



## Accountability of Audit Firms: Content Analysis Method

**Behzad Beygpanah** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: b.beygpanah@gmail.com

**Hamideh Asnaashari** \* 

\*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: h\_asnaashari@sbu.ac.ir

**Abbas Hoshi** 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: abbashoshi@hotmail.com

**Gholam Hossein Assadi** 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. E-mail: h-assadi@sbu.ac.ir

### Abstract

**Objective:** Audit quality is a complex concept whose assessment depends on many latent factors. By providing information about them to stakeholders, the public accountability of audit firms contributes to assessing the quality of auditing and determining the extent to which they rely on audit reports. In this regard, this study examined the research in audit firm's accountability to extract factors associating firm's accountability, the importance of which was determined by audit partners as experts.

**Methods:** This research applied a mixed (a combination of qualitative and quantitative data) method with exploratory objective. In this study, 99 papers were analyzed, and 23 experts who selected through the snowball method, ranked the extracted factors. According to the participants' opinion, the factors were prioritized using the quantitative Entropy-Shannon method.

**Results:** Factors connecting to audit firm's accountability divided into three categories including motivating factors (nine categories), disincentive factors (three categories) and accountability dimensions (eight categories).

**Conclusion:** The results show that the legal requirements for accountability, active professional associations, stakeholders demand for accountability, active audit committee, social importance of auditor's activities, partners 'personal tendency for disclosure,

information content of auditor's report, signal to stakeholders and professional ethics play role in audit firms' accountability context. On the contrary, raising stakeholders' expectations and disclosure costs are obstacles for audit firms to be accountable. Furthermore, information of the quality control system, the auditing technology, the ownership, the legal and governmental structure, the independence policies, the financial position and performance, professional training and international cooperation are important for the stakeholders of audit firm's accountability.

**Keywords:** Audit firm's accountability, Audit quality, Incentive of accountability, Prohibitors of accountability.

**Citation:** Beygpanah, Behzad; Asnaashari, Hamideh; Hoshi, Abbas & Assadi, Gholam Hossein (2022). Accountability of audit firms: Content analysis method. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 213- 241. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.2, pp. 213-241

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.329236.1008590>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: August 28, 2021

Received in revised form: November 29, 2021

Accepted: February 22, 2022

Published online: July 19, 2022



## پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی: رویکرد تحلیل محتوا

بهزاد بیگ‌پناه

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: b.beygpanah@gmail.com

حمیده اثنی‌عشری\*

\* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: h\_asnaashari@sbu.ac.ir

عباس هشی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: abbashoshi@hotmail.com

غلامحسین اسدی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. رایانامه: h-assadi@sbu.ac.ir

### چکیده

**هدف:** کیفیت حسابرسی مفهوم پیچیده‌ای است که ارزیابی آن به مؤلفه‌های بسیاری وابسته است که اغلب پنهان هستند. پاسخ‌گویی عمومی مؤسسه‌های حسابرسی با ارائه اطلاعات در خصوص این مؤلفه‌ها، به ذی‌نفعان در ارزیابی کیفیت حسابرسی و تعیین میزان اتکا به گزارش‌های حسابرسی کمک می‌کند. بنابراین، در پژوهش حاضر، ضمن غربالگری محتوایی پژوهش‌های صورت‌گرفته در زمینه پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی، عوامل مرتبط به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها استخراج و اهمیت آنها را از دیدگاه خبرگان تعیین شده است.

**روش:** این پژوهش از نظر روش پژوهش، آمیخته (ترکیبی از داده‌های کیفی و کمی)، از لحاظ هدف، اکتشافی و از حیث نتیجه، توسعه‌ای است. در پژوهش حاضر، ۹۹ مقاله تحلیل شد و ۲۳ خبره که به روش گلوله‌برفی انتخاب شدند، شاخص‌های استخراج‌شده را رتبه‌بندی کردند که در نهایت با توجه به دیدگاه خبرگان، مقوله‌های استخراجی با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون اولویت‌بندی شد.

**یافته‌ها:** عوامل مرتبط به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها را می‌توان در ۳ گروه عوامل محرک (۹ مقوله)، عوامل بازدارنده (۳ مقوله) و ابعاد پاسخ‌گویی (۸ مقوله) دسته‌بندی کرد.

**نتیجه‌گیری:** از دیدگاه خبرگان این پژوهش، به‌ترتیب الزام قانون به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها، وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال، نیاز ذی‌نفعان به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها، کمیته حسابرسی فعال، توجه جامعه به فعالیت حسابرسان، تمایل شخصی شرکا به افشای اطلاعات داخلی مؤسسه، پرمحتوابودن گزارش حسابرسان، علامت‌دهی به ذی‌نفعان و اخلاق‌مداری مؤسسه حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسان را به سمت پاسخ‌گویی سوق می‌دهد و به‌ترتیب افزایش انتظارات ذی‌نفعان از مؤسسه‌های حسابرسان، هزینه‌های غیرمستقیم و مستقیم افشای اطلاعات، مانعی برای حرکت مؤسسه‌های حسابرسان به سمت پاسخ‌گویی است. همچنین، از دیدگاه خبرگان، افشای اطلاعات در رابطه با سیستم کنترل کیفی مؤسسه، تکنولوژی مورد استفاده حسابرسان، مالکیت و ساختار قانونی مؤسسه، نظام حاکمیتی مؤسسه‌ها، سیاست‌های استقلال مؤسسه، وضعیت و عملکرد مالی مؤسسه، آموزش حرفه‌ای مستمر کارکنان و همکاری‌های بین‌المللی مؤسسه، به‌ترتیب برای ذی‌نفعان پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسان حائز اهمیت است.

**کلیدواژه‌ها:** پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسان، کیفیت حسابرسان، محرک‌های پاسخ‌گویی، موانع پاسخ‌گویی.

**استناد:** بیگ‌پناه، بهزاد؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ هشی، عباس و اسدی، غلامحسین (۱۴۰۱). پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسان: رویکرد تحلیل محتوا. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۲۱۳-۲۴۱.

## مقدمه

اطمینان از قابلیت اتکای گزارشگری مالی و استفاده از اطلاعات حسابرسی شده، به انجام حسابرسی باکیفیت و اعتماد به نحوه فعالیت حسابرسان نیازمند است. کیفیت حسابرسی موضوعی مکنون (پنهان) است و شاخص‌های متعددی برای ارزیابی آن ارائه شده است که امکان‌پذیری کاربست آنها به میزان زیادی به اطلاعات در دسترس از فرایند حسابرسی وابسته است (دیفاند و ژانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). اگرچه اغلب آنچه برای سنجش کیفیت حسابرسی در اختیار عموم قرار می‌گیرد، اطلاعات مربوط به خروجی کار حسابرسان و در محدود مواردی هم اطلاعاتی اندک در خصوص ورودی کار حسابرسان ارائه شده است. این در حالی است که کیفیت حسابرسی لزوماً به معنای ارائه گزارش مناسب از طرف مؤسسه‌ها نیست و صرفاً تحت تأثیر ورودی‌ها و خروجی‌های فعالیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی قرار نمی‌گیرد، لذا محتوای گزارش حسابرسی به تنهایی نمی‌تواند نمایانگر سطح کیفیت حسابرسی مؤسسه باشد. از دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در شرایط فعلی، ذی‌نفعان گزارش حسابرسی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، به اطلاعاتی در خصوص فرایند حسابرسی مؤسسه‌ها نیاز دارند که در شرایط فعلی ناشناخته است. لذا عدم اطمینان از سطح کیفیت حسابرسی میزان اتکای ذی‌نفعان به گزارشگری مالی را با ابهام مواجه می‌کند. در همین رابطه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۵) معتقد است که برای ارزیابی عملکرد حرفه‌ای حسابرسان، شاخص‌های متعددی وجود دارد؛ اما این شاخص‌ها تنها در صورتی که با تفسیرهای کیفی از وضعیت داخلی مؤسسه‌ها همراه شوند، قابلیت درک بهتری دارند که در شرایط فعلی، به دلیل ناشناخته‌بودن نحوه فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی و عدم ارائه اطلاعات از طرف مؤسسه‌ها به ذی‌نفعان، ارزیابی کیفیت حسابرسی برای ذی‌نفعان با استفاده از اطلاعات منتشر شده، میسر نیست.

فرایند حسابرسی در شرایط فعلی ماهیت جعبه سیاه<sup>۲</sup> را دارد و چنین موضوعی، به عدم اطلاع ذی‌نفعان از فرایند حسابرسی مؤسسه‌ها و به تبع آن عدم ارزیابی صحیح کیفیت حسابرسی توسط آنان منجر می‌شود. مؤسسه‌های حسابرسی که سطح کیفیت عملکرد حرفه‌ای آنان برای ذی‌نفعان نامشخص باشد، نمی‌توانند افزایش اعتبار گزارش‌های مالی برای آنها باشند (روسا، کاسریو و برنینی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸).

طبق نظریه پاسخ‌گویی هر کسی که از طرف شخص یا گروهی فعالیت را انجام می‌دهد، ملزم به ارائه اطلاعات به همان شخص یا گروه است و به نوعی در برابر آنها مسئول است. به‌منظور حصول اطمینان از انجام اقدامات لازم توسط صاحبان اختیار، در راستای خواسته دارندگان نهایی اختیار، در هر کجا که روابط سلسله‌مراتبی یا رابطه بین وکیل - موکل وجود دارد، پاسخ‌گویی ضرورت پیدا می‌کند (جلیلی، ۱۳۸۹). حرفه حسابرسی نیز در رابطه وکیل - موکل قرار می‌گیرد و به‌عنوان وکیل وظیفه پاسخ‌گویی به صاحبان حق را دارد (نیچل، روبرت، کریشنان، لری و یوما<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳).

1. Defond & Zhang

2. Black Box

3. Rosa, Caserio & Bernini

4. Knechel, Robert, Krishnan, Lori & Uma

این در شرایطی است که فاصله انتظارهای ذی‌نفعان از حرفه حسابرسی، یکی از چالش‌های مهم حرفه است (مهربان‌پور، کرمی و جندقی قمی، ۱۴۰۰) و پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی با هدف حصول اطمینان به ذی‌نفعان در راستای انجام خدمات حرفه‌ای در بالاترین سطح کیفیت، می‌تواند به ایجاد اعتماد از طرف ذی‌نفعان نسبت به نحوه عملکرد حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات منجر شود (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). به بیان دیگر، پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در قبال ساختار داخلی، به ذی‌نفعان کمک می‌کند با در اختیار داشتن اطلاعات در خصوص فرایند حسابرسی و محدودیت‌های آن، سطح اعتماد خود به فرایند حسابرسی را بر مبنای مناسبی تعیین کند؛ از این رو شفافیت در وضعیت مؤسسه‌ها حائز اهمیت است (پات، ماک و واترین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

در سال‌های گذشته نهادهای قانون‌گذار در کشورهای مختلف تلاش کرده‌اند تا در راستای پاسخ‌گو کردن مؤسسه‌های حسابرسی گام بردارند. افشا در خصوص ساختار راهبری مؤسسه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی حسابرسان شرکت‌های سهامی عام مهم‌ترین اقدام بوده که در اتحادیه اروپا و ژاپن از سال ۲۰۰۸، در استرالیا از سال ۲۰۱۳ و در انگلیس از سال ۲۰۱۶ الزامی شده است. در آمریکا نیز، کمیته مشورتی خزانه‌داری ایالات متحده، به افشای مؤسسه‌های حسابرسی توصیه کرده است؛ اما الزامی در خصوص افشا تدوین نکرده است. هیئت تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی نیز در چارچوب مفهومی ارائه شده برای کیفیت حسابرسی، افشای اطلاعات از سوی مؤسسه‌های حسابرسی را عاملی مهم در بهبود ادراک ذی‌نفعان از کیفیت حسابرسی دانست.

