

شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی

دکتر محمد ایمانی برندق*
دکتر کاوه مهرانی**
رحیم حجت شمایی***

چکیده

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حسابرسی، موضوعی با اهمیت محسوب می گردد. لذا، پژوهش حاضر به دنبال بررسی عوامل اثر گذار بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی است. جامعه آماری پژوهش، کل اعضای جامعه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی است که از این میان ۸۵ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. ابزار پژوهش نیز پرسشنامه است. یافته های تحقیق حاکی از آن است که از بین عوامل ورودی، عامل های تجربه حسابرسی و عوامل اجرای کار؛ از بین عوامل خروجی، وجود کنترل های داخلی و از بین عوامل محیطی، وجود حاکمیت شرکتی، بیشترین اثر را بر افزایش کیفیت حسابرسی داشته اند. همچنین نتایج نشان داد که از دیدگاه حسابداران رسمی، انجام حسابرسی مالیاتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مالی خواهد شد.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابرسی، عوامل ورودی، عوامل خروجی، عوامل محیطی.

* استادیار حسابداری، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران.

** استادیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

*** کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: محمد ایمانی برندق (Email: Imani_barandagh@znu.ac.ir)

تاریخ پذیرش: ۹۵/۴/۵

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۲/۴

اتفاق‌های جهانی از جمله بحران‌های اقتصادی منجر به پررنگ‌تر شدن نقش اساسی گزارش‌های مالی قابل اعتماد و باکیفیت شده است. این اتفاق‌ها همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابرسی در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در زمینه بازار سرمایه بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابرسی مستقل است. حسابرسی مستقل، بخش مهم کنترل به نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور منصفانه و اطمینان بخش ارائه شده است. بنابراین، کیفیت حسابرسی مهم‌ترین موضوع برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می‌شود.

تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی بی‌درنگ به منظور تقویت کیفیت حسابرسی به تدوین استانداردهای حسابرسی و استانداردهای کنترل کیفیت می‌پردازند. این استانداردها پایه و اساسی به منظور حمایت از حسابرسی با کیفیت بالا ایجاد می‌کنند. به هر حال، این نکته حائز اهمیت است که عوامل مؤثر دیگر، همچون بینش استفاده‌کنندگان، مهارت و صلاحیت حساب‌رسان، فعالیت‌های دیگران در زنجیره گزارشگری مالی، قوانین و مقررات و محیط کسب و کار نیز نقش بسزایی بر کیفیت حسابرسی دارند

به دلیل تغییرات مستمر در محیط کسب و کار، مؤسسات حسابرسی باید به شکلی سازمان‌یافته و طی فرایندی مستمر به موضوع بهبود کیفیت حسابرسی بپردازند. از این‌رو، دنبال کردن کیفیت حسابرسی، یک برنامه با خروجی قطعی نیست؛ بلکه، فرایندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی که حسابرسی‌ها انجام

می‌شود، کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. این بدان معنی است که بهبود هر یک از عوامل کیفیت حسابرسی نباید مانع بهبود سایر عوامل شود.

توجه به اثر قصور حسابرسی و در نتیجه کیفیت کار حساب‌رسان بر قیمت سهام در بازار سرمایه و بر فرایند تصمیم‌گیری منطقی استفاده‌کنندگان، باعث اقبال عمومی به نظارت گسترده‌تر به فعالیت حساب‌رسان گردید (بیر و سریدر، ۲۰۰۶). لذا، توجه بیشتر به قابلیت اعتماد گزارش حسابرسی که در این پژوهش به عنوان کیفیت حسابرسی نامیده می‌شود، از اهمیت خاصی برخوردار است. بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در محیط ایران است تا با شناسایی این عوامل - که بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی صورت خواهد گرفت - زمینه برای اظهار نظر درباره کیفیت حسابرسی فراهم گردد.

نکته مورد توجه این پژوهش که به نوعی خود را از سایر مطالعات در این زمینه متفاوت می‌سازد این است که در این مطالعه، ما به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در محیط اقتصادی ایران در قالب استانداردهای بین‌المللی حسابرسی هستیم و ممکن است برخی از عناصر آن متفاوت از محیط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی سایر کشورها باشد. اکثر مطالعات در این زمینه با استفاده از معیارهای خارج از محیط ایران به دنبال تعیین کیفیت حسابرسی در ایران بوده‌اند و این انتقاد به آنها وارد است که ملاک‌های تعیین شده ممکن است برای محیط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ایران مناسب نباشد. زیرا کیفیت یک امر نسبی بوده و از محیطی به محیط دیگر متفاوت است و بر اساس نیازهای استفاده‌کننده تعیین می‌شود و طبیعی است که نیازهای استفاده‌کننده ایرانی، با نیازهای استفاده‌کنندگان خارجی متفاوت باشد. این تفاوت در زمینه مالی حادث است، برای مثال اکثر محققین داخلی، مدت تصدی‌گری حساب‌رسان را به عنوان یک عامل کیفیت حسابرسی می‌دانند، اگرچه این تاحدی درست است ولی فرض اساسی در این موضوع میزان حمایت از حساب‌رسان است که در کشورهای خارجی با استفاده از حمایت بورس اوراق بهادار و سایر ساز و کارها، این موضوع نهادینه شده ولی در کشور ما چنین

نیست. شاید حسابرس برای تداوم حسابرسی خود، گزارش حسابرسی خود را تعدیل نماید. بنابراین، این ملاک نمی‌تواند به عنوان کیفیت حسابرسی تلقی شود. لذا، بدین منظور این پژوهش در پی یافتن عواملی است که بر کیفیت حسابرسی در ایران تأثیر دارند و اینکه کدام یک باعث افزایش کیفیت حسابرسی و کدام یک منجر به کاهش آن شده است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آن جا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. در مورد کیفیت حسابرسی تعریفی فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چند وجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی به روی آن اثر می‌گذارد. ذینفعان درک متفاوتی از سطح کیفیت حسابرسی دارند که آن درک، بستگی زیادی به آشنایی آنها با گزارش‌های حسابرسی و کار حسابرسی و صورت‌های مالی دارد. یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط **دی‌آنجلو^۲ (۱۹۸۱)** ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است:

«ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس 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 دهد.» احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. تعریف «دی‌آنجلو» از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی

حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است. (شوئر^۳، ۲۰۰۰) تعریف «دی آنجلو» از کیفیت حسابرسی، بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی، پذیرفته است.

