

## Auditors' View on the Necessity and Status of Using Expert Services in Auditing

*Zahra Masoumi Bilondi\**

*Seyed Ali Hosseini\*\**

*Mahnaz Molanazari\*\*\**

### Abstract

**Objective:** The complicated and evolving features of the business environment, the extensive use of information technology, the continuous change of laws and regulations, and the use of fair values and assets' revaluation in the capital accumulation necessitate the use of expert auditing services. Also, the strong emphasis on the quality of auditing by the professionals and legislators shows that the current audit environment faces many challenges and auditors' response to them is to increase the participation of experts in auditing activities. Considering the adoption of international accounting standards in Iran and the emphasis of these standards on fair value, expert services, and revision of auditing standard 620 (using the services of auditors), this study aims to explore auditors' attitude about the necessity of using expert services in auditing and examine the current status of the auditing profession using expert services.

**Method:** Data collection method was survey method, and nonparametric statistical tests of Wilcoxon, Chi-squared, and Friedman were used to analyze the data.

**Results:** According to the survey results, auditors emphasize the need to use specialized services in the current situation, but most auditing firms do not have any guidelines or instructions for specialized services in auditing other than auditing standards. Also, the valuation experts are the most widely used experts in auditing. Additionally, legal and tax experts are other important specialties that could be used after valuation. Among the eleven groups of experts in authorized legal expertise, the real estate appraisal group has the highest priority, followed by the finance, road, construction, and surveying groups. In the current situation, auditors are more likely to hire professionals who are paid by the client. But these auditors themselves do not play a decisive role in selecting experts. Also, from the auditors' point of view, the cost is one of the main factors influencing the absorption of specialized personnel. Also, the results showed that auditors

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 11, No. 4, Ser.43, pp. 1-23.

\* Ph.D Candidate in Accounting, University of Alzahra, Tehran, Iran. (Email: zahra.massomi@yahoo.com).

\*\* **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. (Email: a.hosseini@alzahra.ac.ir).

\*\*\* Associate Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. (Email: m\_molanazari@alzahra.ac.ir).

Submitted: 11 March 2020

Accepted: 2 August 2020

Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2020.15570.3219

©The Authors.

mostly use experts who are outside the audit team and hired by the management. However, auditors' attitudes toward tax and IT experts are more convinced than those of other groups of experts.

**Conclusion:** At present, valuation experts are most widely required in auditing than other specialties. Also, costs play the principal role in using specialized services in auditing. Accordingly, the auditors' team tends to employ specialists whose fees are paid by the management. But, the auditors' team is not significantly involved in designating management specialists. Therefore, the Association of Certified Public Accountants is advised to consider the cost of using expert services separately in the regulations for determining the fee of auditing services and to include the cost of expertise in calculating the fee for auditing services.

**Keywords:** *Status Analysis, Expert Services, Auditor's Specialist.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Masoumi Bilondi, Z., Hosseini, S.A., Molanazari, M. (2020). Auditors' view on the necessity and status of using expert services in auditing. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 1-23 [In Persian].

## دیدگاه حسابرسان در خصوص ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری

زهرا معصومی بیلندی\*

سیدعلی حسینی\*\*

مهناز ملانظری\*\*\*

## چکیده

هدف: این پژوهش با هدف بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری و بررسی وضعیت فعلی حرفه حسابداری در خصوص استفاده از خدمات کارشناسی انجام شده است.

روش: روش گردآوری داده‌ها روش پیمایشی بوده است و به منظور تحلیل داده‌ها از آزمون‌های آماری ناپارامتریک ویلکاکسون، کای دو و فریدمن استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج بررسی‌ها نشان داد حسابرسان به ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در شرایط فعلی معتقدند و اکثر مؤسسات حسابداری غیر از استانداردهای حسابداری هیچ‌گونه رهنمود و دستورالعملی در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری ندارند. علاوه بر این، کارشناسان ارزشیابی پر استفاده‌ترین کارشناسان در حسابداری هستند. همچنین در وضعیت فعلی حسابرسان بیشتر از کارشناسانی که حق الزحمه آنها توسط صاحبکار پرداخت می‌شود استفاده می‌نمایند ولی در تعیین کارشناسان صاحبکار نقش چندانی ندارند. علاوه بر این، از دیدگاه حسابرسان هزینه به عنوان یکی از عواملی شناسایی شد که در میزان استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

