

## Audit Quality Measurement Criteria from the Users' Point of View<sup>1</sup>

Hamidreza Rezaei<sup>2</sup>, Mahdi Moradi<sup>3</sup>, Mohammad Ali  
Bagherpour Valashani<sup>4</sup>, Mehdi Jabbari Nooghabi<sup>5</sup>

Received: 2024/03/15

Accepted: 2024/09/10

Research Paper

### Abstract

Due to different definitions and views of audit quality, different criteria are used to measure it, and most of the criteria used refer to one of the dimensions of audit quality and may have errors. In this research, the measurable and accessible criteria for assessing audit quality from the users' point of view have been identified. In order to achieve the goal of the research, 18 members of public accountants, financial managers, investors, and bank facility managers were interviewed, and the foundation data method and thematic analysis were used to collect, classify and analyze the collected data. Interviews, criteria were classified into four main categories of platforms (characteristics of the owner's company), input factors (characteristics of the audit firm), processes and results. The number of main categories presented for the desired classifications was presented in total 8 categories and 67 sub-categories and measurable indicators were proposed for the main categories. Also, after presenting the main, sub-categories and indicators, the impact of each indicator on audit quality was also presented by the interviewees. Most of the interviewees talked about the impact of the characteristics of the employer's environment on the quality of the audit, which unfortunately has been neglected to measure the quality of the audit. Also, the indicators proposed by the interviewees, unlike most of the indicators proposed in the researches of this field, were specific to each audit work and change with the change of the company without changing the audit and are no longer specific to the characteristics of the auditor and with the information available to most users. It can be measured.

**Keyword:** Audit Quality, Audit Quality Indicators, Foundation Data Method and Thematic Analysis.

**JEL Classification:** M42.

---

1. doi: 10.22051/jera.2024.46713.3222

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran. (hr.rezaei@mail.um.ac.ir).

3. Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran. (Corresponding Author). (mhd\_moradi@um.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran. (bagherpour@um.ac.ir).

5. Associate Professor, Department of Statistics, Faculty of Mathematical Sciences, Ferdowsi University, Mashhad, Iran. (jabbarinm@um.ac.ir).

## معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان<sup>۱</sup>

حمیدرضا رضائی<sup>۲</sup>، مهدی مرادی<sup>۳</sup>، محمدعلی باقرپور ولاشانی<sup>۴</sup>،

مهدی جباری نوقایی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۰

مقاله پژوهشی

### چکیده

به دلیل تعاریف و دیدگاه‌های مختلف کیفیت حسابرسی، معیارهای متفاوتی نیز برای سنجش آن مورد استفاده قرار می‌گیرد که اکثر معیارهای مورد استفاده به یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی اشاره می‌کند و ممکن است دچار خطا شود. در این پژوهش به شناسایی معیارهای قابل اندازه‌گیری و در دسترس سنجش کیفیت حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان پرداخته شده است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش ۱۸ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه، مدیران مالی، سرمایه‌گذاران و مسئولان تسهیلات بانک‌ها مورد مصاحبه قرار گرفتند و جهت گردآوری، طبقه‌بندی و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از روش داده‌بنیاد و تحلیل تماتیک استفاده شد. پس از انجام مصاحبه‌ها، معیارها در چهار دسته اصلی شاخص‌های تقاضا برای کار حسابرسی - ویژگی‌های شرکت صاحبکار، عوامل ورودی - ویژگی‌های موسسه حسابرسی، فرآیند اجرای حسابرسی و نتایج - گزارش حسابرسی طبقه‌بندی شد. تعداد مقوله‌های اصلی ارائه شده برای طبقه‌بندی‌های مورد نظر جمعا ۸ مقوله ارائه شد و برای مقوله‌های اصلی 64 مقوله فرعی و شاخص قابل اندازه‌گیری مطرح شد. همچنین، پس از ارائه مقوله‌های اصلی، فرعی و شاخص‌ها، جهت تاثیر هر شاخص بر کیفیت حسابرسی نیز توسط مصاحبه‌شوندگان ارائه شد. اکثر مصاحبه‌شوندگان از تاثیر ویژگی‌های محیط صاحبکار بر کیفیت حسابرسی صحبت کردند که متاسفانه این ویژگی‌ها برای سنجش کیفیت حسابرسی مغفول مانده است. همچنین شاخص‌های مطرح شده توسط مصاحبه‌شوندگان، بر خلاف اکثر شاخص‌های مطرح شده در پژوهش‌های این حوزه، خاص هر کار حسابرسی بود و با تغییر شرکت صاحبکار بدون تغییر حسابرسی نیز تغییر می‌کند و دیگر تنها مختص به ویژگی‌های حسابرسی نمی‌باشد و با اطلاعات در دسترس اکثر استفاده‌کنندگان نیز قابل اندازه‌گیری می‌باشد. لازم به ذکر است از دید مصاحبه‌شوندگان هیچ کدام از معیارها در ۴ طبقه قرار گرفته شده به تنهایی نمی‌تواند نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی باشد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، شاخص‌های کیفیت حسابرسی، روش داده‌بنیاد و تحلیل تماتیک.  
طبقه‌بندی موضوعی: M42.

doi: 10.22051/jera.2024.46713.3222

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (hr.rezaei@mail.um.ac.ir)
  ۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول) (mhd\_moradi@um.ac.ir)
  ۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (bagherpour@um.ac.ir)
  ۴. دانشیار، گروه آمار، دانشکده علوم ریاضی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (jabbarinm@um.ac.ir)
- https://jera.alzahra.ac.ir

## مقدمه

رشد و توسعه بازار در کنار افزایش بی‌ثباتی آن و همچنین بحران‌های ایجاد شده ناشی از رسوایی‌های مالی اخیر، باعث اهمیت بیشتر تقاضا برای حسابرسی در اغلب نقاط دنیا در این سال‌ها شده است (زوریگات<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱) اظهار نظر حرفه‌ای و مستقل حساب‌برسان و نقش با اهمیت آن‌ها در کشف تقلب‌های مالی، پیش‌بینی احتمال ورشکستگی و بروز بحران‌های غیرمنتظره به اهمیت این حرفه نیز افزوده است (لیو و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸) برای تحقق اهداف حسابرسی، انجام حسابرسی مستلزم وجود حساب‌برسانی با قابلیت برآورد و شناسایی ریسک تحریف عمده و انجام راهکارهایی جهت جلوگیری از آن می‌باشد. بر اساس این تعریف از هدف حسابرسی، کیفیت حسابرسی عبارت است از احتمال همزمان شناسایی یک تحریف عمده موجود توسط حساب‌برس و گزارش آن به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. این موضوع که چگونه اهداف حسابرسی تحقق می‌یابد و باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، همواره یکی از موارد قابل توجه در پژوهش‌های حسابرسی بوده است (ژیو<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).

پژوهشگران خارجی معیارهای زیادی را جهت سنجش کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند. معیارهای خروجی مانند ارائه مجدد اقلام صورت‌های مالی، نوع گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، ارائه خدمات غیر حسابرسی و معیارها ورودی شامل اندازه حساب‌برس، تخصص در صنعت، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی، شهرت حسابرسی، دوره تصدی حساب‌برس و استقلال حساب‌برس، امضای زود هنگام، فرهنگ موسسه حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، دانش و تجربه حساب‌برس است (دی‌فاوند و ژانگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴، القاتمین و صالح<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰، شاین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷، سینگ<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). در ایران نیز برای سنجش کیفیت حسابرسی از معیارهای مشابه مورد استفاده در پژوهش‌های خارجی استفاده شده است. اما با توجه به ویژگی‌های خاص و منحصر به فرد در ایران از جمله فعال نبودن موسسات حسابرسی بین‌المللی، فعالیت همزمان حساب‌برسان دولتی، وابستگی شرکت‌ها به بخش دولتی، درصد قابل توجه اظهار نظرهای مشروط، مردود و عدم اظهار نظر، ویژگی‌های خاص شرکت‌ها، کوچک بودن

1. Zureigat
2. Liou and Yang
3. Zhiv
4. DeFond & Zhang
5. Al-Qatamin & Salleh
6. Schein
7. Singh

شرکت‌ها، اجباری بودن حسابرسی از طرف سازمان امور مالیاتی، تجدید ارائه فراوان صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها، رقابت شدید در بازار حسابرسی بخش خصوصی و بازار انحصاری حسابسان دولتی و مزاد قابل توجه در حق الزحمه حسابسان دولتی به نسبت خصوصی، وجود این تمایزها احتمال خطا در معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی را افزایش داده و در اغلب مواقع استفاده از معیارها بدون توجه به شرایط خاص حسابرسی در کشورمان و فقط با پیروی از پژوهش‌های مشابه خارجی انجام شده است. از طرفی دیگر در اکثر پژوهش‌های انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی، پژوهشگران تنها از یک شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده می‌کنند و شاخص‌های مورد استفاده نیز از دید استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در ایران مورد تأیید قرار نگرفته است و ممکن است دارای خطا باشد. همچنین اکثر شاخص‌های مورد استفاده خاص هر کار حسابرسی نبوده و یک بعد فرآیند حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند. به عنوان مثلاً شاخص‌های ورودی کیفیت حسابرسی، تنها به ویژگی‌های حسابرس توجه می‌کند و فرآیند اجرا و ویژگی‌های محیطی و نتایج را مد نظر قرار نمی‌دهد و یا شاخص‌های خروجی تنها بر عوامل شرکت یا نوع گزارش توجه می‌کند و ویژگی‌های حسابسان، فرآیند اجرا را نادیده می‌گیرد.