استقرار نظام حاکمیتی و پاسخ‌گویی در مؤسسه‌های حسابرسی و افشای اطلاعات به ذی‌نفعان با ۳ هدف اصلی الف) ارتقای کیفیت حسابرسی، ب) گسترش خدمات غیرحسابرسی و ج) کاهش ریسک شکست حسابرسی و ۳ هدف فرعی الف) کمک به کمیته حسابرسی صاحب‌کاران در انتخاب حسابرس مناسب، ب) کمک به قانون‌گذاران در راستای تدوین قوانین، ج) کمک به شرکا و کارکنان در راستای ایجاد منفعت برای ذی‌نفعان، اجرا شده است (شورای گزارشگری مالی انگلستان<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

با توجه به تحولاتی که در ارتباط با پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در کشورهای مختلف رخ داده است، در ایران توجه به این مفهوم مغفول واقع شده است. در حال حاضر، مؤسسه‌های حسابرسی هیچ‌گونه الزامی ندارند که در خصوص فرایند حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفیت مستقر در مؤسسه به ذی‌نفعان و به‌ویژه سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل اطلاعاتی ارائه دهند. چنین موضوعی سرمایه‌گذاران شرکت‌های سهامی عام را با چالش جدی در ارتباط با ارزیابی کیفیت حسابرسی و تعیین سطح اتکا به گزارش‌های حسابرسی مواجه می‌کند. در حال حاضر، مؤسسه‌های حسابرسی اطلاعات در مورد مؤسسه و فرایند حسابرسی را تنها در اختیار نهادهای نظارتی (جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار) قرار می‌دهند و نهادهای نظارتی با توجه به اطلاعات دریافتی اقدام به افشای رتبه کنترل کیفی مؤسسه‌های حسابرسی می‌نمایند. به این ترتیب، آنچه سرمایه‌گذاران از حسابرسان می‌دانند رتبه کنترل کیفی آن هست و با اتکای به آن، باید به گزارش مؤسسه‌هایی که رتبه کنترل کیفی مشابهی دارند، بدون آگاهی از نحوه انجام حسابرسی و مستندات

پشتوانه، اعتبار یکسانی بدهند. صرف وجود چنین اطلاعاتی برای ذی‌نفعان کافی نیست و میزان اتکا به گزارش حسابرسی را با مشکل مواجه می‌کند. آنچه سرمایه‌گذاران شرکت‌های سهامی عام نیاز دارند، شفافیت فرایند حسابرسی و به‌دنبال آن، ارزیابی مناسب کیفیت حسابرسی است و آنچه نهادهای ناظر باید بدان توجه نمایند، فراهم آوردن بستر لازم برای پاسخ به این خواسته مشروع است. بنابراین یکی از چالش‌های پیش رو آن است که چه عواملی در دیگر کشورها مشوق حرکت مؤسسه‌های حسابرسی به سوی پاسخ‌گویی در خصوص فرایند حسابرسی بوده است؟ و چه عواملی حرکت مؤسسه‌های حسابرسی در مسیر پاسخ‌گویی را کند یا متوقف کرده است؟ آگاهی تجربه دیگر کشورها می‌تواند دانش مناسبی را برای آغاز فرهنگ پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در ایران فراهم آورد و مسیر آن هموار سازد. با پذیرش این موضوع که در ایران نیز با ایجاد مشوق‌ها و رفع یا تضعیف دغدغه‌ها، می‌توان مسیر پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی را طی کرد، آنگاه نیازمند آگاهی از ابعاد پاسخ‌گویی بوده و این سؤال مطرح می‌شود که دیگر کشورها ارائه اطلاعات در خصوص چه بخش‌هایی از فرایند حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی را مفید دانسته‌اند؟ آیا دستیابی به این دانش، نهادهای ناظر و انجمن‌های حرفه‌ای را قادر می‌سازد که با کمترین هزینه، به سمت نظام‌مندسازی پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی گام بردارند؟

با توجه به آنچه بیان شد، پژوهش حاضر بر آن است که با مرور پژوهش‌ها و مطالعات حوزه پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی، از آنچه در این حوزه واقع شده است، نگاهی جامع فراهم آورد و چنین دانشی را در اختیار پژوهشگران، نهادهای ناظر و سیاست‌گذار و انجمن‌های حرفه‌ای قرار دهد. آنچه اجرای این پژوهش را ضروری می‌سازد، نیاز مبرم حرفه حسابرسی به حرکت به سمت مفهوم پاسخ‌گویی و کمک به شفافیت اطلاعات و گزارش‌های مالی است. با پذیرش نقش انکارناپذیر حسابرسان در فرایند تولید اطلاعات، نمی‌توان نقش آنان در بهبود کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها را نادیده گرفت و سرمایه‌گذاران را از دستیابی به اطلاعات مؤسسه‌های حسابرسی به‌منظور ارزیابی کیفیت حسابرسی و به‌تبع آن، کیفیت اطلاعات محروم ساخت و این دستاورد پژوهش حاضر است که با هدف پاسخ‌گویی به سؤال‌های پژوهش و به پشتوانه بی‌توجهی به پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در ایران، به مرور علمی آنچه پردازد که در سایر کشورها در این حوزه انجام شده است.

بدین منظور ابتدا تئوری‌های پشتوانه پاسخ‌گویی در مؤسسه‌های حسابرسی معرفی شده است. سپس با مرور مقاله‌های حوزه پاسخ‌گویی، مؤلفه‌های اصلی ترغیب‌کننده و بازدارنده پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی و همچنین، ابعادی که مؤسسه‌های حسابرسی سایر کشورها به افشای آنها اقدام نموده‌اند، استخراج شده است. در ادامه، اهمیت عوامل مستخرج از ادبیات نیز از دیدگاه خبرگان رتبه‌بندی شده و در پایان، نتیجه‌گیری و پیشنهادها برای اجرایی در قالب دستاوردهای پژوهش ارائه شده است.

### پیشینه پژوهش

#### نقش نهادهای نظارتی در پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی

نهادهای نظارتی به منظور کاهش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و بهبود دیدگاه ذی‌نفعان در انتخاب حسابرسان مناسب،

به تصویب الزاماتی برای ارائه گزارش از سوی مؤسسه‌های حسابرسی در رابطه با فرایندهای داخلی و سازوکارهای بهبود کیفیت اقدام نموده‌اند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

اتحادیه اروپا<sup>۱</sup>، در سال ۲۰۰۸، مؤسسه‌های حسابرسی دارای صاحب‌کاران با ذی‌نفع عمومی را ملزم کرد که طی چهار ماه پس از سال مالی، گزارشی از ساختار داخلی مؤسسه و نحوه رسیدگی حرفه‌ای را در وبسایت خود منتشر کنند. این گزارش باید حاوی اطلاعاتی در رابطه با ساختار قانونی و مالکیت مؤسسه، ارتباطات بین‌المللی و درآمدها و هزینه‌های ناشی از آن، ساختار حاکمیتی مؤسسه، ساختار کنترل کیفی مؤسسه، آخرین کنترل کیفی داخلی و مستقل صورت گرفته و نتایج آن، فهرستی از کلیه صاحب‌کاران با ذی‌نفع عمومی حسابرسی شده در سال قبل، رویه‌های بررسی استقلال، تأییدیه آموزش حرفه‌ای مستمر، اطلاعات مزایا و پاداش شرکا، رویه‌های مؤسسه در خصوص چرخش شرکا و کارکنان کلیدی مؤسسه و در نهایت درآمدهای مؤسسه به تفکیک صاحب‌کاران مختلف و خدمات متفاوت باشد و حداقل تا پنج سال از تاریخ انتشار آن در دسترس عموم باقی نماند. همچنین از دیدگاه قانون مذکور افشای تمامی موارد مطرح شده الزامی بوده و در صورتی که مؤسسه حسابرسی نسبت به افشای برخی موارد مذکور اقدام نکند، باید دلایل منطقی عدم افشای اطلاعات را شرح دهد (بیانیه شماره ۱۳ اتحادیه اروپا به نقل از روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

کلیه مؤسسه‌های حسابرسی فعال در ژاپن که دارای صاحب‌کاران با ذی‌نفع عمومی هستند، از سال ۲۰۰۸ حداکثر تا ۴ ماه پس از سال مالی، ملزم به ارائه گزارش پاسخ‌گویی در رابطه با عملکرد حرفه‌ای خود به ذی‌نفعان به صورت سالانه هستند که این گزارش باید اطلاعاتی همچون هدف و تاریخچه مؤسسه، تشریح مسئولیت مؤسسه، شرحی از صنایع مورد بررسی مؤسسه، شرحی از کلیه خدمات مؤسسه و نحوه انجام آنها، نحوه انجام عملکرد حرفه‌ای مؤسسه، نحوه حفاظت از چارچوب کنترل کیفیت، نحوه مدیریت مؤسسه، وضعیت همکاری با سایر مؤسسه‌ها و شرحی از توافقات مربوطه، اطلاعات مربوط به تعداد شرکای مؤسسه، نحوه حضور و انجام فعالیت توسط آنها، ساختار سازمانی مؤسسه و نام واحدهای مورد بررسی را دربرگیرد (سیمینت، کارسون و فو، ۲۰۱۵).

قانون شرکت‌های استرالیا<sup>۲</sup> در سال ۲۰۱۳ تمام حساب‌برسان مجاز در کشور را ملزم کرد طی چهار ماه پس از سال مالی گزارشی در وبسایت خود منتشر کنند که اطلاعاتی را در رابطه با عضویت مؤسسه در شبکه بین‌المللی و ساختار شبکه، سیستم کنترل کیفی داخلی، بیانیه‌های مؤسسه در رابطه با استقلال کارکنان، مؤسسه بررسی‌کننده کیفیت حسابرسی مؤسسه و موارد مطرح شده و تاریخ آخرین بررسی، اطلاعات مربوط به درآمد مؤسسه به تفکیک خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و به ازای هر یک از کارکنان، شرحی از ساختار مالکیت و حاکمیتی مؤسسه و فرایند صدور گزارش، آخرین بررسی استقلال مؤسسه و کارکنان و نتایج آن، میزان آموزش‌های حرفه‌ای مؤسسه و پاداش و مزایای شرکا و مدیران را ارائه دهد و با قوانین محلی نیز وفق داده شده باشد (قانون شرکت‌های استرالیا به نقل از دایمس، اسپلمن، بایودی و وانسترالین، ۲۰۱۲).

1. European statutory audit regulations
2. Simnett, Carson & Fu
3. Australian Law
4. Deumes, Schelleman, Bauwhede & Vanstraelen

در ایالت متحده آمریکا، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی<sup>۱</sup>، در سال ۲۰۰۸، قوانینی اختیاری را به‌عنوان راهنمای مؤسسه‌های حسابرسی در افشای گزارش در رابطه با ساختار و فرایندهای داخلی تصویب کرد. از دیدگاه هیئت مذکور، این قوانین و مقررات، به ایجاد نظم و انضباط در حرفه حسابرسی و گسترش اعتماد عمومی به حرفه منجر می‌شود. این هیئت معتقد است که افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها، به‌ویژه در رابطه با ساختار حاکمیتی مؤسسه، موجب می‌شود تا بازار به سمت انتخاب مستقیم حسابرس توسط سهام‌داران و نه پیشنهاد حسابرس توسط مدیران حرکت کند (کارسلو، هولینگزورث و ماسترولینا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

هیئت نظارت بر حساب‌رسان کانادا<sup>۳</sup>، در سال ۲۰۰۹ بیان می‌کند که ارائه اطلاعات از طرف مؤسسه‌ها می‌تواند موجب بهبود دیدگاه ذی‌نفعان نسبت به فرایند حسابرسی مؤسسه‌ها شود. از دیدگاه هیئت مذکور ارائه اطلاعات در رابطه با تعداد دفاتر مؤسسه و نحوه صدور گزارش از طرف آنها، افراد صاحب امضای مؤسسه، مشخصات صاحب‌کاران و شرحی کامل از فرایند حسابرسی برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (سیمینت و همکاران، ۲۰۱۵).

نهاد‌های استانداردگذار بین‌المللی معتقدند که انتشار اطلاعات مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند علائمی را در رابطه با کیفیت حسابرسی به ذی‌نفعان ارائه دهد. سازمان بین‌المللی کمیسیون اوراق بهادار<sup>۴</sup> معتقد است که افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد و شاخص‌های داخلی مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند نمایانگر سطح کیفیت حسابرسی باشد. همچنین شورای گزارشگری مالی انگلستان بیان می‌کند که انتشار اطلاعات در مورد فرایند حسابرسی توسط مؤسسه‌ها، شاخصی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی آنها است و بهبود هدف حسابرسی را در پی دارد.

### تئوری‌های پشتوانه پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها

برخی تئوری‌ها همچون تئوری چندسطحی، در دو بُعد خرد و کلان و تئوری نمایندگی به‌صورت مستقیم پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند. تئوری‌های چند سطحی در بعد خرد بیان می‌کند که حسابرس جزئی از سیستم گزارشگری مالی است که هم‌راستا با دیگر اجزا اقدام به ایجاد شفافیت برای ذی‌نفعان می‌نماید و از آنجایی که شفافیت یک سیستم نیازمند شفافیت اجزای آن است، لذا ارائه اطلاعات در رابطه با وضعیت داخلی حسابرسی برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). تئوری چندسطحی در بعد کلان، حسابرس را نماینده نهاد‌های نظارتی در نظر می‌گیرد که نهاد‌های مذکور به منظور کاهش مسئولیت خود اقدام به محول نمودن بخشی از وظایف خود به حساب‌رسان نموده و حساب‌رسان در صورت کوتاهی در انجام عملکرد حرفه‌ای، اعتبار آنها را خدشه‌دار می‌کند، لذا نهاد‌های نظارتی با تدوین قوانین و مقررات، به‌دنبال آماده‌سازی حسابرس برای پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان متعدّدند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). تئوری نمایندگی بیان می‌کند که حسابرس با ذی‌نفعان گزارش حسابرسی مشکل نمایندگی دارد و کیفیت حسابرسی از عواملی چون محیط حسابرسی، ساختار داخلی، منابع انسانی و سایر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی اثر می‌پذیرد که برای ذی‌نفعان گزارش حسابرسی وضعیت نامشخصی دارند و ذی‌نفعان برای ارزیابی کیفیت حسابرسی به

1. PCAOB  
2. Carcello, Hollingsworth & Mastroia  
3. CPAB  
4. IOSCO



اطلاعات گسترده‌تری از مؤسسه‌های حسابرسی نیاز دارند، لذا پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (فو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵؛ دایمس و همکاران، ۲۰۱۲).