به لحاظ مفهومی کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه مختلف شامل: ۱. داده‌ها ۲. ستاده‌ها ۳. عوامل محتوایی است (شیلدر، ۲۰۱۱)، که در شکل شماره ۱ نشان داده شده است.

ورودی‌ها (داده‌ها)

داده‌های زیادی بر کیفیت حسابرسی مؤثرند که در واقع جزئی از الزامات حسابرسی نیستند. یکی از آن‌ها، ویژگی‌های شخصی حسابرس است؛ مثل تجربه، مهارت، ارزش‌های اخلاقی و نظام فکری. داده مهم دیگر، فرآیند حسابرسی است. فرآیند حسابرسی بیشتر با موضوع‌های استحکام روش‌شناسی، کارایی ابزار حسابرسی به کار رفته و دسترسی به کمک‌های فنی مناسب و هر آنچه به پیشبرد کیفیت حسابرسی کمک می‌کند، سروکار دارد (معززی راد، ۱۳۹۱).

خروجی‌ها (ستانده‌ها)

خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. برای مثال، چنانچه گزارش حسابرس به‌طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند، می‌تواند اثر مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. همین‌طور، ارتباط حسابرسان با ارکان اداره‌کننده واحد تجاری در مورد جنبه‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی بنگاه و ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی، می‌تواند تأثیر مثبتی بر کیفیت کار حسابرسی داشته باشد (معززی راد، ۱۳۹۱).

عوامل محیطی (محتوایی)

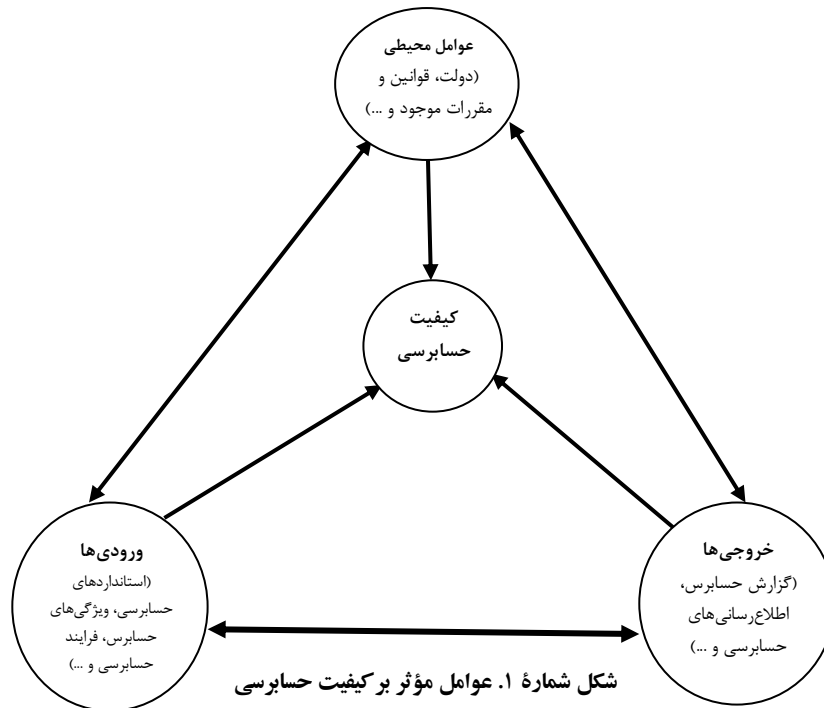
به‌طور گسترده‌تر، برخی عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. به عنوان مثال، استقرار نظام حاکمیت شرکتی موجب تسهیل در استقرار نظام کیفیت حسابرسی می‌شود؛ بویژه اگر در واحد تجاری فضای شفاف و رفتار اخلاقی وجود داشته باشد. از سوی دیگر، باید چارچوبی برای قوانین و مقررات ناظر بر کیفیت حسابرسی ایجاد شود که بر اساس آن، حسابرسی به شکل مؤثری صورت گیرد و اگر انحرافی سهوی از قوانین و مقررات رخ داد، سیستم نظارت بر کیفیت کار حسابرسی وجود داشته باشد تا همواره بین حسابرسان و مراجع نظارتی گفتگویی مؤثر در جریان باشد. به همین ترتیب، کیفیت چارچوب‌های گزارشگری مالی، می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد. به همین دلیل است که استفاده از چارچوب گزارشگری مالی که موجب افزایش شفافیت و اثرمندی موارد افشا نباشد، بر کیفیت حسابرسی و ادراک سایر موارد مرتبط، اثر معکوس خواهد داشت.

آثار پیش‌گفته یک‌طرفه نیست؛ به‌عنوان مثال، ارتباطات حسابرس با ارکان راهبری ممکن است بر رفتار و نگرش ارکان راهبری نسبت به موارد مربوط به حسابرسی تأثیر بگذارد. به‌همین ترتیب، ارکان راهبری می‌توانند بر ماهیت و تمرکز فعالیت‌های حسابرس در حین اجرای حسابرسی اثر گذارند. همچنین، قوانین و مقررات ممکن است اثر مستقیمی بر فرایند تدوین استانداردهای حسابرسی داشته باشد؛ در عوض، کیفیت استانداردهای حسابرسی ممکن است بر ماهیت و میزان قوانین و مقررات و نظارت تأثیر بگذارد. به‌طور مشخص، این واکنش‌ها و آثار متقابل هستند و به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم تا حد ممکن بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. علاوه بر این، نگرش ارکان راهبری و اهمیتی که آنها برای گفتگوی شفاف و سازنده با حسابرسان قائلند، می‌تواند بهبود کیفیت حسابرسی را تسهیل کند؛ همان‌گونه که نگرش قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها در درک و عکس‌العمل نسبت به تغییرات محیط، بهبود کیفیت حسابرسی را تسهیل می‌کند (معززی راد، ۱۳۹۱).

بسیاری از مطالعات، کیفیت حسابداری را به طور مستقیم آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم‌گیری حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابداری می‌شود. این عوامل عمدتاً شامل بزرگی مؤسسه حسابداری، انگیزه کسب شهرت، سنوات حسابداری، حاکمیت شرکتی، میزان تجربیات حسابرسان، دعاوی حقوقی، حق‌الزحمه حسابداری، سرپرستی کار حسابداری و تخصص‌گرایی است که در ادامه به تعدادی از این تحقیقات اشاره شده است.

بسیاری از مطالعات، کیفیت حسابداری را به طور مستقیم آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم‌گیری حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابداری می‌شود. این عوامل عمدتاً شامل بزرگی مؤسسه حسابداری، انگیزه کسب شهرت، سنوات حسابداری، حاکمیت شرکتی، میزان تجربیات حسابرسان، دعاوی حقوقی، حق‌الزحمه حسابداری، سرپرستی کار حسابداری و تخصص‌گرایی است که در ادامه به تعدادی از این تحقیقات اشاره شده است.