باتوجه به موارد مطرح شده، پرسش اصلی پژوهش این است که عوامل سنجش کیفیت حسابرسی از نظر استفاده‌کنندگان مختلف چیست؟ و پس از شناسایی عوامل سنجش، شاخص‌های اندازه‌گیری آن و جهت رابطه عوامل با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. اهمیت پژوهش حاضر این است که معیارهای قابل قبول کیفیت حسابرسی از نظر حسابسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی را ارائه می‌کند. همچنین به پژوهشگران، حسابسان، استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، سرمایه‌گذاران، اساتید دانشگاه و دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته حسابداری نشان می‌دهد که معیارهای کیفیت حسابرسی، شاخص‌های اندازه‌گیری آن و جهت رابطه شاخص‌های مطرح شده با کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابسان و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی در ایران چگونه است. در این پژوهش پس از بررسی مبانی نظری پژوهش در ارتباط با کیفیت حسابرسی و چارچوب مفهومی آن، به عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته شده و روش‌شناسی پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز بیان می‌شود و در انتها نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی آورده شده است.

## مبانی نظری پژوهش

### الف - کیفیت حسابرسی

برای کلمه کیفیت تعریف استاندارد و یکسانی وجود ندارد و به همین دلیل در ابتدا باید آن را تعریف کرد و نسبت به تعریف آن به یک دیدگاه مشترک دست پیدا نمود و بعد از آن نسبت به سنجش آن اقدام کرد. مفهوم کلی از کیفیت که به اذهان متبادر می‌شود شامل اندازه مناسب در مصرف و یا اجتماع خصوصیات و ویژگی‌هایی است که منجر به ایجاد مطلوبیت شده و نیازها را برطرف می‌کند (فیلین<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). محققان، پژوهشگران، حساب‌رسان و سایر ذینفعانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، معانی متفاوتی از واژه کیفیت حسابرسی دارند. متخصصان اغلب کیفیت حسابرسی را نسبت به میزان انطباق حسابرسی با استانداردهای حسابرسی قابل اجرا تعریف می‌کنند (کریشنان و شاور<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰). از دید استفاده‌کنندگان زمانی حسابرسی با کیفیت می‌باشد که از عدم وجود هرگونه اشتباه و تقلب در صورت‌های مالی اطلاع دهد (چن<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۵). در تعریفی عملیاتی و قابل اندازه‌گیری، کریشنان<sup>۴</sup> (۲۰۰۰)، اجرای عملیات حسابرسی در انطباق با استانداردهای حسابرسی را کیفیت حسابرسی می‌داند. تعریفی که دی‌آنجلو<sup>۵</sup> (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی نموده و در حال حاضر مشهورترین تعریفی است که مورد استفاده قرار می‌گیرد: "برآورد بازار از توانایی حسابرس در شناسایی تحریفات مهم و گزارش آن". ایشان در این تعریف حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش نماید، به معنای واقعی حسابرس مستقل می‌داند؛ بنابراین کیفیت حسابرسی در این تعریف، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است. فرض اساسی دی‌آنجلو این می‌باشد که بازار، درک کاملی از کیفیت واقعی حسابرسی دارد. بر اساس تعریف دی‌آنجلو کیفیت حسابرسی از دو احتمال تشکیل شده است. اول کشف نقص سیستم حسابداری صاحب کار توسط حسابرس، و دوم گزارش نقص موجود در آن. کشف نقص، نشان‌دهنده دانش و توانایی حسابرس بوده و آن را در قالب کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری می‌کند، با این وجود گزارش نقص کشف

1. Felen
2. Krishnan and Shawar
3. Chen
4. Krishnan
5. De Anglo

شده بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. نادرستی گزارش‌های مالی نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی پایین است.

### ب- مدل‌های کیفیت حسابرسی

#### ۱- مدل ارائه شده توسط شورای گزارشگری مالی<sup>۱</sup>

انجمن گزارشگری مالی بریتانیا (۲۰۰۸)، اولین چارچوب برای کیفیت حسابرسی را توسط پنج عامل کلیدی به شرح زیر بیان کردند: فرهنگ محیطی و سازمانی موسسه حسابرسی، مهارت، تجارب و ویژگی‌های مخصوص شرکا و کارکنان موسسه حسابرسی، اثربخشی عملیات حسابرسی، قابلیت اتکا و مفید بودن گزارش حسابرس و عوامل خارج از کنترل حسابرسان هستند. این انجمن همچنین بیان کردند که نقش مکانیزم‌های راهبری شرکت مانند کمیته‌های حسابرسی و الزامات قانون‌گذاری به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند.

#### ۲- چارچوب هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۲</sup>:

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (۲۰۱۴) چارچوب خود را بر حسب ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها را در سطوح زیر طبقه‌بندی نموده است:

- در سطح هر یک از قراردادهای کار حسابرسی
- در سطح هر یک از موسسات حسابرسی و در نتیجه، به طور غیرمستقیم به تمام کارها و عملیات حسابرسی صورت گرفته در آن موسسه حسابرسی انجام می‌دهد.
- در سطح ملی (ناحیه) و در نتیجه، تمام موسسات حسابرسی فعال در آن کشور را در بر گرفته و به حسابرسی‌هایی که انجام می‌دهند مرتبط می‌شود.

#### ۳- چارچوب هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۳</sup>:

این چارچوب، در برگیرنده سه بخش اصلی یعنی ورودی‌های حسابرسی، فرآیندها و نتایج بوده است. آن‌ها معتقدند که این سه بخش شهودی می‌باشند و به صورت مفهومی هم راستا با عمده کارهای صورت گرفته در خصوص کیفیت حسابرسی توسط سایر سازمان‌ها می‌باشد.

1. Financial Reporting Council (FRC)  
2. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)  
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

ورودی‌های حسابرسی: تجربه حرفه‌ای، آموزش مستمر، بررسی و سرپرستی، حجم کار شرکاء، حجم کار کارکنان و گروه یا گروه‌های حسابرسی.

فرآیند حسابرسی: برقراری استقلال، بی طرفی و تردید حرفه‌ای در سطح بالای سازمان، ارزیابی ریسک و واکنش به آن، اطلاعات و ارتباطات، نظارت، فعالیت‌های کنترلی و مدیریت کارکنان.

نتایج حسابرسی: قابلیت اتکای صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن، اطمینان‌دهی در خصوص کنترل‌های داخلی، هشدار در مورد موضوعات تداوم فعالیت، ارتباطات مناسب با کمیته حسابرسی.

### ج- عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

#### ۱- حق الزحمه حسابرسی

دریافت حق الزحمه کمتر به شدت بر هنجارها و شیوه‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، حق الزحمه کم، به احتمال زیاد خطر تبانی بین موسسه حسابرسی و مشتری را افزایش می‌دهد، زیرا موسسه حسابرس و مشتری، هر دو از عرف هزینه‌های حسابرسی آگاه بودند و آن را نقض کردند. حق الزحمه حسابرسی غیرعادی نیز بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. در شرایط خاص، مشتریان تمایل به پرداخت هزینه حسابرسی بالاتر از متوسط و بالاتر از بازار را به موسسه حسابرسی دارند. این اتفاق زمانی بوجود می‌آید که مشتری درخواست اظهارنظر مقبول حسابرسی را دارد و چیزی برای پنهان کردن از چشم عموم مردم، سرمایه‌گذاران و سهامداران خود را دارد و این اتفاق کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی آنها را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد (استنلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

#### ۲- شهرت حسابرسی

این ویژگی باعث می‌شود حسابرس هنگام عقد قرارداد جدید، در کانون توجه مشتریان قرار بگیرد (کرونبرگر و پلیتسچ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). شهرت در برگیرنده چندین حوزه یعنی اندازه موسسه حسابرسی، تخصص صنعت و سایر محرک‌های ارزش، از جمله فناوری حسابرسی، تلاش‌های برندسازی و مدیریت منابع انسانی است. شهرت حسابرس یکی از ویژگی‌های تعیین‌کننده

1. Stanley

2. Kronenberger & Plietzsch

کیفیت حسابرسی است. مؤسسات حسابرسی با شهرت بالاتر، خدمات با کیفیت حسابرسی بهتری را به مشتریان خود ارائه می‌کنند تا از اعتبار آن‌ها محافظت کنند. بنابراین، حساب‌رسان انگیزه‌هایی برای جلوگیری از شکست حسابرسی دارند؛ زیرا کیفیت حسابرسی برای مشتریان ارزشمند است و در بازار، خدمات حسابرسی قیمت‌گذاری می‌شود. براساس این دیدگاه، زمانی که شهرت موسسه حسابرسی به دلیل کیفیت بد خدمات آسیب می‌بیند، مشتریان به حساب‌رسان دیگر روی می‌آورند (اشلمن و گائو، ۲۰۱۴).

### ۳- امضای زودهنگام (خاتمه زودرس)

امضای زودهنگام زمانی رخ می‌دهد که حساب‌رس با تصمیم‌گیری در مورد عدم انجام حسابرسی مورد نیاز یا اساسی برای دستیابی به نتایج معقول حسابرسی، اهمیت یک روش حسابرسی را تضعیف کند. امضای زودهنگام به عنوان یک حسابرسی رایج تبدیل شده‌است و بسیاری از ذینفعان مانند مؤسسات حسابرسی، شرکت‌ها از این فعالیت حمایت می‌کنند و این وضعیت بسیاری از مؤسسات حسابرسی را متقاعد کرده‌است که روش حسابرسی خود را کاهش داده و حتی از انجام مراحل اساسی حسابرسی به دلایل مختلف صرف نظر کنند. اگر موسسه حسابرسی، روش‌های رسیدگی خود را کاهش دهد، هزینه‌های حسابرسی را کاهش داده‌است و از آنجایی که هر موسسه حسابرسی همیشه درصد کاهش هزینه‌های خود است، از امضای زودهنگام به عنوان راهی برای کاهش هزینه‌های خود استفاده می‌نماید (القاتمین و صالح<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). البته برخی از پژوهشگران دلیل امضای زود هنگام یا رسیدگی‌های ناقص را ناشی از مشغله شرکا موسسه می‌دانند، مشغله شرکا موسسه هم می‌تواند بر تجربه و دانش شرکا تاثیر داشته باشد (گل و همکاران، ۲۰۱۷) و هم می‌تواند باعث تاخیر گزارش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی شود (دی فوند و ژانگک، ۲۰۱۴) نتایج پژوهش پورحیدری و همکاران (۱۴۰۳) نشان می‌دهد که در ایران مشغله زیاد شرکا باعث تاخیر در گزارش حسابرسی و کاهش کیفیت و افزایش هزینه سرمایه شده است.

