

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
سال یازدهم - شماره ۳۸ - زمستان ۱۳۸۳
صص ۵۳-۷۶

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان

دکتر ویدا مجتهدزاده* - پروین آقایی**

چکیده

هدف اصلی این تحقیق شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل است. در این تحقیق با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیانیه‌ها و با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران سیزده عامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شناسایی شد.

اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران (کارشناسان ارشد) بخش اعتبارات بانک‌ها و حسابرسان مستقل شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی بود.

فرضیه‌های تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم شد. فرضیه‌های گروه "الف" در ارتباط با سیزده عامل شناسایی شده موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل، طراحی گردید. نتایج آزمون این فرضیه‌ها نشان داد که پرسش شونده‌ها بر وجود بیست و چهار عامل تاکید بیشتری دارند.

فرضیه‌های گروه "ب" در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل (بین گروهی)، تفاوت بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل (درون گروهی) طراحی شد. نتایج آزمون این فرضیه‌ها نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، حسابرسان مستقل، عملکرد حسابرسی

* عضو هیئت علمی دانشگاه الزهراء "س"
** کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

صحنه جهانی به واسطه پیشرفت‌های فناوری، دنیای کوچک و فشرده‌ای را پی‌ریزی می‌کند. بی‌شک انقلاب اطلاعات تاثیر بسزایی در نحوه زندگی و کار داشته است. دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است. این بدان معناست که تقاضا برای دقت نظر بیش‌تر نسبت به نتیجه کارهای حرفه‌ای افزایش یافته است و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا نمود.

حرفه حسابرسی نیز از این امر مستثنی نیست. به عقیده هیات کیفیت حسابرسی، حرفه حسابرسی نتوانسته هم قدم با محیط خود که به سرعت در حال تغییر است، گام بردارد. آن‌ها تاکید دارند که تحقیقات زیادی برای ارزیابی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی باید انجام شود و اهمیت این موضوع را یادآوری می‌کنند.

کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل: توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است.

ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی ولی نامشهود است، به همین جهت اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آن‌جا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حسابرسی موضوعی با اهمیت محسوب می‌گردد. هم‌چنین بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه عرضه‌کنندگان و متقاضیان خدمات حسابرسی در خور توجه است.

این تحقیق عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی در ایران را از دیدگاه رفتاری مورد بررسی قرار می‌دهد و سعی دارد عواملی را تعیین کند که از نظر دو گروه عرضه‌کننده و متقاضی خدمات حسابرسی، مرتبط با کیفیت حسابرسی است. هم‌چنین تفاوت‌های بین دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

کیفیت خدمات حسابرسی

در پانزده سال گذشته که رقابت بین موسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی بر اثر شماری از رویدادها تاثیر پذیرفته است. در این دوره، انجمن حسابداران مستقل امریکا

ممنوعیت‌های خود برای تبلیغات را تعدیل کرد. در سال‌های ۱۹۸۰ نیاز به خدمات حسابرسی در شرکت‌هایی که در نتیجه ترکیب تجاری به وجود می‌آمدند موجب شد که اتحاد شرکت‌ها تقلیل یابد (پالمر^۱، ۱۹۸۹). بحران اقتصادی سال‌های ۸۲-۱۹۸۱، رقابت جهانی رو به تزاید و رکود اقتصادی، فشارهای اضافه‌ای بود که صاحب‌کاران را به رابطه خدمات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی حساس کرد.

با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارایه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیش‌تر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق الزحمه، موسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدمات‌شان هستند. البته حداقل به دو دلیل، مشکلاتی در این ارتباط وجود دارد:

فرایند تکمیل فعالیت‌های خدماتی در جریان پیشرفت برخلاف کالای در جریان ساخت ملموس نمی‌باشد، و حتی پس از ارایه خدمات، اغلب خریدار مهارت فنی لازم برای ارزیابی کیفیت آن را ندارد. خریدار ممکن است به جای تاکید بر نتیجه بر فرآیند ارایه خدمات تاکید کند (پاراسورامان^۲ و همکاران، ۱۹۸۵).

یکی از ابعادی که موسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر موسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارایه شده است. حساب‌رسان اغلب به رعایت معیارهای مورد استفاده صاحب‌کاران در ارزیابی کیفیت حسابرسی اعتقاد دارند. اگر چه بایشی نشان داد که آن‌ها به‌طور دقیق متوجه انتظارات و نیازهای بیان شده توسط صاحب‌کاران نمی‌شوند (بایشی^۳، ۱۹۸۲).

از آن‌جا که کمیسیون اوراق بهادار و بورس امریکا سال ۱۹۹۹ را "سال حسابدار" نامید، پژوهش در زمینه کیفیت حسابرسی مورد توجه بسیار قرار گرفت (جانسون^۴، ۱۹۹۹). اخیراً در میزگردی در ارتباط با اثر بخشی حسابرسی (POB, 2000)، عنوان گردید که حرفه حسابرسی، با محیطی که به سرعت در حال تغییر است، همگام نمی‌باشد (Par.3.27). این نگرانی‌ها بیانگر نیاز مستمر به انجام پژوهش‌هایی برای ارزیابی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است.

-
1. Palmer
 2. Parasuraman
 3. Bishea
 4. Johnson

دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف کرد. اول این که حسابرس نقص سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند. دوم این که آن نقص را گزارش کند. کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه گیری می کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. با وجود این که تعریف دی آنجلو برای حسابرسی صورت‌های مالی مناسب است، اما می تواند سایر انواع حسابرسی‌ها را نیز در بر گیرد. به رغم این که تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی وجود ندارد که در بر گیرنده انواع حسابرسی‌ها باشد، به طور منطقی می توان تصور کرد که کیفیت حسابرسی شامل رعایت رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی است.