برخی تئوری‌ها پاسخ‌گویی کلیه سازمان‌ها را مورد توجه قرار داده‌اند و مؤسسه‌های حسابرسی به‌عنوان سازمانی فعال در جامعه نیز مورد توجه تئوری‌های مذکور هستند. در این رابطه تئوری علامت‌دهی بیان می‌کند که افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها با هدف علامت‌دهی عملکرد و وضعیت داخلی مناسب در راستای حفظ قدرت رقابتی صورت می‌پذیرد (تایکر، ۲۰۱۵). همچنین تئوری مشروعیت فعالیت سازمان‌ها را تحت تأثیر جامعه در نظر می‌گیرد که سازمان‌ها بایستی در راستای کسب مشروعیت اطلاعات داخلی را برای ذی‌نفعان افشا نمایند، هر چند که سازمان‌های با ریسک بالاتر برای حفظ مشروعیت اطلاعات را به صورت گزینشی و مبهم منتشر می‌کنند (لایگستن و درسکول<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

## پیشینه تجربی

### الف) عوامل محرک پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها

**اخلاق مداری مؤسسه حسابرسی:** شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰) بیان می‌کند که ارزش‌های اخلاقی، مؤسسه‌های حسابرسی را ترغیب می‌کند تا کارکنان باتجربه را به کار گیرند و زمان کافی برای اجرای کار باکیفیت اختصاص دهند. برومهیل (۲۰۰۷) معتقد است ارزش‌های اخلاقی با ایجاد اعتماد در کسب و کار زمینه پاسخ‌گویی را در مؤسسه‌های حسابرسی فراهم می‌کند و مؤسسه‌های اخلاق‌محور تمایل بیشتری به افشای ساختار داخلی دارند. سومرفلت، زیمبلمن و زیمبلمن<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) دریافتند پذیرش قواعد اخلاقی با تعهد به حفاظت از منافع ذی‌نفعان، مؤسسه‌ها را به سمت پاسخ‌گویی در رابطه با ساختار داخلی سوق می‌دهد.

**توجه جامعه به فعالیت حسابرسان:** بر این اساس افشای هر گونه اطلاعاتی که سطح اعتماد به بازار سرمایه را بهبود دهد، ضروری است. به همین سبب آنچه رفتار حسابرسان را در پاسخ‌گویی معین می‌کند کانون توجه جامعه به نحوه فعالیت حسابرسان است. دایمس و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که حرفه حسابرسی در سال‌های اخیر، مسئولیت بیشتری را پذیرفته است؛ ولی رویه‌های حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان تغییر محسوسی نداشته است که عمدتاً ناشی از بی‌توجهی جامعه به نحوه فعالیت حسابرسان بوده است. فو (۲۰۱۵) معتقد است توجه جامعه به نحوه فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند آنها را به سمت پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان سوق دهد. از دیدگاه وی در جوامعی که اهمیت حسابرسی را درک کرده‌اند، ذی‌نفعان اقدام به ارزیابی کیفیت حسابرسی با توجه به ساختار داخلی مؤسسه‌ها می‌نمایند.

**وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال:** انجمن‌های حرفه‌ای فعال، هم‌زمان با تغییر در رویه‌های حرفه‌ای می‌توانند به‌عنوان نهادهای پیشرو با صدور بیانیه‌ها و ارائه و راه‌کارهای مشاوره‌ای و آموزش استانداردهای اخلاقی تغییرات حرفه‌ای را سبب

1. Fu

2. Lightstone & Driscoll

3. Sommerfeldt, Zimbelman & Zimbelman

شوند. مادالینا، نادیا و کاتالین<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) بیان می‌کنند در شرایط فعلی چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ در حال ارائه اطلاعات مختلف به ذی‌نفعان به واسطه اطلاع‌رسانی و تمرکز بر موضوع پاسخ‌گویی از طرف انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی هستند، لذا انجمن‌های حرفه‌ای می‌توانند مؤسسه‌های حسابرسی را به سمت پاسخ‌گویی سوق دهند.

**علامت دهی به ذی‌نفعان:** مؤسسه‌های حسابرسی که عملکرد مثبتی دارند، انگیزه دارند با ارائه اطلاعات داخلی مؤسسه به ذی‌نفعان، زمینه برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، در راستای انتخاب حسابرسان از طرف صاحب‌کاران و جذب سهم بیشتری از بازار با ارسال سیگنالی مثبت فراهم کنند (ژائو، منگ، هی و گائو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). چنگ، لوپین و فنگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) بیان می‌کنند مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، کلیه اطلاعات داخلی خود را به ذی‌نفعان ارائه نمی‌کنند و صرفاً جنبه‌های مثبت عملیاتشان مانند وضعیت داخلی مناسب، فرایند تصمیم‌گیری صحیح، منابع و امکانات را افشا می‌کنند و از اطلاع‌رسانی در خصوص جنبه‌های منفی همچون ارائه خدمات غیرحسابرسی غیرمجاز و وابستگی به برخی از صاحب‌کاران اجتناب می‌کنند.

**الزام قانون به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها:** الزام قانونی مؤسسه‌های حسابرسی برای پاسخ‌گویی از طرف نهادهای قانون‌گذار با هدف تطبیق عملکرد حرفه‌ای با قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای می‌تواند آنها را به سمت پاسخ‌گویی سوق دهد (لینوکس و پیتمن<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). در همین رابطه بارن و کوچ<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که الزام قانونی مؤسسه‌ها به پاسخ‌گویی بدون توجه به جزئیات، موجب انعطاف‌پذیری مؤسسه‌ها در پاسخ‌گویی شده و آنها به دو شکل (الف) کاهش سطح پاسخ‌گویی در برخی از جنبه‌های پاسخ‌گویی و (ب) عدم انتقال مفاهیم مربوط به برخی جنبه‌ها، واکنش نشان می‌دهند، لذا باید الزامات دقیق و جزئی‌نگر مطرح شود. همچنین بارن و کوچ (۲۰۱۰) معتقدند که پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در شرایط فعلی تحت تأثیر قوانین الزام‌آور نهادهای نظارتی بوده که توانسته‌اند با تدوین قوانین مؤسسه‌ها را به سمت پاسخ‌گویی سوق دهند. هاتگان<sup>۶</sup> (۲۰۲۰) بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی به واسطه الزامات قانونی و عملکرد حرفه‌ای نهادهای ناظر می‌تواند روند افزایشی داشته باشد و کیفیت کار حسابرسان در نبود نهادهای ناظر کاهش می‌یابد.

**تمایل شرکا به افشای اطلاعات داخلی مؤسسه:** این موضوع از ویژگی‌های متعددی همچون سن، جنسیت، تحصیلات و تجربه شرکا اثر می‌پذیرد. کاستلبری<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) بیان می‌کند که افراد مسن نسبت به افراد جوان‌تر، تصمیم‌گیری اخلاقی بهتر و بدون غرض‌ورزی دارند و لذا تمایل بیشتری به پاسخ‌گویی دارند. تفاوت در جنسیت هم موجب تفاوت در سطح پاسخ‌گویی می‌شود: برخی معتقدند زنان نسبت به مردان سطوح اخلاقی بالاتری را رعایت می‌کنند

1. Madalina, Nadia & Catalin  
2. Zhao, Meng, He & Gu  
3. Cheng, Lopin & Feng  
4. Lennox & Pittman  
5. Buuren & Koch  
6. Hategan  
7. Castleberry

که این موضوع افزایش پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان را در پی دارد (روکلاس و استونبک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). عده‌ای دیگر هم بیان می‌کنند که زنان نسبت به مردان سطح همدلی بالاتری دارند و افزایش سطح همدلی، کاهش سطح رعایت اخلاق و به تبع آن کاهش پاسخ‌گویی را در پی دارد (یانگ، لیو و مای<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). سطح تحصیلات و تجارب هم با دو دیدگاه متضاد می‌تواند پاسخ‌گویی را تحت تأثیر قرار دهد: سفالکی<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) معتقد است که افراد با تحصیلات و تجارب بالا به دلیل مشارکت بیشتر و آشنایی با تبعات تصمیم‌گیری‌های غیراخلاقی تمایل چندانی برای تصمیم‌گیری غیراخلاقی ندارند. در مقابل هونیزبرگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) معتقد است که افزایش تحصیلات و تجارب لزوماً نمی‌تواند افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای کارکنان باشد و افراد با سطح تحصیلات و تجارب بالاتر تمایل بیشتری به افزایش منافع فردی دارند و اقدام به تصمیم‌گیری غیراخلاقی با کسب منافع بیشتر می‌نمایند که چنین موضوعی گاهنده سطح پاسخ‌گویی است.

**کمیته حسابرسی فعال:** استقرار کمیته حسابرسی فعال توسط صاحب‌کاران، موجب توجه کمیته مذکور به بررسی صلاحیت حسابرسان و پیشنهاد حسابرس مناسب به مجامع عمومی می‌شود که می‌تواند زمینه را برای انتخاب حسابرس مناسب فراهم نماید. از دیدگاه گراملینگ، هرمانسون و هرمانسون<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) کمیته حسابرسی برای بررسی صلاحیت حسابرس، به اطلاعاتی از ساختار داخلی مؤسسه‌ها نیاز دارد و در صورت اعلام نیاز، آنها را به پاسخ‌گویی ترغیب خواهد کرد. مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) بیان می‌کنند که شکل واقعی انتخاب حسابرس در ایران حاکی از نقش کم‌رنگ و بی‌تأثیر کمیته‌های حسابرسی در انتخاب حسابرس مناسب است.

**نیاز ذی‌نفعان به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها:** تمایل ذی‌نفعان به بررسی اطلاعات داخلی مؤسسه‌های حسابرسی، می‌تواند مؤسسه‌ها را به سمت پاسخ‌گویی سوق دهد. بارن و کوچ (۲۰۱۰) معتقدند که هر چند متعدد بودن ذی‌نفعان و سطح پایین دانش آنها در بررسی اطلاعات منتشره، موجب عدم پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها می‌شود، ولی مؤسسه‌های حسابرسی باید با کاهش سطح پیچیدگی اطلاعات و ارائه جزئیات از جنبه‌های مختلف عملکرد حرفه‌ای، اطلاعات لازم را در اختیار ذی‌نفعان قرار دهند. فو (۲۰۱۵) در این رابطه بیان می‌کند که در شرایط فعلی، ذی‌نفعان نسبت به ارائه اطلاعات داخلی از طرف مؤسسه‌ها اعلام نیاز نموده‌اند، ولی ارائه اطلاعات از طرف مؤسسه‌ها می‌تواند زمینه‌ساز ایجاد نیاز از طرف ذی‌نفعان شود. پات و همکاران (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که ذی‌نفعان اطلاعات داخلی مؤسسه‌های حسابرسی، گروه‌های متعدد با نیازهای اطلاعاتی متفاوتی هستند که برای درک گزارش‌های منتشر شده باید دو موضوع افزایش دانش و اعلام دقیق نیاز به مؤسسه‌های حسابرسی را از طریق راه‌های ارتباطی همچون مجامع مدنظر قرار دهند. سازمان بین‌المللی کمیسیون اوراق بهادار<sup>۶</sup> (۲۰۰۹) بیان می‌کند که ارائه اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها ضروری است؛ ولی مؤسسه‌ها تمایلی به افشای اطلاعات ندارند که این عدم تمایل، از نبود نیاز و متعدد بودن ذی‌نفعان و همچنین، سطح دانش و فهم ذی‌نفعان از اطلاعات منتشر شده نشئت گرفته است.

1. Roxas & Stoneback
2. Yang, Liu & Mai
3. Safakli
4. Honigsberg
5. Gramling, Hermanson & Hermanson
6. IOSCO

پرمحتوابودن گزارش حسابرسی: فو (۲۰۱۵) معتقد است که محتوای گزارش حسابرسی و توجه بازار به آن، زمینه را برای توجه ذی‌نفعان فراهم می‌کند و در شرایطی که بازار به محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی که محصول اصلی فرایند حسابرسی است، توجهی نداشته باشد، حسابرسی نیز انگیزه‌ای برای پاسخ‌گویی در قبال فعالیت‌های داخلی مؤسسه ندارد. روسا و همکاران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که در واکنش به بحران‌های مالی در سال‌های اخیر، به گزارش حسابرسی توجه بیشتری شده است و وقوع بحران‌های مالی می‌تواند سطح توجه به نحوه فعالیت حسابرسان را افزایش دهد. از دیدگاه آنها، گزارش حسابرسی نقش سه‌گانه‌ای دارد که عبارت است از: الف) ابزار ارتباطی صاحب‌کار با ذی‌نفعان گزارش؛ ب) ابزاری برای ایجاد اعتماد ذی‌نفعان به گزارش‌های مالی ارائه شده؛ پ) ابزاری برای شناسایی و تفکیک مسئولیت حسابرسی و مدیریت از طرف ذی‌نفعان. توجه به نقش گزارش حسابرسی، زمینه را برای پاسخ‌گویی حسابرسی در قبال فعالیت حرفه‌ای خود فراهم می‌کند. دایمس و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که کم‌کیفیت‌بودن گزارش حسابرسی، عامل اصلی بی‌توجهی بازار به گزارش حسابرسی است و گزارش حسابرسی به تنهایی نمی‌تواند فرایند رسیدگی حسابرسی و کیفیت حسابرسی را به ذی‌نفعان اطلاع دهد. هارلی، میهو و اوبرمایر<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) بیان می‌کنند که حرکت مؤسسه‌ها به سمت پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان متعدد با تغییر در نگرش مؤسسه‌ها در نحوه قضاوت حسابرسی، زمینه را برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند.