جری و مایکل^۴ (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالای مؤسسات حسابداری و کیفیت حسابداری را بررسی کردند. نتایج حاکی است از این موضوع که حجم کاری بالا، کیفیت حسابداری بالایی را ایجاد می‌کند. به طور خاص این مهم برای مؤسسات بزرگتر برای رسیدن به کسب و کار موفق بسیار محتمل است، و صاحبکاران مؤسسات بزرگ انگیزه کمتری به مدیریت سود نشان می‌دهند. آنها ادامه می‌دهند که اگرچه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری بزرگتر وجود دارد؛ اما به این معنی نیست که ادعا کنیم که در مؤسسات کوچک‌تر کیفیت حسابداری پایین وجود دارد. **فریدنانده^۵** و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت حسابرس بر روی کیفیت سود به این نتیجه رسیدند که هرگاه تخصص در صنعت حسابرس پایین باشد، در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرس طولانی‌تر و کیفیت بالاتر سود، قوی‌تر خواهد بود و برعکس.



کرس و همکاران^۶ (۲۰۱۰) اهمیت تیم حسابرسی و خصوصیات شریک حسابرسی را به عنوان درک صاحب‌کاران از کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آنها به طور مشخص اثر جنسیت را بر روی کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آنها اشاره می‌کنند که اطلاعات تهیه شده به وسیله حسابرسان مرد و زن نمی‌تواند مشخص‌کننده‌ای برای اعتبار کیفیت باشد و همچنین انتظاری وجود دارد مبنی بر اینکه حسابرسان زن نسبت به حسابرسان مرد دارای شایستگی کمتر در مقابل استقلال بیشتر باشند. حق الزحمه حسابرسی به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی درک شده در نظر گرفته شده است و فرض شده است که ارتباط سیستماتیک بین سطح حق الزحمه حسابرسی و جنسیت شریک مشغول به کار حسابرسی و از سوی دیگر بین جنسیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی

درک شده وجود دارد. بررسی آنها نشان می‌دهد که میانگین حق الزحمه شریک زن فعال در حسابرسی در مقایسه با همکاران مردشان بیشتر می‌باشد.

گای و همکاران^۷ (۲۰۱۰) تأثیرات ویژگی‌های کیفیت حسابرسی مربوط به حسابرس و ارتباط حسابرس صاحب‌کار بر هزینه سرمایه شرکت را بررسی کردند. در مقاله، بیشتر این موضوع مورد تأکید بوده است که آیا این تأثیرات متفاوت، متمایل به اندازه صاحب‌کار می‌باشد. گای و همکاران (۲۰۱۰) هزینه سرمایه‌ای شرکت را به عنوان یک نماینده برای درجه‌ای از ارزش تعیین شده بازار برای ویژگی‌های کیفیت، استفاده کرده‌اند. اندازه حسابرس، تخصص صنعت، دوره تصدی، و نوع اظهار نظر حسابرس تعیین‌کننده‌های مهم از درک کیفیت حسابرسی هستند.

جف و همکاران^۸ (۲۰۱۰) کیفیت حسابرسی ۴ مؤسسه بزرگ و حساب‌رسان درجه دو را برای دوره ۲۰۰۶-۲۰۰۳ مورد بررسی قرار دادند. تمایل طبیعی حساب‌رسان برای انتشار گزارش حسابرسی تداوم فعالیت برای صاحب‌کارانی در وضعیت دشوار را به عنوان یک اندازه برای کیفیت حسابرسی استفاده شده است، علاوه بر این از آنجا که هدف حسابرسی، بهبود کیفیت گزارشگری مالی است، اقلام تعهدی غیرعادی به عنوان نماینده-ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. آنها همچنین صرف ریسک حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی شده سال خاص و صاحب‌کار را به عنوان یک نماینده برای کیفیت حسابرسی که توسط سرمایه‌گذاران درک شده است، در نظر داشتند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ۴ بزرگ برای نشان دادن تداوم فعالیت در مورد شرکت‌هایی که در وضعیت دشوار هستند گرایش بیشتری دارند. با این حال، سطح اقلام تعهدی غیرعادی تعدیل‌کننده عملکرد صاحب‌کارانی که توسط ۴ بزرگ حسابرسی شده‌اند با صاحب‌کارانی که توسط حساب‌رسان درجه دو حسابرسی شده‌اند مشابه است. در مورد درک سرمایه‌گذاران، صرف ریسک حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی شده سال خاص و صاحب‌کار، برای صاحب‌کاران حساب‌رسان ۴ بزرگ نسبت به صاحب‌کاران حساب‌رسان درجه دو پایین‌تر می‌باشد. به طور

کلی، نتایج، اختلاف اندکی در کیفیت واقعی حسابرسی، اما اختلاف بسیار با اهمیتی در کیفیت حسابرسی درک شده توسط ۴ بزرگ نسبت به حسابرسان درجه دو نشان دادند.

شوون (۲۰۱۱) ارتباط ویژگی‌های هیئت مدیره و کیفیت بالای حسابرسی را بررسی کرد. در این مطالعه حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان نماینده‌ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. نتایج نشان می‌دهد که استقلال هیئت مدیره (نسبت مدیران خارجی در هیئت مدیره)، تنوع جنسیت هیئت مدیره (نسبت مدیران زن در هیئت مدیره) و تلاش‌های هیئت مدیره (تعداد جلسات هیئت مدیره) ارتباط مثبت معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ اما اندازه هیئت مدیره (تعداد اعضای هیئت مدیره) ارتباط منفی معناداری با حق‌الزحمه‌های حسابرسی دارد. نتایج با این موضوع، که شرکت‌ها با حاکمیت شرکتی قوی، متقاضی تضمین اضافی به واسطه حسابرسان خارجی و کیفیت بالای حسابرسی هستند - که این خود به حق‌الزحمه‌های بالای حسابرسی منجر می‌شود - سازگار می‌باشد.