تاریخچه تحقیقات در زمینه حسابرسی را می توان به دو دسته اصلی تقسیم نمود. تحقیقاتی که از دیدگاه عرضه کنندگان صورت گرفته است و تحقیقاتی که با دیدگاه تقاضا کنندگان به عمل آمده است. تحقیقاتی که از دیدگاه عرضه کنندگان انجام شده عمدتاً بر عواملی تاکید می کند که بر توانایی‌های حسابرس در ارایه حسابرسی با کیفیت بالا، تاثیر می گذارد. برعکس تحقیقاتی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی صورت گرفته عمدتاً با عواملی سر و کار دارد که بر استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی، از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتبار دهندگان و صاحب کاران تاثیر می گذارد.

از دیدگاه حسابرسان توانایی‌های حسابرس و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی موثر است. هم چنین حسابرسان حرفه‌ای و مجرب درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (لیبی^۲ و فردریک^۳، ۱۹۹۰).

لیز^۴ و واتز^۵ (۱۹۹۴) رابطه بین دعاوی حقوقی ناشی از کیفیت پایین حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسی از دید حسابرسان را مورد آزمون قرار دادند. آن‌ها نتیجه گیری کردند، حسابرسانی که از فناوری انسجام نیافته حسابرسی استفاده می کنند بیش تر در معرض ادعاهای حقوقی قرار می گیرند.

1. DeAngelo

2. Libby

3. Frederick

4. Lys

5. Watts

از دیدگاه حسابرسان، اندازه موسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است که موسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقمند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان‌شان زیاد است نگران از دست دادن آن‌ها نمی‌باشند. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیش‌تر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند.

تحقیقات اخیر بیانگر آن است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیش‌تر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر موسسه حسابرسی تجربه بیش‌تری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیش‌تری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دون^۱ و همکاران، ۲۰۰۰).

تحقیقاتی که به بررسی تاثیر عوامل مرتبط با استفاده کنندگان خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد دارای حیطه محدودتری است. ویلن بورگ^۲ (۱۹۹۹) به بررسی رابطه بین کیفیت بالای حسابرسی و پیشنهادات اولیه حسابرس در مورد حق الزحمه پرداخته و نتیجه‌گیری کرده است که انتخاب حسابرس توسط صاحب کار تحت تاثیر رابطه حق الزحمه پیشنهادی صاحب کار و حق الزحمه پیشنهادی حسابرس است. به ویژه چنانچه حسابرس بر اساس دستمزد پیشنهادی خود انتخاب شود، به طور بالقوه صاحب کار خسارت کمتری ناشی از کار او را جبران می‌کند.

میزان تغییر در مالکیت و اهرم‌های سازمان با تغییر در کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (دفوند^۳، ۱۹۹۲). به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، کنترل کنندگان فعال سازمان هستند و با افزایش سهم مالکیت و اهرم مالی (هم سرمایه‌گذاران و هم اعتبار دهندگان) انگیزه‌های بیش‌تری برای کنترل رفتار سازمانی پیدا می‌کنند و خواستار کیفیت بالاتری برای حسابرسی می‌شوند. در این ارتباط مدیریت نیز تلاش می‌کند که از

1. Dunn

2. Willenborg

3. Defond

طریق هم‌کاری با حساب‌رسان و تقاضای کیفیت بالاتر برای خدمات حسابرسی، نشان دهد که علاقه زیادی به ارایه اطلاعات مالی قابل اتکاء دارد.

ابوت^۱ و پارکر^۲ (۱۹۹۹) تغییر حسابرس مستقل را بررسی کردند و نتیجه گرفتند که وجود کمیته‌های حسابرسی فعال و مستقل در موسسات صاحب‌کار با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط نزدیک دارد. نتایج تحقیق آن‌ها با نظریه کارگزاری تطبیق دارد و بیانگر آن است که وجود قوانین موثر منجر به محدود شدن حیطه عمل غیر مسئولانه مدیران می‌گردد. از این‌رو وجود کمیته حسابرسی پر قدرت موجب می‌شود که کیفیت حسابرسی مستقل، با اطمینان دهی از این که حسابرس واقعیت را بیان می‌کند و تحت تاثیر تمایلات مدیریت قرار نمی‌گیرد، افزایش یابد.

چارچوب کیفیت خدمات حسابرسی

با این که عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر می‌گذارد، اما تحقیقات بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است.

کاتاناک^۳ و واکر^۴ مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است. این عوامل عبارتند از: توانایی‌های حسابرس (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت). علاوه بر ویژگی‌های عملکرد فوق مدل آن‌ها شامل تاثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل حق الزحمه، مخارج، کارائی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای)، ساختار بازار (از جمله رقابت، تمرکز صنعت، صرفه جویی‌های در مقیاس) و مکانیزم‌های قانون‌گذاری و وضعیت استخدامی حسابرس نیز می‌باشد.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم می‌شود. فرضیه‌های گروه "الف"

1. Abbott
2. Parker
3. Catanach
4. Walker

در برگیرنده عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر گرفته از ادبیات می باشد که براساس محیط حسابرسی فعلی ایران بازنگری شده است. این فرضیه ها عبارتند از:

فرضیه های گروه "الف"