### ب) عوامل بازدارنده پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها

هزینه‌های مستقیم افشا: مؤسسه‌هایی که تمایل به پاسخ‌گویی دارند، باید به ایجاد ساختارهای داخلی مناسب و به‌کارگیری کارکنان باتجربه و باتحصیلات مناسب اقدام کنند تا با افشای اطلاعات داخلی، بتوانند دیدگاه مثبتی را در ذهن ذی‌نفعان شکل دهند که با توجه به سطح پایین درآمدی مؤسسه‌های حسابرسی، این هزینه‌ها می‌توانند مانعی برای پاسخ‌گویی و ایجاد شفافیت از طرف آنها باشد (فتاح<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). هرمالین و ویسباچ<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) معتقدند که عدم افشای اطلاعات داخلی از طرف مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، عمدتاً به دلیل هزینه تهیه اطلاعات و ایجاد ساختار مناسب در مؤسسه حسابرسی بوده است. همچنین از دیدگاه آنان افشای اطلاعات داخلی از طرف مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ عمدتاً از بابت وجود ساختار داخلی مناسب و کم بودن هزینه تهیه اطلاعات در آن مؤسسه‌ها بوده است.

هزینه‌های غیرمستقیم افشا: این هزینه‌ها شامل مواردی همچون استفاده از اطلاعات افشا شده از طرف رقبا، کارکنان و قانون‌گذاران است که مخاطراتی همچون از دست دادن صاحب‌کاران و کاهش سهم از بازار را در پی دارد که می‌تواند مؤسسه‌ها را از پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان بازدارد. نگی<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کند که نهادهای نظارتی با بررسی اطلاعات داخلی منتشر شده، نقص‌های مؤسسه حسابرسی را کشف و کیفیت حسابرسی را نسبت به مؤسسه‌ها با وضعیت داخلی افشا نشده، ضعیف ارزیابی می‌کنند. در همین رابطه، روسا و همکاران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که افشای اطلاعات از طرف

1. Hurley, Mayhew & Obermire  
2. Fattah  
3. Hermalin & Weisbach  
4. Nagy

مؤسسه‌های حسابرسی زمینه را برای از دست دادن بازار از طرف مؤسسه‌های حسابرسی کوچک فراهم می‌کند، چرا که چنین مؤسسه‌هایی ساختار داخلی، کارکنان، سیستم کنترل کیفی و فرایند رسیدگی نامناسب‌تری نسبت به مؤسسه‌های بزرگ دارند و افشای چنین مواردی موجب می‌شود که ذی‌نفعان مؤسسه‌های حسابرسی کوچک را فاقد تخصص و تجربه لازم در نظر گیرند.

**خطر افزایش انتظارات ذی‌نفعان:** ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان موجب بررسی اطلاعات از طرف آنان شده و با گذشت زمان و افزایش انتظارات آنها، مؤسسه‌های حسابرسی باید علاوه بر حفظ الگوی افشای فعلی، اقدام به توسعه الگوی پاسخ‌گویی برای ذی‌نفعان نماید (ژانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). مک‌نیلز، اسوینی و دالتون<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) بیان می‌کنند مؤسسه‌های حسابرسی در راستای افزایش مسئولیت حساب‌رسان نسبت به ذی‌نفعان، اقدام به بهبود و گسترش سطح مستندسازی نموده‌اند.

### ب) ابعاد پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی

**مالکیت و ساختار قانونی مؤسسه:** تفکر مالکان بر دیدگاه ذی‌نفعان مؤثر است، به طوری که مالکان با دیدگاه بلندمدت سعی در سرمایه‌گذاری در منابع انسانی با تحصیلات و تجارب بالا دارند (پیکرینگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). شرکای با مالکیت بالاتر، انگیزه بیشتری برای تمرکز بر کیفیت و بهبود ارزش برند مؤسسه دارند و با به‌کارگیری منابع مالی گسترده در راستای استخدام و آموزش نیروی انسانی مناسب و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته، سطح کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، از این رو ارائه اطلاعات از طرف مؤسسه‌های حسابرسی در رابطه با ساختار مالکیت برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (ون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷).

**همکاری بین‌المللی مؤسسه‌ها:** موجب استفاده از پایگاه دانش و تجارب مؤسسه‌های بین‌المللی شده و مؤسسه تحت نظارت کیفی قرار می‌گیرد (کارسون<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹) و مزایایی همچون صرفه‌جویی در هزینه و گسترش تفهیم استانداردهای بین‌المللی دارد که بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد و مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند هم‌راستا با مؤسسه‌های بالاسری از لحاظ حرفه‌ای پیشرفت نمایند (گائو<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶)، لذا ارائه اطلاعات در این زمینه برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است. در مقابل مائو، کی و زی<sup>۷</sup> (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که همکاری با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ها را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

**نظام حاکمیتی مؤسسه‌های حسابرسی:** پیواک و کالر<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) معتقدند که نظام حاکمیتی مؤسسه‌ها بر فرایندهای استخدام، پاسخ‌گویی سلسله‌مراتبی کارکنان، فرایند رسیدگی و صدور گزارش حسابرسی تأثیرگذار است. از دیدگاه هیئت

1. Zhang
2. Mcnellis, Sweeney & Dalton
3. Pickering
4. Von
5. Carson
6. Guo
7. Mao, Qi & Xu
8. Pivac & Cular

تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۱</sup>، نظام حاکمیتی مؤسسه‌ها باید منافع ذی‌نفعان را در نظر گرفته و مواردی همچون وجود مدیر پیگیر منافع عمومی در رأس مؤسسه، تعریف روشن وظایف مدیریت، نظارت مداوم بر عملکرد مدیریت، قدرت مذاکره مدیران داخل مؤسسه و مذاکره مناسب مدیریت با ذی‌نفعان را دربرگیرد.

**سیستم کنترل کیفی مؤسسه:** نیکوکار (۱۳۹۸) بیان می‌کند که سیستم کنترل کیفی در مؤسسه‌های حسابرسی، مجموعه‌ای از اجزاء سیاست‌ها و روش‌های مرتبط به هم است که در یک تعامل منطقی و هدفمند اهداف سیستم را که حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه‌ای، قانونی، مقرراتی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در کلیه مراحل اجرای کار حسابرسی است، محقق می‌سازد.

**استقلال مؤسسه حسابرسی:** احمد<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) بیان می‌کند که استقلال در واقع مفهومی ذهنی است که به طور مستقیم قابل مشاهده نیست و اغلب به‌عنوان حالت ذهنی توصیف می‌شود که با مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت و امانت ارتباط دارد. افشای اطلاعات در رابطه با رویه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی در رابطه با رعایت استقلال، اهمیت به‌کارگیری استقلال در مؤسسه را نشان می‌دهد. استقلال حرفه‌ای مواردی همچون سیاست مدیریت، آموزش استقلال، دریافت تأییدیه استقلال، سیاست‌های استقلال و عواقب انضباطی در صورت عدم رعایت را در بر می‌گیرد. همچنین سیاست مؤسسه در بررسی استقلال و اقدامات انضباطی در موارد عدم رعایت استقلال همچون هشدار کتبی به کارکنان، جرائم مالی یا اخراج از کار نیز در چارچوب شاخص استقلال قرار می‌گیرد (فو، ۲۰۱۵).

**آموزش حرفه‌ای مستمر:** افزایش مهارت کارکنان زمینه را برای بهبود عملکرد حرفه‌ای توسط آنان فراهم می‌کند (کاسپینا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) و موجب می‌گردد کارکنان در شرایط وجود مسائل و ابهامات پیچیده توانایی ساده‌سازی و حل مساله را داشته باشند که چنین موضوعی کیفیت عملکرد آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد، لذا افشای اطلاعات در این رابطه برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (فو، ۲۰۱۵). سیاست‌های مؤسسه در رابطه با ادامه تحصیل کارکنان، آموزش سالانه کارکنان و برنامه‌های آموزشی و نظارت بر صلاحیت کارکنان دیدگاه ذی‌نفعان در رابطه با مؤسسه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (فو، ۲۰۱۵).

**تکنولوژی مورد استفاده توسط حسابرسان:** با کاهش هزینه، افزایش دقت و سرعت عملیات موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود و ارتقای کیفیت حسابرسی تمایل بیشتر نسبت به پاسخ‌گویی و ایجاد شفافیت برای ذی‌نفعان را در پی دارد. تکنولوژی مورد استفاده حسابرسان بر فرایند پذیرش صاحب‌کار، نحوه برنامه‌ریزی، نحوه جمع‌آوری شواهد، نمونه‌گیری و نحوه رسیدگی تأثیرگذار است (تارک، محمد، حسین و باسونی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷) و تطبیق تکنولوژی مورد استفاده حسابرسان با سیستم حسابداری صاحب‌کاران اصلی‌ترین عامل به‌کارگیری تکنولوژی است (ویداری، اکونل و یاپا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). از دیدگاه شورای گزارشگری مالی به‌کارگیری تکنولوژی توسط حسابرسان در صورت هم‌راستایی با استانداردهای

1. IESBA  
2. Ahmad  
3. Kaspina  
4. Tarek, Mohamed, Hussain & Basuony  
5. Widuri, Oconnell & Yapa

حسابداری و حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و مؤسسه‌های حسابرسی با بهبود کیفیت حسابرسی، تمایل بیشتری به پاسخ‌گویی در قبال ذی‌نفعان دارند. روسا و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند که چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ از نرم‌افزارهای حسابرسی مختلفی در راستای راهنمایی کارکنان حین کار، آموزش مداوم کارکنان، ارتباطات سیستمی جهت دریافت برخی از مستندات همچون تأییدیه‌ها و شمارش موجودی‌ها به صورت مجازی و اجرای برخی از برنامه‌های حسابرسی استفاده می‌کنند که چنین موضوعی با بهبود کیفیت حسابرسی تأثیر مثبتی بر پاسخ‌گویی آنها داشته است.

**وضعیت و عملکرد مالی مؤسسه‌ها:** می‌تواند نمایانگر سطح تلاش، قابلیت دسترسی و به‌کارگیری منابع و توانایی مؤسسه در انجام خدمات محوله در راستای اهداف مؤسسه باشد. سودآوری بالای مؤسسه و هر پروژه گرچه لزوماً نمی‌تواند به معنای تلاش کم حسابرس و به‌کارگیری کارکنان کم‌تجربه و با تحصیلات پایین باشد، ولی مقایسه چنین اطلاعاتی با سایر اطلاعات مالی و غیرمالی مؤسسه توسط ذی‌نفعان موجب می‌شود که آنان با بررسی تحلیلی همراه با اطلاعات دیگر، کیفیت حسابرسی مؤسسه را ارزیابی کنند، از این رو ارائه اطلاعات در این زمینه برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است (اندیولا، دوونی و واسترمن<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

به‌طور کلی برخی مانند دایمس و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی به ذی‌نفعان باید اطلاعاتی در رابطه با الف) ساختار قانونی و مالکیت، ب) عضویت در شبکه بین‌المللی و شرحی از توافقات انجام شده، پ) شرحی از ساختار حاکمیتی مؤسسه، ت) شرحی از سیستم کنترل کیفی داخلی (شامل منابع انسانی، نحوه عملکرد حرفه‌ای، سیستم نظارت بر رویه‌های کنترل کیفی و...)، ث) اطلاع در رابطه با آخرین کنترل کیفی صورت گرفته، ج) فهرست صاحب‌کاران با ذی‌نفع عمومی، چ) فهرستی از رویه‌های رعایت استقلال در عمل و بررسی استقلال در دوره‌های مختلف، ح) سیاست مؤسسه در آموزش حرفه‌ای کارکنان، خ) اطلاعات مالی مؤسسه به تفکیک خدمات و د) اطلاعات مربوط به مزایای سالانه شرکا را به ذی‌نفعان ارائه دهد که ارائه چنین اطلاعاتی تصمیم‌گیری ذی‌نفعان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و برخی مانند فو (۲۰۱۵) بیان می‌کنند که ارائه اطلاعات در رابطه با الف) ساختار قانونی و مالکیت مؤسسه، ب) حضور در شبکه بین‌المللی، پ) ساختار حاکمیتی، ت) سیستم کنترل کیفی داخلی (شامل مسئولیت شریک ارشد، آیین‌نامه‌های اخلاقی مؤسسه، سیاست پذیرش صاحب‌کار، منابع انسانی، عملکرد تعاملی کارکنان و نظارت)، ث) سیاست‌ها و رویه‌های استقلال، ج) سیستم آموزش حرفه‌ای مستمر، چ) کارایی سیستم کنترل کیفی داخلی، نظارت مستقل بر سیستم و اطلاعات مالی مؤسسه و ح) مزایای سالانه شرکا برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است.

