

بهبود شاخص‌های کیفیت حسابرسی در عمل از منظر اعضای کمیته حسابرسی، بازرسان کنترل کیفیت و حسابرسان بر اساس مدل ارائه شده شورای گزارشگری مالی (FRC)

ساناز حجی *

خسرو فغانی ماکرانی ^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۸/۳۰

چکیده

بیشتر ادبیات پژوهشی که به کیفیت حسابرسی می‌پردازد، متکی بر دیدگاه بازنمایی شده در تعریف مطرح شده توسط دی آنجلو است که بیان می‌کند کیفیت حسابرسی یک احتمال پیش‌بینی شده در خصوص این موضوع است که: (۱) حسابرس یک تحریف با اهمیت را در سیستم حسابداری شرکت کارفرما شناسایی و (۲) آن تحریف را گزارش نماید. بنابراین کیفیت حسابرسی هم با فعلیت و هم با ادراک مربوط به دو عامل تعیین‌کننده مهم کیفیت حسابرسی پیوند داده می‌شود: شایستگی و استقلال. در این مطالعات، مفاهیم کیفیت حسابرسی به صورت هنجاری تعریف شده‌اند و شاخص‌های کیفیت حسابرسی به جای محتوای خود فرآیند حسابرسی، به ابعاد قابل مشاهده گزارش‌های مالی حاصل، محدود گشته‌اند. هدف پژوهش، طراحی الگوی پراگماتیسم‌گرایی یا عملگرایانه کیفیت حسابرسی براساس مدل شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، بازرسان کنترل کیفیت و حسابرسان است. به دلیل عدم وجود مبنایی مشخص و منسجم در این خصوص، براساس فرآیند ساختار تحلیل محتوایی نسبت به شناسایی ابعاد موضوع اقدام شد. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۳ نفر از خبرگان و در بخش کمی ۲۰ نفر از سه گروه فوق بودند. برای تحلیل محتوا، طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۱ اقدام شد. ۱۲ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی مورد برازش قرار گرفت و ۶ مضمون فراگیر، کارکردهای فردی در حسابرسی، کارکردهای اثربخشی در حسابرسی، شریک در حسابرسی، گزارش در حسابرسی، فرهنگ در حسابرسی و کارکردهای نهادی در حسابرسی به عنوان مبنایی اصلی کیفیت حسابرسی براساس الگوی (FRC) شدند. بر اساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، کارکردهای فردی در حسابرسی شامل ۵ مضمون سازمان دهنده شامل شخصیت حسابرس، دانش حسابرسی، توانمندی حسابرس، تجربه حسابرس، تعهد حسابرسی به عنوان اثرگذارترین معیار کیفیت عملگرایانه در حرفه حسابرسی از منظر سه گروه فوق تعیین شد.

واژگان کلیدی

الگوی پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی در عمل، حسابرس، کمیته حسابرسی، کمیته کنترل کیفیت، سنجش کیفیت در عمل.

^۱ دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (Editor: Sanaz_hadji@yahoo.com)

^۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (kh.Fa.Makerani@gmail.com)

۱. مقدمه

این پژوهش شیوه معناسازی مفهوم کیفیت حسابرسی را توسط حسابرسان به عنوان شرکت کنندگان کلیدی در فرآیند حسابرسی، اعضای کمیته حسابرسی (AC) و بازرسان کنترل کیفیت (AIU)، مورد ارزیابی قرار می‌دهد که می‌تواند بر عملکرد و ارزیابی تکالیف و وظایف حسابرسان اثرگذار باشد. همچنین این مفاهیم را در شرایط نهادی و اجتماعی وسیع‌تر مدنظر قرار می‌دهد. مفاهیم کیفیت حسابرسی به صورت وسیع در مطالعات پژوهشی که به بررسی رابطه میان شاخص‌های مشهود برای کیفیت حسابرسی مانند اندازه شرکت حسابرسی یا تخصص صنعتی حسابرسان و شاخص‌های کیفیت گزارش مالی مانند صدور گزارش‌های حسابرسی اصلاح شده یا کیفیت سود گزارش شده می‌پردازند، مورد آزمون قرار گرفته است (سنگانی و حجی، ۲۰۱۵). در این مطالعات، مفاهیم کیفیت حسابرسی به صورت هنجاری تعریف شده‌اند و شاخص‌های کیفیت حسابرسی به جای محتوای خود فرآیند حسابرسی به ابعاد قابل مشاهده گزارش‌های مالی حاصل، محدود گشته‌اند. در نتیجه، درخصوص اینکه حسابرسان چگونه معنای کیفیت حسابرسی را مفهوم‌سازی می‌کنند و یا این اصطلاح در عملیات حسابرسی به چه معنا است، یعنی در خصوص رفتارها و مشخصه‌هایی که متخصصان حسابرسی را با کیفیت حسابرسی پیوند می‌دهند، کمتر می‌دانیم. به علاوه اطلاعات کمی در خصوص درک اعضای کمیته‌های حسابرسی (AC) و بازرسان کنترل کیفیت حسابرسی (AIU)، از این مفاهیم و چگونگی ظهور آن در فرآیند ارزیابی کیفیت حسابرسی توسط آنها، وجود دارد. از منظر اقتصادی، خدمات حسابرسی از طریق اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌گردد. فرآیند اطمینان‌بخشی شامل گردآوری و ارزیابی شواهد است که مبنایی برای ارائه اظهار نظر یا قضاوت حرفه‌ای در خصوص صورت‌های مالی می‌شود. نتیجه این فرآیند، اظهار نظر حسابرسان است که در گزارش حسابرسی بیان شده است و اعتقاد بر این است که اعتبار و کیفیت صورت‌های مالی را تقویت می‌کند. می‌توان استدلال کرد که ارزش خدمات حسابرسی وابسته به شکل نظرات کارشناسی انتشار یافته توسط حسابرسان است. در نتیجه ارزش نظر کارشناسی حسابرسی وابسته به کیفیت فرآیند حسابرسی است که توسط حسابرسان انجام می‌شود. کیفیت حسابرسی مهم است چرا که بر اعتبار و قابلیت اتکا و اطمینان اظهار نظر حسابرسی تأثیر می‌گذارد. اگر حسابرسان کاری ضعیف انجام دهند، نظر ارائه شده در خصوص صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند گمراه کننده باشد و این امر تأثیر قطعی بر تصمیمات اقتصادی کاربران دارد. نگرانی‌ها و ملاحظات مرتبط با کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر این کیفیت از دیرباز موضوعاتی قابل توجه در مباحث تئوری، تخصصی و نظارتی در مورد حسابرسی بوده‌اند. هدف تقویت کیفیت حسابرسی، زیربنای تدوین استانداردها و تردیدهای موجود در خصوص کیفیت موجب پژوهش‌ها و سایر اقدامات صورت گرفته توسط نهادهای نظارتی شده است (برای مثال گروه کارشناسی اطمینان‌بخشی حسابرسی ۲۰۰۰؛ FRC ۲۰۰۶a و ۲۰۰۶b). بیشتر ادبیات پژوهشی در خصوص کیفیت حسابرسی بر تعریف ارائه شده توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) تکیه دارد و کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس ۱- موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کنید، 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 اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش دهد به استقلال حسابرس بستگی دارد. یعنی حسابرس هم شایستگی فنی تشخیص هرگونه تحریف با اهمیت در طی حسابرسی و هم استقلال برای اطمینان از تصحیح یا افشای آن‌ها را در گزارش حسابرس را دارد. دی آنجلو، همچنین استدلال نمود از آنجا که ارزیابی کیفیت حسابرسی پر

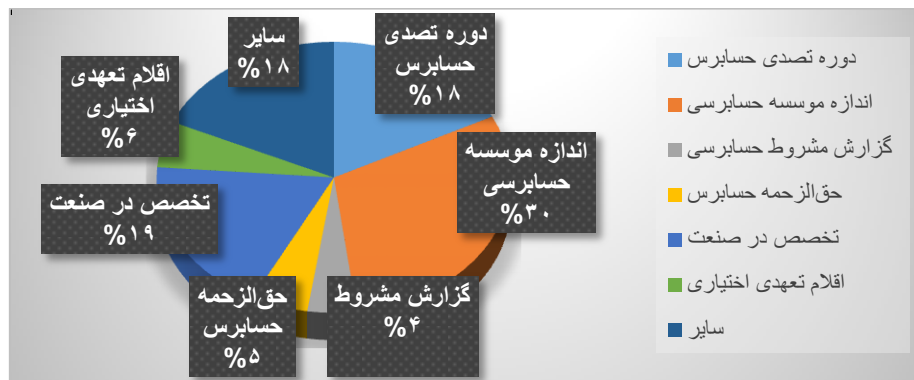
هزینه است، جایگزین‌ها یا شاخص‌های کم هزینه‌تر مانند اندازه و شهرت شرکت به عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرسی استفاده می‌شوند، مطالعات پژوهشی به فراوانی شاخص‌های جایگزین را برای آزمودن تأثیرات استقلال و شایستگی حساب‌رسان به خدمت گرفته‌اند. غلبه یک رویکرد کارکرد گرا یا اثبات گرا می‌تواند درک ما از عملیات حسابرسی واقعی را محدود کند. شواهد محدودی در خصوص درک اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت از اصطلاح کیفیت حسابرسی وجود دارد و یا این سوال مطرح است که اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت که مسئولیت‌های نظارت بر فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی را دارند، کیفیت کار انجام شده توسط حساب‌رسان مستقل را چگونه ارزیابی می‌کنند.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