۱. حسابرس مستقل شریک حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است.
۲. مدیر ارشد حسابرسی حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است.
۳. حسابرسی موسسه صاحب کار حداقل طی سه سال گذشته بر عهده موسسه حسابرسی است.
۴. حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب کار دارند.
۵. موسسه حسابرسی صاحب کاران دیگری در این صنعت دارد.
۶. موسسه حسابرسی خواهان تکمیل حسابرسی براساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده است.
۷. موسسه حسابرسی انتظار دارد که اعضای تیم حسابرسی براساس بودجه زمانی انعطاف ناپذیر به کار پردازند.
۸. موسسه حسابرسی رویه ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته دارد.
۹. اعضای تیم حسابرسی فقط به میزان ضرورت با مدیر مالی و قسمت مالی صاحب کار در تماس هستند.
۱۰. اعتبار و شهرت صاحب کار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی است.
۱۱. مخارج، عاملی اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی است.
۱۲. حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی اهمیت دارد.
۱۳. حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد گاهی از مراحل انجام کار حسابرسی بازدید می کنند.

فرضیه های گروه "ب"

۱. تفاوت معنی داری بین دیدگاه های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.
۲. تفاوت معنی داری بین دیدگاه های گروه های مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

۳. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف ارایه‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

روش تحقیق

به منظور جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش حاضر از روش کتابخانه‌ای و پرسش‌نامه استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای عمدتاً جهت فراهم آوردن چارچوبی برای مطالعه موضوع و بررسی پیشینه تحقیق انتخاب می‌شود. در نتیجه کتاب‌ها، مقالات، بیانیه‌ها و استانداردهای حسابرسی مربوط به موضوع پژوهش مورد بررسی قرار گرفت تا عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل استخراج شود. در این راستا ۱۳ عامل تعیین شد.

با توجه به این که موضوع تحقیق شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل است، با بررسی متون حسابرسی، طبقات مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی مستقل استخراج شد.

هم‌چنین در این تحقیق عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از بعد "اهمیت" مورد آزمون قرار گرفت. منظور از "اهمیت" سطح باور پرسش‌شونده در رابطه با موضوع مطرح شده و این که باید جزئی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل باشد، است.

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل

در این تحقیق با بررسی متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای حسابرسی و بیانیه‌های منتشره توسط انجمن‌های حرفه‌ای، فهرستی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل تهیه شد. آنگاه با توجه به شرایط محیطی ۱۳ عامل به شرح زیر انتخاب گردید که مبنای طراحی فرضیه‌های تحقیق قرار گرفت:

- حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد حسابرسی حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول هستند.

از آنجا که شرکای موسسات حسابرسی به‌طور مستقیم با صاحب‌کار و گزارش‌های مالی ارتباط دارند، از این‌رو میزان تجربه این افراد در اجرای عملیات حسابرسی موثر است. بر مبنای ادبیات میزان تجربه ۳ سال انتخاب شد.

- حسابرسی موسسه صاحب‌کار حداقل طی سه سال گذشته برعهده موسسه حسابرسی است. انجام عملیات حسابرسی صاحب‌کار توسط یک موسسه طی سنوات متمادی، به‌دلیل آشنایی تیم حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحب‌کار، می‌تواند موثرتر صورت پذیرد.

- حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب کار دارند. براساس SAS شماره ۲۲، حسابرس مستقل باید از کم و کیف فعالیت‌های موسسه صاحب کار، محیط تجاری و صنعت مربوط شناخت و آگاهی کافی کسب نماید.
- موسسه حسابرسی، صاحب کاران دیگری در این صنعت دارد. پیچیده شدن صنایع دلیل افزایش تخصص است و وجود تخصص موجب ارایه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. از این رو، حسابرسی که در زمینه صنایع معین به کار می‌پردازند، حسابرسی را با کیفیت بالاتر انجام می‌دهند.
- حسابرسی بر اساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده تکمیل می‌شود.
- اعضای تیم حسابرسی بر اساس بودجه زمانی انعطاف پذیر به کار می‌پردازند.
- موسسه حسابرسی رویه‌ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته دارد. به دلیل آن که در حرفه حسابرسی زمان هرگز نامحدود نمی‌باشد حسابرسان همواره برای انجام و تکمیل رسیدگی‌ها در محدوده زمانی، در فشار هستند. از این رو، به جهت اهمیت بودجه این موضوع مورد پرسش قرار گرفته است.
- اعضای تیم حسابرسی فقط به میزان ضرورت با مدیر مالی و قسمت مالی صاحب کار در تماس هستند.
- طبق استانداردهای حسابرسی ایران و براساس الزامات قانونی و حرفه‌ای آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت موسسه صاحب کار برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثر بخش و کارآمد انجام دهد.
- اعتبار و شهرت صاحب کار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی است. حسابرسی حرفه‌ای پر رقابت است و بیش تر موسسات حسابرسی، مشتاق یافتن صاحب کاران جدید می‌باشند. اما حاصل کار یک موسسه حسابرسی، فراهم کننده حسن شهرت برای قابل اعتماد بودن نزد جامعه است که در این تحقیق مورد پرسش قرار گرفته است.
- مخارج عاملی اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی است. براساس SAS شماره ۳۱ تحت عنوان "اهمیت شواهد" حسابرس باید ماهیت، زمانبندی و وسعت روش‌های حسابرسی به کار گرفته شده در عملیات حسابرسی را بر مبنای قضاوت حرفه‌ای از جنبه اهمیت مورد بررسی قرار دهد.
- حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی اهمیت دارد.

حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است، که ذهن صاحب کار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره شود. میزان حق الزحمه حسابرسی با توجه به شهرت، اعتبار و تجربه موسسات حسابرسی مختلف به طور قابل ملاحظه‌ای تفاوت دارد. از این رو، حق الزحمه باید با در نظر گرفتن مهارت و دانش، سطح آموزش و تجربه، میزان مسئولیت، زمان و متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده تعیین گردد.

- حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد گاهی از مراحل انجام کار حسابرسی بازدید می‌کنند. بر اساس SAS شماره ۲۲، حسابرسان در عملیات باید به برنامه ریزی و سرپرستی توجه نمایند. هر مرحله از عملیات حسابرسی باید چنان هدایت و سرپرستی شود که از انجام کار با کیفیت مناسب و مطابق با استانداردهای حسابرسی، اطمینانی معقول به دست آید.

شناسایی گروه‌های استفاده کننده از خدمات حسابرسی

گروه‌های مختلفی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند و یا تحت تاثیر آن قرار می‌گیرند. این گروه‌ها که در اینجا ذی‌نفعان خوانده شده‌اند، استفاده کنندگان برون سازمانی یا مدیران بنگاه‌های مورد حسابرسی (درون سازمانی) می‌باشند.

به عنوان مثال، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، گروه‌های استفاده کننده را "سهامداران، اعتبار دهندگان، مشتریان، دستگاه‌های دولتی و جامعه" می‌پندارد.

والس^۱ (۱۹۸۶) استفاده کنندگان را به صورت زیر معرفی می‌کند:

"سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، دولت در ارتباط با صورت‌های مالی شهرداری‌ها و گزارش‌های بنگاه‌هایی که در رابطه با کمیسیون بورس و اوراق بهادار هستند، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های تضامنی و موسسات غیر انتفاعی."

طبقه بندی انجام شده توسط هیات عملیات حسابرسی، گروه‌های ذی‌نفع را به ترتیب زیر معرفی می‌کند:

"اشخاص ذی‌نفع درجه اول (سهامداران و مراجع قانونی)، اشخاص ذی‌نفع درجه دوم (اعتبار دهندگان و کارمندان) و اشخاص ذی‌نفع درجه سوم (سرمایه گذاران بالقوه، واسطه‌ها، مراجع مالیاتی و سایر افرادی که جزو طبقه اول محسوب نمی‌گردند)."

جامعه آماری

مفاهیم نظری گزارش گری مالی، گروه‌های استفاده کننده را شامل سرمایه گذاران، اعتبار

دهندگان، تامین کنندگان کالا و خدمات، سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و موسسات دولتی، بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل گران مالی و جامعه به طور اعم می‌داند.

گروه‌های مختلف استفاده کننده به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری علاقه مند هستند. اعتقاد بر این است که هرگاه صورت‌های مالی معطوف به تامین اطلاعاتی سرمایه گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده کنندگان رانیز در حد توان برآورده می‌کند. به عبارت دیگر اطلاعات تهیه شده برای سرمایه گذاران به عنوان یک مرجع اطلاعاتی برای سایر استفاده کنندگان نیز مفید است. در این تحقیق سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان به دلیل این که عمده ترین قشر استفاده کننده خدمات حسابرسی می‌باشند، مورد نظر خواهی قرار گرفته‌اند.

سرمایه گذاران

بر اساس مفاهیم نظری گزارش گری مالی، سرمایه گذاران به عنوان تامین کنندگان سرمایه علاقه مند به دریافت اطلاعاتی هستند که بر مبنای آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام خود تصمیم گیری کنند و عملکرد مدیریت و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. آن‌ها برای اطمینان از قابل اتکا بودن اطلاعات دریافتی، نیازمند خدمات حسابرسی مستقل می‌باشند. با توجه به این که طبقه سرمایه گذاران طیف گسترده‌ای از اشخاص حقیقی و حقوقی را در بر می‌گیرد و از آن جا که انتخاب نمونه تصادفی در این جامعه به دلیل نبود اطلاعات جامع امکان پذیر نبود، و با توجه به این که یکایک سرمایه گذاران از دانش کافی در مورد خدمات حسابرسی برخوردار نمی‌باشند، مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت‌های سرمایه گذاران (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و خارج از بورس) به نیابت از طرف سرمایه گذاران مورد نظر خواهی قرار گرفتند.

بر اساس آمار اخذ شده از کانون هماهنگی شرکت‌های سرمایه گذاری در اسفندماه ۱۳۸۰ تعداد ۷۸ شرکت سرمایه گذاری به فعالیت اشتغال دارند. از این تعداد، ۱۹ شرکت سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند. با توجه به اطلاعات اخذ شده از روابط عمومی شرکت‌های سرمایه گذاری، حدود ۱۲۳ نفر مدیر و کارشناس ارشد سرمایه گذاری در این شرکت‌ها مشغول به کار می‌باشند. در نتیجه بر اساس نمونه گیری

تصادفی ۹۰ نفر انتخاب شدند که به همین تعداد پرسش‌نامه توزیع شد.

اعتبار دهندگان (اعطا کنندگان تسهیلات مالی)

از آن‌جا که شرکت‌ها برای تامین بخشی از نیازهای مالی خود به بانک‌ها و موسسات اعتباری غیر بانکی مراجعه می‌کنند، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌تواند توسط اعتبار دهندگان و تامین کنندگان مالی برای ارزیابی و اطمینان از توان واحد تجاری جهت بازپرداخت به موقع اصل و متفرعات تسهیلات دریافتی مورد استفاده قرار گیرد. از این‌رو، اعتبار دهندگان، از استفاده کنندگان خدمات حسابرسی به شمار می‌روند.