### ۴- استقلال و بی‌طرفی حساب‌رس

استقلال حساب‌رس ممکن است به عنوان نگرش ذهنی بی‌طرفانه حساب‌رس در تصمیم‌گیری در طول فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی تعریف شود. فقدان استقلال حساب‌رس احتمال عدم



عینی بودن او را افزایش می‌دهد. این بدان معناست که حسابرس به احتمال زیاد نقض کشف شده را گزارش نخواهد کرد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). استقلال نداشتن حسابرس منجر به کیفیت حسابرسی ضعیف می‌شود و امکان مدیریت بیشتر سود و کیفیت پایین تر سود را فراهم می‌کند (آکولی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

#### ۵- دانش و تجربه حسابرس

مدت زمان کار یک حسابرس و تجربه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. صلاحیت حرفه‌ای حسابرس عبارت است از توانایی حسابرس برای به کارگیری دانش و تجربه‌ای که در حسابرسی دارد به طوری که حسابرس بتواند حسابرسی را با دقت، دقیق و عینی انجام دهد (کارولیتا و راهاردجو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). هر چه سطح شایستگی بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی بیشتر است (سکریا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). همچنین کیفیت اظهارنظر حسابرسی تحت تاثیر پنج مقوله صوری، شمول نظرات، کمیت، انطباق‌پذیری و بندهای خاص و همچنین پیشینه رفتاری تحت تاثیر مولفه‌های اخلاقی، شخصیتی، همکاری و نگرش است (حمصیان کاشانی و حاجیها، ۱۴۰۲).

#### ۶- دوره تصدی حسابرس

دوره تصدی حسابرس بر کیفیت کار حسابرسان تأثیر می‌گذارد و در نتیجه دوره تصدی حسابرس بر شایستگی و استقلال حسابرسان تأثیر می‌گذارد. بنابراین دوره تصدی حسابرس بر شایستگی و استقلال حسابرس و در نتیجه بر کیفیت کار حسابرسان تأثیر دارد (جانسون<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). هر چه دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر باشد، به دلیل افزایش تجربه حسابرس، کیفیت حسابرسی افزایش یافته ولی از طرفی به دلیل مدت زمان رابطه مشتری با حسابرس ممکن است استقلال حسابرس تحت تاثیر قرار گیرد و کیفیت حسابرسی کاهش یابد (مسکولین و همکاران، ۲۰۲۲). سان<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۲۰) استدلال کرد که هر چه حسابرس مدت بیشتری اظهارنظر حسابرسی خود را برای

1. Okolie
2. Carolita and Rahardjo
3. Sukriah
4. Johnson
5. Sun

یک شرکت ارائه کند، کیفیت حسابرسی پایین‌تر خواهد بود، زیرا حساب‌برسان با چالش‌هایی مواجه نمی‌شوند و کمتر نوآور هستند و بدینی حرفه‌ای ندارند.

#### ۷- استقلال کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی به عنوان مهم‌ترین عامل برای اطمینان از اثربخشی کلی کمیته حسابرسی می‌باشد و منجر به نظارت بهتر بر رویه‌های گزارشگری مالی شرکت می‌شود (سالوم<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). در صورتی که اعضای کمیته حسابرسی دارای سهام باشند، ممکن است به استقلال و عینیت آن‌ها لطمه بزند و آنها را ترغیب کند که مشارکت شرکت را در مدیریت سود برای ارائه نتایج سودآورتر افزایش دهند (الحضرمی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین هر چه تعداد سهام کمیته حسابرسی بیشتر باشد، کمیته کمتر به طور مستقل عمل خواهد کرد. این تأثیر برای شرکت‌هایی که مشکلات مالی را تجربه می‌کنند، آشکارتر است، زیرا شرکت‌هایی که موارد بیشتری از گزارشگری مالی متقلبانه دارند، تمایل دارند کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره با مدیران مستقل کمتری داشته باشند (فیسل<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

#### ۸- تخصص حسابرس در صنعت

بخش بزرگی از تحقیقات حسابرسی بررسی می‌کند که چگونه تخصص صنعت حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (لنوکس و وو<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). حساب‌برسانی که در یک صنعت تخصص بیشتری دارند، حسابرسی با کیفیت بالاتری را به مشتریان آن صنعت ارائه می‌دهند، زیرا این حساب‌برسان شایستگی‌های بیشتر و انگیزه‌های شهرت قوی‌تری دارند. در حالی که بیشتر مطالعات در این زمینه این استدلال را در سطح مؤسسه حسابرسی یا کار حسابرسی بیان می‌کنند، برخی از مطالعات آن را به سطح شریک حسابرسی نیز تعمیم می‌دهند (لنوکس و وو، ۲۰۱۸).

#### ۹- ارائه مجدد اقلام صورت‌های مالی

اقلام تجدید ارائه شده به منظور اصلاح اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری شرکت شناسایی می‌شوند. به باور لنوکس و پیتمن<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) تجدید ارائه اقلام

1. Salloum
2. Al-hadrami
3. Faysal
4. Lennox & wu
5. Lennox & Pitman

می‌تواند همراه با ارائه شواهدی مستحکم از کیفیت حسابرسی بالا، معیاری از کیفیت فرآیند خدمات حسابرسی را معرفی کند. در عین حال در صورت نبود اقلام تجدید ارائه شده، به معنی کیفیت حسابرسی پایین نیست.

#### ۱۰- معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد. زیرا، کیفیت حسابرسی بالاتر اعتبار بیشتری به صورتهای مالی می‌بخشد. دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که معیارهای کیفیت گزارشگری مالی مبتنی بر این فرض هستند که کیفیت اجرای حسابرسی رفتارهای فرصت طلبانه مدیران را در خصوص دستکاری و گزارش سود محدود می‌کند و می‌تواند معیاری برای کیفیت حسابرسی باشند.

پژوهش‌های خارجی زیادی مانند کاتاناک<sup>۱</sup> (۱۹۹۹)، داف<sup>۲</sup> (۲۰۰۴ و ۲۰۰۹)، نکل و همکاران (۲۰۱۳) هی و همکاران (۲۰۱۴) و دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) و غیره در جهت عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی انجام شده است اما شرایط خاص ایران مانند فعال نبودن موسسات حسابرسی بزرگ و بین‌المللی، فعالیت همزمان موسسات خصوصی و دولتی، تعداد زیاد موسسات حسابرسی کوچک، رقابت شدید بین موسسات حسابرسی خصوصی و بازار انحصاری حسابرسی دولتی، نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی و نظارت حرفه‌ای، تقاضای پایین برای کیفیت حسابرسی، الزام قانونی برای انجام حسابرسی، ریسک پایین دعاوی حقوقی، باعث شده است که پژوهشگران داخلی بدون توجه به شرایط محیطی بازار حسابرسی و به پیروی از پژوهش‌های مشابه خارجی در به کارگیری معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی دچار خطا شوند و در برخی مواقع از معیارهای نادرست استفاده کنند. البته در ایران هم پژوهش‌هایی در ارتباط با کیفیت حسابرسی مانند مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۳)، جعفری (۱۳۸۵)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)، محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) و غیره وجود دارد. اما در پژوهش حاضر سعی شده است کیفیت حسابرسی را خاص هر کار حسابرسی در نظر بگیرد. به عبارت دیگر هر موسسه حسابرسی بدون در نظر گرفتن رتبه‌ای که دارد می‌تواند هم کار با کیفیت و هم کار دارای کیفیت پایین‌تری داشته باشد در صورتی که در پژوهش‌های انجام شده این مهم در نظر گرفته

1. Catanach

2. Duff

نشده است. به عبارت دیگر نمی‌توان برای محاسبه کیفیت حسابرسی صرفاً به ویژگی‌های حسابرِس و موسسه توجه کرد و باید کلیه عوامل و شرایط محیطی را در نظر گرفت. دغدغه‌های بازار و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی گزارش‌های صادر شده از یک طرف و شاخص‌های کیفی و غیرقابل سنجش مطرح شده در پژوهش‌های انجام شده برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از طرف دیگر باعث شد که پژوهش حاضر انجام شود. توجه به موارد فوق و کاربردی بودن آن برای استفاده‌کنندگان با توجه به شرایط محیطی و دسترسی به اطلاعات در ایران از مهمترین ویژگی‌های پژوهش می‌باشد و قابل اندازه‌گیری بودن معیارها و قابل استفاده بودن آن‌ها در عمل در کنار چک لیست کاملی از شاخص‌های مطرح شده برای کیفیت حسابرسی از نوآوری این پژوهش می‌باشد. بنابراین با توجه به مبانی نظری و معیارهای مطرح شده کیفیت حسابرسی، سوال اصلی پژوهش به شرح ذیل عنوان شده است:

✓ عوامل سنجش کیفیت حسابرسی از نظر استفاده‌کنندگان مختلف چیست؟

در پژوهش حاضر از مصاحبه شونده‌گان درخواست شده است که علاوه بر شناسایی عوامل سنجش کیفیت حسابرسی، شاخص‌های مورد نظر برای اندازه‌گیری عوامل مطرح شده را با استفاده از اطلاعات در دسترس مانند ویژگی‌های شرکت صاحبکار، ویژگی‌های موسسه حسابرسی، فرآیند حسابرسی، گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی شرکت و جستجوی اینترنتی و یا هر معیاری که برای آن‌ها اهمیت دارد تا در مورد کیفیت گزارش حسابرسی، قضاوت بهتری داشته باشد را بیان کند. به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است از شاخص‌های کیفی و غیرقابل اندازه‌گیری پرهیز شود. این مهم باعث شد تا دغدغه اندازه‌گیری موارد مطرح شده توسط استفاده‌کنندگان و غیرکاربردی بودن و یا غیرقابل اندازه‌گیری بودن عوامل شناسایی شده که در سایر پژوهش‌ها نادیده گرفته شده بود نیز تا حدودی بر طرف شود. بنابراین در ادامه شناسایی عوامل سنجش کیفیت حسابرسی از مصاحبه‌شونده‌گان درخواست شد که شاخص‌های اندازه‌گیری برای عوامل مطرح شده بیان شود و نیز جهت تاثیر شاخص‌ها بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد که این بررسی این موارد نیز از نوآوری پژوهش و متفاوت بودن این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در ایران می‌باشد. بنابراین دو سوال دیگر نیز به شرح زیر مطرح شد:

✓ شاخص‌های اندازه‌گیری عوامل مطرح شده کیفیت حسابرسی را بیان کنند؟

✓ تاثیر شاخص‌های اندازه‌گیری مطرح شده بر کیفیت حسابرسی چگونه است؟

## روش‌شناسی

### ۱- روش پژوهش و نحوه گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از روش پژوهش کیفی نظریه داده بنیاد<sup>۱</sup> استفاده می‌گردد. با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به کارگیری نظریه داده بنیاد، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های خبرگان حسابرسی، مدیران مالی، سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و مدیران تسهیلات بانک‌ها در مورد شاخص‌های قابل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را ارائه نماید. گردآوری داده‌ها در این روش استفاده از انواع مصاحبه است و اطلاعات به صورت شفاهی، جزئی و کامل جمع‌آوری می‌شوند و به همین لحاظ است که در این پژوهش مصاحبه با خبرگان مورد استفاده قرار خواهد گرفت. در این رویکرد پژوهشگر بدون تصورات از پیش پنداشته شده یا مدل یا الگوهای از پیش ساخته شده به واقعیت رجوع. در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از پژوهش، مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت پذیرفته است. برای این منظور از خبرگان حسابرسی باتجربه، مدیران مالی و مدیران تسهیلات بانک‌ها دعوت به عمل آمده است. از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تمام معیارهای ذهنی و مدنظر خود را برای سنجش کیفیت حسابرسی با استفاده از گزارش حسابرسی، صورت‌های مالی و در صورت نیاز جستجوی اینترنتی و اطلاعات شرکت صاحبکار بیان کنند. به عبارت دیگر از آنها خواسته شد که معیارهایی را بیان کنند که به نظرشان در سنجش کیفیت حسابرسی تاثیر دارد و می‌تواند خودشان بدون استفاده از اطلاعات محرمانه شرکت به آن دستیابی داشته باشند. به عبارت دیگر ابتدا یک پرسش باز و اصلی در ابتدای مصاحبه پرسیده شده است به این صورت که اگر یک گزارش حسابرسی به همراه صورت‌های مالی آن شرکت و اطلاعات قابل دسترس از شرکت و موسسه حسابرسی توسط جستجو در اینترنت در دسترس شما قرار گیرد با توجه به چه شاخص‌هایی می‌تواند به با کیفیت بودن گزارش حسابرسی و درجه کیفیت گزارش پی ببرید؟ با پرسیدن این پرسش اساسی در ابتدای مصاحبه، پاسخ‌دهندگان عمیقاً در موضوع مورد مطالعه غرق شده و در یک بستر عملی و باتجربه خود و با توجه به اطلاعات در دسترس به سوال پژوهش پاسخ دادند. شایان ذکر است پرسشها به گونه‌ای طراحی گردیده است تا عمدتاً بر تجارب پاسخ‌دهندگان تمرکز گردد نه صرفاً بر عقاید ذهنی ایشان و به همین دلیل باید از روش داده بنیاد استفاده کرد تا عوامل مدنظر

استفاده کنندگان در عمل و باتوجه به اطلاعات درد دسترس را شناسایی کرد. لازم به ذکر است معیارهای شناسایی شده در پژوهش‌هایی که در شرایط خاص ایران تاکنون بررسی شده است یا فقط یک بعد از کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری نموده و بیشتر کیفیت موسسه حسابرسی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد نه هر کار حسابرسی، یا معیارهای کیفی و غیرقابل کمی کردن را شناسایی نموده و یا معیارهای شناسایی شده با اطلاعات خیلی محرمانه و غیر قابل دسترس از موسسه حسابرسی و فرآیند اجرای حسابرسی و تنها با دستیابی به پرونده حسابرسی موسسه و بیشتر از دید کنترل کیفی جامعه حسابداران رسمی می‌باشد و کاربرد آن برای استفاده کنندگان و دسترسی آن مد نظر قرار نگرفته است. به همین دلیل نیاز به شناسایی و بازنگری در شاخص‌های قابل دسترس و قابل اندازه‌گیری از دید استفاده کنندگان می‌باشد. در حقیقت با طرح سوالات و گفتگوهای مختلف، تجربه، انتظارات و نظرات مصاحبه‌شوندگان پیرامون کیفیت حسابرسی واکاوی گردیده‌است. پس از انجام مصاحبه‌ها، برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها، از تکنیک تحلیل تماتیک (TA)<sup>۱</sup> استفاده شده است؛ تحلیل تماتیک یک روش پژوهش از نوع کیفی است که به منظور شناسایی تم‌ها، یعنی الگوها در داده‌های مهم یا جالب توجه پژوهشگر برای پاسخ به سوالات پژوهش استفاده می‌شود (ماگویره و دالهانت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

### جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، مصاحبه با ۱۸ خبره انجام شده است که ترکیب آن به شرح جدول شماره ۱ ذیل آمده‌است. لازم به ذکر است مطابق با روش ارزیابی مؤثر، اکثر انتخاب نمونه بر اساس روش گلوله برفی از بین شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران مالی با سابقه، سرمایه‌گذاران و مسئولان تسهیلات بانک‌ها، به شرح جدول ۱ ذیل انجام شد.

جدول ۱. مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	جنسیت	حدود مدت مصاحبه (دقیقه)	مدرک	سمت	تجربه
۱	مرد	۲۰	دکتری	شریک	بیشتر از ۲۰ سال
۲	مرد	۲۰	دکتری	حسابدار رسمی	بیشتر از ۲۰ سال
۳	مرد	۱۵	کارشناس ارشد	مدیر مالی	۱۲
۴	مرد	۱۵	کارشناس ارشد	مدیر مالی	۱۵
۵	مرد	۵	کارشناس ارشد	مسئول تسهیلات	بیشتر از ۲۰ سال

1. Thematic Analysis
2. Maguire & Delahunt

ردیف	جنسیت	حدود مدت مصاحبه (دقیقه)	مدرک	سمت	تجربه
۶	مرد	۱۵	کارشناسی ارشد	مسئول تسهیلات	۱۲
۷	مرد	۶۰	کارشناسی ارشد	شریک موسسه	بیشتر از ۲۰ سال
۸	مرد	۳۰	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	بیشتر از ۲۰ سال
۹	مرد	۲۰	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	بیشتر از ۲۰ سال
۱۰	مرد	۳۰	دکتری	مدیر مالی	۱۷
۱۱	مرد	۶۰	دکتری	سرمایه‌گذار	بیشتر از ۲۰ سال
۱۲	مرد	۹۰	دکتری	شریک	بیشتر از ۲۰ سال
۱۳	مرد	۳۰	دکتری	شریک	بیشتر از ۲۰ سال
۱۴	مرد	۴۰	دکتری	شریک	۱۵ سال
۱۵	مرد	۱۵	دکتری	سرمایه‌گذار	۱۵ سال
۱۶	مرد	۱۵	کارشناسی	مدیر مالی	۱۵ سال
۱۷	مرد	۱۰	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	بیشتر از ۲۰ سال
۱۸	مرد	۱۵	کارشناسی ارشد	شریک	بیشتر از ۲۰ سال

همانطور که در جدول ۱ فوق مشاهده می‌شود ۷ نفر در حوزه حسابرسی، ۷ نفر مدیر مالی، ۲ نفر سرمایه‌گذار و ۲ نفر مسئول اعتبارات بانک در نمونه حضور داشتند. همچنین ۸ نفر دارای مدرک تحصیلی دکتری، ۹ نفر کارشناسی ارشد و یک نفر کارشناسی بودند. از لحاظ تجربه کاری نیز بیشترین فراوانی مربوط به شرکت کنندگانی با بیش از ۲۰ سال سابقه به تعداد ۱۱ نفر بوده است. نهایتاً از لحاظ جنسیت، تمام نمونه آماری دربردارنده جنسیت مرد بوده است. باید توجه داشت که به دلیل شناخت پژوهشگر نسبت به برخی از مشارکت کنندگان، همه مشارکت کنندگان به روش گلوله برفی انتخاب نگردیدند. با توجه به بهره‌گیری این پژوهش از روش نظریه داده بنیاد، طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری استفاده شده 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. در این پژوهش تعداد ۱۸ مصاحبه صورت گرفته است؛ چرا که بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری شده مفاهیم بیشتری اضافه نموده و در واقع به اشباع نظری رسیدیم و مصاحبه با آخرین نفرات، بینش‌های بسیار کمی اضافه نموده‌اند. مصاحبه‌ها در طی سال ۱۴۰۲ انجام شده است. کل زمان اجرای ۱۸ مصاحبه حدود ۵۰۵ دقیقه بوده است که به طور متوسط هر مصاحبه حدود ۲۸ دقیقه