هدرا و لاولی (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان "چرا و چگونه روابط و تبادلات اجتماعی حساب‌رسان با شرکت، همکاران و صاحبکاران بر نگرش و رفتار آنها تأثیر می‌گذارد: پیامدهایی برای کیفیت حسابرسی"، به این موضوع پرداختند که الف) چگونه ارتباطات سازنده می‌تواند توسعه یابد و منجر به نتایج سودمندی مانند کاهش فرسودگی حسابرسان و ترک شغل و رعایت حقوق شهروندی گردد و ب) چگونه بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. آنها بر نقش کلیدی رفتار منصفانه شریک حسابرسی در رابطه با ایجاد پیوند روانشناختی قوی تأکید نمودند. همچنین بیان کردند که تعهد به اهداف موسسه از سوی حساب‌رسان می‌تواند منجر به نتایج مطلوب سازمانی، از جمله افزایش کیفیت حسابرسی شود. دترن و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان "ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی: مروری بر ادبیات دانشگاهی"، به مرور مفاهیم‌های مختلف کیفیت حسابرسی پرداختند. آنها با اشاره به نیاز به ارائه شاخص‌های کیفیت حسابرسی، نشان دادند که کیفیت حسابرسی برای افراد مختلف معنای متفاوتی دارد. ادبیات پیشین تا حد زیادی ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسی را به رسمیت می‌شناسد، در مقابل، ترکیبی از افراد، انگیزه و فرآیندها است که کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سونرات و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان "عوامل تعیین کننده اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در تایلند"، در راستای معرفی شیوه جدید گزارشگری و اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی، بیان نمودند عوامل تعیین کننده مسائل عمده شامل ریسک دعوی حقوقی حسابرسان، پیچیدگی شرکت، سودآوری و نوع صنعت است. شرکت‌هایی که حساب‌رسان آنها یکی از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی هستند، شرکت‌هایی با تعداد زیادی شرکت‌های تابعه، دارایی و ساخت‌وساز و مالی، شرکت‌های فعال در صنعت فناوری اطلاعات، مسائل عمده بیشتری در گزارش خود داشته‌اند. های و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی تأثیر گزارش جدید حسابرسی"، به بررسی تأثیر تغییرات گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در نیوزلند پرداختند. آنها نشان دادند که گزارش‌های جدید حسابرسی بهبود در کیفیت با کاهش ارقام تعهدی غیرعادی پس از پذیرش الزامات گزارشگری جدید حسابرسی و افزایش قابل توجهی در حق‌الزحمه حسابرسی همراه خواهد بود. الدالی و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "چگونه می‌توان اعتماد عمومی را به موسسات حسابرسی بازایی کرد؟ مطالعه موردی شورای گزارشگری مالی"، سه استراتژی اصلی به منظور ارتقای اعتماد و افزایش انتخاب حساب‌رسان در بازار حسابرسی بریتانیا را شناسایی نمودند. آنها بیان کردند، کمیته‌های حسابرسی می‌توانند به درک بهتری از معیارهایی که برای بهبود فرآیند انتخاب حساب‌رسان به آن نیاز دارند، دست یابند. بعلاوه به حساب‌رسان کمک می‌کند تا درک بهتری از چگونگی و چرایی مقررات کنونی حسابرسی داشته باشند و اجرای کارآمد آنها را بهبود بخشد. باه و فوگارتی (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "حساب‌رسان در مورد کیفیت

حسابرسی چگونه فکر می کنند؟ "دیدگاهی جدید در خصوص یک موضوع قدیمی"، با استفاده از نظرسنجی و دیدگاه حسابرسان درباره کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. بر اساس مدل ارائه شده میزان استقلال، صداقت و بی طرفی حسابرس، بر کیفیت حسابرسی موثر است. همچنین ویژگی های فردی حسابرس تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد. آنها نشان دادند که ادراک متخصصان حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی باید تعیین و مدنظر قرار گیرد تا بتوان به حسابرسی مطلوب دست یافت.

مولایی و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان "تبیین و اعتبار سنجی مدل بهبود کیفیت حسابرسی با رویکرد تمرکز بر مولفه های داخلی و خارجی در ایران"، نشان دادند پنج دسته از عوامل: (۱) عوامل علی (شامل عوامل مرتبط با تیم حسابرسی، عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسی، عوامل مرتبط با ذینفعان و عوامل مرتبط با حرفه)، (۲) عوامل زمینه ای (از جمله دسترسی به منابع اطلاعات مالی شرکت، شفافیت اطلاعات اقتصادی شرکت، استقلال تیم حسابرسی و مؤسسه و درجه پیچیدگی فعالیت تجاری شرکت)، (۳) عوامل مداخله گر (از جمله شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی و فشارهای احتمالی بر حسابرسان)، (۴) راهبردها (شامل مکانیزه کردن فرآیند حسابرسی، استقرار سیستم کنترل کیفیت مؤثر در مؤسسه، ایجاد مکانیزم حمایتی برای حفظ استقلال حسابرسان، تعامل مؤثر نهادهای نظارتی و سیاست گذاری حرفه ای با مؤسسات حسابرسی و توانمندسازی و آموزش حسابرسان) و (۵) پیامدها (از جمله بهبود کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی) به عنوان عوامل مؤثر بر شکل گیری مدل کیفیت حسابرسی شناسایی شدند. آقای و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان "مدل اندازه گیری کیفیت حسابرسی"، به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، نشان دادند ابعاد استقلال شورای عالی، الزامات گزارشگری مالی، اندازه مؤسسات حسابرسی، حسابرس صنعت، حق الزحمه حسابرسی، سیستم حاکمیت شرکتی، کارگزاران، تدوین دستورالعمل های مختلف صنعت، برداشت حسابرسان از حاکمیت، استفاده از فناوری اطلاعات و ایجاد نهاد نظارتی حرفه ای مدل مفهومی کیفیت حسابرسی را تشکیل می دهد. حمیصیان و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان "تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان"، به طراحی مدل حسابرسی با رویکرد نظریه پردازی انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی ها شخصیتی و فردی حسابرس، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون نیز قرار می گیرد. دیگر یافته ها بیانگر مولفه های مؤثر فراوانی در ابعاد مختلف جهت افزایش کیفیت حسابرسی در ایران است. شاخص های مذکور در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص های مطالعه کنونی را به خود اختصاص می دهند. نکته حایز اهمیت این است که در تحقیقات پیشین تنها شاخص های محدودی از کیفیت حسابرسی مانند اندازه مؤسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و تخصص در صنعت را مورد ارزیابی قرار گرفته و به جنبه های مختلف کیفیت حسابرسی پرداخته نشده است. همچنین به دیدگاه بازیگران اصلی سنجش کیفیت توجهی نشده است و در تحقیقات خارجی نیز تنها یک پژوهش مربوط به نور ادوا و همکاران (۲۰۱۳) به ارزیابی کیفیت از منظر تمامی گروه های درگیر در سنجش کیفیت مانند حسابرسان، کمیته کنترل کیفیت و کمیته حسابرسی پرداخته است. خلاصه ای از سایر پژوهش های داخلی پیشین طی سال های ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۹ در شکل زیر ارائه شده است:



شکل ۱ جدول فراوانی مولفه‌های پژوهش حسابداری

بر اساس شکل ۱ جمعاً ۲۶ مولفه مورد استفاده قرار گرفته که با توجه به تکرار برخی از آن‌ها، فراوانی مجموع آنها ۲۹۰ مؤلفه بوده است. شش شاخص اندازه موسسه، تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسی، کیفیت اقدام تعهدی، حق الزحمه حسابرسی و تعداد بند شرط موجود در گزارش حسابرسی به ترتیب بیشترین استفاده را داشته و ۸۲ درصد فراوانی را تشکیل داده است. در ادامه به ایرادات وارده در استفاده از شش مولفه پرتکرار در این پژوهش‌ها می‌پردازیم:

پرتکرارترین شاخص "اندازه موسسه حسابرسی" با فراوانی ۳۰ درصد بوده است. معمولاً از موسسه‌های بزرگ حسابرسی به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود. اندازه موسسه حسابرسی به عنوان ویژگی ثابت حسابرسی (حداقل در یک بازه زمانی منطقی) به شمار می‌رود و صاحبکار در انتخاب یک حسابرسی با کیفیت می‌تواند به این موضوع توجه نماید. بنابراین، استفاده از این معیار در پژوهش‌ها مناسب است. اما استفاده از آن باید با احتیاط و در موارد خاص صورت بگیرد. زیرا، سازمان حسابرسی (به عنوان بزرگترین موسسه حسابرسی در ایران) به دلیل مالکیت و مدیریت دولتی الزاماً دارای بیشترین کیفیت در اجرای حسابرسی نیست. بعلاوه نتایج برخی از پژوهش‌های انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران مانند پژوهش حساس‌یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، حساس‌یگانه و آذینفر (۱۳۸۹)، و هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲)، نشان داده‌اند که بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی با معیار ذکر شده رابطه معنی‌داری وجود نداشته و یا رابطه معکوسی وجود دارد. با استفاده از کدهای صفر و یک، دولتی یا خصوصی بودن حسابرسی و نه کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷). در ادامه به این موضوع پرداخته می‌شود که آیا سازمان حسابرسی واقعاً ویژگی‌های یک حسابرسی بزرگ طبق نظریه اندازه موسسه حسابرسی را داراست؟ واقعیتی وجود دارد که در اکثر موارد هم حسابرسی شونده و هم حسابرسی کننده دولتی یا تحت کنترل دولت هستند. بنابراین دادخواهی دولت بعنوان کنترل کننده یک شرکت (صاحبکار) دولتی علیه سازمان حسابرسی قابل تصور نیست. بنابراین، یکی از مفروضات اساسی نظریه اندازه موسسه حسابرسی در ارتباط با از دست دادن منافع زیاد بخاطر عدم کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار برای سازمان حسابرسی مصداق ندارد (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۶). براساس نظریه اندازه موسسه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند خدمات حسابرسی با کیفیتی ارائه دهند چون پرسنل آن‌ها در یک صنعت خاص متخصص می‌شوند و تحت آموزش مستمر و مربوط قرار می‌گیرند (اکیف و همکاران، ۱۹۹۲). بر این اساس، می‌توان گفت سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد کاری می‌تواند بعضی از تیم‌های حسابرسی خود را فقط در یک صنعت خاص مورد استفاده قرار دهد. بعلاوه این سازمان حسابرسی به دلیل داشتن دانش و تجربه کافی به احتمال بیشتری می‌تواند پرسنل خود را بطور مستمر تحت آموزش مرتبط قرار دهد. هم‌چنین مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به حفظ

شهرت خود بسیار حساس هستند (فرنسیس و ویلسون، ۱۹۸۸). موضوعی که مطرح است این است که چگونه یک موسسه حسابرسی در طول زمان با ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت به مشتریان خود شهرت کسب می‌کند. پاسخ این است که در طول زمان به همراه کسب شهرت اندازه موسسه حسابرسی نیز گسترش پیدا می‌کند. اما بزرگی سازمان حسابرسی به نظر نمی‌رسد که بخاطر شهرت آن در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت باشد. بنابراین، حفظ شهرت احتمالاً نمی‌تواند به عنوان یک عامل کارآ، سازمان حسابرسی را مشتاق به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بکند. در نهایت چون مؤسسات حسابرسی بزرگ تعداد مشتریان زیادی دارند دارای قدرت چانه زنی بالایی بوده و می‌توانند مدیریت صاحبکار را تحت فشار قرار دهند (لای و واتر ۳۰، ۱۹۹۴). همچنین بر اساس جدول ۱ تعداد مشتریان سازمان حسابرسی قابل مقایسه با هیچ یک از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (حتی مفید راهبر به عنوان بزرگترین موسسه حسابرسی بخش خصوصی) نیست. بنابراین، زمانی که اکثر صاحبکاران سازمان حسابرسی دولتی یا نیمه دولتی هستند، نسبت به حفظ استقلال حسابرسی تردید اساسی وجود دارد (دی فوند و همکاران، ۲۰۰۰). بطور خلاصه می‌توان گفت که براساس چهار ویژگی بحث شده در ارتباط با اندازه موسسه حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، به نظر می‌رسد که سازمان حسابرسی فقط در موضوع آموزش مستمر با کیفیت پرسنل و تخصیص نمودن تیم‌های حسابرسی، از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی متمایز باشد. (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۶).