با توجه به این که محل جغرافیایی تحقیق، شهر تهران بود. مدیران و کارشناسان ارشد بخش اعتباری ادارات کل بانک‌ها در تهران مورد پرسش قرار گرفتند. براساس آمار دریافت شده از روابط عمومی بانک‌های تجارت، ملت، ملی ایران، صنعت و معدن، توسعه صادرات ایران، کشاورزی، رفاه کارگران و صادرات در اسفند ماه ۱۳۸۰، تعداد مدیران و کارشناسان ارشد اعتباری واجد شرایط، ۱۰۸ نفر بود که به همین مقدار پرسش‌نامه توزیع گردید. از ۱۰۸ پرسش‌نامه توزیع شده، ۷۴ مورد برگشت شد. از این تعداد ۷۱ پرسش‌نامه قابل استفاده بود.

حسابرسان مستقل

آخرین گروهی که مورد پرسش قرار گرفتند، حسابرسان مستقل (شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی) بودند.

براساس مصوبه شورای بورس، حسابرسی مستقل سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس باید توسط موسسات حسابرسی معتمد بورس (سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد بورس می‌باشند)، انجام پذیرد. طبق آمار منتشر شده در روزنامه ابرار اقتصادی تعداد ۴۸ موسسه حسابرسی مجاز به حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند که با توجه به تعداد شرکا در مجموع ۸۰ پرسش‌نامه برای آن‌ها ارسال گردید.

مطابق با آمار اخذ شده از سازمان حسابرسی در اسفندماه ۱۳۸۰ تعداد مدیران ارشد آن سازمان ۲۲ نفر و تعداد مدیران فنی ۶۰ نفر بودند. هم‌چنین تعداد ۱۸ نفر مدیر فنی که با توجه به عدم وجود پست سازمان در فهرست مدیران فنی سازمان درج نگردیده بود نیز در جامعه آماری قرار گرفت که در مجموع تعداد ۹۲ پرسش‌نامه بین مدیران توزیع گردید.

جمع آوری اطلاعات

اطلاعات لازم برای این تحقیق با استفاده از " پرسش نامه " جمع آوری شد. از این رو تعداد ۳۷۰ پرسش نامه بین پنج گروه پرسش شونده توزیع گردید. به منظور عاری بودن اطلاعات جمع آوری شده از هر گونه تاثیر محیطی (همانند سوگیری) و برای این که از عینیت بیش تری برخوردار باشد، مصاحبه حضوری به عمل نیامد.

برای اطمینان از پایایی پرسش نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. براساس محاسبات انجام شده آلفا در حدود ۰/۸۲۳ تعیین گردید که آلفای ۰/۶ به عنوان اعتبار مطلوب و قابل قبول مطرح است.

منظور از قابلیت اعتماد (پایایی)، ثبات اندازه گیری در زمان های مختلف است. بدین جهت در مرحله پیش آزمون (Pilot test)، تعداد ۲۰ پرسش نامه بین متخصصین که همگی از مدیران ارشد و فنی سازمان حسابرسی بودند توزیع و به صورت مقدماتی اجرا شد. براساس نظرات اصلاحی و پیشنهادهای مطرح شده، تغییرات لازم جهت تهیه پرسش نامه نهایی به عمل آمد.

هم چنین برای انجام کار به نحو کارا و اثر بخش، پرسش نامه ها به صورت مستقیم توسط محقق توزیع و جمع آوری گردید (به استثنای پرسش نامه های موسسات حسابرسی که به دلیل پراکندگی از طریق پست ارسال شد).

نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

سیزده فرضیه گروه "الف" با استفاده از روش آماری Binomial مورد آزمون قرار گرفت. در آزمون فرضیه های گروه "ب" از تحلیل آماری Chi-Square استفاده شد. نتایج آزمون برخی از فرضیه ها در ادامه تشریح می شود و خلاصه نتایج در نگاره های شماره (۲ الی ۵) ارائه شده است. آزمون های آماری در سطح معنی داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت.

فرضیه ۱: حسابرس مستقل شریک حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است. همان گونه که ذکر شد شرکای موسسات حسابرسی افرادی هستند که به طور مستقیم با صاحب کاران و گزارش های مالی ارتباط دارند. به لحاظ اهمیت نقش تجربه در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر، در تحقیق حاضر این عامل مورد نظر سنجی قرار گرفت. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۷۹/۹ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید

گردید.

در رابطه با مقایسه بین گروهی، پاسخ‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسیان مستقل با استفاده از روش آماری Chi-Square مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون که در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسیان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسیان مستقل تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند.

در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد نگاره شماره (۴)، هم‌چنین بین دیدگاه‌های حسابرسیان مستقل هم تفاوت معنی‌دار وجود ندارد نگاره شماره (۵)

در ره‌بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بر مبنای میزان اهمیت نگاره شماره (۶)، مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/671$ در مرتبه هفدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۲: مدیر ارشد حسابرسی حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است. همان‌طوری که قبلاً اشاره شد مدیر ارشد (فنی) حسابرسی کسی است که به‌طور مستقیم با صاحب‌کاران و گزارش‌های مالی ارتباط دارد. به لحاظ اهمیت نقش تجربه در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر، در این تحقیق این عامل مورد نظر سنجی قرار گرفت. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $81/7$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسیان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسیان مستقل تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند.

در مقایسه درون گروهی بین دیدگاه‌های حسابرسیان مستقل تفاوت معنی‌دار وجود ندارد (نگاره ۵). در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) نیز مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/603$ در مرتبه هیجدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۳: حسابرسی موسسه صاحب‌کار حداقل طی سه سال گذشته بر عهده موسسه حسابرسی است. همان‌گونه که اشاره شد چنانچه موسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی موسسه صاحب‌کار، برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر این که اعضای تیم حسابرسی

شناخت بیشتر با کار خواهند داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. در نتیجه در تحقیق حاضر این موضوع به نظر خواهی گذاشته شد.

بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره ۱ حدود ۳۷/۹ درصد پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حساب‌برسان مستقل تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد نگاره شماره (۴)، اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل نگاره شماره (۵) وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی نگاره شماره (۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۱/۹۵۴ در مرتبه بیست و پنجم قرار گرفته است. بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده به نظر می‌رسد که از دید پرسش شوندگان این عامل بر کیفیت حسابرسی مستقل اثر ندارد.

فرضیه ۴: حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب‌کار دارند. بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۹۶/۳ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد نگاره شماره (۴)، هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل وجود ندارد نگاره شماره (۵)

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶)، این عامل با میانگین ۴/۰۱۴ در مرتبه سیزدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۵: موسسه حسابرسی صاحب‌کاران دیگری در این صنعت دارد.

همان‌طوری که ذکر شد وجود تخصص موجب ارائه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. از این‌رو، داشتن چندین صاحب‌کار در یک صنعت خاص ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر را میسر می‌کند. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۳۵/۶ درصد از پرسش‌شوندگان به‌وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین‌گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حساب‌برسان تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد (نگاره ۴)، در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. همچنین بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۱/۷۲۶ در مرتبه بیست و هفتم قرار گرفته است.

فرضیه ۶: موسسه حسابرسی خواهان تکمیل حسابرسی براساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده است.

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۸۱/۳ درصد از پرسش‌شوندگان به‌وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین‌گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی نسبت به حساب‌برسان مستقل تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون‌گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد (نگاره ۴)، همچنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۲۱۹ در مرتبه بیست و سوم قرار گرفته است.

فرضیه ۷: موسسه حسابرسی انتظار دارد که اعضای تیم حسابرسی براساس بودجه زمانی انعطاف‌ناپذیر به کار پردازند.

بودجه زمانی حسابرسی با توجه به حجم عملیات، پیچیدگی کار، شیوه‌های رسیدگی و ... تعیین می‌گردد. با این وجود نباید تصور کرد که حسابرسان باید صرفاً براساس بودجه زمانی تعیین شده به کار پردازند. از این رو، این موضوع به‌عنوان یک عامل مورد پرسش قرار گرفته است.

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۲۵/۶ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود ندارد. هر دو گروه معتقدند که این عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی نمی‌باشد. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. هم‌چنین بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

درنگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۱/۶۱۲ در مرتبه بیست و هشتم قرار گرفته است.

فرضیه ۸: موسسه حسابرسی رویه‌ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته دارد. براساس اطلاعات مندرج درنگاره شماره (۱) حدود ۷۹ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود دارد. حسابرسان مستقل نسبت به استفاده‌کنندگان تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. اما تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۱۸۳ در مرتبه بیست و چهارم قرار گرفته است.

فرضیه ۹: اعضای تیم حسابرسی فقط به میزان ضرورت با مدیر مالی و قسمت مالی صاحب کار در تماس هستند.

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۸۷/۲ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره ۳ ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌دار وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. اما در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۵۴۳ در مرتبه بیستم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۰: اعتبار و شهرت صاحب کار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی است. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۸۵/۸ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. حساب‌برسان مستقل نسبت به استفاده‌کنندگان تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد. هم‌چنین بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۵۰۷ در مرتبه بیست و یکم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۱: مخارج، عاملی اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی است. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۳۵/۱ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در

نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی تفاوت معنی‌دار وجود ندارد (نگاره ۴)، اما تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل وجود دارد (نگاره ۵)، در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $1/826$ در مرتبه بیست و ششم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۲: حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی اهمیت دارد. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $95/4$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره ۳ ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد.

در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد. در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/785$ در مرتبه چهاردهم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۳: حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد گاهی از مراحل انجام کار حسابرسی بازدید می‌کنند.

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $98/6$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد.

در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $4/174$ در مرتبه نهم قرار گرفته است.

نگاره ۱. طبقه بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل بر مبنای درصد پاسخ‌های مثبت

ردیف	شماره فرضیه	عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل	
		درصد پاسخ‌ها مثبت	درصد پاسخ‌ها منفی
۱	۱۳	۹۸/۶	۱/۴
۲	۴	۹۶/۳	۳/۷
۳	۱۲	۹۵/۴	۴/۶
۴	۹	۸۷/۲	۱۲/۸
۵	۱۰	۸۵/۸	۱۴/۲
۶	۲	۸۱/۷	۱۸/۳
۷	۶	۸۱/۳	۱۸/۷
۸	۱	۷۹/۹	۲۰/۱
۹	۸	۷۹	۲۱
۱۰	۳	۳۷/۹	۶۲/۱
۱۱	۵	۳۵/۶	۶۴/۴
۱۲	۱۱	۳۵/۱	۶۴/۹
۱۳	۷	۲۵/۶	۷۴/۴

نگاره ۲. نتایج آزمون Binomial برای اثبات فرضیه‌های گروه "الف"