## روش‌شناسی پژوهش

هر محقق درصدد پاسخ دادن به یک تعداد سوال پژوهشی و یا بررسی صحت یک یا چند فرضیه پژوهشی است. روشی که در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است، به صورت آمیخته از نوع اکتشافی با تأکید بر داده‌های کیفی بوده است. در این پژوهش ابتدا با روش تحلیل محتوا عوامل مورد نیاز پژوهش استخراج و پس از آن در بخش کمی پژوهش به منظور تعیین ضریب اهمیت برای هر یک از عوامل شناسایی شده از روش آنتروپی - شانون استفاده شده است. تحلیل

محتوا شامل سه مرحله عمده است: ۱. مرحله قبل از تحلیل (آماده‌سازی و سازمان‌دهی)؛ ۲. بررسی موارد؛ ۳. پردازش نتایج (آذر، ۱۳۸۰). کانون توجه این پژوهش، بر مرحله سه تحلیل محتوا یعنی پردازش داده‌های جمع‌آوری شده از پیام است. ابتدا پیام‌ها رمزگذاری و مقوله‌بندی شد و سپس اطلاعات به دست آمده تحلیل گردید. سپس شاخص‌های استخراج شده با رویکرد آنتروپی شانون<sup>۱</sup> از سوی خبرگان امتیازدهی و رتبه‌بندی گردیدند. در رویکرد آنتروپی شانون ابتدا مقوله‌ها (n مقوله) از دیدگاه خبران (m خبره) امتیازدهی می‌شوند که نتایج به صورت ماتریسی همانند جدول ۱ طبقه‌بندی شد:

جدول ۱. امتیازدهی مقوله‌ها بر حسب خبره

| مقوله‌های مربوط به ابعاد پاسخ‌گویی |      | مقوله‌های مربوط به عوامل بازدارنده پاسخ‌گویی |                 | مقوله‌های مربوط به محرک‌های پاسخ‌گویی |                 | مقوله           |      | خبره            |                 |
|------------------------------------|------|--|-----------------|---------------------------------------|-----------------|-----------------|------|-----------------|-----------------|
| F <sub>۱n</sub>                    | .... | F <sub>۱۱</sub>                              | F <sub>۱n</sub> | ....                                  | F <sub>۱۱</sub> | F <sub>۱n</sub> | .... |                 | F <sub>۱۱</sub> |
| F <sub>۲n</sub>                    |      | F <sub>۲۱</sub>                              | F <sub>۲n</sub> |                                       | F <sub>۲۱</sub> | F <sub>۲n</sub> |      | F <sub>۲۱</sub> | ۲               |
|                                    |      |  |                 |                                       |                 |                 |      | .               | .               |
| F <sub>mn</sub>                    |      | F <sub>m۱</sub>                              | F <sub>mn</sub> |                                       | F <sub>m۱</sub> | F <sub>mn</sub> |      | F <sub>m۱</sub> | M               |

F<sub>mn</sub> امتیازی که خبره m به مقوله n داده است را نمایش می‌دهد. بار اطلاعاتی هر مقوله ( $E_j$ ) به شرح زیر

محاسبه شد:

$$E_j = -K \sum_{i=1}^m [P_{ij} \ln P_{ij}] \quad (j = 1, 2, \dots, n) \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در آن:  $P_{ij}$  امتیاز استاندارد هر مقوله از منظر هر خبره است که با استفاده از تقسیم امتیازی که هر خبره به هر

مقوله داده است بر جمع امتیازهای هر مقوله از منظر خبرگان محاسبه شد و مقدار K نیز با استفاده از فرمول  $k = \frac{1}{\ln m}$

تعیین گردید.

در پایان وزن (اهمیت) هر مقوله ( $W_j$ ) از تقسیم بار اطلاعاتی هر مقوله ( $E_j$ ) بر جمع بار اطلاعاتی مقوله‌ها حاصل و

مقوله‌ها بر مبنای آن رتبه بندی شدند.

## یافته‌های پژوهش

### الف) مقوله‌های مستخرج از تحلیل محتوا

گام اول: تنظیم دامنه پژوهش

به منظور گردآوری داده‌های پژوهش موارد زیر تعیین شد:



## جدول ۲. دامنه روش تحلیل محتوا

| مؤلفه                   | نحوه بررسی   |
|-------------------------|--|
| هدف پژوهش (what)        | شناسایی محرک‌ها، عوامل بازدارنده و ابعاد مورد نیاز پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی                             |
| جامعه مورد مطالعه (who) | منابع مختلف شامل مقالات و پایان‌نامه‌های داخلی و خارجی در رابطه با پاسخ‌گویی و شفافیت در مؤسسه‌های حسابرسی |
| روش انجام پژوهش (How)   | بررسی منابع، شناسایی و اولویت‌بندی عوامل و شاخص‌های مؤثر، تحلیل و دسته‌بندی مفاهیم و شاخصه‌های شناسایی شده |
| بازه زمانی پژوهش (When) | کلیه منابع و مقالات موجود سال‌های ۲۰۰۰ به بعد و سال‌های ۱۳۹۰ به بعد شمسی                                   |

## گام دوم: مرور نظام‌مند مبانی نظری

واژگان منتخب مندرج در جدول ۳ در عنوان، چکیده یا کلیدواژه‌های مقاله پژوهش‌های مندرج در پایگاه‌های علمی ساینس دایرکت<sup>۱</sup>، پروکوئست<sup>۲</sup>، جی‌استور<sup>۳</sup>، الزویر<sup>۴</sup> و اس‌اس‌آران<sup>۵</sup> و موتور جست‌وجوی گوگل متن کامل مقالات و پایان‌نامه‌های مرتبط بازمایی شدند.

## جدول ۳. واژگان منتخب کلی برای جست‌وجوی کلی در پایگاه‌های علمی حسابداری

| شفافیت                            | Transparency                      |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| گزارش شفافیت در مؤسسه‌های حسابرسی | Transparency report in audit firm |
| ساختار حاکمیتی مؤسسه‌های حسابرسی  | Audit firm Governance             |
| پاسخ‌گویی در مؤسسه‌های حسابرسی    | Accountability in audit firm      |
| افشا در مؤسسه‌های حسابرسی         | Audit firm Disclousre             |
| محرک پاسخ‌گویی                    | Incentive of accountability       |
| بازدارنده پاسخ‌گویی               | Disincentive of accountability    |
| کیفیت حسابرسی                     | Audit quality                     |
| تقاضا برای حسابرسی                | Demand for Auditing               |

## گام سوم: جست‌وجو و انتخاب متون مناسب

پژوهش‌های جمع‌آوری شده از سه جنبه عنوان مرتبط با موضوع پژوهش، چکیده بررسی و از نظر محتوا غربالگری شدند که موارد نهایی به شرح زیر انتخاب گردیدند:

1. ScienceDirect
2. ProQuest
3. JSTOR
4. Elsevier
5. SSRN

## جدول ۴. فراوانی مقالات مورد بررسی

| شرح                             | داخلی | خارجی | جمع |
|---------------------------------|-------|-------|-----|
| کل مقالات یافت شده در مرحله اول | ۱۳    | ۱۵۱   | ۱۶۴ |
| غربالگری از بابت چکیده          | ۵     | ۲۴    | ۲۹  |
| غربالگری از بابت محتوا          | ۳     | ۳۳    | ۳۶  |
| پژوهش‌های مورد بررسی            | ۵     | ۹۴    | ۹۹  |

## گام چهارم: استخراج اطلاعات متون

دسته‌بندی مقالات مستخرج بر حسب عوامل و موانع و ابعاد پاسخ‌گویی به شرح جدول ۵ است.

## جدول ۵. خلاصه عوامل محرک، بازدارنده و ابعاد مدل پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی

| مقاله (به صورت نمونه)  | موضوع  | دسته مفهومی     |
|--|--|-----------------|
| بل، گرابنر، هاسبروک و پیچر <sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، سومرفلت و همکاران (۲۰۱۹)، آگاس و قوزعلی <sup>۲</sup> (۲۰۱۹)  | اخلاق و تصمیم‌گیری اخلاقی                                | عوامل محرک      |
| مادالینا و همکاران (۲۰۱۱)  | توجه جامعه به فعالیت حسابرسان                            | عوامل محرک      |
| وانسترالین و زاو <sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، خارانا، لاندروستروم و رامان <sup>۴</sup> (۲۰۲۰)، کریشان، کریشان و سونگ <sup>۵</sup> (۲۰۱۷)   | فعالیت انجمن‌های حرفه‌ای و تأثیر آن بر مؤسسه‌های حسابرسی | عوامل محرک      |
| ژائو و همکاران (۲۰۱۹)، هارلی و همکاران (۲۰۱۹)، چنگ و همکاران (۲۰۱۷)، فو (۲۰۱۵)، چو، سایمونیک، یی و ژانگ <sup>۶</sup> (۲۰۱۴)  | علامت‌دهی مؤسسه‌ها به ذی‌نفعان                           | عوامل محرک      |
| لینوکس و پیتمن (۲۰۱۰)، بارن و کوچ (۲۰۱۰)، هاتگان (۲۰۲۰)  | الزام قانونی حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی                   | عوامل محرک      |
| چن، دونگ، هان و ژائو <sup>۷</sup> (۲۰۲۰)، پرسلین، اسپیمدت، واندرولدی و ویلکنز <sup>۸</sup> (۲۰۱۹)، یانگ و همکاران (۲۰۱۸)، گودوین و وائو <sup>۹</sup> (۲۰۱۶)، هونینگزبرگ (۲۰۱۴)، کولی <sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴)، سفاکلی (۲۰۱۳) | ویژگی‌های شرکا و کیفیت حسابرسی                           | عوامل محرک      |
| گراملینگ و همکاران (۲۰۰۹)، مرادی و یحیائی (۱۳۹۹)   | اهمیت عملکرد کمیته حسابرسی                               | عوامل محرک      |
| پات و همکاران (۲۰۰۸)   | اعلام نیاز ذی‌نفعان به حسابرسی                           | عوامل محرک      |
| روسا و همکاران (۲۰۱۸)، دایمس و همکاران (۲۰۱۲)  | محتوای گزارش حسابرسی                                     | عوامل محرک      |
| فتاح (۲۰۱۳)  | هزینه‌های مستقیم افشا                                    | عوامل بازدارنده |
| روسا و همکاران (۲۰۱۸)، نقی (۲۰۱۴)، فتاح (۲۰۱۳)، هرمالین و ویسباج (۲۰۱۲)، میجور و وانسترالین <sup>۱۱</sup> (۲۰۱۲)   | هزینه‌های غیرمستقیم افشا                                 | عوامل بازدارنده |

1. Bol, Grabner, Haesebrouck & Peecher
2. Agus & Ghozali
3. Vanstraelen & Zou
4. Khurana, Lundstrom & Raman
5. Krishnan, Krishnan & Sing
6. Chu, Simunic, Ye & Zhang
7. Chen, Dong, Han & Zhou
8. Persellin, Schmidt, Vandervelde & Wilkins
9. Goodwin & Wu
10. Cole
11. Majoor & Vanstraelen

## ادامه جدول ۵

| مقاله (به صورت نمونه)  | موضوع                                      | دسته مفهومی     |
|--|--|-----------------|
| مک‌نیلز و همکاران (۲۰۲۱)، ژانگ (۲۰۱۰)، خدادادی و بنایی قدیم (۱۳۹۴)   | انتظارات ذی‌نفعان از حساب‌رسان             | عوامل بازدارنده |
| پیکرینگ (۲۰۱۲)، ون (۲۰۰۷)، امپسون و چاپمن <sup>۱</sup> (۲۰۰۶)  | ساختار مالکیتی مؤسسه‌های حسابرسی           | ابعاد           |
| مائو و همکاران (۲۰۱۷)، گائو (۲۰۱۶)، کارسون (۲۰۰۹)، لنز و جیمز <sup>۲</sup> (۲۰۰۷)  | همکاری بین‌المللی مؤسسه‌های حسابرسی        | ابعاد           |
| دایمس و همکاران (۲۰۱۲)، پیواک و کالر (۲۰۱۲)، پت و همکاران (۲۰۰۸)، شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰)، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز <sup>۳</sup> (۲۰۰۷)  | نظام حاکمیتی مؤسسه‌های حسابرسی             | ابعاد           |
| داو، بین، هویی و فای <sup>۴</sup> (۲۰۱۸)، چئون، دهالیوال، هوانگ و کیم <sup>۵</sup> (۲۰۱۶)، فو (۲۰۱۵)، اولیوا و راتناوات <sup>۶</sup> (۲۰۱۵)، آینه، هادایب و حنیفا <sup>۷</sup> (۲۰۱۳)، دایمس و همکاران (۲۰۱۲)، وانگ، وانگ، یائو، ژانگ و ژائو <sup>۸</sup> (۲۰۱۲)، نیکوکار (۱۳۹۸)           | بررسی سیستم کنترل کیفی مؤسسه حسابرسی       | ابعاد           |
| یاکابو و ویلیامز <sup>۹</sup> (۲۰۲۰)، لیستا و سوکرینسو <sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴)، پات و همکاران (۲۰۰۸)، سلطانی <sup>۱۱</sup> (۲۰۰۷)، عبدالطیف و واتسون <sup>۱۲</sup> (۲۰۱۵)، احمد (۲۰۱۲)  | استقلال و رویه‌های آن در مؤسسه‌های حسابرسی | ابعاد           |
| کاسپینا <sup>۱۳</sup> (۲۰۱۵)، فو (۲۰۱۵)، سان، هاسو و وانگ <sup>۱۴</sup> (۲۰۱۲)   | آموزش حرفه‌ای مستمر در مؤسسه‌های حسابرسی   | ابعاد           |
| شورای گزارشگری مالی (۲۰۲۰)، لامبوگلیا، لاوراتو و اسکرانواواکا <sup>۱۵</sup> (۲۰۲۰)، ساستو و میرانی <sup>۱۶</sup> (۲۰۱۸)، تارک و همکاران (۲۰۱۷)، ویداری و همکاران (۲۰۱۶)، سیرویس، مارموسز و سایمونیک <sup>۱۷</sup> (۲۰۱۶)، رازی و مدانی <sup>۱۸</sup> (۲۰۱۳)، داوولینگ <sup>۱۹</sup> (۲۰۰۹) | تکنولوژی مورد استفاده حساب‌رسان            | ابعاد           |
| اندیولا و همکاران (۲۰۲۰)، هوانگ، جمال و تان <sup>۲۰</sup> (۲۰۱۹)، چن و هوانگ <sup>۲۱</sup> (۲۰۱۳)  | وضعیت و عملکرد مالی مؤسسه‌های حسابرسی      | ابعاد           |