به طول انجامیده است. کوتاهترین مصاحبه حدود ۵ دقیقه و بیشترین آن حدود ۹۰ دقیقه طول کشیده است. عموم مصاحبه‌ها حدود ۲۰ دقیقه تا ۳۰ دقیقه است.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش به هر جمله/ پاراگراف از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها یا متون با اهمیت حاصل از مقالات بین‌المللی منتشر شده) یک برچسب مفهومی در پایین‌ترین سطح، چسبانده شد. برای تحلیل داده‌ها، ابتدا متون در نرم افزار ورد پیاده‌سازی و جملات با اهمیت آن و مرتبط با موضوع پژوهش ثبت گردید. در گام بعدی جملاتی که در برگیرنده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده‌اند به تعداد آنها، در ردیف‌های جدیدی، اضافه شدند. به منظور جلوگیری از تکرار کدها، هر برچسب مفهومی به صورت یونیک (منحصربه‌فرد) در نرم افزار تعریف گردید. پس از تحلیل و کدگذاری داده‌های پژوهش، تعداد مقوله‌های اصلی ۸ مورد، مقوله‌های فرعی ۶۴ و مفاهیم استخراجی نیز ۶۴ مورد می‌باشد. مقوله‌های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه‌های آن یعنی عوامل تقاضا برای حسابرسی (ویژگی‌های شرکت صاحبکار)، ورودی‌ها (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)، فرآیندهای حسابرسی و نتایج قرار گرفتند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری در اختیار افراد خبره حسابرسی و صاحب‌نظران دانشگاهی قرار گرفت و نظر آنها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. موارد غیر مرتبط و اشتباه اصلاح شد و عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر بودند.

### یافته‌های پژوهش

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، هیات مدیره، اعتباردهندگان، دولت و سرمایه‌گذاران بالقوه می‌باشد و هر یک از ذینفعان نیز ممکن است توان تاثیرگذاری متفاوتی بر انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). بنابراین شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی مستلزم توجه به عوامل مرتبط با عرضه، تقاضای حسابرسی می‌باشد. این موارد نیز در انجام مصاحبه‌ها به وضوح مشهود بود و بر اساس نتایج حاصل از مصاحبه، شاخص‌های کیفیت حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان در چهار طبقه به شرح ذیل تقسیم بندی شد.



$$\text{کیفیت حسابرسی} = \text{فرآیند حسابرسی} + \text{ورودی‌ها (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)} + \text{شاخص‌های تقاضا برای کار حسابرسی (انگیزه‌ها و شایستگی‌ها)}$$

باتوجه به استفاده از تحلیل تماتیک برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده در مصاحبه‌ها در این پژوهش شاخص‌هایی که در هر بخش نشان دهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد آورده شده‌است. شاخص‌های تقاضا برای کار حسابرسی (انگیزه‌ها و شایستگی‌ها)، تعدادی از عوامل زمینه‌ای هستند که می‌تواند کیفیت گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد که از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های شرکت صاحبکار و حاکمیت شرکتی و چارچوب گزارشگری مالی اشاره نمود. ورودی‌ها، به ویژگی‌های موسسه حسابرسی بر می‌گردد که در همه کارهای موسسه یکسان می‌باشد. فرآیندها عبارتند از اقدامات، مراحل، قضاوت‌ها و رفتارهایی که در طول اجرای کار حسابرسی اتفاق می‌افتد که در این پژوهش عواملی موثر بر فرآیندها در نظر گرفته شده‌است که برای هر کار حسابرسی خاص و در کارهای موسسه حسابرسی متفاوت می‌باشد و خروجی‌ها اصولاً بر گزارش حسابرسی تاکید دارد و عواملی که در گزارش حسابرسی نشان دهنده کیفیت گزارش حسابرسی می‌باشد در نظر گرفته شده‌است. بر اساس مدل فوق، به تشریح مدل کیفیت حسابرسی به تفکیک اجزای آن یعنی ویژگی‌های شرکت، ورودی‌ها، فرآیند و نتایج پرداخته می‌شود.

جدول ۲ تعداد عوامل شناسایی شده توسط هر گروه از مصاحبه‌شوندگان را در هر طبقه نشان می‌دهد. باتوجه به جدول ۲ حساب‌برسان ۲۵ عامل از ویژگی‌های شرکت صاحبکار (تقاضا بر کار حسابرسی)، ۱۳ عامل از ویژگی‌های موسسه حسابرسی، ۱۱ عامل از فرآیند اجرای حسابرسی و ۸ عامل از گزارش حسابرسی را بیان کردند. مدیران مالی ۳۰ عامل را در ارتباط با ویژگی‌های شرکت صاحبکار (تقاضا بر کار حسابرسی) بیان کردند که ۵ عامل جدید (افزایش اتکای شرکت بر بدهی‌ها، نسبت‌های مالی نرمال نسبت به صنعت، داشتن صورت‌های مالی تلفیقی و شرکت‌های وابسته، وجود مدیریت سود و ریسک ورشکستگی) نسبت به عوامل بیان شده حساب‌برسان شناسایی شد. در ارتباط با ویژگی‌های موسسه حسابرسی و فرآیند اجرای حسابرسی عامل جدید توسط مدیرانی مالی شناسایی نشد و در ارتباط با گزارش حسابرسی نیز تنها یک عامل (افزایش مبلغ اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت) اضافه شد. سرمایه‌گذاران در ارتباط با ویژگی‌های شرکت صاحبکار (تقاضا بر کار حسابرسی) یک عامل جدید (عدم تملک سهام

شرکت اصلی توسط شرکت فرعی) را به عوامل قبلی اضافه نمودند و در ارتباط با سایر ویژگی‌ها عاملی اضافه نشد. مدیران تسهیلات بانک نیز نسبت به موارد شناسایی شده توسط حسابرسان، مدیران مالی و سرمایه‌گذاران در هیچ کدام از طبقات عامل جدیدی را بیان نکردند.

جدول ۲. تعداد عوامل شناسایی شده توسط هر گروه از مصاحبه‌شوندگان

ویژگی‌های شرکت صاحبکار	ویژگی‌های موسسه حسابرسی	فرآیند اجرای حسابرسی	نتایج (گزارش حسابرسی)
۲۵	۱۳	۱۱	۸
۳۰	۶	۱۱	۵
۲۳	۷	۶	۶
۱۲	۵	۴	۵
۳۱	۱۳	۱۱	۹

#### ۱- شاخص‌های تقاضا برای کار حسابرسی (انگیزه‌ها و شایستگی‌ها)

حسابرسی خدماتی است که به موجب الزامات قانونی یا نیاز متقاضی، به منظور اعتباربخشی به اطلاعات مالی شرکت انجام می‌شود و دارای ذینفعان مختلف و در برخی مواقع متضاد می‌باشد. یکی از مواردی که می‌تواند تاثیر زیادی بر کیفیت حسابرسی بگذارد، انتخاب‌کننده حسابرسی می‌باشد. البته اگر چه طبق قانون تجارت، مجمع عمومی انتخاب‌کننده حسابرسی است اما عوامل زیادی مانند مباحث حاکمیت شرکتی، ساختار داخلی شرکت، وضعیت مالی شرکت و غیره بر انتخاب حسابرسی در شرکت صاحبکار تاثیر گذار است. بنابراین انگیزه شرکت برای انتخاب حسابرسی از عوامل بسیار مهم در تعیین کیفیت حسابرسی انجام شده می‌باشد. نیاز به کیفیت حسابرسی از سوی شرکت می‌تواند به دلیل ارایه گزارش‌ها و اطلاعات شفاف به دلیل متعهد بودن مدیریت و همچنین مسئولیت پاسخگویی مدیریت و بیمه کردن خود در برابر احتمال وقوع اتفاقات در آتی، تعلق مزایای بیشتر از قبیل افزایش قیمت سهام ناشی از استقبال سرمایه‌گذاران بالقوه و یا کاهش نرخ سود تسهیلات بابت کیفیت بالای حسابرسی باشد.

باتوجه به مصاحبه‌های انجام شده نیز یکی از عوامل مهم و زمینه‌ای که حسابرسی در آن انجام می‌شود و باعث افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، ویژگی‌های شرکت صاحبکار و محیطی است که حسابرسی در آن انجام می‌شود. این عوامل به دلیل مهیا کردن اسناد و شواهد حسابرسی و انگیزه‌ها و شایستگی‌های مدیریت در انتخاب حسابرسی، در کیفیت حسابرسی نقش

بسیار مهمی دارند که این مهم نیز در شاخص‌ها و معیارهای مصاحبه‌شوندگان به وضوح مشخص بود. ویژگی‌های شرکت صاحبکار تاثیرگذار در ریسک کار حسابرسی می‌باشد که در صورت نادیده گرفتن و پنهان ماندن از دید حسابرس می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی تاثیر بسزایی داشته باشد و این مهم متأسفانه در اکثر پژوهش‌های انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی نادیده گرفته شده و به آن کم توجهی شده است در صورتی که اکثر افراد مصاحبه‌شونده به آن اشاره داشته‌اند و آن را بسیار تاثیرگذار بر فرآیند حسابرسی و خروجی و نتایج حسابرسی می‌دانند.