تایید یا رد فرضیه	درصد پاسخ‌ها		اندازه P	شماره فرضیه
	مثبت	منفی		
فرضیه تایید می‌شود	۷۹/۹	۲۰/۱	۰/۰۰	۱
فرضیه تایید می‌شود	۸۱/۷	۱۸/۳	۰/۰۰	۲
فرضیه رد می‌شود	۳۷/۹	۶۲/۱	۰/۲۹	۳
فرضیه تایید می‌شود	۹۶/۳	۳/۷	۰/۰۰	۴
فرضیه رد می‌شود	۳۵/۶	۶۴/۴	۰/۱۱	۵
فرضیه تایید می‌شود	۸۱/۳	۱۸/۷	۰/۰۰	۶
فرضیه تایید می‌شود	۲۵/۶	۷۴/۴	۰/۰۰	۷
فرضیه تایید می‌شود	۷۹	۲۱	۰/۰۰	۸
فرضیه تایید می‌شود	۸۷/۲	۱۲/۸	۰/۰۰	۹
فرضیه تایید می‌شود	۸۵/۸	۱۴/۲	۰/۰۰	۱۰
فرضیه رد می‌شود	۳۵/۱	۶۴/۹	۰/۰۸	۱۱
فرضیه تایید می‌شود	۹۵/۴	۴/۶	۰/۰۰	۱۲
فرضیه تایید می‌شود	۹۸/۶	۱/۴	۰/۰۰	۱۳

نگاره ۳. نتایج آزمون Chi-Square برای اثبات فرضیه اول گروه "ب"

شماره فرضیه گروه "الف"	اندازه P	درصد پاسخ‌های مثبت استفاده‌کنندگان	درصد پاسخ‌های منفی حساب‌رسان مستقل	تایید یا رد فرضیه
۱	۰/۰۱	۵۷/۱	۴۲/۹	فرضیه رد می‌شود
۲	۰/۰۰	۵۹/۲	۴۰/۸	فرضیه رد می‌شود
۳	۰/۰۰	۸۱/۹	۱۸/۱	فرضیه رد می‌شود
۴	۰/۱۹	۵۱/۷	۴۸/۳	فرضیه تایید می‌شود
۵	۰/۰۰	۶۶/۷	۳۳/۳	فرضیه رد می‌شود
۶	۰/۰۰	۴۵/۳	۵۴/۷	فرضیه رد می‌شود
۷	۰/۵۲	۵۷/۱	۴۲/۹	فرضیه تایید می‌شود
۸	۰/۰۱	۴۷/۴	۵۲/۶	فرضیه رد می‌شود
۹	۰/۰۵	۴۹/۷	۵۰/۳	فرضیه تایید می‌شود
۱۰	۰/۰۰	۴۸/۱	۵۱/۹	فرضیه رد می‌شود
۱۱	۰/۱۲	۴۴/۱	۵۵/۹	فرضیه تایید می‌شود
۱۲	۰/۲۶	۵۱/۷	۴۸/۳	فرضیه تایید می‌شود
۱۳	۰/۱۰	۵۱/۹	۴۸/۱	فرضیه تایید می‌شود

نگاره ۴. نتایج آزمون Chi-Square برای اثبات فرضیه دوم گروه "ب"

شماره فرضیه گروه "الف"	اندازه P	درصد پاسخ‌های مثبت سرمایه‌گذاران	درصد پاسخ‌های مثبت اعتبار دهندگان	تایید یا رد فرضیه
۱	۰/۷۰	۳۷/۰	۶۳/۰	فرضیه تایید می‌شود
۲	۰/۰۰	۳۶/۸	۶۳/۲	فرضیه رد می‌شود
۳	۰/۵۱	۳۶/۸	۶۳/۲	فرضیه تایید می‌شود
۴	۰/۲۱	۴۰/۴	۵۹/۶	فرضیه تایید می‌شود
۵	۰/۱۰	۲۵/۰	۷۵/۰	فرضیه تایید می‌شود
۶	۰/۲۵	۴۰/۷	۵۹/۳	فرضیه تایید می‌شود
۷	۰/۰۱	۱۶/۷	۸۳/۳	فرضیه رد می‌شود
۸	۰/۰۵	۳۱/۷	۶۸/۳	فرضیه تایید می‌شود
۹	۰/۰۱	۴۵/۲	۵۴/۸	فرضیه رد می‌شود
۱۰	۰/۷۶	۳۹/۶	۶۰/۴	فرضیه تایید می‌شود
۱۱	۰/۱۵	۲۳/۵	۷۶/۵	فرضیه تایید می‌شود
۱۲	۰/۱۹	۳۷/۰	۶۳/۰	فرضیه تایید می‌شود
۱۳	۰/۰۹	۳۸/۹	۶۱/۱	فرضیه تایید می‌شود

نگاره ۵. نتایج آزمون Chi-Square برای اثبات فرضیه سوم گروه "ب"

شماره فرضیه گروه "الف"	اندازه P	درصد پاسخ‌های مثبت حسابرس مستقل شریک	درصد پاسخ‌های مثبت مدیر ارشد حسابداری	درصد پاسخ‌های مثبت مدیر فنی حسابداری	تایید یا رد فرضیه
۱	۰/۱۵	۴۸/۰	۸/۰	۴۴/۰	فرضیه تایید می‌شود
۲	۰/۲۴	۴۷/۹	۸/۲	۴۳/۹	فرضیه تایید می‌شود
۳	۰/۲۹	۶۶/۷	۰/۰	۳۳/۳	فرضیه تایید می‌شود
۴	۰/۶۸	۴۶/۱	۱۴/۷	۳۹/۲	فرضیه تایید می‌شود
۵	۰/۶۹	۴۲/۳	۱۹/۲	۳۸/۵	فرضیه تایید می‌شود
۶	۰/۴۱	۴۷/۰	۱۵/۳	۳۷/۷	فرضیه تایید می‌شود
۷	۰/۰۱	۲۰/۸	۱۲/۵	۶۶/۷	فرضیه رد می‌شود
۸	۰/۰۵	۴۸/۳	۱۳/۲	۳۸/۵	فرضیه تایید می‌شود
۹	۰/۷۶	۴۵/۸	۱۵/۶	۳۸/۶	فرضیه تایید می‌شود
۱۰	۰/۱۵	۴۵/۹	۱۵/۳	۳۸/۸	فرضیه تایید می‌شود
۱۱	۰/۰۲	۲۵/۶	۲۳/۲	۵۱/۲	فرضیه رد می‌شود
۱۲	۰/۴۹	۴۶/۵	۱۴/۹	۳۸/۶	فرضیه تایید می‌شود
۱۳	۰/۵۳	۴۵/۲	۱۴/۴	۴۰/۴	فرضیه تایید می‌شود