1. Empson & Chapman
2. Lenz & James
3. ICAEW
4. Du, Yin, Hou & Fei
5. Cheon, Dhaliwal, Hwang & Kim
6. Olivia & Ratnawati
7. Alleyne, Hudaib & Haniffa
8. Wang, Wang, Yu, Zhang & Zhao
9. Yakubu & Williams
10. Listya & Sukrisno
11. Soltani
12. Abdellatif & Watson
13. Kaspina
14. Sun, Hsu & Wang
15. Lamboglia, Lavorato & Scornavacca
16. Susantio & Meiryani
17. Sirois, Marmousez & simunic
18. Razi & Madani
19. Dowling
20. Hoang, Jamal & Tan
21. Chen & Huang

### گام پنجم: استخراج مقوله‌ها و کدها

گام پنجم در رویکرد تحلیل محتوا، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی پژوهش است. در طول تجزیه و تحلیل، کدهایی جست‌وجو می‌شود که در میان مطالعات مورد بررسی پدیدار شده‌اند. پژوهشگر در این مرحله کدهای با مفهوم مشابه را در یک گروه طبقه‌بندی می‌کند که در جدول شماره ۶ به طور خلاصه نشان داده شده است.

جدول ۶. طبقه‌بندی عوامل محرک، بازدارنده و ابعاد پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی

| جنبه‌ها                | مقوله استخراجی                      | کد مندرج در مقالات  |
|------------------------|-------------------------------------|---|
| عوامل محرک             | علامت‌دهی به ذی‌نفعان               | افشای جنبه مثبت، ایجاد مزیت رقابتی  |
|                        | انجمن‌های حرفه‌ای فعال              | تدوین قوانین و مقررات، مشاوره در زمان ابهام   |
|                        | تمایل شرکا به افشا                  | سن، تجربه، تحصیلات، جنسیت   |
|                        | توجه جامعه به حسابرسی               | بلوغ فکری جامعه، اهمیت و توجه به حسابرسی  |
|                        | اخلاق‌مداری                         | درستکاری و اخلاق‌مداری، حس مسئولیت  |
|                        | الزام قانون به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها   | وجود قوانین و مقررات الزام‌آور، تعریف جرائم برای عدم رعایت قوانین، قوانین یکسان و قابل اجرا                                   |
|                        | محتوای گزارش حسابرسی                | توجه و اتکا بر گزارش حسابرسی، توجه ناظر به گزارش حسابرسی، تأثیر گزارش حسابرسی بر بازار  |
|                        | کمیته حسابرسی فعال                  | انتخاب حسابرسی بر اساس توانایی، توجه به گزارش حسابرسی   |
|                        | نیاز ذی‌نفعان به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها | توجه به گزارش حسابرسی، داشتن دانش کافی از طرف ذی‌نفعان، تمایل ذی‌نفعان به اطلاعات داخلی حسابرسی، توجه نهادها به گزارش حسابرسی |
|                        | عوامل بازدارنده                     | هزینه مستقیم افشای اطلاعات  |
| هزینه غیرمستقیم افشا   |                                     | از دست دادن اعتماد عمومی، از دست دادن صاحب‌کاران، ایجاد دعوی حقوقی، استفاده رقیب از اطلاعات                                   |
| خطر افزایش انتظارات    |                                     | افزایش انتظارات ذی‌نفعان با گذشت زمان، شناخت کم ذی‌نفعان از حسابرسان  |
| مالکیت و ساختار قانونی |                                     | وجود شریک با درصد مالکیت بالا، تقسیم منافع به صورت مساوی  |
| ابعاد پاسخ‌گویی        | همکاری بین‌المللی مؤسسه             | نظارت بر مؤسسه، استفاده از تجارب بین‌المللی، استفاده از برنامه‌ها و قوانین  |
|                        | نظام حاکمیتی مؤسسه‌ها               | فرایند صدور گزارش، ساختار داخلی مؤسسه، فرایند رسیدگی  |
|                        | سیستم کنترل کیفی مؤسسه              | ساختار مناسب، برخورد با نواقص و تخطی از اصول، نحوه حل و فصل اختلافات  |
|                        | سیاستهای استقلال                    | ارزیابی دوره‌ای استقلال، ارتباط دوستانه با صاحب‌کار   |
|                        | آموزش حرفه‌ای مستمر                 | آموزش حین کار، برنامه مدون آموزش  |
|                        | تکنولوژی مورد استفاده               | تکنولوژی نظارت بر پرسنل، نرم‌افزارهای بررسی‌کننده، تکنولوژی مربوط به راهنمایی حین کار، تکنولوژی مربوط به آموزش کارکنان        |
|                        | وضعیت و عملکرد مالی مؤسسه           | حاشیه سود صاحب‌کاران، مقایسه سودآوری مؤسسه‌ها، روند سودآوری مؤسسه   |

### گام ششم: تحلیل روایی و پایایی

برای تعیین روایی محتوا از شاخص CVR بهره گرفته شد. بدین ترتیب که مقوله‌های استخراج شده در اختیار پنج نفر از خبرگان که دارای شاخص حسابداری رسمی و دارای حداقل ۲۵ سال سابقه حرفه‌ای بودند، قرار گرفت و شاخص CVR هر مقوله محاسبه شد که مقدار آن برای کلیه مقوله‌ها بیشتر از ۵۶ درصد بود. برای کنترل پایایی استخراج مقوله‌ها از روش توافق بین ارزیاب‌ها استفاده شد. بدین ترتیب که محقق دیگری مجدداً مقالات را مورد بررسی قرار داد. نزدیکی نظرات دو ارزیاب نشان‌دهنده پایایی است. برای محاسبه تطابق ارزیابی از ضریب کاپای کوهن استفاده شد. با توجه به اینکه مقدار این ضریب بیش از ۶۹ درصد است، پایایی مقوله‌ها تأیید شد.

### گام هفتم: رتبه‌بندی مقوله‌ها

مقوله‌های مرتبط با پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در اختیار ۲۳ نفر از خبرگان (۱۷ نفر حسابداری رسمی و ۶ نفر هیئت علمی دانشگاه) که دارای شاخص حداقل ۲۵ سال سابقه فعالیت حرفه‌ای یا آموزشی قرار گرفت. انتخاب خبره اول با توجه به شناخته شده بودن فرد در صنعت حسابرسی صورت پذیرفت و پس از آن از رویه گلوله‌برفی و به شرط در دسترس بودن نمونه، خبره بعدی انتخاب شد. از خبرگان درخواست شد که مقوله‌های محرک، بازدارنده و ابعاد را امتیازدهی نمایند و سپس دیدگاه خبرگان با رویکرد آنتروپی شانون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج آنتروپی شانون برای مقوله‌های محرک پاسخ‌گویی در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. بررسی عوامل محرک استخراجی از تحلیل محتوا از دیدگاه خبرگان

| محتوای گزارش حسابرسی | نیاز ذی‌نفعان | حسابرسی فعال کمیته | الزام قانون | اخلاق مداری | نوجه جامعه | تمایل شخصی شرکا | انجمن حرفه‌ای | علامت دهی | شاخص                   |
|----------------------|---------------|--------------------|-------------|-------------|------------|-----------------|---------------|-----------|------------------------|
| ۱/۳۵۶                | ۱/۴۰۹         | ۱/۴۰۳              | ۱/۴۲۰       | ۱/۳۰۴       | ۱/۳۹۴      | ۱/۳۶۹           | ۱/۴۱۰         | ۱/۳۴۰     | Ej                     |
| ۰/۱۰۹                | ۰/۱۱۴         | ۰/۱۱۳              | ۰/۱۱۴       | ۰/۱۰۵       | ۰/۱۱۲      | ۰/۱۱۰           | ۰/۱۱۴         | ۰/۱۰۸     | Wj                     |
| ۷                    | ۳             | ۴                  | ۱           | ۹           | ۵          | ۶               | ۲             | ۸         | رتبه طبق آنتروپی شانون |

چنانچه نتایج نشان می‌دهد عواملی همچون الزام قانونی مؤسسه‌ها به پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان، وجود انجمن حرفه‌ای فعال، نیاز ذی‌نفعان به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها و اعلام نیاز آنان از مؤسسه مبنی بر ارائه اطلاعات و وجود کمیته حسابرسی فعال چهار عامل مهم محرک مؤسسه‌های حسابرسی به سمت پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان است. نتایج آنتروپی شانون برای مقوله‌های بازدارنده پاسخ‌گویی در جدول ۸ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد به ترتیب خطر افزایش انتظارات، هزینه غیرمستقیم افشا و هزینه مستقیم افشا می‌توانند عواملی بازدارنده برای حرکت مؤسسه‌های حسابرسی به سمت پاسخ‌گویی باشند.

جدول ۸. بررسی عوامل بازدارنده پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی از دیدگاه خبرگان

| پاسخ دهنده             | هزینه غیرمستقیم افشا | هزینه مستقیم افشا | خطر افزایش انتظارات |
|------------------------|----------------------|-------------------|---------------------|
| Ej                     | ۲/۷۱۱                | ۲/۷۰۸             | ۲/۷۸۴               |
| Wj                     | ۰/۳۳۱                | ۰/۳۳۰             | ۰/۳۳۹               |
| رتبه طبق آنتروپی شانون | ۲                    | ۳                 | ۱                   |

نتایج آنتروپی شانون برای مقوله‌های ابعاد پاسخ‌گویی در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. ابعاد پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی از دیدگاه خبرگان

| پاسخ دهنده             | مالکیت و ساختار قانونی | بین‌المللی همکاری | نظام حاکمیتی مؤسسه | سیستم کنترل کیفی | سیاست‌های استقلال | آموزش حرفه‌ای | تکنولوژی مورد استفاده | عملکرد مالی مؤسسه |
|------------------------|------------------------|-------------------|--------------------|------------------|-------------------|---------------|-----------------------|-------------------|
| Ej                     | ۱/۴۷۷                  | ۱/۴۲۹             | ۱/۴۶۷              | ۱/۴۹۳            | ۱/۴۶۵             | ۱/۴۴۹         | ۱/۴۷۸                 | ۱/۴۵۸             |
| Wj                     | ۰/۱۲۶                  | ۰/۱۲۲             | ۰/۱۲۵              | ۰/۱۲۷            | ۰/۱۲۵             | ۰/۱۲۴         | ۰/۱۲۶                 | ۰/۱۲۴             |
| رتبه طبق آنتروپی شانون | ۳                      | ۸                 | ۴                  | ۱                | ۵                 | ۷             | ۲                     | ۶                 |

چنانچه نتایج نشان می‌دهد در افشای اطلاعات از طرف مؤسسه‌های حسابرسی از دیدگاه خبرگان شاخصه‌های سیستم کنترل کیفی مؤسسه، تکنولوژی مورد استفاده، مالکیت و ساختار قانونی و نظام حاکمیتی مؤسسه برای ذی‌نفعان اهمیت بالاتری دارند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

شفافیت سیستم نیازمند شفافیت اجزای آن است و فرایند انجام حسابرسی به‌عنوان جزئی از سیستم گزارشگری باید در وضعیتی شفاف قرار داشته باشد. تئوری چندسطحی از دو بعد خرد (حسابرس جزئی از سیستم بوده و برای شفافیت سیستم گزارشگری، اجزای آن نیز باید شفاف باشند) و کلان (وجود نهادهای ناظر بر حسابرسان و تفویض بخشی از اختیارات خود به حسابرس)، تئوری نمایندگی (مشکل نمایندگی بین حسابرس و ذی‌نفعان گزارش حسابرسی)، تئوری علامت‌دهی (علامت‌دهی ساختار مناسب سازمان به ذی‌نفعان) و تئوری مشروعیت (ایجاد مشروعیت ناشی از تعامل با جامعه) پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی را توجیه نموده‌اند. پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی با هدف ارزیابی کیفیت حسابرسی توسط ذی‌نفعان و به تبع آن میزان اتکا بر گزارش‌های حسابرسی صورت می‌پذیرد. بدون توجه به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها، سرمایه‌گذاران به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین ذی‌نفعان، مؤسسه‌های حسابرسی دارای رتبه کنترل کیفی مشابه را یکسان ارزیابی می‌کنند، بنابراین صرف وجود اطلاعات در رابطه با رتبه کنترل کیفی مؤسسه‌ها برای ذی‌نفعان کافی نبوده و میزان اتکا بر گزارش حسابرسی توسط ذی‌نفعان با مشکل مواجه می‌شود. این پژوهش با رویکرد تحلیل محتوا سعی در ایجاد مبانی نظری در حوزه عوامل محرک و بازدارنده مؤسسه‌ها به سمت پاسخ‌گویی و همچنین ابعاد پاسخ‌گویی