جدول شماره ۱ آمار تعداد گزارش‌های صادره سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر

ردیف	نوع گزارش در سال ۱۳۹۹	تعداد در سازمان حسابرسی	تعداد در موسسه مفید راهبر
۱	گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی	۷۲۲	۳۹۰
۲	موارد خاص و افزایش سرمایه و تجدید ارزیابی داراییها	۱۹۷	۵۷
۳	مطالبات از دولت	۸	
۴	نامه مدیریت	۷۸۷	
۵	حسابرسی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	۲۴۷	
۶	بررسی اجمالی صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای	۲۴۸	۱۷۸
۷	IFRS	۳	
۸	حسابرسی عملیاتی	۱۳	۱۸
۹	نامه مدیریت طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	۵۰	
۱۰	قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر	۲	
۱۱	ناظر تصویه		۱
	جمع کل	۲۲۷۷	۶۴۴

دومین شاخص مورد استفاده میزان "تخصص موسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار" با فراوانی ۱۹ درصد است. کند (۲۰۰۸)، معتقد است موسسه‌هایی که در یک صنعت خاص تجربه و مهارت بیشتری دارند، حسابرسی اثربخش‌تری ارائه می‌کنند. تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار معمولاً با رویکرد سهم بازار توسط پژوهشگران اندازه‌گیری شده است. در این رویکرد فرض می‌شود که با مشاهده سهم نسبی بازار موسسه‌های حسابرسی که به یک صنعت خاص ارائه خدمت می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصصی صنعت موسسه حسابرسی پی‌برد. موسسه‌ای که سهم بزرگتری از بازار را در اختیار دارد، از دانش تخصصی بالاتری در آن صنعت برخوردار است. این معیار که توسط پالمراس (۱۹۹۸)، معرفی شد نیز مانند اندازه حسابرس به عنوان ویژگی ثابت حسابرس به شمار می‌رود و صاحبکار در انتخاب یک حسابرس با کیفیت

می‌تواند به این موضوع توجه نماید. در خصوص ضعف این معیار، نیل و رایلی (۲۰۰۴)، بیان کرده‌اند که تخصص در صنعت صاحبکار با دو کد صفر و یک، طیف وسیعی از سطوح مختلف کیفیت را نشان نمی‌دهد.

سومین معیار مبتنی بر رابطه دو طرفه صاحبکار و حسابرس، "تداوم تصدی حسابرس" یا چرخش حسابرس (تغییر حسابرس) با فراوانی ۱۸ درصد است. وانگ و همکاران (۲۰۰۸)، بیان می‌کنند حسابسان با کیفیت به منظور حفظ کیفیت اجرای حسابرسی خود تمایل بیشتری به تغییر صاحبکاران خود دارند. در این خصوص دو دیدگاه متقابل وجود دارد. برخی پژوهشگران طرفدار چرخش حسابرس و برخی دیگر طرفدار تداوم تصدی حسابرس هستند. مخالفان تداوم تصدی مانند چن و همکاران، (۲۰۰۴) بیان می‌کنند تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحبکار می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد.

چهارمین شاخص "اقدام تعهدی اختیاری" با فراوانی ۶ درصد است. کیفیت اقدام تعهدی بر مبنای مدل جونز (۱۹۹۱)، پرکاربردترین معیار کیفیت گزارشگری مالی برای اندازه‌گیری است. در این مدل‌ها، (فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹) و دیفاند و همکاران، (۲۰۱۴)، مدل جونز (۱۹۹۱)، هر چه باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل بالاتر باشد، میزان اقدام تعهدی اختیاری در آن شرکت بالاتر و کیفیت حسابرسی نیز کمتر خواهد بود. مدل‌های دیگری مانند مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) و مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، معرفی شده است. سایر مدل‌هایی که در این گروه قرار می‌گیرند شامل مدل دیچو و دیچف (۲۰۰۲)، مبتنی بر محاسبه کیفیت اقدام تعهدی و مدل باسو (۱۹۹۷)، مبتنی بر محاسبه و شناسایی به موقع زیان است. برآورد مدل‌های مبتنی بر اقدام تعهدی اختیاری نیازمند صرف زمان کافی و دقت زیاد است. یکی از ضعف‌های استفاده از مدل‌های کیفیت گزارشگری مالی، اشتباه در اندازه‌گیری اقدام تعهدی اختیاری است. مقادیر خطا در مدل‌های مزبور الزاماً بیانگر اقدام تعهدی اختیاری سود نیست. بعلاوه، اقدام تعهدی اختیاری درصد بسیار کمی از جمع دارایی‌ها را تشکیل می‌دهند (گول و همکاران، ۲۰۰۳). وجود مدل‌های متعدد برای محاسبه اقدام تعهدی اختیاری نشان از عدم توافق نظر در بین پژوهشگران بر یک مدل مشترک است و لازم است در زمان استفاده از این مدل‌ها، عوامل مختلف از طریق متغیرهای مناسب کنترل شوند (دیفاند و همکاران، ۲۰۱۴).

معیار "حق‌الزحمه حسابرسی" از ارتباط بین حسابرس و صاحبکار حاصل می‌شوند. حق‌الزحمه حسابرسی یک عامل ورودی در فرآیند حسابرسی، میزان تلاش‌های صورت گرفته توسط حسابسان را منعکس می‌کند. هر چه حق‌الزحمه پرداختی به حسابسان بیشتر باشد، کیفیت اجرای حسابرسی بالاتر است. دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴)، بیان نمودند که حسابسان به صورت یک جانبه قادر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی نیستند. بنابراین، حق‌الزحمه حسابرسی یک معیار مناسب هم از سوی تقاضاکننده خدمات حسابرسی و هم ارائه‌کننده آن است. برخی مانند دیس و گیروکس (۱۹۹۲)، از ساعات کار حسابرسی استفاده نمودند. یکی از مزیت‌های این معیار استفاده از طیف وسیعی از کیفیت‌های اجرای حسابرسی است. همچنین، در برخی از تغییر حق‌الزحمه سال جاری نسبت به سال قبل استفاده می‌شود. در ایران نیز برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هزینه‌های حسابرسی را در بخش هزینه‌های عملیاتی افشا می‌کنند. به نظر می‌رسد این معیار در فضای ایران معیار مناسبی نباشد. زیرا، در قراردادهای حسابرسی تعیین مبلغ قرارداد بیشتر بر اساس چانه‌زنی و نه از طریق حجم کار تعیین می‌شود. (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷). در خصوص حق‌الزحمه غیرعادی حسابسان، برخی مانند هرییر و همکاران (۲۰۱۰)، معتقدند که هر چه حق‌الزحمه پرداختی به حسابسان کمتر یا بیشتر از میزان متعارف و استاندارد باشد، کیفیت اجرای حسابرسی کمتر می‌شود. به گفته نیکل و همکاران (۲۰۱۳)، پایین بودن

بیش از حد هزینه‌های حسابرسی این پیام را به ما می‌دهد که حسابرسی با اثربخشی کمتری انجام شده است. استانا و بون (۲۰۱۲)، نیز بیان کرده است که بالاتر بودن هزینه‌های حسابرسی از میزان متعارف نشان‌دهنده مشکلات زیاد در عملکرد شرکت است که سبب کاهش کیفیت اجرای حسابرسی می‌گردد. بنابراین، حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی می‌تواند یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی باشد.

معیار بعدی، "گزارش حسابرسی تعدیل شده" است. مدیران همواره تلاش می‌کنند تا گزارش حسابرسی، وضعیت شرکت را به نحو مطلوب نشان داده و به صورت مقبول ارائه شود. به اعتقاد دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴)، کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دارای اظهارنظر تعدیل شده بیشتر است. این معیار به اعتقاد لنوکس و لی (۲۰۱۲)، معیار قابل اتکایی به شمار می‌رود. زیرا، اظهارنظر حسابرس به صورت مستقیم تحت تأثیر و کنترل حسابرس بوده و نشان‌دهنده مسئولیت حسابرسان نسبت به گزارش است. کاپلن و ویلیامز (۲۰۱۳)، معتقدند ضعف این معیار این است که حسابرسان به طور کلی انگیزه دارند که برای بیمه کردن خود در برابر ریسک دادخواهی، گزارش‌های غیر مقبول ارائه کنند. برخی مانند یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) و بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۳)، معتقدند که گزارش‌های تعدیل شده در ایران الزاماً بیانگر کیفیت حسابرسی نیست. (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۷) یکی از مشکلات اندازه‌گیری صحیح کیفیت حسابرسی وجود تعریف‌های مختلف و گاه متناقض در خصوص مفهوم کیفیت است. عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابرسی همواره با دشواری‌هایی همراه است و تاکنون معیار واحدی که مورد توافق پژوهشگران مختلف باشد، ارائه نشده است. برای انتخاب معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ضرورت دارد به شرایط گزارشگری در بازار سهام ایران و همچنین ساز و کارهای اجرای حسابرسی در نهادهای عهده‌دار فرآیند اجرای حسابرسی توجه نمود. علیرغم توسعه مطالعاتی که بر درک عملیاتی کیفیت حسابرسی در شرایط ویژه خودش تأکید دارند، تاکنون به کاوش در خصوص چگونگی ساخت معنای اجرایی برای مفهوم کیفیت حسابرسی در شرایط محیط نهادی و اجتماعی حسابرسی کمتر توجه شده است. به ویژه شواهد کم و محدودی در خصوص درک اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت از اصطلاح کیفیت حسابرسی وجود دارد و یا این سوال مطرح است که اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت که مسئولیت نظارت بر فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی را دارند، کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان مستقل را چگونه ارزیابی می‌کنند. این موضوعات مباحث مورد بررسی این پژوهش هستند و هدف آن تقویت درک معنای عملی و اجرایی کیفیت حسابرسی است. توضیحات ارائه شده در ادامه بحث نشان می‌دهد که سه عنصر به ساختار معنی کیفیت حسابرسی در عمل کمک می‌کند.