جعفری (۱۳۸۵) حسابرسی انجام شده توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی و ۱۶۷ حسابدار رسمی را بررسی کرد. متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی از نظر استقلال و شایستگی شامل تخصص‌گرایی، کارآیی، کشف انحرافات با اهمیت، وجود قوانین، تضاد منافع، ساز و کار بازار و اندازه می‌باشد. یافته‌ها مؤثر بودن اندازه مؤسسه حسابرسی، قوانین، تخصص‌گرایی بر کیفیت حسابرسی را نشان می‌داد. **ابراهیمی و سیدی (۱۳۸۷)** در پژوهش خود در ۷۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی تأثیر نوع مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌ها) و نوع اظهار نظر حسابرسی در گزارش حسابرسی بر روی ارقام تعهدی اختیاری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که نوع مؤسسه حسابرسی با ارقام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) رابطه اندازه مؤسسه و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آنها مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را در زمره حسابرسی کوچک و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار دادند. برای بررسی کیفیت نیز معیار پژوهشگران، مقایسه تحریفات

کشف شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابرسی به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام شد. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهی بوده و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی بود. **کرمی و همکاران (۱۳۹۰)** رابطه میان طول دوره تصدی حسابرسی و میزان مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند، نتایج پژوهش آنان نشان داد که وجود رابطه طولانی مدت میان صاحب‌کار و حسابرسی، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می‌گردد، اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه کارانه) است.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی می‌باشد که به منظور گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت (اثر مثبت با اهمیت، اثر مثبت کم اهمیت، بی اثر، اثر منفی کم اهمیت، اثر منفی با اهمیت) تهیه و در اختیار نمونه آماری قرار گرفته است. در پرسشنامه سه گروه شاخص‌های کیفیت کار حسابرسی شامل ورودی‌های حسابرسی، خروجی‌های حسابرسی و عوامل محیطی مورد بررسی قرار گرفت، سپس فرضیه‌های مطرح شده در پژوهش در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت کار حسابرسان در معرض پرسش قرار گرفت.

با توجه به سوالات پژوهش، فرضیات به شرح زیر قابل بیان هستند:

فرضیه اول: از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل ورودی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

فرضیه دوم: از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل خروجی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

فرضیه سوم: از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل محیطی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

به منظور تعیین متغیرهای زیر مجموعه هر فرضیه از تکنیک تحلیل عاملی استفاده شده است. لذا، فرضیه‌های فرعی در هر گروه از فرضیه‌ها پس از تحلیل عاملی مشخص خواهد شد.

دوره مطالعه و نمونه آماری

با توجه به این که هدف پژوهش بررسی و شناخت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی می‌باشد برای دستیابی به اهداف پژوهش، کلیه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی به عنوان جامعه مورد مطالعه تحقیق در نظر گرفته می‌شوند. اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری شده است. بنابراین، داده‌های مورد نیاز جهت این پژوهش تماماً اطلاعات اولیه گردآوری شده از طریق پرسشنامه می‌باشد.

از فرمول ارائه شده توسط کوکران به منظور تعیین حجم نمونه استفاده شد. نتایج حاصل از فرمول کوکران نشان می‌دهد که حداقل حجم نمونه با سطح اطمینان ۹۵ درصد و احتمال اشتباه ۱۰ درصد، تعداد ۷۹ نمونه می‌باشد. با توجه به تعداد نمونه مورد نیاز تعداد ۸۵ پرسشنامه از طریق مراجعه حضوری توزیع گردید. در نهایت تعداد ۸۳ پاسخ دریافت گردید که تعداد ۸۱ پرسشنامه کامل بوده و در تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرآیند تحلیل تأثیر متغیرها بر کیفیت حسابرسی، شامل تحلیل قابلیت اطمینان پرسشنامه، تحلیل فاکتورهای اصلی، نامگذاری فاکتورها و آنالیز رگرسیون چندمتغیره است که در ادامه تشریح می‌شود. تکنیک اصلی مورد استفاده در این بخش تحلیل عاملی است. تحلیل عاملی روشی است که برای پی بردن به متغیرهای زیربنایی یک پدیده یا تلخیص مجموعه‌ای از داده‌ها از آن استفاده می‌شود. تحلیل قابلیت اطمینان مواد درونی (سؤال‌های یا متغیرهای) پرسشنامه، برای بررسی هماهنگی درونی آنها با استفاده از روش آلفای کرونباخ برای ۴۵ متغیر برابر $0/93$ بود که نشان‌دهنده این نکته بود که متغیرهای

مستقل به نحو بسیار مطلوبی قسمت عمده تغییرات متغیر وابسته را توجیه می کنند و ابزار اندازه گیری طراحی شده از هماهنگی درونی برخوردار است.

پیش از انجام تحلیل فاکتور بر روی مجموعه ای از داده ها، ضروری است که این داده ها همبستگی کمی با یکدیگر داشته باشند. دو روش برای بررسی شایستگی داده ها برای تحلیل فاکتورها وجود دارد: الف) شاخص کفایت نمونه گیری کایزر- مایر- اوکلین (KMO). ب) آزمون کروی بارتلت. جدول شماره ۱ نشان دهنده نتایج آزمون های نامبرده است.

جدول شماره ۱. نتایج آزمون KMO و بارتلت

گروه	مقدار KMO	آزمون کرویات بارتلت	
		مقدار کای اسکویر (خی دو)	درجه آزادی
		سطح معناداری	
ورودی	۰/۶۱۴	۴۲۶/۹۹۳	۱۳۶
خروجی	۰/۷۷۵	۳۰۴/۹۸۹	۴۵
محیطی	۰/۷۰۳	۷۱۸/۳۰۸	۱۵۳

هر چقدر میزان آزمون KMO به یک نزدیک تر باشد، نشان دهنده کفایت نمونه گیری است و حداقل مقدار قابل قبول ۰/۶ می باشد. همچنین در آزمون کرویات بارتلت حداقل سطح قابل قبول ۰/۰۵ می باشد. با توجه به نتایج جدول شماره ۱، نمونه گیری از کفایت لازم برخوردار است و آزمون بارتلت در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار می باشد، بنابراین داده ها از توانایی عاملی شدن خوبی برخوردار هستند و می توان سایر مراحل تحلیل عاملی را انجام داد.