در پژوهش مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) نیز ویژگی‌های شرکت صاحبکار از عوامل مهم و موثر بر کیفیت حسابرسی عنوان شده است. به طوریکه با توجه به بررسی نظرات خبرگان، در شرکتها، به دلیل انگیزه‌های متفاوت برای انتخاب حسابرس، پایین بودن میزان نیاز انتخاب‌کننده حسابرس به کیفیت حسابرسی به دلیل نبود خسارت قابل توجه بابت بی‌کیفیتی، پایین بودن مسئولیت پاسخگویی بابت گمراه کننده بودن اطلاعات، نبود مزایای قابل توجه بابت کیفیت حسابرسی و حتی در مواردی تقاضای حسابرسی بی‌کیفیت، 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 هیات مدیره از مسئولیت‌های قانونی خود به همراه پایین بودن توان پاسخ‌خواهی و تقاضای کیفیت توسط سایر ذینفعان و عدم پاسخ‌خواهی اثربخش از اعضای هیات مدیره و در نتیجه عمدتاً غیرفعال بودن اعضای غیرموظف هیات مدیره 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 حسابرس 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.

باتوجه به تاثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی و دخالت دادن این عوامل در مدل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی می‌توان کیفیت حسابرسی را خاص هر کار حسابرسی اندازه‌گیری نمود و مدل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را فراتر از تاثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و تیم حسابرسی دانست. این عوامل با تغییر موسسه حسابرسی تغییر نمی‌کند و برای هر شرکت بدون توجه به اینکه چه موسسه‌ای حسابرسی می‌کند، یکسان است و ویژگی‌های خاص هر شرکت را در نظر گرفته است.

جدول ۲. مقوله‌ها و مفاهیم تقاضا برای حسابرسی (ویژگی‌های شرکت صاحبکار)

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی (معیار)	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
ویژگی‌های حاکمیت شرکتی	اندازه هیات مدیره	تعداد اعضای هیات مدیره شرکت	مثبت
	استقلال هیات مدیره	درصد اعضای غیرموظف هیات مدیره	مثبت
	تمرکز مالکیت	درصد سهامداران مالک حداقل ۵ درصد سهام	مثبت
	مالکیت نهادی	مجموع درصد سهام متعلق به بانک‌ها، بیمه‌ها، نهادهای مالی، شرکت‌های هلدینگ، سازمان‌ها و نهادها و شرکت‌های دولتی باشد.	مثبت - منفی
	قدرت مدیر عامل	دوره تصدی مدیر عامل، دو مسئولیتی بودن مدیر عامل، استقلال هیات مدیره	مثبت - منفی
	دوگانگی وظیفه مدیر عامل	رئیس هیات مدیره بودن مدیر عامل	منفی
	مدت زمان تصدی مدیرعامل در هیات مدیره	لگاریتم طبیعی مدت زمان تصدی مدیرعامل	مثبت - منفی
	اتکای بر بدهی	کل بدهی بلندمدت تقسیم بر کل دارایی‌ها	منفی
	تخصص و تجربه هیات‌مدیره	درصد اعضای هیات مدیره دارای مدرک تخصص مالی و مرتبط	مثبت
	دولتی بودن شرکت	درصد سهام در اختیار دولت و سازمان‌های وابسته به دولت	مثبت - منفی
	اثربخشی هیات مدیره	تعداد جلسات هیات مدیره در سال	مثبت
	عدم تملک سهام شرکت اصلی توسط شرکت فرعی	سهامدار نبودن شرکت فرعی در اصلی	مثبت
	کمیته حسابرسی	خانوادگی بودن	سهامدار حقیقی مالک حداقل ۲۰ درصد سهام عادی شرکت باشد یا یکی از اعضای هیات مدیره خود به تنهایی مالک ۵ درصد سهام و یا مجموع سهام عضو حقیقی هیات مدیره و اعضای خانواده وی حداقل ۵ درصد سهام باشد
وجود حسابرسی داخلی		وجود حسابرس داخلی	مثبت
اندازه کمیته حسابرسی		تعداد اعضای کمیته حسابرسی	مثبت
اثربخشی کمیته حسابرسی		تعداد جلسات کمیته حسابرسی	مثبت
استقلال کمیته حسابرسی		درصد افراد کمیته حسابرسی خارج از شرکت	مثبت
اطلاعات مالی	سواد مالی کمیته حسابرسی	درصد اعضای کمیته حسابرسی دارای مدرک مالی و مرتبط	مثبت
	تجدیدارانه کردن صورت‌های مالی سال قبل	وجود صورت‌های مالی تجدیدارانه شده	منفی

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی (معیار)	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
	تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباهات	وجود تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه	منفی
	بزرگی شرکت صاحبکار	میزان درآمد فروش و یا دارایی‌ها	مثبت - منفی
	نسبت‌های مالی نرمال نسبت به صنعت	نسبت بدهی، حقوق مالکانه، نسبت جاری، نسبت آبی و نسبت سودآوری نزدیک به میانگین صنعت	مثبت
	صورت مالی تلفیقی و داشتن شرکت‌های وابسته	داشتن شرکت‌های وابسته و فرعی	منفی
	مدیریت سود	مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری	منفی
	ریسک ورشکستگی یا مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت	داشتن زیان انباشته معادل حداقل ۵۰ درصد سرمایه	منفی
	جدایی مالکیت از مدیریت	درصد مالکیت سهامداران غیر هیات مدیره	مثبت
	نوع فعالیت شرکت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری و ..)	شرکت‌های تولیدی و پیمانکاری پیچیدگی بیشتری نسبت به شرکت‌های بازرگانی و خدماتی دارند	منفی
	بورسی بودن شرکت	شرکت‌های بورسی ساز و کارهای مناسب تری دارند	مثبت
	سهامی عام بودن	سهامی عام و تعاونی‌ها ریسک کمتر و به ترتیب سهامی خاص و تضامنی، مسئولیت محدود، نسبی و ...	مثبت
سایر اطلاعات	نوع صنعت صاحبکار و اجرای استانداردهای خاص صنعت و یا قوانین و رویه‌های خاص لازم در صنعت	صنایع با استانداردها و قوانین متفاوت باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود	منفی
	حسابرسی اختیاری	اختیاری بودن حسابرسی	مثبت

## ۲- ورودی‌ها (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)

از نظر عرضه‌کننده خدمات حسابرسی، دستیابی به کیفیت حسابرسی نیازمند صرف زمان و هزینه جهت تربیت نیروی انسانی متخصص و برنامه ریزی، نظارت، سرپرستی، اعمال مراقبت حرفه‌ای لازم، رعایت کامل استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است تا بتوانند اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت را شناسایی نماید و از طرفی بتواند با توجه به استقلال که دارد در صورت وجود تحریف‌های با اهمیت آن‌ها را گزارش نماید. بنابراین موسسه حسابرسی باید در تمام ساختار و فعالیت‌های خود ملزم به حفظ کیفیت حسابرسی باشد. این التزام به کیفیت

حسابرسی در صورتی انجام می‌شود که شرکا موسسه و ساختار موسسه طوری طراحی شده باشد که افراد پایبند به اخلاقیات و تعهدات حرفه‌ای باشند و همچنین موسسه خود را نسبت جامعه پاسخگو بداند و همیشه نگران عواقب و خسارت بی‌کیفیتی کارهای انجام شده توسط جامعه و واحدهای نظارتی باشد و در صورت اجرای حسابرسی با کیفیت انتظار پاداش و مزایا داشته باشد. ویژگی‌های موسسه حسابرسی به عوامل سازمانی و موارد مرتبط به موسسه بر می‌گردد. در این پژوهش سعی شده است مواردی در این بخش عنوان شود که برای تمام کارهای موسسه یکسان می‌باشد و به موسسه ارتباط پیدا می‌کند و خاص کارهای حسابرسی موسسه نمی‌باشد. نکته مهم در تقسیم بندی موارد این است که این عوامل با تغییر شرکت صاحبکار تغییر نمی‌کند و برای هر موسسه بدون توجه به اینکه چه شرکتی را حسابرسی می‌کند، یکسان است و ویژگی‌های خاص هر موسسه حسابرسی را در نظر می‌گیرد. ویژگی‌های مطرح شده و تاثیرگذار توسط مصاحبه‌شوندگان در ویژگی‌های موسسه حسابرسی به شرح زیر است:

جدول ۳. مقوله‌ها و مفاهیم ورودی‌ها (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
امتیازهای درونی موسسه	اندازه موسسه حسابرسی	تعداد شرکای موسسه مجموع ارزش شرکت‌های صاحبکار مجموع حق الزحمه‌های هر موسسه	مثبت
	تعداد شرکا موسسه حسابرسی	تعداد شرکای موسسه حسابرسی	مثبت
	تناسب درآمد موسسه با شرکا و کارکنان	افزایش و کاهش متناسب درآمد و تعداد پرسنل نسبت به سال قبل	مثبت
	تعداد اعضا عضو جامعه حسابداران رسمی	تعداد کارکنان عضو جامعه حسابداران رسمی	مثبت
	شهرت عمومی موسسه	تجربه و دانش شخص و قدمت موسسه حسابرسی	مثبت
	امتیازهای اخذ شده خارج از موسسه	عضویت در مجامع حرفه‌ای بین‌المللی	داشتن عضویت بین‌المللی
رتبه و بروز بودن سایت موسسه		داشتن سایت بروز توسط موسسه حسابرسی	مثبت
رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی		الف، ب، ج و د	مثبت
رتبه بورسی موسسه حسابرسی		۱، ۲، ۳ و ۴	مثبت

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
	دعای حقوقی مطروحه علیه حسابرسان - گزارش تنبیهات و احکام قضایی	تعداد دعای حقوقی مطرح شده در سایت جامعه حسابداران رسمی نسبت به موسسه	منفی
	معتمد بورس بودن موسسه	معتمد بورس بودن موسسه	مثبت
	تعداد شرکا معتمد بورس موسسه	تعداد شرکا بورسی نسبت به کل شرکا	مثبت
	امتیاز کنترل کیفی	امتیاز کنترل کیفی جامعه حسابداران رسمی	مثبت