اعضای کمیته حسابرسی (AC)، مسئول نظارت بر عملکرد حسابرسی مستقل هستند که شامل نظارت بر استقلال حسابرس، تعیین زمان و حق‌الزحمه و اثربخشی فرآیند حسابرسی است. بنابراین، این بخش توجه ویژه‌ای به تأثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر عملکرد حسابرسی مستقل دارد (FRC، ۲۰۱۰). چارچوب جدید حاکمیت شرکتی، تأکید بیشتری بر اهمیت ارتباط بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی برای دست آوردن کیفیت حسابرسی در اجرا دارد. پژوهش‌های پیشین نتایج متفاوتی در خصوص تأثیر کمیته‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد. (نیل و همکاران، ۲۰۰۰، ابوت و همکاران، ۲۰۰۳، لی و همکاران ۲۰۰۵ و جانی و همکاران ۲۰۰۷). از این رو، این پژوهش فرصتی برای بررسی بیشتر در خصوص چگونگی درک مفاهیم کیفیت حسابرسی بر عملکرد و فرآیند آنها و تأثیر آن بر عملکرد حسابرسی و کیفیت حسابرسی در محیط حسابرسی جدید است. بنابراین اولین سوال پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

سوال یک پژوهش: مفهوم کیفیت حسابرسی توسط شرکت کنندگان کلیدی در فرآیند حسابرسی چگونه درک می‌شود؟ اندکی از مطالعات، ابعاد اجتماعی، سازمانی و نهادی را در بررسی کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند. همچنین کیفیت عملکرد حسابرسی تحت تأثیر عوامل مختلف داخلی و خارجی در حسابرسی قرار دارد و موارد کمی به چگونگی تأثیر عوامل محیط حسابرسی و ایجاد مفهوم کیفیت حسابرسی توسط شرکت کنندگان کلیدی در روند حسابرسی، پرداخته‌اند. علاوه تلاش کمی برای درک تأثیر احتمالی عوامل سازمانی و اجتماعی در ساخت معنی برای کیفیت حسابرسی در عمل انجام شده است. در نتیجه، پرسش دوم پژوهش به شرح زیر مطرح شده است:

سوال دوم پژوهش: عوامل موثر بر ایجاد معنی کیفیت حسابرسی در اجرا یا عمل چیست؟

در خصوص رابطه بین معنای کیفیت حسابرسی و شیوه‌های حسابرسی و نحوه معنی آن در عمل، اطلاعات کمی وجود دارد. در مطالعات محدودی، به بررسی معنی کیفیت حسابرسی برای حساب‌رسان، اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت و درک آن در اجرای فرآیند حسابرسی پرداخته شده است. این پژوهش با هدف بررسی چگونگی کیفیت حسابرسی در عمل ارائه شده است و سومین سوال پژوهش به این صورت مطرح است:

سوال سوم پژوهش: منظور از کیفیت حسابرسی در عمل چیست؟

در نهایت، با توجه به تغییرات قابل توجهی در چارچوب حسابرسی و راهبری شرکتی، کمیته حسابرسی (AC) در حال حاضر مسئولیت بیشتر و روشن‌تری برای نظارت بر کیفیت حسابرسی را به عهده دارد که توسط قانون راهبری شرکتی مطرح شده است. علاوه بر این، در حال حاضر تأکید بیشتر بر اهمیت ارتباط میان حساب‌رسان مستقل و کمیته حسابرسی به منظور دستیابی به کیفیت حسابرسی در عمل شده است. تعامل میان حساب‌رسان با اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کیفیت ممکن است به طور بالقوه بر دستیابی به کیفیت حسابرسی در عمل تأثیر بگذارد. مشابه کمیته حسابرسی، اعضای کمیته کنترل کیفیت (AIU) نیز به عنوان یک گروه برجسته برای نظارت بر سطح کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی معرفی کرده است. با وجود پیشرفت‌های قابل توجه در چارچوب نظارتی در سال‌های اخیر، درک اثر تغییرات در چارچوب حسابرسی و چارچوب حاکمیت برای دستیابی به کیفیت حسابرسی در عمل، درک نشده است. بنابراین، در این پژوهش با هدف بررسی تأثیر اعضای کمیته کنترل کیفیت و کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دو سوال دیگر به شرح زیر تدوین شده است:

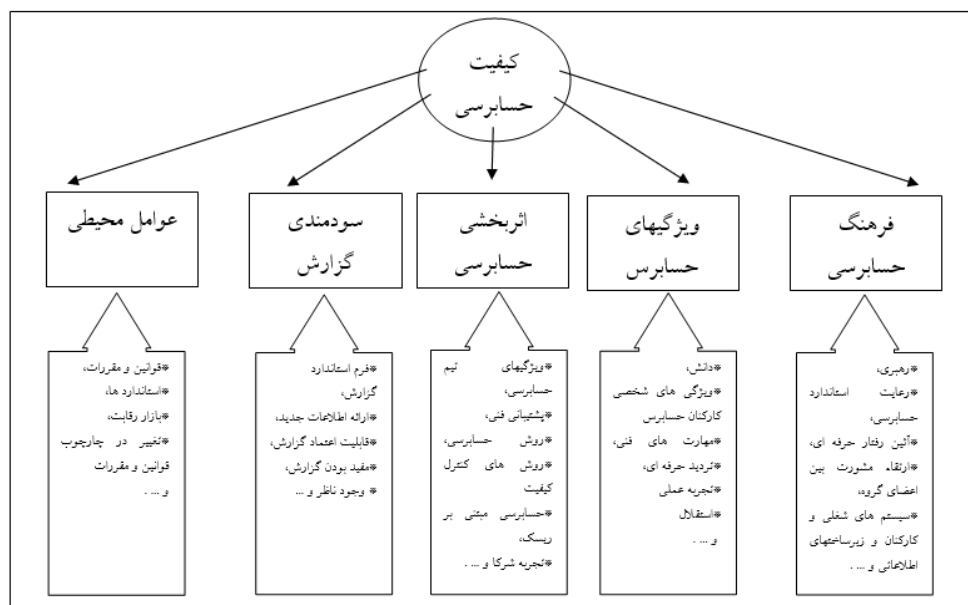
۴- شاخص‌های کیفیت از دیدگاه کمیته کنترل کیفیت حسابرسی (AIU) چیست؟

۵- شاخص‌های کیفیت از دیدگاه کمیته حسابرسی (AC) چیست؟

۳. روش‌شناسی پژوهش

۳-۱. مدل کیفیت حسابرسی

از دیدگاه شورای گزارشگری مالی (FRC، ۲۰۱۱)، نیکل و همکاران (۲۰۱۳)، نور ادوا و همکاران (۲۰۱۳) و بنی مهد و همکاران (۱۳۹۷)، شاخص‌های کیفیت حسابرسی را حداقل در گروه‌های ذکر شده در مدل مفهومی ارائه شده در شکل ۲ می‌توان طبقه‌بندی نمود:



شکل ۲ مدل مفهومی کیفیت حسابداری از دیدگاه شورای گزارشگری مالی (FRC)

۳-۲. فرهنگ موسسه حسابداری

حرفه حسابداری از مشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیا به شمار می رود و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می دهد از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای بستگی دارد. (کامیلری، ۲۰۰۲). حسابرسان، سرمایه گذاران، سازمان های حرفه ای و شرکت ها، نظرات مشابهی را در خصوص این موضوع که فرهنگ موسسه حسابداری یک ریسک مهم برای کیفیت حسابداری است، مطرح نمودند. عوامل زیادی وجود دارد که در حال حاضر بر فرهنگ حسابداری اثر منفی داشته اند. عامل موثر بر این موضوع در موسسات حسابداری بخش خصوصی موضوع حق الزحمه حسابداری است که بر این امر اثرگذار است.

تمامی گروه های سرمایه گذاران، حسابرسان، شرکت ها و سازمان های حرفه ای به طور کامل با اهمیت دانش، مهارت ها و ویژگی های شخصی کارکنان حسابداری برای رسیدن به کیفیت حسابداری موافقت دارند. افزایش کیفیت حسابداری، نیازمند آموزش های مرتبط است. (لین و یو، ۲۰۱۶). بخشی از این دانش و مهارت ها مربوط به اطلاعات کسب شده در حوزه دانشگاهی و آکادمیک و بخشی دیگر شامل آموزش های کارگاهی و تجربی در حین کار است. لیکن حسابرسان در درجه اول باید بتوانند در کار گروهی شرکت داشته و میزان تطابق خود را با گروه و تیم حسابداری افزایش دهند. پژوهش های پیشین نشان می دهد حسابرسان متخصص صنعت، خدمات حسابداری با کیفیت بالاتر ارائه می دهند. کند (۲۰۰۸)، بیان می کند تخصص حسابداری در صنعت شامل خلق ایده های سازنده برای کمک به صاحبکاران (خلق ارزش افزوده) است. عواملی مانند ویژگی های تیم حسابداری، پشتیبانی فنی، روش حسابداری، استانداردهای حسابداری و روش های کنترل کیفیت، به اثربخشی فرآیند حسابداری کمک می کند. (FRC، ۲۰۰۷). سایر عوامل موثر بر فرآیند حسابداری اثربخشی عبارتند از: استفاده از رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک و تجربه شرکای حسابداری. بودجه زمانی هر کار حسابداری در ابتدا بر اساس شناخت از واحد مورد رسیدگی و بر اساس برنامه زمان بندی پیش بینی شده توسط مدیر حسابداری تعیین و سپس بر اساس ریسک و ویژگی های صنعت مورد فعالیت شرکت مذکور، ترکیب تیمی مناسب آن بر اساس رده های

مختلف حسابرسی مشخص می‌گردد. در صورت هر گونه تغییر در تیم مذکور و رده‌های مورد نظر و عدم جایگزینی آن، کیفیت کار حسابرسی تحت تأثیر منفی قرار خواهد گرفت. چرا که در صورت کمبود زمان و پرسنل مناسب، جایگزینی حتی با دخالت مستقیم مدیر فنی نیز موثر نخواهد بود. همچنین تجربه تیم حسابرسی در صنعت مورد نظر و شناخت قبلی از آن و تخصص در شاخه فعالیت شرکت مورد حسابرسی نیز بر بهبود کار حسابرسی موثر است. سازمان حسابرسی به دلیل ساختار دولتی خود امکان استخدام نیرو خارج از موازین دولتی را نداشته و در صورت خروج پرسنل علی‌الخصوص پرسنل باتجربه از سازمان مذکور امکان جایگزینی آنها عملاً غیر ممکن است. موسسات بخش خصوصی نیز به دلیل عدم امکان افزایش حقوق و کاهش هزینه‌های پرسنلی با این موضوع مواجه هستند و در عمل رده‌های میانی گروه‌های خالی بوده است.

میزان اعتماد به گزارش حسابرس را به عنوان یکی از محرک‌های اصلی کیفیت حسابرسی و اعتبار و سودمندی گزارش حسابرسی را عامل جلب توجه سرمایه‌گذاران می‌داند. اعتقاد بر این است که دقت و اعتبار نظر حسابرسی کیفیت گزارش‌های مالی را ارتقا می‌بخشد به عنوان مثال روبو و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که اظهارنظر مقبول چهار موسسه بزرگ حسابرسی بر افزایش محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی موثر است و چانگ و همکاران (۲۰۱۸)، نشان دادند که اظهارنظر شش موسسه بزرگ حسابرسی اثر منفی عدم اطمینان بازار را بر تصمیم‌گیری مالی مشتریان و ساختار سرمایه کاهش می‌دهد. آنها پیشنهاد نمودند در قوانین و استانداردهای حسابرسی باید عناصر کلیدی قابل توجه در گزارش حسابرسی مشخص شود و در نهایت ساختار و شکل گزارش حسابرسی باید استاندارد بوده و یک گروه ناظر برای بررسی گزارش‌های ارائه شده و بررسی روند حسابرسی، به صورت رسمی وجود داشته باشد. (FRC, ۲۰۰۷). برخی عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. به عنوان مثال، باید چارچوبی برای قوانین و مقررات ناظر بر کیفیت حسابرسی ایجاد شود که بر اساس آن، حسابرسی به شکل موثری صورت گیرد و اگر انحراف سهوی از قوانین و مقررات رخ داد، سیستم نظارت بر کیفیت کار حسابرسی وجود داشته باشد تا همواره بین حساب‌رسان و مراجع نظارتی گفتگویی موثر در جریان باشد.

