



## Presenting Components of Independent Audit Quality with an Emphasis on Meeting Stakeholders' Needs

**Mohsen Delbary Ragheb** 

PhD., Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: raghebmohsen@yahoo.com

**Ali Esmaeilzadeh Magharri** \* 

\*Corresponding Author, PhD., Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: ali.esmaeilzadeh@iauctb.ac.ir

**Amir Reza Keyghobadi**

PhD., Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: a.keyghobadi@iauctb.ac.ir

**Afsaneh Tavangare Hamzeh Kolaei**

PhD., Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: atstudents2012@yahoo.com

### Abstract

**Objective:** An independent audit is one of the tools for evaluating the accuracy of the information and financial relations. If the done audits contain quality components, they will enable stakeholders to be relatively confident of the accuracy of the available information and relationships. Therefore, this study is to discover and identify the components of independent audit quality to meet the needs of stakeholders.

**Methods:** The present study is a qualitative and fundamental piece of research that relies on the interpretive and inductive approach. The "emerging approach with the Glaser method" was implemented through theoretical and purposeful sampling. Its participants included the community of academic experts and independent auditing professionals. In-depth interviews were conducted with the participants and data was collected until reaching the point of theoretical saturation.

**Results:** According to the obtained results, 19 main components affect audit quality. By clustering, these 19 components were classified into three levels comprised of 1) Audit quality components at the users level (Four components including making stakeholders pay part of the costs of achieving audit quality, eliminating irrational goals and requests, increasing the level of understanding audit quality joint and several liability and responsiveness), 2) Audit quality components at the level of auditing firms and auditors

(including five components: Designing and implementing infrastructure that promotes and enhances audit quality, management, empowerment and training human resource, having foresight in the field of audit quality and conducting scientific research, increasing the size of audit firms and their share of auditing services market, acquisition of behavioral and professional competence by auditing firms and auditors), and 3) Components of audit quality at the level of auditing supervisory bodies (including seven components: Correcting structural mismanagement and fighting against financial corruption and rent-seeking, encouraging audit firms to increase audit quality, effective qualitative monitoring of auditors' professional and behavioral performance, strengthening and implementing government social responsibilities towards the individuals and the society, reforming the related government laws and regulations, establishing mechanisms for reviewing the behavioral and professional competence of auditing firms and auditors by regulatory bodies, increasing joint and several liability and accountability of regulators, auditors, government officials and stakeholders for their performance towards each other and the community with the aim of reducing the expectation gap between them). The three components of observing the ethics and cultural foundations, the quality of the performance of the managers and audit staff as well as their mindset, and meeting accounting and auditing standards were common among all levels.

**Conclusion:** Meeting the needs of stakeholders and their dissatisfaction with the quality of services provided in the field of independent auditing requires the use of effective components in improving the quality of services of auditing firms and auditors, reducing the level of stakeholder dissatisfaction and increasing the shares of regulatory bodies.

**Keywords:** Audit quality components, Grounded theory, Independent auditing, Stakeholders.

**Citation:** Delbary Ragheb, Mohsen; Esmailzadeh Magharri, Ali; Keyghobadi, Amir Reza & Tavangare Hamzeh Kolaei, Afsaneh (2022). Presenting Components of Independent Audit Quality with an Emphasis on Meeting Stakeholders' Needs. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 264-286. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.2, pp. 264- 286

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.320583.1008535>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: April 25, 2021

Received in revised form: September 01, 2021

Accepted: December 01, 2021

Published online: July 23, 2022





## ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان

محسن دلبری راغب

دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: raghebmohsen@yahoo.com

علی اسماعیل‌زاده مقری\*

\* نویسنده مسئول، دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: ali.esmaeilzadeh@iauctb.ac.ir

امیر رضا کیقبادی

دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: a.keyghobadi@iauctb.ac.ir

افسانه توانگر حمزه گلانی

دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: atstudents2012@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** چنانچه حسابرسی مستقل که از جمله ابزارهای ارزیابی صحت اطلاعات و روابط مالی است، به‌گونه‌ای انجام شود که حاوی مؤلفه‌های کیفیت باشد، ذی‌نفعان را قادر می‌سازد تا بر اساس نتایج آن، از صحت اطلاعات و روابط مذکور، به‌طور نسبی اطمینان یابند. هدف این پژوهش، کشف و شناسایی مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان است.

**روش:** پژوهش حاضر کیفی، بنیادی، منطبق بر پارادایم تفسیری و دارای رویکرد استقرایی است. استراتژی پژوهش نیز «رویکرد ظاهر شونده با رهیافت گلیرز» است که با نمونه‌گیری نظری (نمونه‌گیری هدفمند) از جامعه متخصصان دانشگاهی و حرفه حسابرسی مستقل و انجام مصاحبه عمیق با مشارکت‌کنندگان (با توجه مداوم به شاخص اشباع نظری) انجام شده است.

**یافته‌ها:** بر اساس یافته‌ها، ۱۹ مؤلفه اصلی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است که با به‌کارگیری روش خوشه‌بندی در سه سطح شامل سطح استفاده‌کنندگان (۴ مؤلفه)؛ سطح مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان (۵ مؤلفه) و سطح نهادهای ناظر بر حساب‌رسان (۷ مؤلفه) طبقه‌بندی شدند. همچنین، سه مؤلفه در این سطوح مشترک هستند.

**نتیجه‌گیری:** تأمین نیازهای ذی‌نفعان و برطرف‌شدن نسبی نارضایتی آنان از کیفیت خدمات ارائه‌شده در حوزه حسابرسی مستقل، مستلزم به‌کارگیری مؤلفه‌های مؤثر در ارتقای کیفیت خدمات مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان، کاهش سطح نارضایتی ذی‌نفعان و افزایش سهم نظارتی نهادهای ناظر است.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسی مستقل، ذی‌نفعان، مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان.

**استناد:** دلبری راغب، محسن؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ کیقبادی، امیر رضا و توانگر حمزه گلانی، افسانه (۱۴۰۱). ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۲۶۴-۲۸۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۵

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۰/۰۶/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۰

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۵/۰۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.320583.1008535>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۲، صص. ۲۶۴-۲۸۶

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه

مرور پیشینه تاریخی درباره فلسفه وجود حسابرسی نشان می‌دهد که تعیین اشخاص حقیقی با عنوان حسابدار مستقل و ایجاد حرفه حسابرسی مستقل با هدف رفع نیازهای ذی‌نفعان<sup>۱</sup> در زمینه اعتباردهی به اطلاعات مالی و نیز ارائه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های ذی‌نفعان بوده است. از سوی دیگر، مرور این پیشینه نشان می‌دهد که حسابداران مستقل و حرفه حسابرسی مستقل، از بدو ایجاد توانایی تأمین انتظارات ذی‌نفعان را داشته‌اند و ذی‌نفعان نیز به‌طور نسبی از خدمات آن راضی بوده‌اند؛ اما در گذر زمان، انتقادهایی در ذهن ذی‌نفعان در خصوص توانایی پاسخ‌گویی حرفه حسابرسی به نیازهای ذی‌نفعان شکل گرفته است. انتقادهای یادشده و حتی طرح موضوعاتی چون شکست حسابرسی، امروزه نیز وارد است و علی‌رغم پیشرفت‌های شایان توجهی که در حرفه حسابرسی مستقل در مقایسه با زمان ایجاد آن صورت گرفته، به بحثی ادامه‌دار تبدیل شده است و در این میان، از جمله دلایل ایجاد انتقادهای مذکور، پایین بودن کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی و به‌خصوص عدم کیفیت حسابرسی<sup>۲</sup> است. یکی از منابع اطلاعاتی مهمی که تحلیلگران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات از آن استفاده می‌کنند، صورت‌های مالی منتشر شده است (اسلام‌دوست، رنجبر ناوی و چناری، ۱۴۰۰). از این رو کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، یکی از موضوعات مهم در ادبیات حسابداری است و شاخص‌های زیادی برای اندازه‌گیری این کیفیت و تأثیر آن بر متغیرهای مختلف وجود دارد که اغلب از طریق رفتار سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان هدایت می‌شود (کارپ و ایستریت<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). حسابرسی یکی از شاخص‌های یادشده رایج است و میزان اتکا به این شاخص نیز به کیفیت آن بستگی دارد؛ از این رو، کیفیت حسابرسی، در ادبیات حسابرسی جایگاه مهمی دارد. کیفیت حسابرسی عوامل متعددی را درون خود جای داده و مفهومی پیچیده است و این عوامل، علی‌رغم انجام پژوهش‌های با ارزش پژوهشگران این حوزه، آن گونه که باید شناسایی و معرفی نشده است. از طرف دیگر، ارزیابی کیفیت حسابرسی از قبل، دشوار است؛ زیرا مشاهده میزان اطمینان ارائه شده حسابرسان امکان‌پذیر نیست (آلهابسا و یکینی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). شایان ذکر است که در سال‌های اخیر و به‌ویژه پس از رسوایی‌های بزرگ مالی که نقش حسابرسان در آن همیشه خنثی نبوده است، نگرانی فزاینده‌ای با عنوان سودمندی اجتماعی حسابرسی، برای مطالعه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی به‌وجود آمده است (چرسن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹)، به همین دلیل انجام پژوهش در حوزه کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، از ضرورت‌های تئوریک و تجربی حرفه حسابرسی محسوب می‌شود؛ اما مرور پژوهش‌های انجام شده، از ناکافی بودن آنها حکایت می‌کند و این کمبود در حوزه پژوهش‌های کیفی وضوح بیشتری دارد. بر این اساس و با توجه به آنچه بیان شد، مسئله اصلی این پژوهش، ضعف کیفیت حسابرسی و نارضایتی ذی‌نفعان از کیفیت خدمات ارائه شده در حوزه حسابرسی است.