### ۳- فرآیند حسابرسی

فرآیندها عبارتند از اقدامات، مراحل، قضاوت‌ها و رفتارهایی که در چگونگی دستیابی ارائه دهنده خدمات یا وظیفه به نتیجه حاصل می‌شود در این پژوهش به دلیل آنکه از مصاحبه‌شوندگان درخواست شده بود که معیارهای عنوان شود که بتوان آن را اندازه‌گیری نمود و نیاز به اطلاعات محرمانه داخل موسسه نباشد، عواملی موثر بر فرآیندها در نظر گرفته شده است که برای هر کار حسابرسی خاص و در کارهای موسسه حسابرسی متفاوت می‌باشد. در این بخش عواملی عنوان شده است که مرتبط با موسسه حسابرسی و هر کار حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر این عوامل با تغییر موسسه حسابرسی و یا شرکت صاحبکار تغییر می‌کند و از هر دو آن‌ها تاثیر می‌پذیرد و خاص هر کار حسابرسی می‌باشد. عواملی از موسسه حسابرسی که با تغییر هر کار حسابرسی تغییر می‌کند این عوامل به شرح ذیل می‌باشد:

### جدول ۴. مقوله‌ها و مفاهیم فرآیند حسابرسی

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
فرآیند حسابرسی	دوره تصدی حسابرس	تعداد سال‌های حسابرسی شرکت توسط موسسه حسابرسی	مثبت - منفی
	چرخش حسابرس	تغییر شرکا امضاکننده گزارش در سال قبل و جاری	مثبت - منفی
	تخصص موسسه حسابرسی	نسبت فروش کل مشتریان در یک صنعت مشخص بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص	مثبت
	استقلال موسسه حسابرسی	حق الزحمه، مبلغ قرارداد نسبت به کل درآمد موسسه	مثبت

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابداری
	حق الزحمه غیرعادی موسسه حسابداری (تناسب مبلغ قرارداد با نوع کار)	وجود حق الزحمه بالاتر از حد متوسط یا پایین‌تر از حد متوسط (افزایش یا کاهش غیرعادی نسبت به سال گذشته)	منفی
	تاریخ بین تائید صورت‌های مالی و تاریخ خاتمه گزارش (امضای زود هنگام)	فاصله زمانی (تعداد روزها) بین تاریخ گزارش حسابداری و تائید صورت‌های مالی (برخی گزارش را در زمان کم بررسی و اظهار نظر می‌کنند)	مثبت
	امضا کنندگان گزارش حسابداری (تجربه و شهرت)	سابقه شریک امضا کننده گزارش	مثبت - منفی
	حسابرسی نخستین موسسه در صورت عدم حسابرسی سال قبل	اگر شرکت قبلاً حسابرسی نشده باشد گزارش حسابداری کیفیت بالاتری دارد	مثبت
	حسابرسی نخستین موسسه در صورت وجود حسابرسی سال قبل	اگر شرکت قبلاً حسابرسی شده باشد به دلیل پیچیدگی کار ممکن گزارش حسابداری نسبت به گزارش قبلی کیفیت کمتری داشته باشد (اکثر بندها با رسیدگی کم، همان بندهای سال قبل است)	منفی
	مقایسه گزارش حسابرس نسبت به گزارش حسابداری سال قبل	اختلاف تعداد بندهای سال جاری با سال قبل با محتوای تقریباً یکسان	منفی
	تاریخ گزارش حسابداری در زمان‌های پیک کاری (تیر ماه و مهر ماه) و تاریخ مجمع	تاریخ گزارش‌های نزدیک به پایان تیر ماه و مهر ماه و مجامع به دلیل عجله در کار و نبودن زمان کافی از کیفیت کمتری برخوردار است	منفی

#### ۴- نتایج گزارش حسابداری

اصولاً نتیجه هر کاری در معرض عموم و مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از آن قرار می‌گیرد. در فرآیند اعتبار بخشی به صورت‌های مالی نیز گزارش حسابداری نتیجه نهایی می‌باشد. لذا در این پژوهش خروجی‌ها اصولاً بر گزارش حسابداری تاکید دارد و می‌توان آن‌ها را متأثر از ویژگی‌های شرکت صاحبکار (عوامل موثر بر تقاضای حسابداری - انگیزه‌ها و شایستگی‌ها)، ویژگی‌های موسسه حسابداری و فرآیند اجرای حسابداری دانست. به عبارت دیگر این عوامل از سه بخش قبلی تاثیر می‌پذیرد و عواملی که در گزارش حسابداری نشان دهنده کیفیت گزارش حسابداری می‌باشد به شرح ذیل در نظر گرفته شده‌است:



## جدول ۵. مقوله‌ها و مفاهیم نتایج گزارش حسابرسی

مقوله‌های اصلی	مقوله‌های فرعی	مفاهیم (شاخص)	اثر بر کیفیت حسابرسی
نتایج گزارش حسابرسی	شکل گزارش	رعایت نکات نگارشی و املائی و ساختاری	مثبت - منفی
	تفاوت با اهمیت بین بندهای گزارش حسابرسی قبلی با سال جدید	افزایش و کاهش در تعداد و محتوای بندهای گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل	منفی
	سایر بندهای قوانین تجارت و ...	تعداد بندهای سایر قوانین و محتوای آن (هر چه بیشتر باشد اشراف موسسه بیشتر است)	مثبت
	اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت	در صورت عدم اشاره حسابرس در گزارش به موضوع مالیات شرکت، تفاوت مبلغ مالیات ابرازی و قطعی سنوات قبل (در صورت وجود حسابرس یکسان)	منفی
	جایجایی بندهای مهم شرط با بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندها	جایگذاری مناسب بندهای اظهارنظر، تاکید بر مطلب خاص و بازرسی و سایر قوانین به درستی و در جای خود (درج بند "محدودیت" به جای بند "تحریف" یا برعکس) و (درج بند تاکید بر مطلب خاص و یا نگارش بندهای تاکید بر مطلب خاص بر خلاف استاندارد حسابرسی ۷۰۶)	مثبت
	تطابق تعداد و نوع بندهای شرط با نوع اظهارنظر	عدم تطابق تعداد و محتوای بندهای گزارش با نوع گزارش حسابرسی	مثبت
	الزامات بورس (ضوابط و مقررات لازم الاجرا) در گزارش حسابرسی لحاظ شده است	در نظر گرفتن الزامات بورس در گزارش حسابرسی	مثبت
	اعلام مبلغ تعدیل مورد نیاز در بندهای تحریف مندرج در گزارش حسابرسی	کمی کردن بندهای گزارش حسابرسی به صورت ریالی	مثبت
	اظهار نظر مناسب در خصوص معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت	مناسب بودن بند در گزارش حسابرسی نسبت به مبالغ معاملات مشمول ماده ۱۲۹ در صورت‌های مالی	مثبت

## بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش سعی شد که معیارهای قابل اندازه‌گیری کیفیت حسابداری از دید حسابرسان مستقل، مدیران مالی، سرمایه‌گذاران و مسئول تسهیلات بانک‌ها با استفاده از تحلیل داده بنیاد و تحلیل تماتیک ارائه شود و برای معیارهای بیان شده شاخص‌ها بیان شود و تاثیر آن بر کیفیت حسابداری نیز عنوان شود. پس از انجام مصاحبه‌ها، معیارها در چهار دسته اصلی شاخص‌های تقاضا برای کار حسابداری (ویژگی‌های شرکت صاحبکار)، عوامل ورودی (ویژگی‌های موسسه حسابداری)، فرآیندها و نتایج طبقه‌بندی گردید. جمعا ۸ مقوله اصلی در نظر گرفته و 64 شاخص قابل اندازه‌گیری برای آن‌ها مطرح شد. شاخص‌های مطرح شده از نظر مصاحبه‌شوندگان، شاخص‌های قابل اندازه‌گیری هستند. شاخص‌های مطرح شده در طبقه ویژگی‌های شرکت صاحبکار خاص هر شرکت می‌باشند و با تغییر حسابرس تغییر نمی‌کنند، شاخص‌های موسسه حسابداری خاص هر موسسه می‌باشند و با تغییر شرکت صاحبکار تغییر نمی‌کنند و شاخص‌های فرآیند اجرای حسابداری و نتایج (گزارش حسابداری) خاص هر کار حسابداری می‌باشد. به عبارت دیگر در شاخص‌های مطرح شده در این پژوهش، برخلاف معیارهای مورد استفاده در پژوهش‌های دیگر کیفیت حسابداری، شاخص‌هایی عنوان شده است که در هر کار حسابداری متفاوت می‌باشد و می‌توان کیفیت حسابداری را در هر کار حسابداری به صورت مجزا و با ویژگی‌های منحصر به فرد آن بدست آورد.