در جدول شماره ۲ سعی شده فاکتورهای استخراجی با توجه به محتوای سؤالها نامگذاری شود؛ لذا فرضیه های فرعی مربوط به فرضیه اول که بیان می نمود «از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل ورودی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد» به شرح زیر تدوین شده است:

۱-۱. از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل اجرای کار بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۱-۲. از دیدگاه حسابداران رسمی، وضعیت مالی و شهرت حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۱-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۱-۴. از دیدگاه حسابداران رسمی، ویژگی‌های فردی حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۱-۵. از دیدگاه حسابداران رسمی، تجربه حسابرس و استفاده از تکنولوژی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۱-۶. از دیدگاه حسابداران رسمی، تعداد شرکاء مؤسسه بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

جدول شماره ۲. استخراج عامل‌های نهایی گروه متغیرهای ورودی

نام عامل‌ها	عامل‌ها						متغیرهای ورودی
	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
عوامل اجرای کار	۰/۰۷۲	۰/۰۲۵	۰/۰۲۴	۰/۰۴۹	۰/۳۹۵	۰/۶۵۳	مقررات مربوط به منابع انسانی
	۰/۰۶۴	۰/۰۰۸	۰/۱۸۵	۰/۱۵۷	۰/۱۴۲	۰/۷۵۲	شناخت از صنعت صاحب‌کار
	۰/۱۶۷	۰/۰۱	۰/۱۲	۰/۰۱۵	۰/۱۴۱	۰/۷۸۳	وجود کنترل کیفیت
	۰/۴۰۹	۰/۲۴۹	۰/۰۴۷	۰/۳۵۷	۰/۰۴۶	۰/۵۲۶	تفکیک وظایف
	۰/۱۸۴	۰/۰۵۴	۰/۲۶۲	۰/۰۹۳	۰/۲۸۶	۰/۷۴۵	تعیین گروه اجرای کار
	۰/۰۱۱	۰/۰۱۰۹	۰/۰۵۸	۰/۱۶۶	۰/۰۶	۰/۶۳۹	نظارت مناسب
وضعیت مالی و شهرت حسابرس	۰/۰۰۸	۰/۳۱۷	۰/۱۰۶	۰/۳۹۸	۰/۲۶۱	۰/۵۱۸	مستند سازی مناسب
	۰/۳۵۵	۰/۰۱۱	۰/۰۱۷	۰/۰۹۶	۰/۵۵۲	۰/۲۴	حجم فعالیت مؤسسه
	۰/۰۹۸	۰/۰۶۳	۰/۱۷۹	۰/۲۵۷	۰/۸۲۲	۰/۰۴۵	وضعیت مالی حسابرس
بودجه زمانی	۰/۱۱۵	۰/۱۳۴	۰/۰۶۸	۰/۴۳۵	۰/۷۴۶	۰/۰۸۵	شهرت حسابرس
	۰/۱۵۲	۰/۰۲	۰/۱۷۲	۰/۴۰۱	۰/۳۹۹	۰/۳۷	وجود بودجه انعطاف پذیر
	ویژگی‌های فردی حسابرس	۰/۱۶۵	۰/۰۹۳	۰/۷۳۲	۰/۰۲۶	۰/۰۰۲	۰/۱۷۷
۰/۰۷		۰/۲۳۹	۰/۷۲۳	۰/۴۸۲	۰/۰۹۸	۰/۰۸۸	رعایت الزامات اخلاقی
۰/۰۷۵		۰/۱۰۳	۰/۹۳۳	۰/۱۳۷	۰/۰۲۳	۰/۰۰۵	استقلال
تجربه حسابرس و استفاده از تکنولوژی	۰/۰۱۶	۰/۸۳۵	۰/۰۴	۰/۲۰۹	۰/۰۵۶	۰/۱۹۹	تجربه حرفه‌ای حسابرس
	۰/۱۷۸	۰/۵۹۲	۰/۱۱۹	۰/۳	۰/۲۸۶	۰/۴۴۸	استفاده از تکنولوژی
تعداد شرکاء مؤسسه	۰/۸۷۳	۰/۰۷	۰/۰۴۷	۰/۱۶۵	۰/۰۶	۰/۰۱۷	تعداد بالای شرکاء

به منظور آزمون فرضیه‌های فوق‌الگویی رگرسیونی شماره ۱ به شرح زیر تدوین

گردید:

$$Y_{\text{mean}} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Factor1} + \alpha_2 \text{Factor2} + \alpha_3 \text{Factor3} + \alpha_4 \text{Factor4} + \alpha_5 \text{Factor5} + \alpha_6 \text{Factor6} + \varepsilon \quad (1)$$

جدول شماره ۳. ضرایب الگوی رگرسیونی در گروه عوامل ورودی

VIF	سطح معناداری	آماره t	ضریب متغیر	علامت اختصاری	عوامل
	۰/۰۰۰	۸۱/۴۹۰	۳/۷۰۱	Constant	عرض از مبدا
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۴/۴۱۲	۰/۲۰۲	Factor 1	عوامل اجرای کار
۱/۰۰۰	۰/۵۸۰	۰/۵۵۶	۰/۰۲۵	Factor 2	وضعیت مالی و شهرت حسابرس
۱/۰۰۰	۰/۰۸۰	۱/۷۷۴	۰/۰۸۱	Factor 3	بودجه زمانی
۱/۰۰۰	۰/۰۶۰	۱/۹۱۲	۰/۰۸۷	Factor 4	ویژگی‌های فردی حسابرس
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۶/۵۴۵	۰/۲۹۹	Factor 5	تجربه حسابرس و استفاده از تکنولوژی
۱/۰۰۰	۰/۰۲۳	۲/۳۱۵	۰/۱۰۶	Factor 6	تعداد شرکاء مؤسسه
۱۲/۴۶۳		آماره F	۰/۵۰۳		ضریب تعیین
۰/۰۰۰		سطح معناداری F	۰/۴۶۲		ضریب تعیین تعدیلی
۰/۲۳۳		احتمال آزمون	۱/۹		دوربین واتسون

کلموگراف اسمیرنف

نتایج حاصل از تخمین الگوی شماره ۱ در جدول شماره ۳ آورده شده است.

خلاصه نتایج آزمون الگوی رگرسیونی نشان‌دهنده این است که ضریب تعیین الگو برابر ۰/۴۶۲ می‌باشد. یعنی فاکتورهای استخراج شده، ۴۶٪ از تغییرات متغیر وابسته را توجیه می‌کند. همچنین آماره دوربین واتسون ۱/۹ نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی میان باقیمانده‌های الگو است. در ضمن مقادیر VIF، نشان‌دهنده نبود همبستگی شدید بین فاکتورهاست. همچنین سطح معناداری آماره F معادل ۰/۰۰۰ است که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد و نشان می‌دهد که فاکتورهای استخراجی رابطه خطی با میانگین پاسخ‌ها به عنوان شاخص کنترل کیفیت دارد.