پژوهشگران این پژوهش با در نظر گرفتن فقدان پژوهش‌های کافی در زمینه کیفیت حسابرسی و همچنین ایرادها و انتقادهای وارد بر عدم کیفیت حسابرسی و نارضایتی ذی‌نفعان از خدمات مالی و حسابرسی، به اجرای پژوهش حاضر

1. Stakeholders
2. Audit quality
3. Carp & Istrate
4. Alhababsah & Yekini
5. Chersan

اقدام کرده‌اند. پژوهش حاضر، در زمره پژوهش‌های بنیادی با روش کیفی قرار می‌گیرد و با هدف شناسایی مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل که بر رفع نیازهای ذی‌نفعان تأکید دارد، اجرا شده است. گفتنی است که پژوهش پیش رو از نوع اکتشافی - توصیفی است و به همین علت، به‌جای فرضیه، سؤال مطرح شده است. سؤال پژوهش این است که مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان کدامند؟

برای دستیابی به پاسخ این سؤال، ابتدا مبانی نظری پژوهش مطرح شده است و در ادامه پیشینه نظری و تجربی مرور شده و روش‌شناسی پژوهش بررسی می‌شود. بخش بعدی، یافته‌های پژوهش است که در نتیجه اجرای فرایندهای منطقی روش پژوهش به‌دست آمده است. اعتباریابی، بحث و نتیجه‌گیری در خصوص یافته‌های پژوهش و همچنین، پیشنهادهایی برای انجام پژوهش‌های آتی، بخش انتهایی پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهد.

از آنجا که نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش، مخاطبان خاصی (جامعه علمی حوزه دانش حسابداری و حسابرسی، تصمیم‌سازان و تصمیم‌گیران دولتی) و عامی (مجموعه بزرگی از سرمایه‌گذاران گاه غیرمتخصص در بخش‌های مختلف اقتصاد، مانند بازار سرمایه) دارد، انتظار می‌رود که دانش تولید شده از آن، سهمی شایان توجهی در زمینه توانمندسازی گروه‌های نام برده را به خود اختصاص دهد؛ از این رو مزیت اصلی این پژوهش، علاوه بر روش اجرا، توانمندسازی ذهنی مجموعه بزرگی از ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی است.

## مبانی نظری

### کیفیت حسابرسی

تعریف، تفسیر و تعیین سطح کیفیت حسابرسی به میزان زیادی به نظر، جایگاه و موقعیت افراد و اشخاصی بستگی دارد که به نوعی ذی‌نفع کیفیت حسابرسی محسوب می‌شوند. برای نمونه، شواهد نظرسنجی کریستینسن<sup>۱</sup> و همکارانش نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران فردی (غیر نهادی)، صلاحیت حسابرس را نشانه‌ای از بالا بودن کیفیت حسابرسی ارزیابی می‌کنند؛ در حالی که متخصصان حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی را نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی بالا می‌دانند (راجگوپال، سری نیواسان و ژنگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). همچنین، بیزلند، مرسلند و استروم<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) به ما هشدار می‌دهند که نتایج به‌دست‌آمده از مطالعات کیفیت حسابرسی در بازارهای سرمایه توسعه یافته، قابلیت تعمیم به سایر مناطق و زمینه‌های اقتصادی را ندارد. به‌طور مشابه، فانگ، پیتمن، ژانگ و ژائو<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در ادبیات نشان دادند که در کشورهای در حال توسعه‌ای که حمایت از سرمایه‌گذار محدود است، حسابرسی‌های حاوی کیفیت خوب، جزء مهمی از حاکمیت است و به کاهش تعارض‌های نمایندگی منجر می‌شود (کارپ و ایستریت، ۲۰۲۱). مطالعه انجام شده در زمینه واژه کیفیت حسابرسی نیز نشان می‌دهد که پژوهشگران زیادی تلاش کرده‌اند تا کیفیت حسابرسی را تعریف و عوامل مؤثر بر آن را معرفی کنند؛ برای نمونه دی‌آنجلو<sup>۵</sup> کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال مشترکی که

1. Christensen
2. Rajgopal, Srinivasan & Zheng
3. Beisland, Mersland & Strøm
4. Fang, Pittman, Zhang & Zhao
5. DeAngelow

حسابرس، نخست، نقص‌های سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند و پس از آن، نقص‌های کشف شده را گزارش دهد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). از دید پالمرز<sup>۱</sup>، از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد (تأمین) اطمینان به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی این احتمال است که صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت نیست (پالمرز، ۱۹۸۸). کیفیت حسابرسی مفهومی با تفسیرهای متفاوت برای اشخاص مختلف است. از آنجایی که کیفیت واقعی حسابرسی انجام‌شده پیشین و کنونی ممکن نیست، هنگام بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی واقعی و سایر عوامل، به عامل واسط و معتبری<sup>۲</sup> نیاز است (آقای چادگانی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱: ۳۱۵-۳۱۲). تیتمن و ترومن<sup>۴</sup> (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را با توجه به صحت اطلاعات حسابرس برای سرمایه‌گذاران تعریف می‌کنند. تعریف آنها شبیه تعریفی است که پالمرز (۱۹۸۸) بیان کرده است (دانگ<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴). کاتاناک و واکر (۱۹۹۹) مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس، یعنی «اجرای حرفه‌ای» و «توانایی‌های حسابرسی» تبعیت می‌کند (گرد و کردستانی، ۱۳۹۵). دیفوند و ژانگ (۲۰۱۴) تعریف کیفیت حسابرسی را فراتر از تشخیص ساده تخلف‌های استاندارد حسابداری گسترش دادند تا نشان دهند که چگونه صورت‌های مالی صادقانه، بازتاب اقتصاد زیربنایی شرکت‌هاست (آلهباباساه و یکینی، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی مفهومی است چندبعدی در حسابرسی که تاکنون تعریف کاملی از آن ارائه نشده است؛ به طوری که پژوهشگران نیز به مفهومی جامع در این زمینه نرسیده‌اند (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی از جمله سازوکارهای نظارتی است که نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ایفا می‌کند (انورخطیبی، برادران حسن‌زاده، متقی و تقی‌زاده، ۱۳۹۸). برداشت از کیفیت حسابرسی در میان ذی‌نفعان متفاوت است (کرمی، غلامی جمکرانی، تقی پوریان و حاجیه‌ها، ۱۴۰۰). مشکلات زیادی در ارتباط با کیفیت حسابرسی وجود دارد که اغلب با شکست حسابرسی همراه است. در سال‌های اخیر، شرکت‌های زیادی به دلیل شکست‌های تجاری مرتبط با شکست حسابرس سقوط کرده‌اند (آسوار، فهمی گیواری، ویگونا و هریانی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). مطالب بیان شده در خصوص کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که این مفهوم، عوامل زیادی را درون خود جای داده و ارائه تعریفی جامع برای آن به‌سختی امکان‌پذیر است. به بیان دیگر، در موافقی، کیفیت حسابرسی فرایندی دشوار است (کولبرت و موری<sup>۷</sup>، ۱۹۹۹ و چرسن، ۲۰۱۹). از طرف دیگر، بسیاری از محققان تأکید می‌کنند که به دلیل تأثیر شکست‌های نشئت‌گرفته از کیفیت حسابرسی، چه از زمان رسوایی انرون و ورلدکام در سال ۲۰۰۱ و مؤسسه آرتور اندرسون (حسابداران عمومی)<sup>۸</sup> و چه قبل از این رسوایی‌ها، با رویکردهای مختلف قادر به تعریف یا تشخیص کیفیت حسابرسی نیستند (حسین<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰). البته باید در نظر گرفت که در فرایند تحقق کیفیت حسابرسی، سخت‌کوشی لازم است تا حسابرسان بتوانند حسابرسی موفق را انجام دهند؛ بنابراین، تلاش حسابرسی عامل حیاتی است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (شیائو، گنگ و یوان<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۰).

1. Palmrose
2. Valid proxy
3. Aghaei Chadeghani
4. Titman and Trueman
5. Dang, Lee
6. Aswar, Fahmi Givari, Wiguna & Hariyani
7. Colbert & Murray
8. Enron and World.com scandal of 2001 and Authur Andersen's public accountant
9. Husain
10. Xiao, Geng & Yuan

## تعاریف و مفهوم ذی‌نفعان

مفهوم ذی‌نفعان برای نخستین بار با یادداشتی از مؤسسه تحقیقاتی استنفورد در سال ۱۹۶۳ معرفی شد و به گروه‌هایی اطلاق می‌گردد که بدون حمایت آنها وجود سازمان متوقف می‌شد. از آن زمان تا امروز، این تعریف تکامل یافته و به‌طور فزاینده‌ای به سمت روابط فعال‌تر و تأثیرگذارتر بین سهام‌داران و شرکت‌ها حرکت کرده است (پدیرینی و فری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). یکی از راه‌های تمایز ذی‌نفعان، در نظر گرفتن گروه‌هایی از مردم است که می‌توان روابط آنها را با سازمان دسته‌بندی کرد. وو<sup>۲</sup>، ذی‌نفعان را بر اساس منافع آنها به سه دسته طبقه‌بندی می‌کند: دسته اول منافع سطح اول دارند که محصول و درآمد است؛ دسته دوم منافع سطح دوم دارند که قانون و سیاست است و دسته آخر منافع سطح سوم (دارند) یا اعتبار و خوشنامی را برای شرکت به ارمغان می‌آورند (حیاتی، مشبکی، خورشیدی و مرتضوی، ۱۳۹۷). ذی‌نفع شخص یا سازمانی است که در پروژه یا فعالیتی مشارکت دارد یا نحوه اجرا یا تکمیل آن پروژه یا فعالیت، بر سود یا زیان او تأثیر می‌گذارد<sup>۳</sup>. در نگاهی کلی‌تر، ذی‌نفعان، گروه‌ها و اشخاصی هستند که بر موضوع یا پدیده‌ای اثر می‌گذارند یا از آن اثر می‌پذیرند. این دیدگاه تمامی ذی‌نفعان را در شرایط رفتار و بازی متقابل قرار می‌دهد و باعث می‌شود که واژه ذی‌نفع، مفهومی فراتر از دارای منافع را شامل شود و مفهوم اثرپذیر را نیز تداعی کند. توجه به این نکته ضروری است که ذی‌نفعان مجموعه بزرگی هستند؛ به طوری که از یک شخص حقیقی تا جوامع ملی و بین‌المللی جزء ذی‌نفعان محسوب می‌شوند.