۲-۳. قلمرو مکانی و زمانی پژوهش و جامعه آماری پژوهش

قلمرو مکانی این پژوهش ایران است. بازه زمانی این پژوهش مصاحبه‌های انجام شده طی سال ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۱ است. با توجه به این که هدف از این کلیه حساب‌رسان رسمی شاغل در حرفه حسابرسی به عنوان جامعه مورد مطالعه در نظر گرفته شده‌اند که دارای ویژگی‌های زیر باشند:

- اعضای اصلی کمیته کنترل کیفیت سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران ایران،
- مدیران ارشد سازمان حسابرسی و یا شرکای موسسات حسابرسی که دارای سابقه بالاتر از ۲۰ سال حسابرسی بوده و به عنوان همکار در فرآیند سنجش کیفیت فعالیت داشته‌اند،
- اعضای کمیته فنی سازمان حسابرسی،
- اعضای کمیته راهبری سازمان حسابرسی و
- اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها که به دلیل ممنوعیت عضویت کارکنان سازمان حسابرسی در این سمت‌ها، این افراد از میان حساب‌رسان موسسات حسابرسی انتخاب شده‌اند.

مشارکت کنندگان در بخش کیفی ۳۰ نفر بودند که به دلیل تکرر و شباهت پاسخها در نهایت ۱۳ نفر مورد تحلیل قرار گرفت. سابقه شغلی مصاحبه‌شوندگان زیر ۱۲ سال ۳۸٫۴۸ درصد بودند و بازه شغلی ۱۲ تا ۱۸ سال نیز ۳۰/۷۶ درصد را دارا بودند و ۴ نفر نیز معادل ۳۰/۷۶ درصد نیز سابقه شغلی بیش از ۱۸ سال داشتند.

۳-۳. جمع‌آوری داده و تحلیل مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته

اولین گروه پاسخ‌دهندگان خبرگان حسابرسی بودند. شرکای حسابرسی و یا مدیران حسابرسی از لیست اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران (IACPA) و سازمان حسابرسی، اعضای کمیته حسابرسی به عنوان دومین گروه و سومین گروه نیز شامل بازرسان کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بودند. برای استخراج شاخص‌ها، در ابتدا کلیه تحقیقات پیشین و خلاصه گزارش "تقویت کیفیت حسابرسی" که توسط شورای گزارشگری مالی (FRC، ۲۰۱۱) مورد بررسی قرار گرفته و شاخص‌های مورد نظر استخراج گردید. الگو سوالات مصاحبه شامل این موارد بودند: (۱) تعریف و مفهوم کیفیت حسابرسی، (۲) نقش فرهنگ موسسه یا سازمان حسابرسی، (۳) نظارت، حکمرانی و کنترل، (۴) کیفیت پرسنل، (۵) تعاملات میان حسابرسان و کمیته حسابرسی و (۶) استقلال و روش‌های قضاوت و حسابرسی. سوالات تنظیم شده به سه نفر از خبرگان حرفه ارائه شد. در ادامه فهرستی از اعضای منتخب برای مصاحبه تنظیم گردید. سپس از تحلیل مضمون براساس سبک آترید-استرلینگ (۲۰۰۱) استفاده شده است. طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی، عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۱ اقدام شد و تعداد ۱۲ پژوهش (شامل ۸ پژوهش خارجی و ۴ پژوهش داخلی) به عنوان مبنای ارزیابی مورد استفاده قرار گرفت. ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش برآزش قرار گرفت. در این بخش ۶ مضمون فراگیر از طریق غربالگری نظری پژوهش‌های تأیید شده به عنوان مبانی اصلی انتخاب شدند. مضامین فراگیر شامل مضامین عالی دربرگیرنده حاکم بر متن به مثابه کل است. در واقع کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگتر در قالب مضامین فراگیر تفکیک شدند و انتخاب نام آن‌ها براساس ابعاد نظری یا استانداردهای مرتبط با پدیده مورد بررسی ملموس گردید. با ایجاد ۴۶۵ مضمون پایه؛ ۲۵ مضمون سازمان‌دهنده و ۶ مضمون فراگیر، در یک دسته‌بندی کلی مجموع مضامین پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر و چهارچوب نظری در قالب شکل ۳ و جدول ۲ به ترتیب ارائه شده است:

جدول ۲ تفکیک مضامین کیفیت حسابرسی در عمل

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
تأیید شده در فرهنگ حرفه	آیین رفتار حرفه‌ای	فلسفه حرفه‌ای
	ارتقاء مشورت بین اعضاء گروه	اشتراک‌گذاری دانش حسابرسی
	سیستم‌های ساختار حرفه‌ای	عدالت سازمانی
کارکردهای گزارش در حسابرسی	رعایت فرم استاندارد گزارش	رعایت معیار اهمیت در اظهارنظر
	ارائه اطلاعات جدید	گزارش عملکردهای مالیاتی
	قابلیت اعتماد گزارش	ارزیابی مجدد صورت‌های مالی
	مفید بودن گزارش	نظارت مستمر حسابرسی بر فرآیندهای عملکردی هیأت‌مدیره
	یکپارچگی گزارش	تداوم فعالیت
	شخصیت حسابرسان	تناسب رفتاری با ویژگی‌های حرفه‌ای
تأیید نشده در فرهنگ حرفه		اخلاق‌گرایی حرفه‌ای
		ارتقای توانمندی مشارکتی حسابرسی
		بازخورد جریان اطلاعات
تأیید نشده در فرهنگ حرفه		هویت حرفه‌ای
		قابلیت‌های مشارکت حسابرسی
		ارزش‌های ساختاری
تأیید نشده در فرهنگ حرفه		تأکید در مطلب خاص حسابرسی
		گزارش ساختار کنترل داخلی
		افشاء اشتباه در برآورد ارزش‌های احتمالی شرکت
تأیید نشده در فرهنگ حرفه		مسئولیت اخلاقی حسابرسان در قبال اذعان اشتباه فنی پس از گزارش
		افشاء جنبه‌های اختیاری گزارش حسابرسی
		افشاء مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی
تأیید نشده در فرهنگ حرفه		ارتباط با ارکان راهبری
		کنترل ثبات هیجانی
		منع کنترل درونی

جدول ۲ تفکیک مضامین کیفیت حسابرسی در عمل

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	دانش حسابرسی	تحصیلات دانشگاهی حسابرس
	توانمندی حسابرس	تخصص صنعت حسابرس
	تجربه حسابرس	کار حرفه‌ای حسابرس
	تعهد حسابرس	پابندی به اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی
کارکردهای اثربخشی در حسابرسی	تیم حسابرسی	استفاده از تنوع تخصصی
	پشتیبانی فنی	سیستم‌های اطلاعات حسابرسی
	کنترل کیفیت	ارزیابی مستمر
	حسابرسی مبتنی بر ریسک	تفسیر رویه‌ای صاحبکاران
کارکردهای شریک در حسابرسی	اطلاع‌رسانی مسائل عمده	رعایت استاندارد ۷۰۶ حسابرسی
	سبک رهبری شریک حسابرسی	رهبری مشارکتی در حسابرسی
	تخصص شریک حسابرسی	سهم بازار حسابرسی
	صلاحیت حرفه‌ای شریک حسابرسی	حق‌الزحمه حسابرسی
کارکردهای نهادی در حسابرسی	قوانین و مقررات	لزوم دریافت گواهینامه حرفه‌ای
	استانداردهای حسابرسی	استقلال حرفه‌ای
	نظارت نهادی	بازرسی قانونی در حسابرسی
	چشم انداز حسابرسی	ارزیابی دوره‌ای استانداردهای حسابرسی
		گزارشگرهای دوره‌های آموزش فراخدمتی حسابرس
		رزومه علمی حسابرس
		قابلیت اثبات عاطفی حسابرس
		سابقه حرفه‌ای حسابرسی
		فرآیندگی ارزش‌های حرفه‌ای
		معنویت‌گرایی در حرفه حسابرسی
		توسعه یادگیری جهت حل مسئله
		مدیریت پایگاه داده‌های اطلاعاتی
		حسابرسی عملیاتی
		اظهارنظرهای قبلی حسابسان
		رعایت استاندارد ۷۰۱ حسابرسی
		قرارداد روانشناختی
		تقویت انگیزه حرفه‌ای
		ساعات کار حسابرسی
		رعایت اصل محرمانگی حرفه‌ای
		اثربخشی مذاکره حرفه‌ای
		حفاظت از منافع سهامداران
		توازن عرضه و تقاضای حسابرسی
		تردید حرفه‌ای
		بی‌طرفی و عینیت‌گرایی حرفه‌ای
		ثبت و صدور مجوز برای موسسات حسابرسی
		انجام اقدام انضباطی در حسابرسی
		کاهش ارزش سرقفلی و دارایی‌های نامشهود
		ارزیابی دوره‌ای استانداردهای حسابرسی
		درآمد و قراردادها
		ارزیابی ریسک تأییدیه مدیران



شکل ۳ چارچوب تئوریک مدل پروگماتیسیم‌گرایانه کیفیت حسابرسی

کارکرد نهادی اشاره به نظارت‌های بیرونی بر حوزه تخصصی و قضاوت‌های حرفه‌ای است که می‌تواند به روشن‌تر شدن این مسیر و یکپارچگی بیشتر در گزارش‌های حسابرسی برای استفاده کنندگان منجر شود. شورای گزارشگری مالی (FRC) نقش نهادها در این حوزه را به دلیل ارزیابی مستمر محیط اجتماعی؛ تغییر انتظارات و راه‌های احتمالی تحریف یا تخلف‌های ساختاریافته و سهوی صاحبکاران، در ارتقاء کیفیت حسابرسی مهم تلقی می‌نماید و توصیه می‌کند نهادهای رسمی و نهادهای غیررسمی می‌تواند با برگزاری جلسات و تبادل اطلاعات و اشتراک دانش، به پایداری حرفه حسابرسی در سطح کلان و بالابردن کیفیت حسابرسی در سطح خرد کمک نمایند (الدالی و عبدالقادر، ۲۰۱۸).