نتایج مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که از بین عوامل استخراجی مربوط به متغیرهای ورودی، عامل دوم (وضعیت مالی حسابرس)، سوم (بودجه زمانی) و چهارم (ویژگی‌های فردی حسابرس) به دلیل داشتن سطح معناداری بیش از ۵ درصد، اثر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارند، زیرا سطح معناداری این متغیر بیشتر از ۵ درصد می‌باشد. لذا، به غیر از فرضیه‌های ۲، ۳ و ۴، دلیلی برای رد سایر فرضیه‌ها وجود ندارد و بنابراین از آنجایی که سه فرضیه از ۷ فرضیه فرعی رد شده لذا دلیلی برای قبول فرضیه اول اصلی اول وجود ندارد.

در جدول شماره ۴ سعی شده فاکتورهای استخراجی با توجه به محتوای سؤال‌ها نامگذاری شود، لذا فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه دوم به شرح زیر تدوین شده است: فرضیه دوم: «از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل خروجی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.»

همانگونه که در قسمت قبل بیان شد در گروه متغیرهای خروجی ۳ عامل استخراج گردید که به منظور بررسی اثر آنها بر کیفیت حسابرسی فرضیه‌های فرعی به شرح زیر طراحی شده است:

۱-۲. از دیدگاه حسابداران رسمی ویژگی‌های فردی استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۲-۲. از دیدگاه حسابداران رسمی کنترل داخلی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۳-۲. از دیدگاه حسابداران رسمی شهرت صاحب‌کار بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

به منظور بررسی فرضیات فوق‌الگویی رگرسیونی شماره ۲ مورد استفاده قرار گرفته که به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{\text{mean}} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Factor1} + \alpha_2 \text{Factor2} + \alpha_3 \text{Factor3} + \varepsilon \quad (2)$$

نتایج حاصل از تخمین الگوی شماره ۲ در جدول شماره ۵ آورده شده است. ضریب تعیین الگو ۰/۸۰۹ است که نشان می‌دهد فاکتورهای استخراج شده، ۸۹٪ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهد. همچنین آماره دوربین واتسون معادل ۱/۹ نیز

نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی میان باقیمانده‌های الگو است. در ضمن مقدار VIF محاسبه شده ۱ نشان می‌دهد که همبستگی شدید بین فاکتورها وجود ندارد. همچنین سطح معناداری آماره F کمتر از ۰/۰۵ بوده است و بدین معناست که فاکتورهای استخراجی، رابطه خطی با میانگین پاسخ‌ها به عنوان شاخص کنترل کیفیت دارد.

جدول شماره ۴. استخراج عامل‌های نهایی گروه متغیرهای خروجی

نام عامل‌ها	عامل‌ها			متغیرهای خروجی
	۳	۲	۱	
ویژگی‌های فردی	۰/۰۷۲	۰/۱۰۷	۰/۷۶۵	انجام وظایف حرفه‌ای
استفاده‌کنندگان	-۰/۰۱۴	۰/۰۵۲	۰/۸۲۱	صلاحیت اخلاقی صاحب کار و کارکنانش
	۰/۱۲۹	۰/۳۱۴	۰/۵۹۴	گسترده‌گی استفاده‌کنندگان
	۰/۱۵۶	۰/۲۸۵	۰/۷۹۲	دانش استفاده‌کننده
	۰/۳۱۳	۰/۳۹۲	۰/۵۷۹	وجود افراد مطلع از امور مالی در مجامع
	۰/۴۶۴	۰/۲۰۵	۰/۵۳۴	دانش مدیران
کنترل داخلی	۰/۰۳۹	۰/۸۷۳	-۰/۰۶۸	وجود کنترل داخلی
شهرت صاحب کار	۰/۵۸۱	-۰/۱۶۶	۰/۴۶۳	حق الزحمه حسابرسی
	۰/۷۹۸	۰/۰۷۲	۰/۰۷۷	سودآوری صاحب کار
	۰/۸۰۹	۰/۲۷۶	-۰/۱۵۹	ارائه امکانات به حسابرس

جدول شماره ۵. ضرایب الگوی رگرسیونی در گروه عوامل خروجی

VIF	سطح معناداری	آماره t	ضریب متغیر	علامت اختصاری	عوامل
	۰/۰۰۰	۱۳۱/۸۳۷	۳/۷۰۴	Constant	عرض از مبدا
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۹/۹۳۶	۰/۲۸۱	Factor 1	ویژگی‌های فردی استفاده‌کنندگان
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱۰/۹۷۹	۰/۳۱۰	Factor 2	کنترل داخلی
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱۰/۲۶۳	۰/۲۹۰	Factor 3	شهرت صاحب کار
۱۰۸/۱۹۴		آماره F		۰/۸۱۶	ضریب تعیین
۰/۰۰۰		سطح معناداری F		۰/۸۰۹	ضریب تعیین تعدیلی
۰/۲۳۳		احتمال آزمون کلموگراف اسمیرنوف		۱/۹۰۱	دوربین واتسون

با توجه به نتایج آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون که در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌شود؛ هر سه عامل استخراج شده، اثر معنادار بر کیفیت حسابرسی دارند و با توجه به بزرگ‌تر بودن ضریب عامل دوم درمی‌یابیم که این عامل یعنی وجود کنترل‌های داخلی در واحد مورد رسیدگی، اثر بیشتری بر کیفیت حسابرسی دارد. لذا، دلیلی برای رد فرضیه‌های گروه دوم مبنی بر وجود رابطه معنادار بین کیفیت حسابرسی و عوامل خروجی وجود نداشته و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد قبول می‌باشد.

فرضیه سوم به عوامل محیطی مربوط می‌شود این فرضیه نیز با تحلیل عاملی دنبال شده است. فرضیه سوم به این صورت مطرح شده بود که «از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل محیطی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد». در این راستا از ۱۷ متغیر در گروه مذکور استفاده گردید که نتایج حاصله نشان داد که تعداد ۷ فاکتور با مقدار ویژه بزرگ‌تر از ۱ و قدرت تبیین ۷۳٪ از واریانس کل، قابل استخراج شدن هستند که نتایج بارهای عاملی هر متغیر در هر گروه از عامل‌ها در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

همان‌گونه که در قسمت قبل بیان شد در گروه متغیرهای محیطی ۷ عامل استخراج گردید که به منظور بررسی اثر آنها بر کیفیت حسابرسی، فرضیه‌های فرعی به شرح زیر طراحی شده است:

۱-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۲-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، عوامل نظارتی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۳-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، حسابرسی مالیاتی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۴-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، حسابرسی الزامی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۵-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، فصلی بودن حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۶-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، برخورد قضایی بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

۷-۳. از دیدگاه حسابداران رسمی، اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی اثر دارد.