مؤسسه‌های حسابرسی به ذی‌نفعان متعدد نموده است. بعد از بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی نه عامل محرک و سه عامل بازدارنده و هشت بعد برای مدل پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی استخراج گردید. اولویت‌بندی عوامل استخراج شده با توجه به امتیازبندی آنها از طرف خبرگان و به‌کارگیری روش آنتروپی - شانون صورت پذیرفت. نتایج نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان به ترتیب عوامل الزام قانونی به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها، وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال، نیاز ذی‌نفعان به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها، کمیته حسابرسی فعال، توجه جامعه به حسابرسی، تمایل شخصی شرکا به افشای اطلاعات داخلی مؤسسه، محتوای بالای گزارش حسابرس، علامت‌دهی به ذی‌نفعان و اخلاق‌مداری محرک‌های پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی به ذی‌نفعان است. خبرگان الزام قانونی مؤسسه‌ها به سمت پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان را مهم‌ترین عامل محرک مؤسسه‌ها به سمت پاسخ‌گویی می‌دانند، در همین راستا بارن و کوچ (۲۰۱۴) معتقدند که قوانین الزام‌آور نهادهای نظارتی به پاسخ‌گویی مؤسسه‌ها به ذی‌نفعان منجر شده است. همچنین وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال به‌عنوان دومین عامل نقش مهمی در حرکت مؤسسه‌های حسابرسی به سمت پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان دارد، در همین راستا مادالینا و همکاران (۲۰۱۴) وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال را عاملی در راستای ارائه راه‌کارهای مشاوره‌ای و آموزشی به مؤسسه‌ها در نظر گرفته و معتقدند که انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی با تمرکز بر موضوع پاسخ‌گویی زمینه را برای پاسخ‌گو ساختن چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ فراهم کرده‌اند. همچنین از دیدگاه خبرگان به ترتیب عوامل افزایش انتظارات، هزینه غیرمستقیم افشا و هزینه مستقیم افشا بازدارنده مؤسسه‌ها از پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان است. هم‌راستا با دیدگاه خبرگان ژانگ (۲۰۱۰) معتقد است که ذی‌نفعان با گذشت زمان به دنبال حفظ الگوی افشای اطلاعات فعلی و تمرکز بر توسعه الگوی پاسخ‌گویی هستند. همچنین نقی (۲۰۱۴) افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها با نمایان ساختن ضعف‌های داخلی مؤسسه‌ها، هزینه غیرمستقیم بالایی را به مؤسسه‌ها متحمل می‌کند و روسا و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند که افشای اطلاعات، به از دست دادن بخشی از بازار برای مؤسسه‌های حسابرسی کوچک به دلیل نداشتن ساختار داخلی مناسب منجر می‌شود. همچنین از دیدگاه خبرگان ارائه اطلاعات در رابطه با ابعاد سیستم کنترل کیفی، تکنولوژی مورد استفاده، مالکیت و ساختار قانونی، نظام حاکمیتی مؤسسه‌ها، سیاست‌های استقلال، وضعیت و عملکرد مالی مؤسسه، آموزش حرفه‌ای مستمر و همکاری‌های بین‌المللی مؤسسه به ترتیب حائز اهمیت است. در مدل فو (۲۰۱۵) و مدل دایمس و همکاران (۲۰۱۲) گرچه ابعاد پاسخ‌گویی مذکور توسط مؤسسه‌ها نیز مورد توجه قرار گرفته است، ولی پژوهشی در رابطه با اهمیت هر یک از ابعاد و عوامل محرک و بازدارنده مؤسسه‌ها از پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان به صورت کلی انجام نشده است. با توجه به اهمیت الزام قانونی از دیدگاه خبرگان پیشنهاد می‌شود که نهادهای قانون‌گذار و حاکم بر فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی در مرحله اول با ایجاد الزام قانونی مؤسسه‌های حسابرسی را به سمت پاسخ‌گویی سوق دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود که نهاد ناظر و انجمن‌های حرفه‌ای با اقداماتی اطلاعات منتشر شده از طرف مؤسسه‌ها را مورد راستی‌آزمایی قرار دهد.

نگارندگان معتقدند که دلیل کم‌اهمیت بودن محرک‌های علامت‌دهی به ذی‌نفعان و اخلاق‌مداری نسبت به سایر شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان به دلیل رویه انتخاب حسابرس بر مبنای روابط و عدم انتخاب حسابرس بر مبنای توانایی‌ها و منابع در دسترس مؤسسه‌هاست و مؤسسه‌های حسابرسی با توجه به اینکه بر مبنای رویه مناسب انتخاب نمی‌شوند،

تمایلی به افشای اطلاعات در راستای علامت‌دهی برای جذب بازار و همچنین اخلاق‌مداری در این راستا ندارند. در این رابطه، مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) بیان می‌کنند که شکل واقعی انتخاب حسابرس در ایران طبق دیدگاه هیئت مدیره، مدیر عامل، مدیر امور مجامع و حتی در رده‌های پایین سازمانی نظیر مدیران مالی انجام می‌شود و پایه و اساس این انتخاب نیز آشنایی و روابط بین مدیران اجرایی صاحب‌کار و مؤسسه حسابرسی است که در واقع حسابرس را کسانی انتخاب می‌کنند که باید پاسخ‌گوی حسابرس باشند.

نگارندگان همچنین معتقدند که دلیل عدم توجه ذی‌نفعان به بعد همکاری‌های بین‌المللی از دیدگاه خبرگان، شرایط کشور و عدم همکاری با مؤسسه‌های بین‌المللی و عدم اطلاع از مزایای ارتباطات بین‌المللی است و با توجه به عدم برقراری ارتباط با مؤسسه‌های مذکور از دیدگاه خبرگان این شاخص اهمیت خاصی برای ذی‌نفعان در شرایط فعلی ندارد. همچنین از دیدگاه خبرگان شاخص استقلال حسابرسی و آموزش حرفه‌ای مستمر در رده‌های ششم و هفتم ابعاد پاسخ‌گویی قرار داشتند. نگارندگان عقیده دارند که توجه کم به شاخص‌های مذکور از دیدگاه خبرگان حاکی از بدیهی بودن موضوعات مذکور در مؤسسه‌های حسابرسی است و افشای چنین اطلاعاتی از دیدگاه خبرگان کم‌اهمیت است.

با توجه به مزایای پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی در راستای ارزیابی مناسب کیفیت حسابرسی توسط ذی‌نفعان پیشنهاد می‌شود که نهادهای نظارتی به خصوص جامعه حسابداران رسمی مؤسسه‌های حسابرسی را ملزم به افشای اطلاعات داخلی در رابطه با ابعاد استخراج شده به ذی‌نفعان نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران در تحقیقات بعدی با جزئی‌نگری نسبت به هر یک ابعاد مدل پاسخ‌گویی به بررسی تأثیر افشای هر بعد از ابعاد مدل پاسخ‌گویی بر کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ها پردازند. در انتها باید اذعان کرد که همانند سایر پژوهش‌ها، پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. دیدگاه متفاوت صاحب‌نظران در مورد برخی از عوامل همچون ارتباطات بین‌المللی با سایر مؤسسه‌ها به اعتقاد نگارندگان ناشی از محیط فعالیت حسابرسی در ایران بوده است که اولویت‌بندی برخی از عوامل را تغییر داده است و لذا تعمیم کلی آن باید با احتیاط انجام شود. یافته‌های این پژوهش هنوز به بررسی بیشتر نیاز دارد که می‌تواند موضوع تحقیقات بعدی باشد، گرچه افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها برای ذی‌نفعان حائز اهمیت است، ولی پژوهش‌های آتی می‌توانند تبعات منفی افشای اطلاعات داخلی مؤسسه‌ها را مورد توجه قرار دهند. همچنین دیدگاه خبرگان صرفاً در رابطه با عوامل چک‌لیست تهیه شده در تحلیل محتوا صورت گرفته مورد توجه قرار گرفته است، در حالی که ممکن است عوامل دیگری خارج از چک‌لیست نیز مدنظر خبرگان بوده باشد. اگرچه برای انجام این پژوهش منابع و مستندات مختلفی مورد بررسی قرار گرفته اما به دلیل محدودیت در دسترسی به برخی از منابع ممکن است هنوز مؤلفه‌هایی قابل شناسایی باشند که مورد بررسی قرار نگرفته‌اند، لذا پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی با انجام مصاحبه‌های هدفمند جنبه‌های جدیدی از مدل پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی مشخص گردد.

## منابع

آذر، عادل (۱۳۸۰). بسط و توسعه روش آنتروپی شانون برای پردازش داده‌ها در تحلیل محتوی. فصلنامه علوم انسانی دانشگاه الزهراء (س)، ۱۱ (۳۷)، ۱-۱۸.



- جلیلی، سودابه (۱۳۸۹). پاسخ‌گویی و اثربخشی نظام‌های نظارتی. مدیریت دولتی، ۱ (۱)، ۱۱۹-۱۵۴.
- حسینی، سیدعلی؛ شفیع‌زاده، بهاره (۱۳۹۸). تبیین مدلی برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران با تأکید بر سازه‌های حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۲)، ۱۹۳-۲۱۶.
- خدادادی، ولی؛ بنایی قدیم، رحیم (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر افشای اختیاری اطلاعات (تئوری‌ها و کاربردها). نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴ (۱۶)، ۳۲-۴۳.
- علی‌خانی، رضیه؛ مران‌جویری، مهدی؛ داوودی، سمانه (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸ (۱)، ۸۰-۱۰۱.
- مرادی، محمد؛ یحیایی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۲)، ۲۵۸-۲۸۷.
- مهربان‌پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ جندق‌قمی، محمد (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸ (۲)، ۳۵۹-۳۹۷.
- نظریان، راحله؛ تفتیان، اکرم؛ حیرانی، فروغ (۱۴۰۰). واکاوی محرک‌های زیست محیطی: کاربست فراترکیب. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۱)، ۳۴۱-۳۸۲.
- نیکوکار، ابوالفضل (۱۳۹۸). مسئولیت مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه سیستم کنترل کیفیت خدمات اطمینان بخشی. مجله حسابدار رسمی، ۱۳-۲۰.

## References

- AbdelLatif, M. & Watsons, E. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 8(8), 141-149.
- Abreu, R. (2015). Accounting for Citizenship: The Role of Accountant, *Procedia Economics and Finance*, 26, 933-941.
- Agus, A., Ghazali, L. (2019). Mediating effect of audit quality in relationship between auditor ethics and litigation: an empirical study. *International Journal of Economics & Business Administration*, 7 (2), 91-100.
- Ahmad, M.B. (2012). *Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors*. A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy of cradiff university, Cardiff University.
- Alikhani, R., Maranjory, M., Davoudi, S. (2021). Audit committee characteristics and Audit reporting readability. *Accounting and Auditing review*, 28 (1), 80-101. (in Persian)
- Alleyne, P. & Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing journal*, 21(6), 621-635
- Alleyne, P.A., Hudaib, M., Haniffa, R. (2013). Towards a conceptual model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *The British Accounting Review*, 45, 10-23.

- Almer, E. D. & Kaplan, S. E. (2002). The effects of flexible work arrangements on stressors, burnout, and behavioral job outcomes in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 14 (1), 1-34.
- Andiola, L., Downey, D., Wastermann, K. (2020). Examining Climate and Culture in Audit firms: Insights, Practice Implications, and Future Research directions, *Auditing: A Journal of Practice & theory*, 39 (4), 1-29.
- Azar, A. (2001). Expansion and development of Shannon's entropy for data processing in content analysis. *Journal of Human Science*, 11 (37), 1-18. (in Persian)
- Bol, J., Grabner, I., Haesebrouck, K., Peecher, M. (2019). Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality. *Foundation for auditing research*, 1-11.
- Broomhill, R. (2007). Corporate Social Responsibility: Key Issues and Debates, *Duns tan*. No.1
- Brown, C. D., Read, W. J. and Raghunandan, K. (2003). The 150-hour rule: does it improve CPA exam performance? *Managerial Auditing Journal*, 18 (1), 31-38.
- Buuren, J., Koch, C. (2010). Do Audit firms use the transparency report to signal audit quality? *Economics of Innovation and new technology*, 1-52.
- Carcello, J. V., Hollingsworth, C. & Mastrolia, S. (2008). The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, *Working paper*, University of Tennessee.
- Carrera, M., Gutierrez, I., Carmona, S. (2003). Specialization and diversification in audit firms: A Test of firms strategies in the Spanish Audit market. *Working paper*.1-43.
- Carson, E. (2009). Industry Specialization by Global Audit Firm Networks, *Working paper*, 355-382.
- Castleberry, S. (2007). Prison field trips: can white-collar criminals positively affect the ethical and legal behavior of marketing and MBA students? *Journals of marketing education*, 29 (1), 5-17.
- Chen, J., Dong, W., Han, H., Zhou, N. (2020). Does Audit Partner Workload compression Affect Audit quality?. *European Accounting review*, 29 (5), 1021-1053.
- Chen, Y. & Huang, I. (2013). Financial Performance of audit firms in different life cycle stages: Evidence from Taiwan, *The international Journal of Business and finance research*, 7 (4), 43-62.
- Cheng, Y., Lopin, K., Feng, K. (2017). The Relationship between CSR Disclosure and Competitive Advantage, Sustainability Accounting, *Management and Policy Journal*, 8 (5), 547-570.
- Cheon, Y.S., Dhaliwal, D., Hwang, M., Kim, M. (2016). Do regulator inspections of audit firms discern audit quality? Evidence from Korean regulator inspections. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 272-301.
- Chow, C., Harrison, G., McKinnon, J., Wu, A. (2002). The organizational culture of public accounting firms: evidence from Taiwanese local and US affiliated firms. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (2), 347-360.