۴. یافته‌های پژوهش

برای تعیین تأثیرگذارترین مولفه مدل کیفیت حسابرسی از تحلیل رتبه‌بندی تفسیری استفاده شد تا براساس آن نقطه اشتراک و اثرگذارترین مولفه مربوط به کیفیت حسابرسی مشخص شود. در ادامه اقدام به ایجاد ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) و تعیین ماتریس تفسیری براساس مقایسه سطر (i) و ستون (j) شاخص مُد گردید و اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر (i) و ستون (j) براساس ۰ و ۱ شد. جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین ابعاد کیفیت حسابرسی، مقایسه‌ی زوجی i امین مولفه به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i+1) ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

جدول ۳ ماتریس دستیابی نهایی ابعاد پرگماتیسم گرایانه‌ی کیفیت حسابرسی

	F	کارکرد فرهنگی	گزارش‌گرایی	کارکرد فردی	کارکرد اثربخش	کارکرد شریک	کارکرد نهادی
		F1	F2	F3	F4	F5	F6
مولفه‌های مستقر سطح ۱	کارکردهای فرهنگی	F1	۱	۱*	۱	۱	۰
	کارکردهای گزارش	F2	۰	۱*	۱*	۱	۱
	کارکردهای فردی	F3	۱	۱	۱	۱	۱
	کارکردهای اثربخش	F4	۰	۱	۰	۱	۱
	کارکردهای شریک	F5	۰	۰	۰	۱	۱
	کارکردهای نهادی	F6	۰	۰	۰	۱	۱
مولفه‌های مستقر ستون «j»							
تأثیرگذاری مستقیم				تأثیرگذاری انتقالی			

جدول ۴ درصد امتیازهای سطح تأثیرگذاری ابعاد پرگماتیسم گرایانه کیفیت حسابرسی

		تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع		Rank	
مؤلفه کیفیت حسابرسی	کارکردهای فرهنگی	F1	۴	۱	۳	۸	۲۰/۵۱		2 th
	کارکردهای گزارش	F2	۳	۲	۲	۷	۱۷/۹۴		4 th
	کارکردهای فردی	F3	۶	۰	۵	۱۱	۲۸/۲۰		1 th
	کارکردهای اثربخشی	F4	۴	۰	۳	۷	۱۷/۹۴		3 th
	کارکردهای شریک	F5	۲	۰	۱	۳	۷/۶۹		5 th
	کارکردهای نهادی	F6	۲	۰	۱	۳	۷/۶۹		5 th
مجموع		۲۱	۳	۱۵	۳۹				
درصد		۵۳/۸۴	۷/۶۹	۳۸/۴۶					

نتایج نشان داد، ۵۳/۸۴ درصد ارتباط بین ابعاد پرگماتیسم گرایانه کیفیت حسابرسی، مستقیم و تنها ۷/۶۹ درصد دارای تأثیرگذاری انتقالی هستند. از مجموع تأثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مولفه‌ها، درصد تأثیرگذاری مضمون سازمان‌دهنده کارکردهای فردی در حسابرسی نسبت به بقیه ابعاد بیشتر است. در ادامه باهدف تقویت شناخت مولفه‌های پژوهش از نظر ماتریس میک‌مک، اقدام به جایگذاری هریک از مولفه‌های پژوهش در درون این ماتریس می‌شود.

جدول ۵ تعیین قدرت نفوذ و وابستگی ابعاد پرگماتیسم گرایانه کیفیت حسابرسی

		F	F1	F2	F3	F4	F5	F6	نفوذ
مولفه‌های مستقر سطر «۱»	کارکردهای فرهنگ	F1	۱	۱	۱*	۱	۱	۰	۵
	کارکردهای گزارش	F2	۰	۱	۱*	۱*	۱	۱	۵
	کارکردهای فردی	F3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۶
	کارکردهای اثربخشی	F4	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۴
	کارکردهای شریک	F5	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۲
	کارکردهای نهادی	F6	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۲
		وابستگی	۲	۴	۳	۴	۶	۵	

مولفه‌های مستقر ستون «۱»

براساس تعیین قدرت نفوذ و وابستگی اقدام به تحلیل گره‌ها و ارتباط هریک از مولفه‌های پژوهش در قالب تحلیل نموداری میک‌مک شد. در رُبع مستقل، کارکردهای فردی در حسابرسی در توسعه کیفیت حسابرسی از قدرت وابستگی بالا و قدرت نفوذ متوسط، برخوردار است که تحت تأثیر دو مضمون دیگر این ربع یعنی کارکردهای فرهنگ و کارکردهای گزارش در حسابرسی می‌تواند به نقش موثرتری را در عرصه مورد بررسی ایفا کند.

جدول ۶ (MICMAC) قرارگرفتن مؤلفه‌های پژوهش بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی

ربع پیوندی				ربع مستقل				
قدرت نفوذ								8
								7
			[[F3]]					6
		[[F1]]		[[F2]]				5
				[[F4]]				4
								3
						[[F5]]; [[F6]]		2
								1
ربع وابسته				ربع خودمختاری				
قدرت وابستگی								

در ادامه مضامین پایه تشکیل دهنده مضامین سازمان دهنده در قالب ۶ گروه کارکرد موثر بر کیفیت حسابرسی به صورت پرسشنامه و در میان جامعه مورد آزمون توزیع گردید. سؤال‌های پرسشنامه از نوع سؤال‌های بسته بوده و مقیاس اندازه‌گیری سوالات، از نوع مقیاس لیکرت ۷ تایی است. در ادامه با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۲۶ خروجی‌های مورد نیاز بدست آمده‌اند. برای روایی و پایایی پرسشنامه، در ابتدا تعدادی مناسب پرسشنامه را بین چند کارشناس خبره پخش شد و از آنجا که اکثر نظرات ایشان به سمت گزینه "مناسب" و "کاملاً مناسب" بوده است، روایی پرسشنامه تأیید

شده است. برای اطمینان از پایایی پرسشنامه تعداد ۱۰۰ پرسشنامه را پخش شده که شاخص آلفای کرونباخ برای آنها بدست آمده است که مقدار آن ۰/۹۳۹ است. پس پایایی پرسشنامه در حد عالی تأیید شد. برای رتبه‌بندی ابعاد تحقیق، چون تعداد آنها از ۲ مورد بیشتر و همچنین دارای مقیاس ترتیبی بوده و از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند، از آزمون آمار ناپارامتری فریدمن با آماره خی دو استفاده شد.

جدول ۷ رتبه بندی کارکردهای موثر بر کیفیت حسابرسی

میانگین رتبه ها				کارکردها
کل جامعه آماری	حسابرسان	اعضای کنترل کیفیت	کمیته حسابرسی	
۴,۴۴	۵	۴,۳۷	۴	کارکردهای فردی در حسابرسی
۴,۲۴	۳,۵۳	۳,۴۵	۳,۶۷	کارکردهای اثربخشی در حسابرسی
۳,۵۳	۴,۱۵	۴,۳	۳,۵	کارکردهای فرهنگ در حسابرسی
۳,۰۶	۳,۴۷	۳,۰۳	۴,۶۷	کارکردهای شریک در حسابرسی
۲,۹۲	۲,۶۲	۲,۹۹	۲,۸۳	کارکردهای گزارش در حسابرسی
۲,۸۱	۲,۲۴	۲,۸۶	۲,۳۳	کارکردهای نهادی در حسابرسی
۱۰۰	۱۹	۷۵	۶	تعداد
۶۹,۸۱	۲۴,۷۳	۴۸,۵۳	۵,۹۱	آماره خی دو
۵	۵	۵	۵	درجه آزادی
۰,۰۰	۰,۰	۰,۰	۰,۳۱۶	مقدار احتمال

بر اساس اطلاعات ستون اول جدول ۷، برای کلیه افراد جامعه بعد کارکردهای فردی در حسابرسی، از همه بیشتر و بعد کارکردهای نهادی در حسابرسی، از همه کمتر تأثیر داشته است. همچنین از منظر گروه‌های کنترل کیفیت و حسابرس، ترتیب ابعاد عبارتند از: کارکردهای فردی، کارکردهای فرهنگ، کارکردهای اثربخشی، کارکردهای شریک، کارکردهای گزارش و کارکردهای نهادی در حسابرسی. لیکن از منظر گروه کمیته حسابرسی، ترتیب ابعاد عبارتند از: کارکردهای شریک، کارکردهای فردی، کارکردهای اثربخشی، کارکردهای فرهنگ، کارکردهای گزارش و کارکردهای نهادی در حسابرسی.

۵. بحث و نتیجه گیری

هدف از این پژوهش بازنگری معنای مفهوم کیفیت حسابرسی و درک کیفیت عملگرایانه، بررسی همزمان معنای عملگرایانه کیفیت حسابرسی از منظر حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت، بررسی تأثیر مجموعه عوامل موجود در محیط حسابرسی که می‌توانند بر ادراکات حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و بازرسان کنترل کیفیت در خصوص کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند، توجه به سایر عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی به جای تأکید بیشتر بر ویژگی‌های فردی حسابرس و انجام فرآیند براساس استانداردهای تدوین شده، یافتن عواملی که در عمل بر کیفیت حسابرسی در ایران تأثیر دارند و کدام منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و کدام یک منجر به کاهش آن شده است؟ و در این تحقیق به دنبال پاسخ به سوالات زیر بوده ایم:

۱- مفهوم کیفیت حسابرسی چگونه توسط شرکت کنندگان کلیدی در فرآیند حسابرسی درک شده و به کار گرفته می‌شود؟

۲- عوامل موثر بر ساخت معنای عملی کیفیت حسابرسی چه هستند؟

۳- منظور از کیفیت حسابرسی چیست؟

۴- شاخص‌های کیفیت از دیدگاه کمیته کنترل کیفیت حسابرسی (AIU) چیست؟

۵- شاخص‌های کیفیت از دیدگاه کمیته حسابرسی (AC) چیست؟

در این بخش، به پاسخ این سوال پرداخته شده است که:

تأثیرگذارترین مضامین سازمان دهنده عملگرایانه کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابرسان، کمیته حسابرسی و کمیته کنترل کیفیت کدام است؟

این سوال برپایه تحلیل رتبه‌بندی تفسیری مورد کنکاش قرار گرفت و براساس یافته‌های آماری مشخص شد از مجموع تأثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مؤلفه‌های پژوهش، درصد تأثیرگذاری مضمون سازمان دهنده کارکردهای فردی در حسابرسی نسبت به بقیه ابعاد پرگماتیسم گرایانه کیفیت حسابرسی بیشتر است، که به معنای آن است که اثرگذارترین این معیار بر کیفیت عملگرایانه در حرفه حسابرسی نسبت به سایر معیارها براساس نقطه مشترک هر سه گروه مشارکت کننده شامل حسابرسان، کمیته حسابرسی و کمیته کنترل کیفیت و نظر مجزای دو گروه از سه گروه آزمون شونده (حسابرسان و کمیته کنترل کیفیت) از اهمیت بالاتری برخوردار است. همچنین مشخص شد کم‌اثرترین مضمون سازمان دهنده کیفیت عملگرایانه، از دیدگاه خبرگان حسابرسی کارکردهای شریک در حسابرسی و کارکردهای نهادی در حسابرسی و از نقطه نظر مشترک و هر یک از سه گروه کارکردهای نهادی است. می‌توان اینگونه استنباط نمود، همسو با مفاهیم نظری پرگماتیسم، فرد مهمترین عنصر در ارتقای کارکردهایی هستند که براساس رویکردهای روانشناسی همچون ذهن آگاهی یا تفکر انتقادی، نسبت به آن عملکرد لازم را از خود نشان می‌دهند.