## کیفیت حسابرسی و ذی‌نفعان

ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی نیز مجموعه بزرگی از اشخاص حقیقی و حقوقی را شامل می‌شود. ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی را می‌توان به چهار حوزه کلیدی طبقه‌بندی کرد: ۱. واحدهای تجاری، به‌عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی؛ ۲. قانون‌گذاران مراجع حرفه‌ای و ناظران، به‌عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری مالی؛ ۳. حسابرسان، به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی؛ ۴. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده (کرمی و همکاران، ۱۴۰۰). در طبقه‌بندی دیگر، ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی را می‌توان به ذی‌نفعان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی طبقه‌بندی کرد. ذی‌نفعان درون سازمان دربرگیرنده اعضای مجمع، هیئت‌مدیره و کارکنان است. ذی‌نفعان برون‌سازمانی را نیز می‌توان به دو گروه کلی دسته‌بندی کرد: گروه اول اشخاص و گروه‌هایی هستند که به‌طور مستقیم از سازمان منفعت کسب می‌کنند؛ مانند سهام‌داران و سرمایه‌گذاران. گروه دوم اشخاص و گروه‌هایی‌اند که به‌طور مستقیم از سازمان منفعتی کسب نمی‌کنند. این اشخاص و گروه‌ها از جمله اعتباردهندگان، قانون‌گذاران و جامعه (به‌طور عام) را شامل می‌شوند. در نگاهی دیگر، ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی اشخاصی حقیقی یا حقوقی هستند که در جایگاه یا شرایطی قرار دارند که بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارند و از آن اثر می‌پذیرند. شایان ذکر است که مرور مختصر مطالعات پیشین در خصوص نیازهای ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی در رابطه با اطلاعات مالی نشان می‌دهد که ذی‌نفعان، به‌دنبال اطلاعات و گزارش‌های مالی عاری از سوپه و تمایلات جانب‌دارانه هستند و حسابرسان نیز در جهت

1. Pedrini & Ferri

2. Wu

۳. فرهنگستان زبان و ادبیات فارسی، فرهنگ واژه‌های مصوب فرهنگستان، دفتر ششم، ۱۳۸۸.

رفع این نیاز تلاش می‌نمایند؛ اما علی‌رغم افزایش آگاهی ذی‌نفعان و تلاش حسابرسان برای ارائه خدمات بهتر، به دلایل مختلف (از جمله پایین بودن کیفیت حسابرسی از دید برخی ذی‌نفعان و ضعف نسبی در برداشت مشترک از کیفیت حسابرسی در بین محققان، ذی‌نفعان و حسابرسان)، فاصله انتظارات بین آنان به‌نحو چشمگیری کاهش نیافته است. مسئله موجود و منتج از مطالب بیان شده، دستیابی به راه‌حل برای پاسخ به انتظارات منطقی و رفع نیازهای گروه‌های متعدد ذی‌نفع در کیفیت حسابرسی است. یکی از راه‌های دستیابی به حل موضوع و مشکل یادشده، همکاری همگرا و همه‌جانبه گروه‌هایی از جامعه است که به‌طور بالقوه یا بالفعل، بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارند یا از آن اثر می‌پذیرند و در این میان، از نقش کلیدی قانون‌گذاران، دولت و ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی در بخش دولتی نباید غافل شد. برای نمونه، سیاست‌گذاران و ذی‌نفعان حرفه حسابرسی مستقل با شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های موجود در حرفه حسابرسی مستقل ایران و تهدیدها و فرصت‌های آن، می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر در راستای اعتلا و توسعه ارزش و اعتبار خدمات حسابرسی مستقل عمل کرده و در ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی جامعه ایران، نقشی اساسی ایفا کنند (مهربان‌پور، کرمی و جندقی قمی، ۱۴۰۰).

### حسابرس مستقل و حسابرسی مستقل

مفاهیم حسابرس مستقل و حسابرسی مستقل، برخاسته از نیاز ذهنی ذی‌نفعان و همچنین خلأ موجود در ذهن متفکران حسابرسی در حوزه ادبیات نظری و تجربی حسابرسی است. در ادبیات حسابرسی، حسابرس شخص حقیقی یا حقوقی است که عملیات حسابرسی را انجام می‌دهد. با در نظر گرفتن این تعریف، حسابرس مستقل شخصی حقیقی یا حقوقی است که علاوه بر دارا بودن ویژگی استقلال از واحد مورد حسابرسی، عملیات حسابرسی را انجام می‌دهد. حسابرسی مستقل را نیز می‌توان رسیدگی مستقل توسط شخصی حقیقی یا حقوقی با عنوان حسابرس مستقل به اطلاعات مالی و ارائه نظر در خصوص مطلوبیت ارائه آنها طبق معیارهای از قبل تعیین شده دانست. حسابرسی، جزء جدایی‌ناپذیر فرایند گزارشگری مالی است که با اعتباربخشی به اطلاعات ارائه شده، بر قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان تأثیر بسیاری دارد (علی‌خانی، مران جوری و داوودی، ۱۴۰۰). همچنین در ادبیات حسابرسی، حسابرسی مستقل خدمتی است که منحصرأ توسط حسابرس مستقل ارائه می‌شود و در یک قالب کلی به خدمات کنترلی و اعتباردهی طبقه‌بندی می‌گردد. نتیجه فعالیت تخصصی و حرفه‌ای حسابرس مستقل یا همان برون‌داد حسابرسی مستقل (مشروط بر اینکه عملیات حسابرسی براساس مبانی و استانداردهای از پیش تعیین شده حسابرسی انجام شده باشد)، گزارش حسابرسی است. یکی از مزایای حسابرسی مستقل کمک به رفع مشکلات نمایندگی<sup>۱</sup> و تقویت سیستم حاکمیت شرکتی<sup>۲</sup> است. شایان ذکر است، مشکل نمایندگی که بین مالکان و مدیران به‌دلیل عدم تقارن اطلاعاتی بین آنها ایجاد می‌شود، انگیزه اصلی انجام حسابرسی مستقل است، عملکرد حسابرسی مستقل نقش مهمی در سیستم‌های حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند زیرا شکاف اطلاعات بین کسانی که اطلاعات مالی را تهیه و کسانی که از آن اطلاعات استفاده می‌کنند را پُر می‌کند (آله‌باباساه و یکینی، ۲۰۲۱). علاوه بر مزیت فوق، حسابرسی یکی از راه‌های اصلی نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی

1. Agency problems

2. Corporate governance system



شرکت‌ها است (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). نظارت بیشتر بر عملکرد شرکت، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش داده و بر این اساس، کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات را افزایش می‌دهد (بنابی قدیم و واعظ، ۱۴۰۰).

### پیشینه تجربی پژوهش

اُکتاویانی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تعیین یکپارچگی اظهارات مالی شرکت‌های عمومی در بورس سهام آندونزی» انجام داده‌اند. این پژوهش با هدف تعیین تأثیر کمیسیون‌های مستقل، مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت حسابرسی و اندازه شرکت بر یکپارچگی صورت‌های مالی انجام شده است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که متغیرهای مذکور به‌استثنای مالکیت مدیریتی بر یکپارچگی صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارند.

آسوار و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی: نقش فشار بودجه زمانی» و هدف ارائه شواهد تجربی در مورد رابطه بین استقلال، شایستگی، انگیزه و کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند. این پژوهش همچنین، اثر تعدیل‌کننده فشار بودجه زمانی بر رابطه بین عوامل و کیفیت حسابرسی را تعیین نموده است. یافته‌های پژوهش از جمله حاکی از این است که شایستگی و انگیزه، تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد در حالی که استقلال این تأثیر را ندارد و فشار بودجه زمانی نیز به‌طور شایان توجهی چنین رابطه‌ای را تعدیل نمی‌کند.

راجکوپال و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی» انجام داده‌اند. نتایج پژوهش آنها به‌طور کلی نشان داده است که توان پیش‌بینی عوامل واسطه کیفیت حسابرسی<sup>۲</sup> از جمله به زمینه‌های پژوهشی مورد علاقه پژوهشگران بستگی دارد. برای نمونه، مطالعات آینده مربوط به استقلال حسابرسی ممکن است از نسبت هزینه حسابرسی به کل هزینه‌ها و همچنین تجدید نظر به‌عنوان عوامل واسطه در کیفیت حسابرسی استفاده کند. گارسیابلندن، آرژیلز-بوش و راوندا<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی را با عنوان «تصدی مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی یک مطالعه متقاطع اروپایی» انجام داده‌اند. نتیجه اصلی مطالعه نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با بیش از ۱۰ سال تصدی در کنار حسابرسان خود، از کیفیت حسابرسی پایین‌تری نسبت به سایر بنگاه‌ها برخوردار نیستند. در حقیقت، این مطالعه شواهدی در مورد کیفیت حسابرسی بالاتر برای این بنگاه‌ها ارائه می‌دهد.

چرسن (۲۰۱۹) پژوهشی را با عنوان «کیفیت حسابرسی و چندین عامل تعیین‌کننده آن» انجام داده است. طبق یافته‌های پژوهش، اولین راه برای بهبود کیفیت حسابرسی، اطمینان از آموزش اولیه و مداوم با کیفیت برای حسابرسان مالی با پیوند دادن محتوای برنامه‌های درسی و دوره‌های آموزشی مورد نیاز (ضروری) متخصصان، با واقعیت‌های اقتصادی فعلی است. این محقق بیان نموده که ایجاد قانون برای تعویض دوره‌ای حسابرسان می‌تواند یک راه کسب اطمینان برای بهبود کیفیت حسابرسی تلقی گردد و کنترل کیفیت کار حسابرسان یکی از روش‌های مستقیم بهبود کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود. در ضمن، منابع مالی حسابرسی‌شوندگان، محدودیتی مهم برای آنها در انتخاب حسابرسان است و اعمال اخلاق و داوری درست نیز باعث می‌شوند به حسابرسی که دارای کیفیت باشد، دست یابیم.

1. Octaviani et al

2. Predictive power of audit quality proxies

3. Garcia-Blandon, Argiles-Bosch & Ravenda

سیلمان<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌ها و محرک‌های کیفیت حسابرسی درک کیفیت بازرسان در انگلستان» انجام داده است. یافته‌های پژوهش نشان داده است که رقابت در بازار حسابرسی و مقررات حسابرسی به‌عنوان عوامل کلیدی اصلی (زمینه‌ای<sup>۲</sup>) در محیط حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارند.

سانکار ساها و نارایان روی<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان «چارچوب کیفیت حسابرسی برای حسابرسی مالی قانونی: یک بررسی مفهومی» انجام داده‌اند. نتایج پژوهش حاکی از این است که حسابرسی قانونی صورت‌های مالی نمی‌تواند در خلأ کار کند. قوانین و مقررات اخلاقی، ساختار اساسی حسابرسی را در یک کشور چابک می‌بخشد. ساختار نظارتی در کشور، چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا، محیط دادرسی و عوامل فرهنگی گسترده، برخی از مسائل مهم است که در قالب عوامل بیرونی، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

امری و بن عبد نبی<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی را با هدف مطالعه تأثیر چرخش مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (نظر حسابرسی و اعتبار مؤسسه حسابرسی) در نمونه‌ای از مؤسسه‌های حسابرسی تونس انجام داده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هیچ مدرکی مبنی بر اینکه چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، یافت نشده است.