- Chu, L., Simunic, D., Ye. M., Zhang, P. (2014). Transaction Costs and Competition among Audit firms in local markets. *Working paper*, 1-43.
- Cole, C.(2014). Audit Partner accountability and audit transparency: Partner signature or disclosure requirement. *Journal of accounting and finance*, 14 (2), 84-101.
- Davis, M.S. (2006). Crime Mala in Se: An Equity Based Definition, *Criminal Justice Policy Review*, 17 (3), 270-289.
- Defond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58 (2-3), 275-326.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V. and Vanstraelen, A. (2012), Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31 (4), 193-214.
- Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: The influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84 (3), 771–810.
- Du, X., Yin, J., Hou, D., Fei. K. (2018). Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China. *China Journal of Accounting Research*, 11 (4), 279-305.
- Empson, L. & Chapman, C. (2006), Partnership versus corporation: Implications of alternative forms of governance for managerial authority and organizational priorities in Professional Service Firms, *Research in the Sociology of Organizations*, 24, 139-170.
- European statutory audit regulations (article 13 of regulation (EU) 537/2014)
- Fattah, A.T. (2013). *Voluntary Disclosure Practices in Emerging Capital Markets: The Case of Egypt*. Durham University.
- Fernando, M., Dharmage. S., Almedia, S. (2008). Ethical ideologies of senior Australian managers: an empirical study. *Journal of Business ethics*, 82 (1), 145-155.
- Financial Reporting council. Discussion: Technological resources: using technology to enhance audit quality. 2020.
- Fogarty, T., J. Singh, G. Rhoads & R. Moore. (2000). Antecedents and consequences of burnout in accounting: Beyond the role stress model. *Behavioral Research in Accounting*, 12 (1), 31- 67.
- Fu, Y. (2015). *Transparency reporting and partner remuneration in Australian audit firms*. UNSW Australia University.
- Glen, D., Patricia, M., Williams, A., Koch, B. (2006). The effects of age and gender upon the perceptions of accounting professionals concerning their job satisfaction and work-related tributes. *Managerial Auditing Journal*. 21 (5), 536-561.
- Goodwin, J.A., Wu. D. (2016). What is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality?. *Contemporary Accounting Research*, 33 (1), 341-377.
- Gramling, A., Hermanson, D., Hermanson, H. (2009). Audit committee material weaknesses in smaller reporting companies. *The CPA Journal*, 79 (12), 24-29.
- Guo, Y. (2016). Audit Quality Control: Big Four Global Member Firms and Audit Services. *Working paper*, 1-18.

- Hansen, G. (2010). Audit fees and engagement profitability: A threats and safeguards approach to strengthen compliance with standards of ethical behavior. *Ethics and Strategic professional Issues Committee*, 1-22.
- Hategan, C.D. (2020). *Auditing the Auditors- Oversight: Necessity or Compulsoriness. Challenges and perspectives of financial audit*. DoI: 10.20869/AUDITF/2020/157/002.
- Hermalin, B.E. & Weisbach, M.S. (2012). Information Disclosure and Corporate Governance. *Journal of finance*, 67 (1), 195-233.
- Hoang, K., Jamal, K., Tan, H. (2019). Determinants of Audit Engagement profitability. *The Accounting Review*, 94 (6), 253-283.
- Honigsberg, C. (2014). The case for individual audit partner accountability. *Vanderbilt law review*. 72 (6), 1871-1922.
- Hosseini, S.A., & Shafizadeh, B. (2019). Developing a Model for Protecting Investors' Rights With Emphasis On Accounting Constructs. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 193-216. (in Persian)
- Hurley, P.J., Mayhew, B.W., Obermire, K.M. (2019). Realigning Auditors' Accountability: Experimental Evidence. *The Accounting Review*, 94 (3), 233-250.
- IOSCO (2009) Transparency of firms that audit public companies, Consultation Report: *International Organization of Securities Commissions*.
- Jalili, S. (2010). Accountability and effectiveness of regulatory systems. *Iranian Journal of Public Administration Mission*, 1 (1), 120-156. (in Persian)
- Johnstone, K.M., Bedard, J.C. (2003). Risk management in client Acceptance Decisions. *The Accounting Review*, 78 (4), 1003-1025.
- Kaspina, R. (2015). Continuing professional development of accounting and Auditing: Russian Experience and Challenges. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 191, 550-553.
- Khodadadi, V., Banaie Ghadim, R. (2015). Factors influencing voluntary disclosure of information (theories and Applications). *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 4 (16), 32-43. (in Persian)
- Khurana, I.K., Lundstrom, N., Raman, K.K. (2020). PCAOB Inspections and the Differential Audit quality Effect for Big4 and Non-Big4 US Auditors. *Contemporary accounting research*, 38 (1), 376-411.
- Knechel, W., Robert, G., Krishnan, M., Lori, B., Uma, V. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32 (1), 385-421.
- Krishnan, J., Krishnan, J., Song, H. (2017). PCAOB International Inspections and Audit Quality. American Accounting Association. *The Accounting Review*, 92 (5), 143-166.
- Kumar, P., Zattoni, A. (2014). Corporate governance, Information and investor confidence. *Corporate governance: An international review*, 22 (6), 437-439.
- Lamboglia, R., Lavorato, D., Scornavacca, E., Za, S. (2020). Exploring the relationship between audit and technology. A bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29 (5), 1233-1260.

- Lennox, C., Pittman, J. (2008). Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB's Inspections of Audit Firms, *ssrn electronic journal*, 1-43.
- Lennox, C., Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49 (1-2), 84-103.
- Lenz, H., James, M.L. (2007). International Audit firms as Strategic Networks- the Evolution of Global Professional Service Firms. *Economics and Management of Networks*, 367-392.
- Lightstone, K., Driscoll, C. (2008). Disclosing elements of disclosure: A test of legitimacy theory and company ethics. *Canadian Journal of administrative sciences*. 25 (1), 7-21.
- Listya, Y, R. Sukrisno A. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia , *International Conference on Accounting, Studies Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 324-331.
- Mac, D. (2016). CEO Wealth Sensitivity and Corporate Social Responsibility, *University of western Ontario*.
- Madalina, G., Nadia, A., Catalin, A. (2011). The role of the accountancy professional bodies in developing social and environmental reporting. *Economics, annals of faculty of economics*, 622-652.
- Majoor, S., Vanstraelen, A. (2012). Research opportunities in auditing in the EU. Revisited. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 31 (1), 115-126.
- Mao, J., Qi, B., Xu, Q. (2017). Does International Accounting Network Membership Affect Audit Fees and Audit Quality? Evidence from China. *International Journal of Accounting*, 52 (3), 262-278.
- Mcnellis, C.J., Sweeney, J.T., Dalton, K. C. (2021). The Impact of requiring Audit Documentation on Judgments of audit quality and auditor responsibility. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 24, 87-116.
- Mehrabanpour, Mohammadreza; Karami, Gholamreza and Jandaghi Ghomi, Mohammad (2021). SWOT Analysis of the Independent Audit Profession in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 359 - 397. (in Persian)
- Moradi. M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27 (2), 258-287. (in Persian)
- Nagy, A.L. (2014). PCAOB quality control inspection reports and auditor reputation. *Auditing: A journal of practice & theory*, 33 (3), 87-104.
- Nazarian, R., Taftiyan, A., Heyrani, F. (2021). Examination of environmental reporting motives: Meta-synthesis application. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 6(11), 341-382. (in Persian)
- Nikokar, A. (2019). The responsibility of the audit firm in the context of the quality control system. *CPA Journal*, 13-20. (in Persian)
- Numan, W., Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of accounting and Economics*, 53, 450-465.

- Olivia, F., Ratnawati, K. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335.
- Persellin, J., Schmidt, J., Vandervelde, S.D., Wilkins, M.S. (2019). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction, *Accounting Horizons*, 33 (4), 95-117.
- Pickering, M.E. (2012). Partnership Versus Public Ownership of Accounting firms: Exploring Relative performance, performance measurement and measurement issues. *Australasian Accounting, Business and finance journal*, 6 (3), 65-84.
- Pivac, S. and Čular, M. (2012), Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms - Case study in Croatia, *Croatian Operational Research Review*, 3 (1), 224-235.
- Pott, C., Mock, T. & Watrin, C. (2008). The effect of a transparency report on auditor independence: Practitioners' self-assessment. *Review Management Sciences*, 2, 111-127.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept release on audit quality indicators*.
- Razi, M., Madani, H. (2013). An analysis of attributes that impact adoption of audit software, *International Journal of Accounting & Information Management*, 21 (2), 170-188.
- Rockness, H., Rockness, J. (2005). Legislated ethics: From Enron to Sarbanes-oxley, the impact on corporate America. *Journal of Business Ethics*, 57, 31-54.
- Rosa, F., Caserio, C., Bernini, F. (2018). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in Europe-Wide analysis. *Corporate Governance: An International review*, 27 (1), 14-32.
- Roxas, M., Stoneback Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, 50, 149-165.
- Safakli, O.W. (2013). Ethical perceptions: Do they differentiate in respect to demographics, impact satisfaction and subsequent word of mouth? *African Journal of Business Management*, 5(2), 285-293.
- Satava, D., Caldwell, C. & Richards, L. (2006). Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*, 64, 271-284.
- Serafeim, G, Ioannou, I. (2013). The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations: Analyst' perceptions and shifting institutional logic, *Strategic management journal*. 36 (7), 1053-1081.
- Simnett, R., Carson, E., Fu, Y. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30 (8-9), 870-910.
- Sirois, L., Marmousez, S., Simunic, D. (2016). Auditor Size and Audit Quality Revisited: The Importance of Audit Technology. *Accounting Auditing Control*, 22 (3), 111-144.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: An international approach*, UK: Pearson Education.
- Sommerfeldt, R.D., Zimbelman, A.F., zimbelman, M.F. (2019). The effect of audit culture on auditor honesty and skepticism. *Working paper*. 1-44.

- Spencer, R., Johnston, R. (2005). Time to go paperless. *Journal of accountancy*.
- Sun, P.C., Hsu, W.J., Wang, K.C. (2012). Enhancing the Commitment to Service Quality through Developmental and Rewarding Systems. CSQ Consistency as A Moderator, *The International Journal of Human Resource Management*, 23 (7), 1462–1480.
- Susantio, A., Meiryani, A. (2018). The role of computer Assisted Audit Technique, *International Journal of Scientific & Technology research*, 7 (11), 99-102.
- Svanberg, J., Ohman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- Tarek, M., Mohamed, E.K.A., Hussain, M.M., Basuony, M.A.K. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country: extent of use and perceived importance. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25 (2), 237-255.
- Tuker, J.W. (2015). The relation between disclosure quality and reporting quality: A discussion of Cassell, Myers and Seidel (2015). *Accounting, organizations and Society*, 46: 39-43.
- Vanstraelen, A., Zou, L. (2020). PCAOB Inspections and Audit fees: An Analysis of Inspection of Small Audit Firms. *European Accounting Review*, 31(2), 345-376.
- Von, N.A. (2007). Is public ownership bad for professional service firms? Ad agency ownership, performance, and creativity, *Academy of Management Journal*, 50 (2), 429-445.
- Wang, X., Wang, Y., Yu, L., Zhang, Z., Zhao, Y. (2012). Engaging Audit Partner Experience and Audit Quality. *China journal of accounting studies*, 3 (3), 230-253.
- Widuri, R., O'Connell, B., Yapa, P. (2016). Adopting generalizes audit software: An Indonesian perspective. *Managerial auditing journal*, 31 (8-9), 821-847.
- Yakubu, R., Williams. T. (2020). A theoretical approach to auditor independence and audit quality. *Corporate Ownership & Control*, 17 (2), 124-141.
- Yang, Sh., Liu, Y., Mai, Q., (2018). Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market. *China Journal of accounting research*. 11 (4), 325-350.
- Zhang, P. (2010). The impact of the publics expectations of auditors on audit quality and auditing standards compliance. *Contemporary accounting research*, 24 (2), 631-654.
- Zhao, Z., Meng, F., He, Y. & Gu, Z. (2019). The Influence of Corporate Social Responsibility on Competitive advantage with Multiple Mediations from Social Capital and Dynamic Capabilities, *Sustainability*, 11 (1).