کارکردهای فردی حسابرسی مبنایی برای ارتقای کیفیت حسابرسی عملگرایانه است. نقش حسابرسان به عنوان فرد عملگرایی که براساس شواهد و مدارک اقدام به اظهارنظر می‌نماید، بسیار مهم و قابل توجه است. اما این نقش و کارکردها در نبود زمینه‌های دانش افزایی در فرد و یا تعهد در کنار هویت اجتماعی می‌تواند باعث گردد تا کیفیت حسابرسی کاهش یابد. براین اساس تفاوت بین حسابرسان در رویکردهای آن از نظر میل به پیشرفت و توسعه با حسابرسان فاقد انگیزه لازم می‌تواند مبنایی برای ارتقای کیفیت باشد. در واقع حسابرسان دارای رویکرد پرگماتیسم قبل از ارتقای کیفیت حسابرسی، با همسان سازی تطبیقی خود با حرفه حسابرسی در تلاش هستند تا به ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای جهت ثبات هیجانی و منبع کنترل درونی دست یابند. اگر ثبات هیجانی و قابلیت کنترل درونی در رفتار حسابرسان وجود داشته باشد، می‌توان چنین استنباط کرد که تحلیل و بررسی‌های صورت‌های مالی همراه با نوعی بینش حرفه‌ای از سوی حسابرسان باعث می‌گردد تا کیفیت حسابرسی تقویت گردد، چرا که ثبات هیجانی در نگرش تردید حرفه‌ای به حسابرسی کمک می‌کند تا پیچیدگی‌های صورت‌های مالی را از نگاه توجه به عواطف و احساسات و کنترل آن در بررسی‌ها در کنار قوانین و استانداردها مشاهده کند و با احاطه بر آن در تصمیم‌گیری می‌تواند در کنار توجه به معیارهای حرفه‌ای و رفتاری حسابرسی، واقعیت‌ها را رسیدگی نماید. این سطح از تناسب انگیزه‌های فردی برای ارتقای دانش حسابرسی و رسیدن به سطحی از توانمندی حسابرسان را قوت می‌بخشد و حسابرسان برای دستیابی به جایگاه‌های بالاتر در حرفه حسابرسی از انگیزه‌های بالاتری برای کسب دانش برخوردار می‌شوند. همچنین براساس تجربه و فعالیت حرفه‌ای خود، از تعهد رفتاری و عملکردی در پایبندی به اصول اخلاقی و ارزش‌های متکی به هویت اجتماعی برخوردار خواهند بود. ترکیب این ویژگی‌ها در حرفه حسابرسی نشان دهنده این موضوع است که فرد نقش اساسی در ارتقای کیفیت عملکردهای حسابرسی ایفا می‌کند و براساس آن می‌تواند به شفافیت بیشتر کمک کند. لذا در تبیین این نتیجه در جامعه حسابرسی اینگونه استنباط

می‌شود که دغدغه حاضر مشارکت کنندگان در این پژوهش فارغ از فرآیندهای حسابرسی، مانند تیم و رهبری شریک و یا نهادهای حسابرسی، خود فرد در عرصه حرفه حسابرسی است که به دلیل مواجهه با واقعیت‌ها، براساس ادراک و بینش فردی تزیق شده از محیط اجتماعی و باورهای فردی و روانشناختی خود اقدام به قضاوت حسابرسی نموده و باعث می‌گردد تا گزارش حسابرسی از کیفیت حسابرسی برخوردار گردد. به علاوه تخصص حسابرس در یک صنعت و شناخت از آن صنعت نقش عمده‌ای در افزایش کیفیت کار وی دارد. حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند؛ اول، اجرای مداوم حسابرسی در صنعت خاص است که حسابرسان آشنایی بیشتری با مسائل و مشکلات حسابداری، حسابرسی و قوانین و مقررات حاکم بر آن صنعت پیدا خواهند کرد و دوم، انگیزه کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنعت خاص است که موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. حسابرسانی که در صنعت مدنظر تخصص دارند، به دلیل برخورداری از توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند. نتیجه این بخش با پژوهش‌های قلندری (۱۳۹۵)، نیکبخت و محمودی‌خوشرو (۱۳۹۹)، کِنچِل و همکاران (۲۰۱۹)، الدالی و عبدالقادر (۲۰۱۸)، رابرتسون و سامی (۲۰۲۰) و رابرتسون (۲۰۲۱) قابل تطبیق است.

۱-۵. خلاصه یافته‌ها

در این پژوهش نشان داده شد که بسیاری از معضلات پیچیده حسابرسی، مانند شکاف انتظارات، تعاملات میان بین حرفه‌ای بودن و تجارت‌گرایی، استقلال حسابرس، در ذات عملکرد حسابرسی هستند و به اشکال مختلف در طول دهه‌ها وجود داشته‌اند. در حالی که در ابتدا، حسابرسی به عنوان بخشی از راه حل نظارتی برای حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شد، اما در نهایت در انتهای زنجیره نظارت قانونی قرار گرفت. هرچند که در بازه‌ای موفق شد مداخلات نظارتی را منحرف نموده و به سمت تجارت‌گرایی پیش رود که در نهایت منجر به رسوایی‌هایی در اوایل دهه ۲۰۰۰ شد. از آن زمان، طیف وسیعی از تغییرات در اعمال نظارت ایجاد شده، اما ادبیات آکادمیک در خصوص اثربخشی مداخلات نظارتی که توانایی حل این مشکلات طولانی مدت عملکرد حسابرسی را داشته باشد، تردید دارد. (دزن و گلد، ۲۰۲۱).

در اینجا ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسی نیز نشان داده و بر این موضوع تأکید شد که هیچ راه برتری برای اندازه‌گیری و ارزیابی آن وجود ندارد. در ادبیات آکادمیک به مفهوم‌سازی کیفیت حسابرسی بسیار پرداخته شده است. حسابرسی خوب، حسابرسی است که در آن یک فرآیند حسابرسی به خوبی طراحی و اجرا شود. فرآیندی که توسط حسابرسان با انگیزه و آموزش دیده که عدم قطعیت ذاتی حسابرسی را درک می‌کنند و به شکلی مناسب با شرایط منحصر به فرد صاحبکار سازگار می‌شوند، انجام می‌شود. باید توجه داشت که کیفیت حسابرسی تنها تحت تأثیر حسابرس و مؤسسه حسابرسی نیست، بلکه تحت تأثیر بویایی مرتبط با صاحبکار، بازار، قوانین و مقررات نیز قرار می‌گیرد. نهادهای نظارتی در سرتاسر جهان چارچوب‌های کیفی حسابرسی متفاوت و معیارهای برای کیفیت حسابرسی را ارائه نموده‌اند (مانند IAASB ۲۰۱۴؛ PCAOB ۲۰۱۵؛ NBA ۲۰۱۷). پژوهش‌های آکادمیک نشان داد که نهادهای نظارتی و تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات بر جنبه‌های مختلف کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند. بنابراین درک متفاوتی از این مفهوم وجود دارد. در نتیجه، در خصوص اینکه چه چیزی کیفیت حسابرسی خوب را نشان می‌دهد، دیدگاه‌های متفاوتی وجود داشته که گاه در تعارض هستند. بنابراین دو جریان بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است. از یک سو حسابرسی یک

عمل اجتماعی است که متشکل از تعاملات انسانی در یک زمینه اجتماعی است. حسابسان در عملکرد روزانه خود با دشواری‌هایی مواجه هستند که نیازمند استفاده از قضاوت خود هستند، در شرایطی که سیاست‌ها و رویه‌های شرکت، ممکن است یک چیز را دیکته کند، در حالی که قضاوت حرفه‌ای آنها ممکن است خلاف جهت آن باشد. نتیجه تمامی این تعاملات ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار است. از سویی دیگر، ارزش‌ها، فرهنگ حسابرسی، قوانین و مقررات و هنجارهای تدوین شده در مؤسسات حسابرسی توسط طیف وسیعی از مکانیسم‌های کنترل اجتماعی، به حسابسان منتقل می‌شود. این هنجارها به گونه‌ای هستند که تأثیر قوی بر مسیرهای شغلی حسابسان دارد. در مجموع، این ادبیات استدلال می‌کند که بافت اجتماعی و سازمانی حسابرسی تأثیر زیادی بر کار، رفتار و قضاوت حسابسان و در نتیجه بر کیفیت عملکردیانه یا پراگماتیسم‌گرانه حسابرسی دارد. در مجموع، این پژوهش با هدف افزایش آگاهی از ماهیت چند وجهی مفهوم کیفیت حسابرسی انجام شده است. علیرغم کاربرد گسترده و محاوره‌ای کیفیت حسابرسی، این اصطلاح یک تعریف ساده ندارد. در نتیجه تلاش برای بهبود کیفیت حسابرسی باید به کل عملکرد حسابرسی، یعنی حسابسان، فرهنگ حسابرسی، شریک حسابرسی، فرآیندهای اجرایی، کارکردهای نهادی، کارکردهای گزارش و اثربخشی گزارش و انگیزه‌ای که بر خدمات ارائه‌شده توسط حسابسان و کیفیت آن تأثیر می‌گذارند، معطوف شود. در حالی که پژوهش‌های آکادمیک پیشین به مجموعه‌ای ساده از معیارها پرداخته است. هرچند که ممکن است باعث ایجاد تعاریف پیچیده و دشوار برای کیفیت حسابرسی گردد، اما از ایجاد معنای دو دویی و صفر و یکی یا کیفیت بالا و پایین جلوگیری می‌کند.

۶. منابع و مآخذ

۱. بستانان، جواد، "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، رساله دکتری، (۱۳۸۷)، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲. بنی‌مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن پور، شیوا؛ بزرگمهریان، شاهرخ، "مروری بر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی: کاربردها و نقاط ضعف و قوت"، پژوهش حسابداری، زمستان ۱۳۹۷، شماره ۳۱، صص ۳۳-۶۳.
۳. حساس‌یگانه، یحیی، "تأثیر سازو کارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، تابستان ۱۳۹۵، شماره ۲۰، صص ۲۳-۴۵.
۴. حساس‌یگانه، یحیی. آذین فر، کاوه، "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی"، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۹.
۵. حمصیان کاشانی، زهرا، حاجیها، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا، "تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دی ۱۴۰۰، دوره ۱۳، شماره ۵۲، شماره پیاپی ۵۲، صص ۱۵۱-۱۸۴.
۶. محمدرضایی، فخرالدین؛ یحیایی، منیره، "تجدید ارائه صورت‌های مالی: بررسی اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار"، دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۹۵، شماره ۶۴، صص ۱۷۱-۱۸۸.
۷. نونهال‌نهر، علی اکبر؛ اکبرپور، سعید، "بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، بهار ۱۳۹۸، دوره دوم، شماره ۶، صص ۱-۱۶.