داف<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) پژوهشی با عنوان «اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در یک دوره تغییر: یک مطالعه تجربی از سهام‌داران حسابرسی در انگلستان در سال ۲۰۰۲ و ۲۰۰۵» انجام داده است. نتایج پژوهش نشان داده که کیفیت حسابرسی با درجه بالاتر توسط چهار عامل شامل صلاحیت، استقلال، رابطه و کیفیت خدمات تعریف شده است.

کرمی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی در زمینه ذی‌نفعان و کیفیت حسابرسی با ماهیت توصیفی - پیمایشی و عنوان «ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان به روش فازی ذوزنقه‌ای» انجام داده‌اند. در این پژوهش، مفهوم ذی‌نفعان به‌طور تلویحی معرفی و ذی‌نفعان کیفیت حسابرسی به چهار گروه شامل واحدهای تجاری، قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران، حسابرسان و استفاده‌کنندگان تقسیم‌بندی گردیده است. پژوهشگران در این پژوهش به دنبال شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان بوده‌اند و در بخش نتایج حاصل از پژوهش، خلاصه‌ای از اهم راهبردهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دید خبرگان حوزه‌های مختلف مانند استفاده‌کنندگان را ارائه نموده‌اند.

عطایی شریف، لشگری و خسروی‌پور (۱۳۹۹) پژوهشی را با عنوان «اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابرسی (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران)» انجام داده‌اند. یافته‌های پژوهش شامل این موضوع است که کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های صاحب‌کار، تحت تأثیر استعداد و توانایی‌های فردی مدیرعامل قرار می‌گیرد.

خدایی اسمعیل کندی، امینی، محمدی ملقرنی و فاطمی (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان «به‌کارگیری الگوریتم‌های

1. Sulaiman
2. Key contextual factors
3. Sankar Saha & Narayan Roy
4. Omri & Ben Abdennebi
5. Duff

درخت تصمیم‌گیری در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی» انجام داده‌اند. موضوع مهم از نظر محققان پژوهش این است که همه معیارهای مشترک در الگوریتم‌های درخت تصمیم‌گیری (از جمله استخدام و آموزش کارکنان) ورودی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی هستند. فتاحی نافچی و فاضل دهکردی (۱۴۰۰) تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش کیفیت حسابرسی، مدیریت سود روند کاهشی دارد. نیکبخت و محمودی خوشرو (۱۳۹۶) تحقیقی را با عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام» انجام داده‌اند. هدف از پژوهش ارائه مدلی برای بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل مؤثر سیستمی نگر بوده است. طبق نتایج پژوهش، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های تخصص و تجربه صنعت و شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آنها، نشئت می‌گیرد. شمس‌زاده، سیف و داودآبادی فراهانی (۱۳۹۵) تحقیقی با عنوان «بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی» انجام داده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تجربه شرکا با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

## روش‌شناسی پژوهش

### نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان

نظریه داده بنیاد<sup>۱</sup> (نظریه زمینه‌ای) یک روش پژوهش برای ارائه نظریه است. این روش پژوهشی، استقرایی و اکتشافی است و به پژوهشگران در حوزه‌های موضوعی گوناگون امکان می‌دهد که به‌جای اتکا به تئوری‌های موجود، خود به تدوین تئوری اقدام کنند. پژوهشگر به‌جای آغاز کردن مطالعه خود با نظریه از پیش تصور شده، کار را با حوزه مطالعاتی خاصی شروع کرده است و اجازه می‌دهد نظریه از دل داده‌ها پدیدار شود (شیرافکن لمسو، محمدزاده و بهبودی، ۱۳۹۸). به عبارتی دیگر به کمک این روش می‌توان به ارائه نظریه براساس مؤلفه‌های مختلف و ارتباط بین آنها پرداخت. در واقع تفاوت عمده بین این روش و دیگر رویکردها در پژوهش کیفی، تأکید آن بر شکل دهی و تدوین نظریه است (رضایی نور، شاه‌حسینی و خسروی، ۱۳۹۳). در این روش، نظریه‌پردازی، از داده‌های در دسترس حاصل نمی‌شود؛ بلکه براساس داده‌هایی از مشارکت‌کنندگان که فرایند را تجربه کرده‌اند، ایجاد یا مفهوم‌سازی می‌شود. در این راهبرد، افراد در محیط طبیعی مدنظر قرار می‌گیرند و احساسات آنها درک می‌شود، بنابراین درعمل کارآمد است و پیچیدگی‌های بیشتری از فرایند را نشان می‌دهد (کرسول<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵: ۳۹۶).

این پژوهش از منظر پارادایمی، دارای هستی‌شناسی رئالیستی<sup>۳</sup> و از نظر معرفت‌شناسی ذهنیت‌گرا<sup>۴</sup> است. همچنین، علت انتخاب رویکرد استقرایی و پارادایم تفسیری برای انجام این پژوهش، مطالعه گُنش اجتماعی معنادار متخصصان حوزه حسابرسی و همچنین، ذی‌نفعان حسابرسی مستقل است. بر این اساس، پدیده مورد مطالعه، در بستر واقعی آن مورد

1. Grounded Theory

2. Creswell

3. Realistic

4. Sympathetic participation

بررسی و مطالعه قرار گرفته است تا معنای واقعیت‌های چندگانه کیفیت حسابرسی مستقل در بستری طبیعی و از منظرِ فهم و درک مشارکت‌کنندگان مورد بررسی واقع شود. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش مصاحبه عمیق (از نوع نیمه‌ساختار یافته) و جامعه آن، متخصصان دانشگاهی و اجرایی حوزه حسابرسی هستند. مصاحبه‌ها در بازه زمانی سال ۱۳۹۹ انجام گردیده و مصاحبه‌شوندگان پژوهش نیز بر اساس نمونه‌گیری نظری و توجه مداوم به شاخص اشباع نظری انتخاب شده‌اند. جدول ۱ ویژگی مصاحبه‌شوندگان (مشارکت‌کنندگان) این پژوهش را نشان می‌دهد:

جدول ۱. مشارکت‌کنندگان در پژوهش

مصاحبه شونده	سمت و مسئولیت	رشته تحصیلی	سطح تحصیلات	حوزه فعالیت		سوابق علمی و تجربی
				دانشگاهی	آزاد	
P۱	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد حسابرسی	حسابداری	کارشناسی ارشد	*	*	بیش از ۳۰ سال
P۲	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد حسابرسی	حسابداری	کارشناسی ارشد	*	*	بیش از ۳۰ سال
P۳	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد اجرایی	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۴	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد حسابرسی	حسابداری	کارشناسی ارشد	*	*	بیش از ۳۰ سال
P۵	عضو هیئت علمی دانشگاه	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۶	عضو هیئت علمی دانشگاه، مدیر ارشد اجرایی و کارشناس رسمی دادگستری	مدیریت مالی	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۷	عضو هیئت علمی دانشگاه و مدیر ارشد اجرایی	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۸	عضو هیئت علمی دانشگاه و حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)	مدیریت مالی	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۹	عضو هیئت علمی دانشگاه و کارشناس رسمی دادگستری	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۱۰	عضو هیئت علمی دانشگاه، مدیر ارشد اجرایی و کارشناس رسمی دادگستری	مدیریت مالی	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۱۱	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد حسابرسی	حسابداری	کارشناسی ارشد	*	*	بیش از ۳۰ سال
P۱۲	عضو هیئت علمی دانشگاه	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۱۳	مدرس دانشگاه، حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)	حسابداری	کارشناسی ارشد	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال
P۱۴	حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مدیر ارشد حسابرسی	حسابداری	دکتری	*	*	۲۰ تا ۳۰ سال

روش‌های کیفی استراتژی‌های متفاوتی دارند. در این پژوهش از استراتژی داده‌بنیاد برای شناسایی مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان، استفاده گردیده است. براین اساس، بلافاصله پس از انجام هر مصاحبه، متن آن به‌روش سطر به سطر<sup>۱</sup> و به‌منظور جدا کردن گویه‌ها (شکستن داده‌ها) خوانده شد. در گام بعد، بررسی و مطالعه عمیق گویه‌ها منجر به دستیابی به نشانه‌ها شد. نشانه‌ها نیز مفاهیم را خلق کردند و در نهایت، مقوله‌های اصلی شکل گرفتند. پس از طی مراحل (فرایند) مذکور، مؤلفه‌ها ظاهر شدند. مراحل (فرایند) کُدگذاری داده‌ها برای دستیابی به مؤلفه‌های موضوع پژوهش (براساس رویکرد استقرایی) در شکل ۱ نمایش داده شده است:



شکل ۱. مراحل (فرایند) کُدگذاری داده‌ها برای دستیابی به مؤلفه‌ها

جدول ۲. نمونه کُدگذاری داده‌ها

مؤلفه‌ها	شکل‌گیری مقوله‌ها	دستیابی به مفاهیم	دستیابی به نشانه‌ها	بررسی و مطالعه عمیق گویه‌ها و شکستن آنها	مصاحبه شونده
کیفیت محوری ذهنی و عملی مدیران و کارکنان حسابرسی	اعتقاد مدیر و کارکنان مؤسسه مجری به کیفیت: عوامل کیفیت در سطح مؤسسه حسابرسی‌کننده: - باورمند بودن و اعتقاد مدیریت مؤسسه حسابرسی‌کننده به کیفیت محوری - انتقال تفکر کیفیت محوربودن مؤسسه به تمام کارکنان	ضرورت اعتقاد مدیریت مؤسسه به کیفیت. بی‌توجهی مدیران به این موضوع	مدیریت مؤسسه باید به کیفیت اعتقاد داشته باشد اما در مؤسسه‌های حسابرسی، به بخش زیادی از این موضوع توجه نشده است.	۱۱- در سطح مؤسسه که به‌عنوان مؤلفه کیفیت مطرح شود باورمند بودن مدیریت مؤسسه به اصل کیفیت و کیفیت محوری در تمام حوزه‌هایشان ملاحظه شود، شرایطی را به‌وجود می‌آورد که پیام را به تمام کارکنان منتقل کند که به کیفیت حقوق و کارانه می‌دهد و در منشور اخلاقی خود بگنجانند و مؤسسه اساساً به‌دنبال کیفیت است. در بیانیه‌های کیفیت خود لحاظ کند و ارائه به کارکنان در تمام سطوح باشد متأسفانه در حسابرسی‌ها این نقطه را کم داریم بخش زیادی از این در مؤسسه‌های حسابرسی مفقود مانده است.	P1q1