نگاره ۶. نتایج میانگین و انحراف استاندارد پاسخ‌های دریافت شده در ارتباط با میزان اهمیت عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل

ردیف	شماره عامل	میانگین پاسخ‌های مثبت	انحراف استاندارد	پاسخ مثبت	پاسخ منفی
۱	۱۳	۴/۱۷۴	۰/۹۲۷	۹۸/۶	۱/۴
۲	۴	۴/۰۱۴	۱/۰۳۸	۹۶/۳	۳/۷
۳	۱۲	۳/۷۸۵	۱/۰۰۲	۹۵/۴	۴/۶
۴	۱	۳/۶۷۱	۱/۴۸۱	۷۹/۹	۲۰/۱
۵	۲	۳/۶۰۳	۱/۴۲۱	۸۱/۷	۱۸/۳
۶	۹	۳/۵۴۳	۱/۲۶۰	۸۷/۲	۱۲/۸
۷	۱۰	۳/۵۰۷	۱/۳۰۸	۸۵/۸	۱۴/۲
۸	۶	۳/۲۱۹	۱/۳۱۶	۸۱/۳	۱۸/۷
۹	۸	۳/۱۸۳	۱/۳۲۸	۷۹	۲۱
۱۰	۳	۱/۹۵۴	۱/۳۶۷	۳۷/۹	۶۲/۱
۱۱	۱۱	۱/۸۲۶	۱/۲۲۶	۳۵/۱	۶۴/۹
۱۲	۵	۱/۷۲۶	۱/۱۱۲	۳۵/۶	۶۴/۴
۱۳	۷	۱/۶۱۲	۱/۷۱۳	۲۵/۶	۷۴/۴

نتیجه گیری

این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل پرداخت. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۶) بیست و چهار عامل از نظر اهمیت دارای میانگین بالای ۳ است. به عبارت دیگر پرسش شوندگان بیشترین تاکید را بر تاثیر این عوامل بر کیفیت حسابرسی مستقل داشتند. این عوامل در قالب فرضیه‌های مجزا مطرح و در آزمون Binomial تایید شد. اما تفاوت‌های ناچیزی بین دیدگاه‌ها وجود دارد که ناشی از تفاوت بین درصد پاسخ‌های مثبت دریافت شده از هر گروه است.

به عنوان مثال از نظر استفاده کنندگان، برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای اعضای تیم حسابرسی دارای بیشترین تاثیر بر کیفیت حسابرسی مستقل است، در حالی که حسابرسان مستقل معتقدند این موضوع در رده ی دوم اهمیت قرار دارد و مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرسان در مقابل اظهارنظرهای خود از بالاترین اهمیت برخوردار است.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

نتایج این تحقیق می‌تواند برای دست‌اندرکاران تهیه و تدوین استانداردهای ملی حسابرسی و کلیه علاقمندان به رشته حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. با توجه به این که در این تحقیق ۹ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شناسایی شد در حالی که عوامل بسیاری در تعیین کیفیت حسابرسی نقش دارند، و به دلیل تغییرات دائمی در محیط حسابرسی، ضروری است تحقیقات جدیدی در این زمینه انجام شود. هم‌چنین توصیه می‌شود تحقیقاتی در زمینه سایر خدمات ممکن که حسابرسان مستقل می‌توانند ارائه کنند، اصلاح فرآیند حسابرسی، به کارگیری فناوری‌های جدید در انجام حسابرسی، انجام پذیرد.

منابع

- Catanach, A.H. Jr., and P. L. Walker (1999). "The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, vol. 8 pp. 43 – 66.
- DeAngelo, L., (1981). "Auditor Size and Audit Quality," *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, PP. 189 – 199.
- Defond, M.L. (1992). "The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching" *Auditing, A Journal of practice & Theory*, vol 1, pp. 16 - 31.
- Dunn, K.A, B.W. Mayhew, and S.G. Morsfield, (2000). "Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality", Working Paper, Baruch College and University of Wisconsin.
- Johnson, N.S. (1999). "*The Year of The Accountant*," speech given at "The SEC Speaks In," Conference, sponsored by the Practice Law Institute, Washington, D.C,
- Libby, R., and D. Frederick (1990). "Experience and the Ability to Explain Audit Findings", *Journal of Accounting Research*, vol. 28, pp. 348 – 367.
- Lys, Thomas, and Ross L. Watts (1994). "Lawsuits Against Auditors", *Journal of Accounting Research*, Vol 32, p. 72.
- Palmer, R., (1989). "Accounting as a Mature Industry," *Journal of Accountancy*, pp. 84 – 88.
- Parasuraman, A., V. Zeithaml, and L. Berry (1985). "A Conceptual Model of Service for Quality and Implications Future Research", *Journal of Marketing*, PP. 41- 50.
- Wanda A. Wallace (1980). "*The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*", Graduate School of Management, University of Rochester, NY.
- Willenborg, M. (1999). "Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market", *Journal of Accounting Research*, Vol. 37 PP. 225 – 238.