۸. نونهال‌نهر، علی اکبر؛ کاظمی نوجه ده، معصومه، "بررسی تأثیر قدرت سهامداران بر مدیریت سود با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش حسابداری، تابستان ۱۳۹۴، شماره ۱۷، صص ۱۲۹-۱۴۸.
۹. کرمی، اصغر، غلامی جمکرانی، رضا، تقی‌پوریان، یوسف، حاجیه‌ها، زهره، "طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۱۳۹۸)، شماره ۸(۳۱)، صص ۴۵-۶۸.
۱۰. نیک‌بخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امید. "بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۶، صص ۴۶۲-۴۴۱.
۱۱. هشی، عباس؛ مظاهری‌فرد، کامیل، "بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی"، پژوهشات حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۳۹۲، شماره ۱۷، صص ۴۳-۶۸.
۱۲. یعقوب‌نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی، آذین‌فر، کاوه، "ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی"، حسابداری مدیریت، پاییز ۱۳۹۱، شماره ۱، از ۲۵ تا ۳۵.
13. Accounting Standards Development Committee (2006). Accounting Standards, Eighth Edition, Tehran: Auditing Organization Publications. (In Persian).
14. Baah, George, Fogarty, Timothy J, (2018), "What Auditors Think about Audit Quality - A New Perspective on an Old Issue", JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES, Number 4, pp 483-504
15. Bani-Mahd, Bahman; Arabi, Mahdi; Hasanpour, Shiva; Bozorgmehrian, Shahrukh, "A Review of Audit Quality Measurement Criteria: Applications and Strengths and Weaknesses", Accounting Research, Winter 2018, No. 31, pp. 33-63.
16. Bostanian, Javad, "Professional Judgment in Auditing", Doctoral Thesis, (2008), Allameh Tabatabaei University.
17. Cheung, Y.-I-L., Rau, P.R. and Stouraitis, A. (2018). "The Impact of Audit Quality on Financial Decisions". Journal of Financial Economics, 82 (2): 343-386.
18. DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183-199.
19. DeFond, M and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, Journal of Accounting and Economics, No 58, p. 275-326.
20. Deis, D. R. , and Giroux, G. A. , (1992). Determinants of audit quality in the public section. The Accounting Review, No. 67, p. 462-479.
21. Detzen, Dominic, Gold, Anna. (2021), "The different shades of audit quality: A review of the academic literature", vol. 95, issue 1-2, pp 5-15. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:arh:jmabec:v:95:y:2021:i:1-2:p:5-15>.
22. Dharmasiri, P., Phang, S, Y., Prasad, A., Webster, J. (2021). Consequences of Ethical and Audit Violations: Evidence from the PCAOB Settled Disciplinary Orders, Journal of Business Ethics, <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04786-4>.
23. Eldaly, M.K. and Abdel-Kader, M. (2018). How to regain public trust in audit firms? The case of the Financial Reporting Council, Accounting Research Journal, 31(3): 343-359. <https://doi.org/10.1108/ARJ11-2015-0134>.
24. Francis, J. R. , Maydew, E. L. , and Sparks, H. C. , (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. A Journal of Practice & Theory, No. 18, p. 17-34.
25. FRC (2007). "Promoting Audit Quality". London: Financial Reporting Council.
26. FRC (2010b). "The UK Approach to Corporate Governance". London: Financial Reporting Council.
27. Gul, F. A. , Chen, C. J. P. , and Tsui, J. S. L. , (2003). Discretionary accountin accruals, managers' incentives, and audit fee. Contemporary Accounting Research, No. 20, p. 441-464.

28. Hamseian Kashani, Zahra, Hajihah, Zohreh, Jahangirnia, Hossein, Gholami Jamkrani, Reza, "Developing a Model of Audit Documentation Quality with a Grounded Theory Approach", *Financial Accounting and Auditing Research*, January 2021, Vol. 13, No. 52, Serial No. 52, pp. 151-184.
29. Hassasyegane, Yahya, "The Effect of Corporate Governance Mechanisms on Audit Quality and Real Earnings Management", *Empirical Accounting Research*, Summer 2016, No. 20, pp. 23-45.
30. Hassasyegane, Yahya, Azinfar, Kaveh, "The Relationship between Audit Quality and Audit Firm Size", *Scientific-Research Quarterly of Accounting and Auditing Studies*, Vol. 17, No. 3, Autumn 2010.
31. Herda, D. N., Lavelle, J. J. (2022). How and why auditors' social exchange relationships with their firm, colleagues, and clients influence their attitudes and behaviors: Implications for audit quality, *Business Horizons*, <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2021.02.044>.
32. Hong Li, David Hay, David Lau, (2019), "Assessing the impact of the new auditor's report", *Pacific Accounting Review*, Volume 31, Issue 1, pp. 110-132. <https://doi.org/10.1108/PAR-02-2018-0011>.
33. Hoshi, Abbas; Mazaheri-Fard, Kamil, "Investigating the Relationship between Audit Firm Size and Audit Quality", *Accounting and Auditing Research*, Spring 2013, No. 17, 43-68.
34. Kend, M. (2008), "Client industry audit expertise: towards a better understanding". *Pacific Accounting Review*, Vol 20, pp. 49-62.
35. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), pp385-421.
36. Knechel a, W. Robert, Thomas b, Edward, Driskill, Matthew, (2019), "Understanding financial auditing from a service perspective", *Accounting, Organizations and Society*, Accepted 22 October 2019, Available online: [journal homepage: www.elsevier.com/locate/aos](http://journal.homepage: www.elsevier.com/locate/aos).
37. Lennox, C. , and Li, B. , (2012). The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability. *Journal of Accounting and Economics*, No. 54, p. 154-173.
38. Lin, H. , & Yen, A. (2016). The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China", *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 No. 1, pp. 43-6.
39. Mohammadraisi, Fakhroodin; Yahyaei, Monireh, "Restatement of Financial Statements: Investigating the Effect of the Ranking of Audit Firms Approved by the Stock Exchange Organization", *Auditing Knowledge*, Autumn 2016, No. 64, pp. 171-188.
40. Neal, T. L. , and Riley Jr. , R. R. , (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, No. 23, p. 169-177.
41. Nikbakht, MohammadReza; Mahmoudi Khoshrou, Omid. "Investigating the Factors Affecting Audit Quality in Iran with Respect to the Indices of the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)", *Accounting and Auditing Reviews*, Vol. 24, No. 3, Autumn 2017, pp. 441-462.
42. Nonahal-e-Nahar, Ali Akbar; Akbarpour, Saeed, "Investigating the Effect of Auditor Experience on Audit Fees and Audit Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Accounting and Management Outlook*, Spring 2019, Vol. 2, No. 6, pp. 1-16.
43. Nonahal-e-Nahar, Ali Akbar; Kazemi Nojehdeh, Masoumeh, "Investigating the Effect of Shareholder Power on Earnings Management with Emphasis on the Role of Audit Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Accounting Research*, Summer 2015, No. 17, pp. 129-148.
44. Noor Adwa Sulaiman, 2011, "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", A thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities.
45. Noor Adwa Sulaiman, Mazni Abdullah, Kamisah Ismail, Noor Sharoja Sapiei, (2013) "Audit Quality in Practice: A Critical Analysis of the Financial Reporting Council (FRC) Discussion Paper", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, December 2013, Vol. 9, No.12, pp1564-1573
46. O'Keefe, T. & Westort, P. (1992), "Conformance to GAAS Reporting Standards in Municipal Audits and the Economics of Auditing: the Effect of Audit Firm Size, CPA Examination Performance and Competition", *Research in Accounting Regulation*, 6 (1), PP. 39-77.
47. Palmrose, Z. , (1998). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, No. 63, p. 55-73.
48. PCAOB. (2013). Discussion – Audit Quality Indicators. Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan. Available in: www.pcaobus.org.

49. Robertson, F. (2021). Social network influences on integrated reporting adoption and implementation a UK perspective, *Journal of Global Responsibility*, 12(3): 317-346. <https://doi.org/10.1108/JGR-08-2020 0080>
50. Robertson, F.A. and Samy, M. (2020). Rationales for integrated reporting adoption and factors impacting on the extent of adoption: A UK perspective, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(2): 351-382. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2019-0042>
51. Robu, A.M. and Robu, I.B. (2015). "The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies". *Procedia Economics and Finance*, 20 (1): 562
52. Sangani, Mohammad Hosein, Hadji, Sanaz, Nonahal-Nahr, Ali Akbar, (2015). "Identification and Ranking of the Factors Affecting Audit Quality Based on the Views of Independent Auditors and Users of Audit Services", *Science Journal, Cumhuriyet University Faculty of Science*, Vol. 36, No: 3 Special Issue, P: 2039, (ISI) .
53. Wang, Q. , Wong, T. J. and Xia, L. , (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, No. 46, p. 112-134.
54. Yaqoubnejad, Ahmad; Ruyaee, Ramazanali, Azinfar, Kaveh, "The Relationship between Skepticism School Indicators and Audit Quality", *Management Accounting*, Autumn 2012, No. 1, from 25 to 35.
55. Ziegenfuss, D.E. and Singhapakdi, A. (1994). Professional Values and the Ethical Perceptions of Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, 9(1): 34-44. <https://doi.org/10.1108/02686909410050433>.

Improving audit quality indicators in practice from the perspective of audit committee members, quality control auditors and auditors based on the model presented by the Financial Reporting Council (FRC)

Sanaz Hadji *¹
Khosro Faghani Makrani²

Abstract

Most of the research literature on audit quality relies on the perspective represented in the definition proposed by DeAngelo, which states that audit quality is a predicted probability that: 1) the auditor will identify a material misstatement in the accounting system of the client company and 2) report that misstatement. Therefore, audit quality is linked to both the actuality and the perception of two important determinants of audit quality: competence and independence. In these studies, the concepts of audit quality are defined normatively and the audit quality indicators are limited to the observable dimensions of the resulting financial reports rather than the content of the audit process itself. The aim of the research is to design a pragmatism or pragmatic model of audit quality based on the UK Financial Reporting Council (FRC) model from the perspectives of audit committee members, quality control inspectors and auditors. Due to the lack of a specific and coherent basis in this regard, an attempt was made to identify the dimensions of the subject based on the content analysis structure process. The target population in the qualitative section was 13 experts and in the quantitative section, 20 experts from the three above groups. For content analysis, during the first three stages of content evaluation; title and analysis, the amount of similar research was determined in the period 2018 to 2021. The 12 approved studies were fitted through 10 criteria of the critical appraisal method, and 6 overarching themes, individual functions in auditing, effective functions in auditing, partner in auditing, reporting in auditing, culture in auditing, and institutional functions in auditing were determined as the main foundations of audit quality based on the (FRC) model. Based on the interpretive ranking analysis, individual functions in auditing, including 5 organizing themes including auditor personality, audit knowledge, auditor capability, auditor experience, and audit commitment, were determined as the most effective pragmatic quality criterion in the auditing profession from the perspective of the three above groups.

Keywords

Audit quality pragmatism model, audit quality in practice, auditor, audit committee, quality control committee, quality measurement in practice.

1. Ph.D in Accounting, Department of Accounting & Management, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. (*Corresponding Author: Sanaz_hadji@yahoo.ir).

2. Associate Professor, *Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.