بر اساس نظریه گلیزر، به هنگام کُدگذاری باز، دغدغه اصلی مشارکت‌کنندگان شناسایی می‌شود. با شناسایی دغدغه اصلی در هر مصاحبه، فرایند جمع‌آوری داده‌ها نیز هدایت می‌شود. با انجام هر مصاحبه، فرایند کُدگذاری باز، کُدگذاری

انتخابی و کُدگذاری نظری انجام می‌گردد. این فرایند، تا زمانی که محقق به اشباع داده‌ها برسد و طبقه جدیدی ایجاد نشود، ادامه می‌یابد. در این پژوهش نیز پس از تجزیه و تحلیل اولین مصاحبه و بر اساس دغدغه اصلی مشارکت‌کننده اول در حوزه کیفیت حسابرسی، مشارکت‌کننده بعدی انتخاب گردید و این عمل و فرایند مذکور، تا زمان حصول اشباع نظری انجام شد. در جدول ۲، نمونه‌ای از کُدگذاری داده‌ها و فرایندی که برای آن طی شده، نشان داده شده است. در این پژوهش با ۱۴ نفر مشارکت‌کننده، مصاحبه عمیق نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت. پس از مصاحبه با نفر نهم، علی‌رغم حصول اشباع نظری و در نتیجه دستیابی به حد کفایت و اشباع داده‌ها، با هدف کسب اطمینان بیشتر، مصاحبه‌ها تا نفر چهاردهم ادامه یافت. جدول ۳ تعداد گویه و نشانه‌های استخراج شده از متن مصاحبه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۳. تعداد گویه و نشانه‌های استخراج شده از متن مصاحبه‌ها

گویه‌ها	نشانه‌ها	مفاهیم	مقوله‌های اصلی	مؤلفه‌ها
۴۲۸	۳۲۳	۲۵۵	۱۷۵	۱۹

### اعتباریابی مؤلفه‌ها

کسب اطمینان از اعتبار مؤلفه‌ها با به‌کارگیری دو روش زیر حاصل شده است:

۱. درگیری طولانی مدت و مشاهده مداوم<sup>۱</sup> (پایدار): در این پژوهش، کُدگذاری‌ها و فرایند مربوط بر اساس مفهوم حساسیت نظری<sup>۲</sup> و همچنین با استفاده و مینا قراردادادن مفهوم درگیری طولانی مدت و مشاهده مداوم (پایدار) انجام شده است. درگیری طولانی مدت و مشاهده مداوم (همان‌طور که از عنوان آن برمی‌آید) یکی از راه‌های ایجاد دقت، درگیرشدن طولانی مدت با موضوع مورد پژوهش است<sup>۳</sup> (گوبا و لینکلن<sup>۴</sup>، ۱۹۹۴).
۲. به‌کارگیری روش کثرت‌گرایی<sup>۵</sup>: علاوه بر روش مذکور با توجه به دیدگاه جانسون (۱۹۹۷) و پتین (۲۰۰۲)، برای اطمینان از صحت کُدگذاری‌ها از روش کثرت‌گرایی در پژوهشگر (آزمون قابلیت اطمینان بین کُدگذاران) نیز استفاده شده است. در این روش برای اعتباریابی و محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافق درون موضوعی، از کُدگذار (ارزیاب) مستقل آشنا به روش تحقیق کیفی به‌عنوان همکار پژوهش (کُدگذار) جهت کُدگذاری مجدد تعدادی از مصاحبه‌ها استفاده شده است. بعد از به‌کارگیری روش و انجام محاسبات، میزان پایایی از ۶۰ درصد (کوئل<sup>۶</sup>، ۱۹۹۶: ۲۳۷) بیشتر شد؛ از این رو قابلیت اعتماد کُدگذاری‌ها تأیید گردید. محاسبه درصد توافق بین کُدگذاران، براساس فرمول زیر است:

$$\frac{۶۳}{۶۹} \% = ۱۰۰ \times \left\{ \frac{۱۵۷}{(۲ \times ۵۰)} \right\} \times ۱۰۰ = \left\{ \frac{\text{تعداد کل کدها}}{\text{تعداد توافقات} \times ۲} \right\} = \text{پایایی کُدگذاری‌ها}$$

نمونه محاسبه درصد پایایی کُدگذاری‌ها توسط پژوهشگران (ارزیابان) مستقل به شرح جدول ۴ است.

1. Prolonged engagement and persistent observation
2. Theoretical Sensivity
3. Subject matter
4. Guba & Lincoln
5. Triangulation
6. Kvale

جدول ۴. نمونه محاسبه درصد پایایی گدگذاری‌ها توسط پژوهشگران (ارزیابان) مستقل

میزان پایایی	تعداد عدم توافقی‌ها	تعداد توافقی‌ها	تعداد کل کدها	مشخصات مصاحبه‌شونده	مشخصات گدگذار
٪۸۳/۳	۱	۵	۶	P۵	الف
٪۷۱/۴	۲	۵	۷	P۸	الف
٪۹۰	۱	۹	۱۰	P۹	ب
٪۷۲/۷	۳	۸	۱۱	P۱۰	ب
٪۶۱/۱	۷	۱۱	۱۸	P۲	ج
٪۸۵/۷	۲	۱۲	۱۴	P۱۴	ج

### یافته‌های پژوهش

پس از اجرای فرایند پژوهش، ۱۹ مؤلفه اصلی کیفیت حسابرسی مستقل ظاهر شد. این مؤلفه‌ها بر رفع نیازهای ذی‌نفعان تأکید می‌کنند. در جدول ۵، مؤلفه‌های ظهور یافته از متن مصاحبه‌ها درج شده است.

جدول ۵. مؤلفه‌های ظهور یافته از متن مصاحبه‌ها

ردیف	مؤلفه‌های ظهور یافته از متن مصاحبه‌ها
۱	رعایت اصول اخلاق و مبانی فرهنگی.
۲	مسئولیت‌پذیری و تقبل بخشی از هزینه‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی توسط ذی‌نفعان.
۳	افزایش میزان درک از کیفیت حسابرسی.
۴	حذف اهداف و درخواست‌های غیرمنطقی.
۵	مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخ‌گویی ذی‌نفعان.
۶	طراحی و استقرار زیرساخت‌های پیش برنده و ارتقا دهنده کیفیت حسابرسی.
۷	کیفیت محوری ذهنی و عملی مدیران و کارکنان حسابرسی.
۸	رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی.
۹	تقویت و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی دولت در قبال مردم و جامعه.
۱۰	اصلاح قوانین و مقررات دولتی بازدارنده در حوزه حسابرسی.
۱۱	اصلاح سوء مدیریت ساختاری و مبارزه مؤثر با فساد مالی و رانت خواری.
۱۲	تشویق مؤسسه‌های حسابرسی به افزایش کیفیت حسابرسی.
۱۳	مدیریت منابع انسانی و توانمندسازی و آموزش.
۱۴	آینده نگری در زمینه کیفیت حسابرسی و انجام پژوهش‌های علمی.
۱۵	نظارت کیفی مؤثر بر عملکرد تخصصی و رفتاری حسابرسان.
۱۶	افزایش مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخ‌گویی مراجع ناظر، حسابرسان، اشخاص دولتی و ذی‌نفعان در قبال عملکرد خود در برابر یکدیگر و جامعه با هدف کاهش فاصله انتظارات بین آنها.
۱۷	ایجاد سازوکار بررسی صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسان توسط نهادها و ارگان‌های ناظر.
۱۸	کسب صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای توسط مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسان.
۱۹	افزایش اندازه مؤسسه‌های حسابرسی و سهم آنها از بازار خدمات حسابرسی.

## خوشه‌بندی مؤلفه‌ها

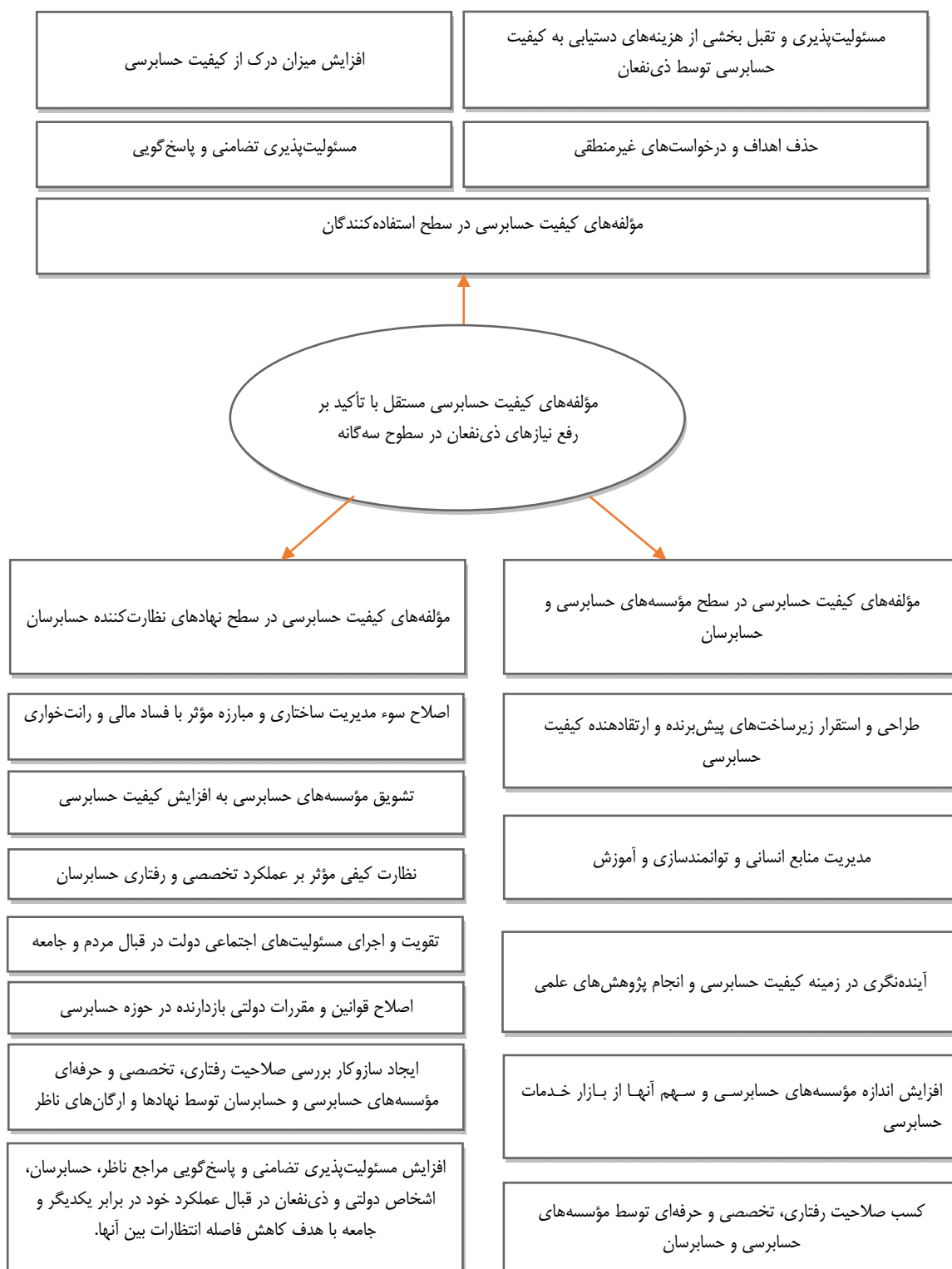
در این مرحله، مؤلفه‌های ۱۹ گانه با استفاده از روش خوشه‌بندی<sup>۱</sup>، طبقه‌بندی شدند. به کارگیری روش خوشه‌بندی نشان داد که مؤلفه در سه طبقه قابل تقسیم‌بندی هستند. جدول ۶ مؤلفه‌های طبقه‌بندی شده را نشان می‌دهد.

