal of Accountancy* 131
- 4- Campbell, D. and L. Parker. 1992. SEC Communications to the Independent Auditors: **An Analysis of Enforcement Actions**. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 11, No. 4: 297-330.
- 5- DeAngelo, L. E. 1981. **Auditor Size and Audit Quality**. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3, No. 3: 183-199.
- 6- Krishnan, J. and J. Krishnan. 1997. **Litigation Risk and Auditor Resignations**. *The Accounting Review*. Vol. 72, No. 4: 539-560.
- 7- Krishnan, J. and P. C. Schauer. 2000. **The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 19, No.2: 9-26.
- 8- Lam, S. and S. Chang. 1994. **Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore**.

Journal of International Accounting Auditing and Taxation. Vol. 3, No. 1: Pg. 103.

9- Palmrose, Z. 1988. **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**. The Accounting Review. Vol. 64, No.1: 55-73.

10- Schauer, P. C. 2000. **Differences in Audit Quality Among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads**. Working Paper.

11- Simunic, D. and M. Stein. 1987. Product Differentiation in Auditing: **Auditor Choice in the Market for the Unseasoned New Issues**. Vancouver: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

12- Titman, S. and B. Trueman. 1986. **Information Quality and the Valuation of New Issues**. Journal of Accounting and Economics. Vol. 8, No. 2: 159-172.

13- Watts. **Zemmerman, 1983** "Positive Accounting Theory" Prentice Hall, Inc.





ثرويشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگي  
پرتال جامع علوم انسانی