به منظور بررسی فرضیه‌های فوق‌الگویی رگرسیونی شماره ۳ برآزش شده است:

$$Y_{\text{mean}} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Factor1} + \alpha_2 \text{Factor2} + \alpha_3 \text{Factor3} + \alpha_4 \text{Factor4} + \alpha_5 \text{Factor5} + \alpha_6 \text{Factor6} + \alpha_7 \text{Factor7} + \varepsilon \quad (3)$$

جدول شماره ۶. استخراج عامل‌های نهایی گروه متغیرهای محیطی

نام عامل‌ها	عامل‌ها							عوامل محیطی
	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
حاکمیت شرکتی	-۰/۲۹۷	۰/۴۲۳	-۰/۲۸۸	۰/۰۸۸	۰/۳۳۷	۰/۰۲۸	۰/۶۰۱	ترکیب دولتی سهامداران
	۰/۰۹۶	۰/۱۹۴	۰/۱۴۱	۰/۰۲۶	-۰/۰۷۳	۰/۱۳۵	۰/۸۵۲	ترکیب خصوصی سهامداران
	۰/۰۷۵	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۸	۰/۰۹۱	۰/۱۲۳	۰/۰۷۲	۰/۸۸۴	ترکیب حقیقی سهامداران
	۰/۲۸۴	۰/۴۶۵	-۰/۱۳۱	۰/۳۵۳	۰/۳۳۵	-۰/۰۲۴	۰/۵۳۵	ترکیب حقوقی سهامداران
	۰/۰۴۵	۰/۴۰۶	۰/۰۵۳	۰/۴۷۹	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۳	۰/۵۱۶	تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره
عوامل نظارتی	-۰/۰۰۹	۰/۰۳۹	-۰/۰۰۶	۰/۰۱۹	-۰/۱۴۳	۰/۸۴۴	۰/۱۱۱	نظارت جامعه حسابداران
	-۰/۳۸۱	۰/۰۱۱	۰/۱۶۱	۰/۰۱۲	۰/۱۰۸	۰/۵۳۴	۰/۵۲۲	شیوه انتخاب حسابرس
	۰/۰۵۹	۰/۱۳۸	-۰/۱۳۹	۰/۱۹	۰/۱۷۵	۰/۰۷	۰/۰۴۹	کنترل دولت
	۰/۳۳۷	۰/۱۰۶	۰/۱۵۷	-۰/۰۱۲	۰/۳۵۷	۰/۶۱۳	-۰/۰۴۷	حسابرسی اختیاری
حسابرسی مالیاتی	۰/۱۴۹	-۰/۲۳۲	۰/۱۸۳	۰/۲۰۲	۰/۷۵۵	۰/۱۳	-۰/۱۲۲	حسابرسی مالیاتی
مالیاتی	۰/۱۰۷	۰/۱۶۷	۰/۳۶۹	۰/۰۰۶	۰/۷۰۸	۰/۰۴۴	۰/۱۵۲	تعداد حسابرسی قبلی
حسابرسی الزامی	-۰/۳۳۸	۰/۰۱۶	۰/۱۹۲	۰/۵۵۴	۰/۱۳۹	۰/۴۹۹	۰/۳۳۷	مشتری مداری
	-۰/۱۲۳	۰/۲۴۶	۰/۳۰۷	۰/۶۶۳	-۰/۱۷۳	۰/۴۳۶	۰/۱۳۵	رقابت بین مؤسسات
	۰/۰۶۲	-۰/۰۵۴	-۰/۱۸۵	۰/۸۳۵	۰/۳۱۶	۰/۰۲۲	-۰/۰۴۵	حسابرسی الزامی
فصلی بودن حسابرسی	-۰/۰۸۹	-۰/۱۰۴	۰/۷۶۳	-۰/۱۱۸	۰/۱۴۴	۰/۰۷۷	۰/۳۷۸	فصلی بودن حسابرسی
برخورد قضایی	-۰/۱۴۶	۰/۷۹۵	۰/۲۵۹	۰/۰۲۵	-۰/۰۲۷	۰/۳۴۷	۰/۰۹۲	برخورد قضایی
اندازه شرکت	۰/۷۹۹	-۰/۰۶۴	۰/۰۳۷	-۰/۰۱۷	۰/۱۱۵	۰/۰۷۶	۰/۱۵۲	اندازه شرکت

نتایج حاصل از تخمین الگوی شماره ۳ در جدول شماره ۷ آورده شده است. خلاصه نتایج آزمون الگوی رگرسیونی شماره ۳ نشان دهنده این است که ضریب تعیین الگو برابر ۰/۵۹۷ می‌باشد؛ یعنی فاکتورهای استخراجی، ۵۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توجیه می‌کنند. هم چنین آماره دوربین واتسون معادل ۱/۸۷ می‌باشد که نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی میان باقیمانده‌های الگو است. مقادیر VIF نیز نشان می‌دهد که همبستگی جدی بین فاکتورها وجود ندارد. همچنین سطح معناداری آزمون F

معادل ۰/۰۰۰ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ است و نشان می‌دهد که فاکتورهای استخراجی رابطه خطی با میانگین پاسخ‌ها به عنوان شاخص کنترل کیفیت دارد. با توجه به نتایج جدول شماره ۷ می‌توان ادعا کرد که به غیر از عامل چهارم (الزامی بودن حسابرسی) و عامل پنجم (فصلی بودن حسابرسی) که دارای سطح معناداری بزرگتر از ۵٪ هستند بقیه دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده و بر کیفیت حسابرسی اثر معناداری دارند. از آنجایی که دو عامل از هفت عامل دارای اثر معناداری نیستند، لذا نمی‌توان ادعا نمود فرضیه اصلی تأیید شده است.