جدول ۶. مؤلفه‌های طبقه‌بندی شده کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان

مؤلفه‌های طبقه‌بندی شده کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان		
مؤلفه‌های مشترک در همه سطوح	مؤلفه‌ها (به تفکیک شماره و سطوح)	سطوح سه گانه
۱. رعایت اصول اخلاق و مبنای فرهنگی	۲. مسئولیت‌پذیری و تقبل بخشی از هزینه‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی توسط ذی‌نفعان ۳. افزایش میزان درک از کیفیت حسابرسی ۴. حذف اهداف و درخواست‌های غیرمنطقی ۵. مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخ‌گویی	مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی در سطح استفاده‌کنندگان
۷. کیفیت محوری ذهنی و عملی مدیران و کارکنان حسابرسی	۶. طراحی و استقرار زیرساخت‌های پیش برنده و ارتقاء دهنده کیفیت حسابرسی ۱۳. مدیریت منابع انسانی و توانمندسازی و آموزش ۱۴. آینده‌نگری در زمینه کیفیت حسابرسی و انجام پژوهش‌های علمی ۱۹. افزایش اندازه مؤسسه‌های حسابرسی و سهم آنها از بازار خدمات حسابرسی ۱۸. کسب صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای توسط مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌برسان	مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌برسان
۸. رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی	۱۱. اصلاح سوء مدیریت ساختاری و مبارزه مؤثر با فساد مالی و رانت خواری ۱۲. تشویق مؤسسه‌های حسابرسی به افزایش کیفیت حسابرسی ۱۵. نظارت کیفی مؤثر بر عملکرد تخصصی و رفتاری حساب‌برسان ۹. تقویت و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی دولت در قبال مردم و جامعه ۱۰. اصلاح قوانین و مقررات دولتی بازدارنده در حوزه حسابرسی ۱۷. ایجاد سازوکار بررسی صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌برسان توسط نهادها و ارگان‌های ناظر ۱۶. افزایش مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخ‌گویی مراجع ناظر، حساب‌برسان، اشخاص دولتی و ذی‌نفعان در قبال عملکرد خود در برابر یکدیگر و جامعه با هدف کاهش فاصله انتظارات بین آنها.	مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی در سطح نهادهای ناظر بر حساب‌برسان

شکل ۲ به‌منظور درک بهتر مخاطبان و بر اساس جدول حاصل از خوشه‌بندی، ترسیم شده است. این شکل مؤلفه‌های اختصاصی هر کدام از سطوح سه گانه شامل استفاده‌کنندگان، مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌برسان و نهادهای ناظر بر حساب‌برسان (مانند جامعه حسابداران رسمی ایران) را به تفکیک نشان می‌دهد:

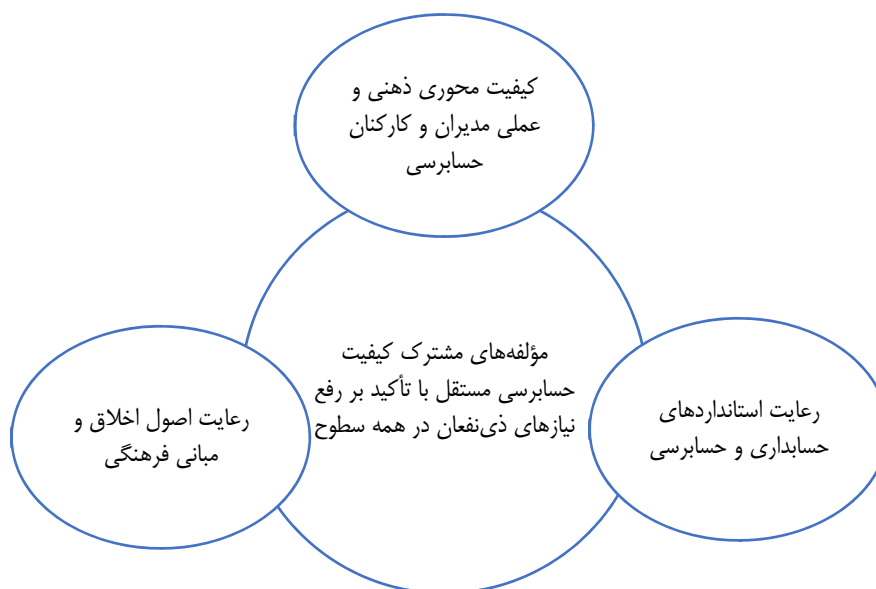




شکل ۲. مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان در سطوح سه‌گانه

پس از خوشه‌بندی یافته‌های پژوهش و تفکیک مؤلفه‌ها، مشخص شد که برخی مؤلفه‌ها در هر سه طبقه مشترک هستند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، سه مؤلفه رعایت اصول اخلاق و مبانی فرهنگی، کیفیت محوری ذهنی و عملی

مدیران و کارکنان حسابرسی و رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی مؤلفه‌های مشترک هر سه طبقه هستند که در شکل ۳ نشان داده شده‌اند.



شکل ۳. مؤلفه‌های مشترک کیفیت حسابرسی در همه سطوح

### بحث و نتیجه‌گیری

مطالعات انجام شده در زمینه موضوع پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مفهوم‌سازی و تئوری پردازی کافی در خصوص کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان انجام نشده است. همچنین، ژرف یابی مؤلفه‌ها نشان می‌دهند که عوامل و عناصر زیادی در مفهوم‌سازی، ایجاد و کارکردهای نظری و تجربی کیفیت حسابرسی دخالت دارند و این عوامل و عناصر با یکدیگر مرتبط اند. طبق نتایج پژوهش، گام ابتدایی برای دستیابی به کیفیت حسابرسی که بر رفع نیازهای ذی‌نفعان تأکید نماید، رعایت اخلاق، فرهنگ و مبارزه با فساد مالی است که از مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شوند. علاوه بر لزوم وجود موارد مذکور، تقبل بخشی از هزینه‌های دستیابی به کیفیت توسط ذی‌نفعان، تقویت و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی دولت، افزایش مسئولیت‌پذیری تضامنی و پاسخ‌گویی مراجع ناظر، حساب‌رسان، اشخاص دولتی و ذی‌نفعان در قبال عملکرد خود (در برابر یکدیگر و جامعه با هدف کاهش فاصله انتظارات بین آنها)، ایجاد سازوکار مناسب برای بررسی صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان توسط نهادها و ارگان‌های ناظر و همچنین توانمندسازی و مدیریت منابع انسانی و آموزش، مؤلفه‌هایی هستند که به‌گونه‌ای مشخص، توسط مشارکت‌کنندگان این پژوهش و به‌منظور دستیابی به کیفیت حسابرسی با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان، تصریح شده‌اند. این مؤلفه‌ها در ادبیات نظری اهمیت زیادی دارند؛ ضمن آنکه محققان پژوهش حاضر نیز بر آن تأکید کرده‌اند.