در پژوهش‌های اخیر انجام شده در حوزه کیفیت حسابداری، پژوهشگران برای سنجش کیفیت حسابداری یا از معیارهای کیفی و ذهنی با استفاده از پرسشنامه استفاده نموده‌اند (پوربهرامی، ۱۴۰۲؛ کریمی شهرکی، پورعلی، صمدی لرگانی، ۱۴۰۲) یا تنها از شاخص‌های ورودی استفاده کرده‌اند و عموما شاخص‌های مورد استفاده آن‌ها خاص هر کار حسابداری نمی‌باشد و بیشتر کیفیت حسابرس را اندازه‌گیری می‌کند (پورطاهر مقدم، نیکومرام، و رهنمای رود پستی، ۱۴۰۲؛ رضایی، آقایی چادگانی و کمالی، ۱۴۰۲). همچنین در پژوهش‌هایی که از عوامل خروجی استفاده کرده‌اند عوامل ورودی، ویژگی‌های شرکت و فرآیندها نادیده گرفته شده است (موسوی شیرینی، ابراهیم و کبیریان، ۱۴۰۱). در زمینه شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری، چندین پژوهش داخلی مانند آقایی قهی و همکاران (۱۳۹۹)، محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸)، بنی مهد و همکاران (۱۳۹۷) مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) انجام شده‌است، اما در پژوهش‌های انجام شده به ویژگی‌های محیط صاحبکار اشاره نشده‌است و یا عوامل شناسایی شده بیشتر کیفی

بوده و کمی کردن آن یا بطور کلی مقدور نیست و یا با اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قابل اندازه‌گیری نمی‌باشد. با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر به حساب‌رسان، مدیران مالی، سرمایه‌گذاران و مدیران تسهیلات بانک‌ها و پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که از عوامل شناسایی شده پژوهش جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کنند و استفاده‌کنندگان می‌توانند برای هر کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی متفاوتی را در نظر بگیرند. عوامل شناسایی شده، تمام فرآیند اجرای کار حسابرسی همراه با عوامل موثر بر تقاضای کار حسابرسی (ویژگی‌های شرکت صاحبکار) را در نظر گرفته است و این مهم دید جامعی از شاخص‌های گروه‌های مختلف برای سنجش کیفیت حسابرسی ارائه می‌کند، لازم به ذکر است از دید مصاحبه‌شوندگان هیچ کدام از معیارها به تنهایی نمی‌تواند نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی باشد و باید چندین معیار و از طبقات مختلف در نظر گرفته شود. جامعه حسابداران رسمی نیز می‌توانند از معیارهای ویژگی‌های شناسایی شده به خصوص ویژگی‌های شرکت صاحبکار در رتبه‌بندی پرونده‌های حسابرسی استفاده کنند تا موسسات حسابرسی به دلیل ریسک بالای برخی صاحبکاران و عدم حسن شهرت و عواقب بد آن، از قبول پرونده‌های حسابرسی آن‌ها خودداری کنند. مدیران تسهیلات بانکی می‌توانند برای اتکا به گزارش حسابرسی در روند اخذ تسهیلات و کاهش ریسک برگشت اصل و فرع تسهیلات از این معیارها بهره‌برند و در نهایت پژوهشگران می‌توانند ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی را در پژوهش‌های خود مد نظر قرار دهند.

### ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

## منابع

- آقای قهی، علیرضا؛ یزدانی، شهره؛ خان‌محمدی، محمدحامد. (۱۳۹۹). مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری در ایران به روش نظریه پردازی زمینه‌ای. *دانش حسابداری*، ۲(۱۰)، ۳۸۲-۳۵۷.
- بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن پور، شیوا؛ بزرگمهریان، شاهرخ. (۱۳۹۷). مروری بر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری: کاربردها و نقاط ضعف و قوت. *پژوهش حسابداری*، ۸(۴)، ۶۶-۳۵.
- پور حیدری، امید؛ سلطانی نژاد، احمدصادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۳). اثر مشغله شریک حسابر بر کیفیت حسابداری، تاثیر گزارش حسابر و هزینه سرمایه. *پژوهش‌های تجربی در حسابداری*، ۱۴(۱)، ۱۳۸-۱۱۵.
- پوربهرامی، بابک. (۱۴۰۲). تاثیر هوش میان فردی حسابرسان بر کیفیت حسابداری با نقش میانجی رفتار کارآفرینانه. *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۴(۱۳)، ۱۵۵-۱۴۰.
- پورطاهرآقدم، فرزانه؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۲). تبیین روابط میان کیفیت حسابداری و کارایی عملیاتی شرکت با در نظر گرفتن معیار تخصص حسابر در صنعت و حق الزحمه حسابداری. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۵)، ۱۱۹-۱۰۵.
- حمصیان کاشانی، زهرا؛ حاجیه، زهره. (۱۴۰۲). تبیین مدل کیفیت اظهارنظر حسابداری مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳(۴)، ۱۹۴-۱۶۵.
- رضائی، مینا؛ آقای چادگان، آرزو؛ کمالی، احسان. (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابداری با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳(۴)، ۲۲۰-۱۹۵.
- سلیمانی، ابوالفضل؛ شکران‌برنجستانی، نجمه؛ لاله‌مازین، مریم. (۱۴۰۲). تاثیر شهرت، حق‌الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابر بر کیفیت حسابر در مدیریت سود. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابداری*، ۳(۲)، ۷۴-۵۳.
- شهرکی، مهنوش؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ کارگذار، ابوالفضل. (۱۴۰۲). رابطه اهمیت گروه‌های تجاری با کیفیت حسابداری شرکت اصلی: با تأکید بر ویژگی‌های حسابر. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۱۵(۵۹)، ۱۸۰-۱۶۱.
- قاضی فینی، سیدرضا؛ ابراهیمیان مشهدی، زهره. (۱۴۰۲). بررسی تاثیر کمیته حسابداری بر کیفیت حسابداری با در نظر گرفتن نوع صنعت، ملاحظات حقوقی و تنوع جنسیتی. *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۷(۲۵)، ۱۸۷-۱۵۵.

- کریمی شهرکی، مهدی؛ پورعلی، محمدرضا؛ صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۲). تحلیل نقش واسطه‌ای خودشیفتگی حسابرس بر رابطه بین استراتژی‌های مذاکره با صاحب کار و کیفیت حسابرسی. *حسابداری مدیریت*، ۱۶(۵۷)، ۱-۲۲.
- مجتهدزاده، ویدا؛ آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۴)، ۵۳-۷۶.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادات برای محیط پژوهشی ایران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱۶)، ۵۱-۷۰.
- موسوی شیری، سید محمود؛ کبیریان‌زاده، محبوبه. (۱۴۰۱). تنوع حسابرسان امضاکننده بر کیفیت حسابرسی. *علوم انسانی و اسلامی در هزاره سوم زمستان*، ۶(۱)، ۶۰-۷۸.

## References

- Al-Hadrami A; Rafiki A; Sarea A. (2020). The impact of an audit committee's independence and competence on investment decision: A study in Bahrain. *Asian Journal of Accounting Research*, Vol.5, No 2, PP. 299-313.
- Al-Qatamin. Z, Salleh. (2020). Audit quality: A literature overview and research synthesis. *Journal of Business and Management*, Vol. 22, No. 2, PP. 56-66.
- Carolita, M.K & Rahardjo, S.N. (2012). Pengaruh penga laman kerja, independensi, objektifitas, integritas, kompetensi, dan komitmen organisasi terhadap kualitas hasil audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 1, No. 1, PP. 1-11, <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.
- Chen, K. Y., Lin, K. L., & Zhou, J. (2005). Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 1, PP. 86-104.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, PP. 183-199.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, low balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 2, PP. 113-127.
- DeFond, M. & J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58, No. 2-3, PP. 275-326.
- Eshleman, J.D. & Guo, P. (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), p.117-138
- Faysal S., Salehi M., & Moradi M. (2021). Impact of corporate governance mechanisms on the cost of equity capital in emerging markets. *Journal of Public Affairs*, Vol. 21, No. 2.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality Key elements that create an environment for audit quality. <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-forAudit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). (2015, March 3). Report on 2014 survey of inspection findings. <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=2064>.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K. & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, PP. 637–660.
- Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. 2, PP. 9-25.
- Kronenberger, S. & Plietzsch, E. (2017). The auditor's reputation and its effect on audit quality and audit premia. *Discussion paper, German Economic Association of Business Administration*.
- Lennox, C. & Pittman, J. (2010). Big Five audits and accounting fraud. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 1, PP. 209–247.
- Lennox, C., & Wu, J. Sh. (2022). A review of China-related accounting research in the past 25 years. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 74, No. 2-3, PP. 1-51.
- Lennox, C., Wang, Z. T., & Wu, Xi. (2018). Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 65, No. 1, PP. 21-40.
- Liou, F. & Yang, C. (2008). Predicting business failure under the existence of fraudulent financial reporting. *International Journal of Accounting and Information management*, Vol. 16, No. 1, PP. 74-86.
- Maguire, M., & Delahunt, B. (2017). Doing a Thematic Analysis: A Practical, Step-by-Step Guide for Learning and Teaching Scholars. *All Ireland Journal Of Higher Education (AISHEJ)*, Vol. 9, No. 3, PP. 3351-3364, URL: <http://ojs.aishe.org/index.php/aishe-j/article/view/335>.
- Okolie, A. O. (2014). Accrual – Based Earnings Management, Corporate Policies and Managerial Decisions of Quoted Companies in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol. 5, No. 2, PP. 1-14, <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/10674>.
- Salloum C., Azzi G., & Gebrayel E. (2014). Audit committee and financial distress in the Middle East context: Evidence of the Lebanese financial institutions. *International Strategic Management Review*, Vo. 2, No. 1, PP. 39–45.
- Schein, E. H. (2017). *Organizational culture and leadership* (Vol. 5). Wiley – The Jossey-Bass Business & Management Series.

- Singh, S.K., Gupta, S., Busso, D. & Kamboj, S. (2021). Top management knowledge value, knowledge sharing practices, open innovation and organizational performance. *Journal of Business Research*, Vol. 128, No. 1, PP. 788-798.
- Sukriah. (2009). Pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Paper presented at the Simposium Nasional Akuntansi XII (SNA12), Universitas Sriwijaya,
- Sun, J., Wang, J., Kent, P. & Qi, B. (2020). Does sharing the same network auditor in group affiliated firms affect audit quality?. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 39, No. 1, PP. 106711.
- Zureigat. Q M. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*. Vol. 2, No. 10, PP. 38-46.

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.