جدول شماره ۷. ضرایب الگوی رگرسیونی در گروه عوامل محیطی

عوامل	علامت اختصاری	ضریب متغیر	آماره t	سطح معناداری	VIF
عرض از مبدا	Constant	۳/۷۰۱	۸۹/۹۴۵	۰/۰۰۰	
حاکمیت شرکتهای	Factor1	۰/۲۷۱	۶/۵۵۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
عوامل نظارتی	Factor2	۰/۱۹۰	۴/۵۸۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
حسابرسی مالیاتی	Factor3	-۰/۱۴۹	-۳/۵۹۴	۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
حسابرسی الزامی	Factor4	۰/۰۳۸	۰/۹۲۸	۰/۳۵۷	۱/۰۰۰
فصلی بودن حسابرسی	Factor5	۰/۰۷۲	۱/۷۳۴	۰/۰۸۷	۱/۰۰۰
برخورد قضایی	۶Factor	۰/۱۰۷	۲/۵۹۲	۰/۰۱۲	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	vFactor	۰/۱۸۹	۴/۵۶۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۹۷		F فیشر	۱۵/۴۶۵	
ضریب تعیین تعدیلی	۰/۵۵۹		احتمال F فیشر	۰/۰۰۰	
دوربین واتسون	۱/۸۷		احتمال آزمون	۰/۲۳۳	

کلموگراف اسمیرنف

نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق نشان داد که بسیاری از عوامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی که در این تحقیق اثر معناداری بر کیفیت حسابرسی داشتند، بعضاً توسط محققین پیشین نیز اثبات شده است. اما، آنچه در این تحقیق به‌طور خاص بدست آمد این است که، علاوه

بر عوامل متعدد که از گروه‌های سه‌گانه (ورودی، خروجی و محیطی) بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارند از گروه متغیرهای خروجی عامل کنترل داخلی مناسب و از گروه عوامل ورودی تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی (اندازه مؤسسات حسابرسی) در کیفیت حسابرسی اثر مثبت داشته که این عوامل مهم در واحدهای تجاری علی‌الخصوص بخش خصوصی و نیز مؤسسات حسابرسی چندان مورد توجه قرار نگرفته‌اند؛ چرا که، بنا به دلایلی، کنترل‌های داخلی مناسب در واحدهای تجاری کشورمان وجود ندارد. از جمله می‌توان به تمایل نداشتن ارکان راهبری شرکت‌ها به شفاف‌سازی اطلاعات مالی علی‌الخصوص به منظور فرار مالیاتی و قابل ملاحظه‌بودن هزینه‌های استقرار یک سیستم کنترل داخلی مناسب ذکر نمود. با وجود این، قطعاً تا زمانی که واحد تجاری از سیستم مناسب کنترل‌های داخلی بهره‌مند نباشند، ارائه گزارش‌های حسابرسی به منظور اطمینان و اعتباربخشی به اطلاعات مالی از کیفیت مناسب برخوردار نبوده و چندان سودمند نخواهد بود.

از طرفی در جامعه حرفه‌ای حسابرسی کشورمان اعضای جامعه چندان تمایلی به تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ نداشته و در اغلب مؤسسات حسابرسی با تعداد سه نفر از حسابداران رسمی اداره می‌شوند که آن هم به دلیل الزام بر اساس آئین‌نامه جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. در چنین شرایطی که اعضای حرفه‌ای آن با حداقل ممکن شرکا اقدام به تأسیس و اداره مؤسسات حسابرسی می‌نمایند، اغلب ترکیب تیم حسابرسی که باید متشکل از سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و سایر رده‌های حرفه‌ای حسابرسی باشد، به صورت ناقص بوده و امکان آموزش مستمر کارکنان فراهم نبوده و بنابراین تیم حسابرسی از تجربه و دانش لازم در کار حرفه‌ای برخوردار نبوده و نهایتاً این امر به کاهش کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد.

از عوامل محیطی که بر کیفیت حسابرسی اثر مثبتی دارد برخورد قضایی دستگاه‌های نظارتی با گزارش‌های غیرحرفه‌ای است که در کشورمان تقریباً کم‌رنگ شده است؛ حتی با گزارش‌های غیرحرفه‌ای حسابرسی که توسط سهامداران حاضر در بورس اوراق

بهادار استفاده می‌شود نیز برخورد چندانی صورت نمی‌گیرد؛ چراکه مثلاً اگر شرکتی در پایان سال بخواهد با انجام یک معامله غیرعملیاتی، سود هر سهم را به صورت غیر واقعی افزایش دهد، در پاره‌ای موارد حساب‌برسان با این موضوع در گزارش‌های خود برخورد ننموده و موضوع را به اطلاع سهامداران نمی‌رسانند و نتیجتاً در چنین شرایطی افزایش غیر واقعی در ارزش سهام آن شرکت‌ها ایجاد شده و این افزایش به دلیل نداشتن بنیان اقتصادی مناسب به شکل حبابی تبلور یافته و در کوتاه مدت کاهش قابل ملاحظه‌ای خواهد یافت. حال با داشتن قوانین حقوقی مناسب و برخورد قاطعانه با گزارش‌های غیر حرفه‌ای می‌توان به یک اطمینان معقول از صورت‌های مالی دست یافت.

یادداشت‌ها

- | | |
|----------------------|---------------------|
| 1. Beyer and Sridhar | 2. DeAngelo |
| 3. Schauer | 4. Jere and Michael |
| 5. Ferdinand | 6. Kris |
| 7. Guy | 8. Jeff |

References

- Beyer, A., Sridhar, S. (2006). Effects of multiple clients on audit reports. *Journal of Accounting Research*, 44(1), 29-51.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Ferdinand, A.G., Simon, Y., Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 265-287.
- Guy, D., Fernando, A.M., Abdel-Meguid, R., Elder, J. (2010) Audit quality attributes, Client size and cost of equity capital. *Review of Accounting and Finance*, 9(4), 363-381.
- Hsasyganh, Y., Azinfar, K. (2010). The relationship between audit quality and audit office size. *Journal of the Accounting and Auditing Reviews*, 61, 83-96 [In Persian].
- Ebrahimi, A., Seyedi, A. (2008). The role of external auditors in reducing discretionary accruals. *Journal of the Accounting and Auditing Reviews*, 54, 3-16 [In Persian].

- Jafari, A. (2006). Factors affecting the independence and competence of the members of the Iranian CPAs in ascertain services. *Ph.D Dissertation*, University of Allameh Tabataba'i [In Persian].
- Jeff, P., Boone, K., Inder, K., Raman, K. (2010). Do the big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 330-352.
- Jere, R.F., Michael, D.Y. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Karami, G.A., Bazrafshan, A., Mohammadi, A. (2011). Investigate the relationship between auditor tenure and earnings management. *Journal of Accounting Knowledge*, 4, 82-65 [In Persian].
- Kris, H., Diane B., Joel, B. (2010). Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *SSRN Electronic Journal*, Available at: <http://www.ssrn.com>.
- Moazzezi Rad, M. (2012). Is the concept of conservatism dead? *Auditor*, 62, 73-58 [In Persian].
- Schilder, A. (2011). Audit quality an IAASB perspective. www.iaasb.org.
- Schauer P.C., Krishnan, J. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *A Journal of Practice and Theory*. 19(2), 9-26.
- Xuwen, K. (2011). Board characteristics and higher audit quality: Evidence from Chinese listed companies, *International Conference on Management Science and Industrial Engineering (MSIE)*. Harbin, 348-352.