مؤلفه‌های دیگری که توسط مشارکت‌کنندگان این پژوهش تصریح شده‌اند شامل کیفیت محوری ذهنی و عملی مدیران و کارکنان حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی، اصلاح قوانین و مقررات دولتی بازدارنده و مانع پیشرفت اقتصاد، پژوهش علمی و آینده‌نگری در زمینه کیفیت حسابرسی و نظارت کیفی مؤثر بر عملکرد تخصصی و رفتاری حسابرسان، افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی و سهم آن از بازار خدمات حسابرسی می‌باشند. بررسی سوابق پژوهش نشان می‌دهد که هرچند موارد مذکور به‌طور موردی و عمدتاً به‌عنوان عواملی که به افزایش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود، در پژوهش‌های پیشین (کرمی و همکاران، ۱۴۰۰؛ باقیان، حجازی و امام‌وردی، ۱۳۹۹؛ حاجیها، ۱۳۹۷؛ نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶؛ زمانی فرد، ۱۳۹۴؛ مداحی، مهرانی، مشایخی و رحمانی، ۱۳۹۲؛ آسوار و همکاران، ۲۰۲۱؛ اکتاوینی و همکاران، ۲۰۲۱؛ گارسیابلندن و همکاران، ۲۰۲۰؛ چرسن، ۲۰۱۹؛ سانکار ساها و نارایان روی، ۲۰۱۶ و داف، ۲۰۰۹) اشاره است؛ اما در هدف‌گذاری و به‌خصوص کارکردهای نظری و تجربی مدنظر پژوهش حاضر که حاوی کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان است، متفاوت یا دارای تصریح کمتری از سطح مد نظر محققان این پژوهش می‌باشند. یافته‌های این پژوهش که منعکس‌کننده نظرات مشارکت‌کنندگان پژوهش است نشان می‌دهد که رعایت اصول و مبانی اخلاق و فرهنگ، مبارزه با فساد مالی و حذف سوء مدیریت ساختاری موجود در بخشی از بدنه دولت، مؤلفه‌هایی هستند که باید به‌شکل پایه‌ای و پیش فرض برای رفع نیاز ذی‌نفعان از حیث کیفیت حسابرسی مستقل موجود باشند و رعایت شوند. توجه به اصول اخلاق و مبانی فرهنگ، عاملی ذهنی و اکتسابی است که از آموزه‌های شخصی افراد (فارغ از نوع وظیفه و مسئولیت) نشئت می‌گیرد و تمامی آحاد جامعه را شامل می‌شود. موضوع دیگر در رعایت اصول اخلاق و فرهنگ و ارتباط این مؤلفه با رفع نیازهای ذی‌نفعان، رعایت آنها از منظر تخصصی (رعایت اصول اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای) است. در بحث رعایت اصول اخلاق و فرهنگ تخصصی از منظر استفاده‌کنندگان، ابتدا باید آنها را به استفاده‌کنندگان خاص و استفاده‌کنندگان عام (آحاد جامعه) تقسیم‌بندی نمود. استفاده‌کنندگان خاص باید به‌طور پایه‌ای، دارای دانش تخصصی رشته فعالیت و صنعت تخصصی خود و همچنین حداقل دانش مورد نیاز برای استفاده از گزارش‌های حسابرسی مستقل باشند. وظیفه کمک به رفع نیازهای استفاده‌کنندگان عام در درجه اول با دولت است. از همین جا است که مؤلفه بعدی (با مضمون تقویت و اجرای مسئولیت‌های اجتماعی دولت)، نمود و عینیت می‌یابد زیرا از جمله وظایف اجتماعی دولت‌ها در بخش اقتصادی، ایجاد ساختارها و راه‌کارهایی است که تمامی آحاد جامعه بتوانند به‌گونه‌ای آمن و پایدار، نیازهای اطلاعاتی خود را مرتفع و تصمیمات اقتصادی خود را اجرا نمایند. در مرحله بعد، وظیفه کمک رسانی در رفع نیازهای گروه مذکور به میزان زیادی با حسابرسان است و در این میان، از نقش ارکان ناظر نیز نباید غافل شد. موضوع دیگری که در فرایند انجام این پژوهش به‌عنوان یک مؤلفه حاصل شده، ایجاد و افزایش مسئولیت‌پذیری تضامنی اشخاص و گروه‌هایی است که در بحث کیفیت حسابرسی با هدف رفع نیازهای ذی‌نفعان مؤثر و دارای نقش می‌باشند و باید در قبال عملکرد خود پاسخ‌گویی لازم را داشته باشند. این اشخاص و گروه‌ها شامل مراجع ناظر، حسابرسان، اشخاص دولتی و خود ذی‌نفعان هستند. مسئولیت‌پذیری اشخاص مذکور و پاسخ‌گویی در قبال عملکرد زمانی مؤثر خواهد بود که دارای ضمانت اجرایی باشد. موضوع دیگر، بحث صلاحیت رفتاری، تخصصی و حرفه‌ای اشخاص، اعضا و ارکان اداره‌کننده شرکت‌ها، نهادها و ارگان‌ها است که در جای خود مهم به‌شمار می‌رود.

هرچند می‌توان ریشه بحث صلاحیت رفتاری را در مؤلفه اخلاق و فرهنگ جستجو نمود، اما واضح است که انجام بررسی مذکور در مراحل قبل از به‌کارگیری اشخاص اداره‌کننده شرکت‌ها، نهادها و ارگان‌ها، مزیت‌های بی‌شماری در جلوگیری از تضییع منابع و همچنین ایجاد سوء مدیریت که قبلاً نیز اشاره شد خواهد داشت. یکی از این مزیت‌ها علاوه بر جلوگیری از ایجاد فسادهای مالی و اقتصادی، افزایش قابلیت اتکا اطلاعات مالی و گزارش‌هایی است که استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی برای انجام تصمیم‌گیری‌های خود نیاز دارند. از جمله موضوعاتی دیگری که در این پژوهش برآن تأکید شده، هزینه‌هایی است که ناشی از انجام یک حسابرسی با کیفیت ایجاد خواهد شد و اگر ذی‌نفعان برای رفع نیازهای اطلاعاتی خود به دنبال اطلاعات اتکاپذیر و قابل برنامه‌ریزی می‌باشند، باید هزینه آن را نیز پرداخت نموده یا در پرداخت آن مشارکت نمایند. از طرف دیگر، زمانی که از کیفیت حسابرسی صحبت به میان می‌آید، اولین موضوعی که به ذهن متبادر می‌شود، حسابرسان و مسئولیت آنان در قبال گزارش‌های حسابرسی است. هرچند این بحث که حسابرسان وظیفه دارند گزارش‌های حسابرسی با کیفیت صادر نموده و مسئولیت آن را نیز قبول نمایند منطقی و لازمه دستیابی به کیفیت حسابرسی است، اما به تنهایی کافی نیست؛ زیرا بسیاری از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی فراتر از کنترل حسابرسان هستند (چرسن، ۲۰۱۹). موضوع دیگری که لازم است در خصوص هزینه‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی مورد توجه واقع شود، توانایی حسابرسی شوندگان، در تحمل و پرداخت هزینه‌های حسابرسی است زیرا ممکن است برخی واحدهای مورد حسابرسی، توانایی تحمل و پرداخت هزینه‌های یک حسابرسی با کیفیت را نداشته باشند. موضوع دیگر در خصوص هزینه‌های دستیابی به حسابرسی با کیفیت، توانایی فکری مدیران واحدهای مورد حسابرسی و همچنین توانایی مالی واحدهای مورد حسابرسی است؛ زیرا برخی از مدیران واحدهای حسابرسی شونده، اعتقادی به حسابرسی با کیفیت و نتایج مثبت آن ندارند یا در صورت اعتقاد به آن، قادر نیستند هزینه آن را پرداخت کنند. در این موقعیت، چنانچه ذی‌نفعان تمایل به دستیابی به کیفیت حسابرسی دارند، باید در رفع نقص‌های اشاره شده مشارکت مؤثر نمایند. توانمندسازی و مدیریت منابع انسانی نیز یکی از مؤلفه‌های مهم در دستیابی به کیفیت حسابرسی است. از جمله مسائلی که در موضوع توانمندسازی کارکنان باید مد نظر قرار گرفته شود، توانمندسازی از حیث مالی و همچنین آموزش‌هایی است که موضوع آنها رفتار و مهارت‌های رفتاری است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که به این نوع آموزش در مقایسه با آموزش‌های تخصصی کمتر توجه شده است.

در ارتباط با مؤلفه‌هایی که در این پژوهش معرفی شدند باید به دو موضوع مهم نیز توجه شود. نخست اینکه تمامی مؤلفه‌هایی که معرفی شدند، هر یک عاملی ناقص و جزئی لاینفک از کیفیت حسابرسی را تشکیل می‌دهد. پس فقدان یا نقص هر یک از آنها، عاملی منفی در رسیدن به کیفیت حسابرسی است. از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی عاملی است تام و باید به‌عنوان یک عامل کل به آن نگرست و برای حصول آن، تمامی عوامل ناقص (به بیان دیگر تمام مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی) باید هم‌زمان موجود باشند و در راستای تقویت یکدیگر عمل نمایند. به بیان ساده‌تر، دستیابی به کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان، مستلزم وجود تمامی مؤلفه‌هایی است که در این پژوهش از آنها نام برده شده است. همچنین برای رسیدن به کیفیت حسابرسی با مشخصه‌ای که بیان شد، تمامی ذی‌نفعان می‌بایست مشارکت فعال داشته باشند.

### پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

محققان در پژوهش حاضر تلاش نموده‌اند تا مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان را شناسایی نمایند. بر این اساس، رعایت، اجرا و اجابت هر یک از مؤلفه‌های ۱۹ گانه‌ای که در این پژوهش معرفی شدند، این امکان را فراهم می‌کند که کیفیت حسابرسی مستقل از دید ذی‌نفعان ارتقا یابد؛ اما تا رسیدن به نقطه مطلوب، مسیر زیادی باید پیموده شود. به همین دلیل، محققان پژوهش حاضر، بر انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه کیفیت حسابرسی با موضوع ذی‌نفعان و راه‌های دستیابی آنها به کیفیت مدنظر، تأکید می‌کنند. علاوه بر این موضوع، پیشنهاد می‌شود:

- روابط بین مؤلفه‌هایی که در این پژوهش معرفی شدند، از طریق انجام پژوهش‌های کمی و استقرایی، بررسی، سنجش و ارزیابی شوند.
- یافته‌ها و نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه کیفیت حسابرسی، در دوره‌های زمانی متفاوت مطالعه شده و به صورت تطبیقی بررسی شوند. انجام این پژوهش به انسجام یافته‌ها و نتایج پژوهش‌های انجام شده کمک می‌کند و گام مؤثری است برای هم‌سوسازی و استخراج نقاط مشترک فکری محققان حوزه کیفیت حسابرسی.

### منابع

- اسلام دوست، مهناز؛ رنجبر ناوی، رستم و چناری، حسن (۱۴۰۰). تأثیر سازوکار برون سازمانی حاکمیت شرکتی بر مخاطره ریزش قیمت سهام با تأکید بر کیفیت گزارشگری مالی و تخصص حسابرسان در صنعت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۲۲۶-۲۴۷.
- انورخطیبی، سعید؛ برادران حسن زاده، رسول؛ متقی، علی اصغر؛ تقی زاده، هوشنگ (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۱)، ۲۴۵-۲۵۹.
- باقیان، فاطمه؛ حجازی، رضوان؛ امام‌وردی، قدرت اله (۱۳۹۹). ارائه مدل کیفیت حسابرسی براساس رویکرد رفتاری (تحلیل داده‌بنیان). *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۱۷۸-۲۰۰.
- بنایی قدیم، رحیم؛ واعظ، سیدعلی (۱۴۰۰). بررسی رابطه شاخص مسئولیت‌پذیری اجتماعی با قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در مراحل چرخه عمر شرکت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱-۳۰.
- حاجیها، زهره (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی؛ جای کار وجود دارد. *فصلنامه حسابرسان*، ۹(۶)، جامعه حسابداران رسمی ایران.
- حیاتی، منوچهر؛ مشبکی، اصغر؛ خورشیدی، عباس؛ مرتضوی، مهدی (۱۳۹۷). تعامل با ذی‌نفعان راهبردی از طریق مدل تعاملی. *مجله مدیریت توسعه و تحول*، ۳۳(۳)، ۱-۱۵.
- خدایی اسمعیل کندی، پیام؛ امینی، پیمان؛ محمدی ملقرنی، عطاله و فاطمی، عادل (۱۳۹۸). به‌کارگیری الگوریتم‌های درخت تصمیم‌گیری در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۲)، ۲۰۹-۲۲۴.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۱۵(۱)، ۷۹-۹۹.

- رضایی نور، جلال؛ شاه‌حسینی، محمدعلی و خسروی، سروش (۱۳۹۳). ارائه مدل مفهومی براساس عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی سیستم مدیریت دانش در گروه شرکت‌های همکاران سیستم. *فصلنامه مدیریت توسعه فناوری*، (۱)۲، ۷۹-۱۰۴.
- زمانی فرد، ندا (۱۳۹۴). کیفیت حسابرسی مستقل. *فصلنامه حسابدار رسمی*، (۳۱)، جامعه حسابداران رسمی ایران.
- شمس‌زاده، باقر؛ سیف، علی اصغر و داودآبادی فراهانی، حسن (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکای حسابرسی با کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، (۱)۳، ۱۳۵-۱۵۶.
- شیرافکن لمسو، مهدی؛ محمدزاده، پرویز و بهبودی، داوود (۱۳۹۸). کاربرد روش نظریه داده بنیاد در شناسایی الگوی ذهنی تقاضای مسکن در شهر تبریز: رویکرد علوم شناختی. *اقتصاد شهری*، (۱)۴، ۱-۲۴.
- عطایی شریف، عباس؛ لشگری، زهرا و خسروی پور، نگار (۱۳۹۹). اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابرسی (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران). *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، (۳۹)۱۰، ۲۹-۴۲.
- علی خانی، رضیه؛ مران جوری، مهدی؛ داوودی، سمانه (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۱)۲۸، ۸۰-۱۰۱.
- فتاحی نافچی، حسن و فاضل دهکردی، عاطفه (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، (۲)۱، ۶۸-۸۲.
- کریمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا، تقی پوریان، یوسف و حاجیها، زهره (۱۴۰۰). ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان به روش فازی دوزنقه‌ای. *حسابداری مدیریت*، (۴۸)۱۴، ۱۰۳-۱۲۸.
- گُرد، عزیز و کردستانی، حسین (۱۳۹۵). بررسی میزان اتکای حساب‌رسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی در گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، (۶)۴، ۴۵-۶۸.
- مداحی، آزاده؛ مهرانی، کاوه؛ مشایخی، بیتا و رحمانی، علی (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. *فصلنامه بورس و اوراق بهادار*، (۲۳)۶، ۱۰۳-۱۳۷.
- مهرانی، ساسان و اسکندر، هدی (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس - صاحب‌کار پیرامون گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، (۴)۶، ۱۴۳-۱۷۰.
- مهربان پور، محمدرضا؛ کریمی، غلامرضا و جندقی قمی، محمد (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲)۲۸، ۳۵۹-۳۹۷.
- نیک‌بخت، محمدرضا و محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۳)۲۴، ۴۴۱-۴۶۲.

## References

- Aghaei Chadeghani, A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR*. Vol.20 (2011) © (2011) IACSIT Press, Singapore.

- Alhababsah, S. & Yekini, S. (2021). Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100377.
- Alikhani, R., Maranjory, M. & Davoudi, S. (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80- 101. (in Persian)
- Anvar Khatibi, S., & Baradaran Hassanzadeh, R., & Mottaghi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Review the Effect of audit quality from the perspective of different groups on financial reporting quality. *Journal of Accounting knowledge and Management Auditing*, 8(31), 245-259. <https://www.sid.ir/en/journal/ViewPaper.aspx?id=838614> (in Persian)
- Aswar, Kh., Fahmi Givari, A., Wiguna, M. & Hariyani, E. (2021). Determinants of audit quality: Role of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), 308-319. doi:10.21511/ppm.19(2).2021.25
- Ataei Sharif, A., Lashgari, Z., Khosravi, N. (2021). Interactive Effect of Management Ability and Financial Distress on Audit Fees (Empirical Evidence: Tehran Stock Exchange). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 29-42. (in Persian)
- Baghian, F., Hejazi, R., Imam Verdi, Gh. (2019). Presentation of audit quality model based on behavioral approach (database analysis). *Audit knowledge*, 20(79), 178-200. (in Persian)
- Beisland, L.A., Mersland, R. & Strøm, R. (2015). Oystein. Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry. *International Journal of Auditing*, 19(3), 218–237.
- Bonabi Ghadim, R., Vaez, S.A. (2021). Investigating the Relationship between Social Responsibility Index and Financial Statement Comparability in the Company Life Cycle Stages. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 1-30. (in Persian)
- Carp, M. & Istrate, C. (2021). Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market. *Sustainability*, 13(12), 6924. <https://doi.org/10.3390/su13126924>
- Chersan, I-C. (2019). Audit Quality and Several of Its Determinants. *Audit Financiar*, 17(153), 93-105.
- Colbert, G. & Murray, D. (1999). State accountancy regulations: Audit firm size, and auditor quality: An empirical investigation. *Journal of Regulatory Economics*, 16(3), 267–285.
- Creswell, J.W. (2005). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (2nd ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Dang, L. (2004). *Assessing Actual Audit Quality*, PhD thesis, Drexel University, Philadelphia, USA.
- Daryaei, A., Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. (in Persian)
- DeAngelow, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3).

- Duff, A. (2009). Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 400-422.
- Eslamdoost, M., Ranjbar Navi, R. & Chenari, H. (2021). The Effect of External Corporate Governance Mechanism on the Stock Price Crash Risk with Emphasis on Financial Reporting Quality and Auditor Expertise in the Industry. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 226-247. (in Persian)
- Fang, J., Pittman, J., Zhang, Y. & Zhao, Y. (2017). Auditor Choice and Its Implications for Group-Affiliated Firms. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 39-82.
- Fatahi, H. & Fazel, A. (2021). Investigating The Impact Audit Quality and Debt Financing On Earnings Management based accrual and real earning management in Accepted admitted to Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(2), 68-82. (in Persian)
- Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J.M. & Ravenda, D. (2020). Audit Firm tenure and audit quality: a cross-European study. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 31(1), 35-64. <https://doi.org/10.1111/jifm.12098>.
- Gord, A. & Kurdestani, H. (2017). Reliance Measure of Independent Auditors to Assess the Audit Evidence in an Audit Report of the Governmental agencies. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 45-68. (in Persian)
- Guba, E. G., Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of qualitative research*, London CA: Sage.
- Hajiha, Z. (2017). Audit quality; there is a place to work. *Auditor's Quarterly*, No. 96, Iranian Association of Certified public Accountants. (in Persian)
- Hayati, M., Moshbaki, A., Khurshidi, A., Mortazavi, M. (2018). Interaction with the Strategic Stakeholders Via Interactive Model. *Journal of Development & Evolution Mngement*, (33), 1-15. (in Persian)
- Husain, T. M. (2020). Mapping Evolution of Audit Quality Measurement. *European Journal of Business and Management Research*, 5(3), 1-7.
- Karami, A., Gholami Jamkarani, R., Taghipouryan, Y., Hajiha, Z. (2021). Promoting Social Confidence by Identifying and Ranking Audit Quality Improvement Strategies from the Stakeholder Perspective by Trapezoidal Fuzzy Method. *Management Accounting*, 14(48), 103-128. (in Persian)
- Khodaei Esameilkandi, P., Amini, P., Mohammadi Melgharni, A., Fatemy, A. (2019). Application of decision tree algorithms in predicting audit quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(32), 209-224. (in Persian)
- Kvale, S. (1996). *Interviews: An Introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Maddahi, A., Mehrani, K., Mashayekhi, B., Rahmani, A. (2013). Development of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, 6(23), 103-137. (in Persian)



- Mehrabanpour, M., Karami, Gh. & Jandaghi Ghomi, M. (2021). SWOT Analysis of the Independent Audit Profession in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 359 - 397. <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2020.290832.1008290> (in Persian)
- Mehrani, S. & Eskandar, H. (2016). Explaining of Modeling the Auditor- Client Negotiations Paradigm Concerning Financial Reporting. *Empirical Accounting Research*, 6(4), 143-170. (in Persian)
- Nikbakht, M.R. & Mahmoudi Khoshrou, O. (2017). A Study of Factors Affecting Audit Quality in Iran According to the Indices of the Accounting Supervisory Board of Public Joint Stock Companies. *Accounting and Auditing Reviews*, 24(3), 441-462. (in Persian)
- Octaviani, N., I. et al (2021). Determination of the Integrity of the Financial Statements of Go Public Companies on the Indonesia Stock Exchange. *Scientific Journal of Accounting, Faculty of Economics*, 7(1), 35-48.
- Omri, M.A. & Ben Abdennebi, A. (2014). Audit firm rotation and audit quality: case of the listed Tunisian firms. *International Journal of Economics and Business Research*, 8(3), 245. DOI:10.1504/IJEER.2014.064661
- Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 64(1), 55-73.
- Pedrini, M. & Ferri, L.M. (2018). Stakeholder management: a systematic literature review. *Corporate Governance*, 19(1), 44-59. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2017-0172>
- Rajgopal, Sh., Srinivasan, S. & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26, 559-619. <https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9>
- Rezaeenour, J., Shah Hosseini, M., Khosravi, S. (2014). Development of a Conceptual Model Based on Effective Factors of Knowledge Management System Implementation in Hamkaran System Partners Group. *Journal of Technology Development Management*, 2(1), 79-104. (in Persian)
- Sankar Saha, S. & Narayan Roy, M. (2016). Framework of Audit Quality for Statutory Financial Audit: A Conceptual Review. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(9), 78-88.
- Shamszadeh, B., Seif, A., Davodabadi Farahani, H. (2016). A study of the relationship between the characteristics of the audit firm and audit partners with audit quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(1), 135-156. (in Persian)
- Shirafkane Lamsu, M., Mohammadzadeh, P. & Behboudi, D. (2017). Application of Foundation Data Theory Method in Identifying the Mental Pattern of Housing Demand in Tabriz: Cognitive Approach. *Quarterly Journal of Urban Economics*, 4(1), 1-24. (in Persian)
- Sulaiman, N.A. (2018). Attributes and Drivers of Audit Quality: The Perceptions of Quality Inspectors in the UK. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 10, 23-35.
- Xiao, T., Geng, Ch. & Yuan, Ch. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13, 109-127.
- Zamani Fard, N. (2014). Quality of independent audit. *Chartered Accountant Quarterly*, No. 31, Iranian Association of Certified public Accountants. (in Persian)