نتیجه‌گیری: در حال حاضر هزینه نقش مهمی در میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری ایفا می‌کند. بر این اساس حسابرسان بیشتر از کارشناسانی استفاده می‌کنند که حق الزحمه آنها توسط مدیریت پرداخت می‌شود ولی با این حال در تعیین کارشناسان مدیریت نقش چندانی ندارند. همچنین کارشناسان ارزشگذاری در مقایسه با سایر تخصص‌ها به میزان بیشتری در حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند.

**واژه‌های کلیدی:** بررسی وضعیت، خدمات کارشناسی، کارشناس حسابرس.

دانش حسابداری، دوره یازدهم، ش ۴، پیاپی ۴۳، صص. ۲۳-۱.

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (رایانامه: zahra.massomi@yahoo.com).

\*\* نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (رایانامه: a.hosseini@alzahra.ac.ir).

\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (رایانامه: m\_molanazari@alzahra.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۲

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۲/۲۱

دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

## نوع مقاله: پژوهشی.

**استناد:** معصومی بیلندی، زهرا؛ حسینی، سیدعلی؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۹). دیدگاه حسابرسان در خصوص ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۱-۲۳.

## مقدمه

نقش کارشناسان در کار حسابرسی اخیراً اهمیت بیشتری یافته است و موضوعی برای بحث مداوم در میان دانشگاهیان و نهادهای ناظر از جمله تغییرات پیشنهاد شده برای استانداردهای حسابرسی مرتبط با استفاده از کارشناسان است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شده است. در پاسخ به این وقایع، کیفیت حسابرسی از سوی قانون‌گذاران، مورد توجه و مطالبه جدی قرار گرفته است. استفاده از کارشناسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است (بوریتز<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۷؛ جنکینز<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). کارشناسان در هنگام مشارکت با حسابرسان در حوزه تخصص خویش به حسابرسان در شناسایی بهتر عوامل ریسک و ارائه نادرست کمک می‌کنند. علاوه بر این، حسابرسان و سرمایه‌گذاران مشورت با کارشناسان را به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی بالاتر تلقی می‌کنند (کریستنس<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۶).

مطابق با قوانین و مقررات بازار سرمایه در ایران، در حال حاضر در روال عادی عملیات در موارد متعددی از جمله انتشار صکوک، افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها، و تقویم آورده غیرنقدی مؤسسين در زمان تأسیس شرکت‌های سهامی عام و معاملات با اشخاص وابسته ارائه گزارش کارشناس رسمی در خصوص ارزش گذاری دارایی‌ها از سوی ناشران الزامی است. در موارد استفاده مستقیم حرفه حسابرسی از خدمات کارشناسی، کیفیت خدمات کارشناسی به طور مستقیم بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است و در موارد استفاده صاحبکار از کارشناس، کیفیت خدمات کارشناس از طریق کیفیت ارقام صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، پرداختن به موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی به دلیل تأثیر کیفیت کار کارشناس بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. صورتجلسه کمیته راهبری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کارگروه ارزش منصفانه در تاریخ ۱۳۹۴/۱۱/۲۱ نیز بر اهمیت موضوع کارشناسان و نظارت بر کیفیت خدمات آنها در بازار سرمایه تأکید نموده است. بنابراین، پیچیدگی، تغییر در محیط کسب و کار و استفاده گسترده از فناوری اطلاعات، تغییر در قوانین و مقررات و استفاده از ارزش منصفانه و افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی‌ها استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را ضروری می‌سازد. بنابراین، با توجه پذیرش اخیر استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ایران و تأکید و اهمیت این استانداردها بر مباحث ارزش منصفانه و خدمات کارشناسی و تجدید نظر در استاندارد حسابرسی ۶۲۰ (استفاده از کار کارشناس حسابرس) در دی ماه ۱۳۹۷، در پژوهش حاضر دیدگاه حسابرسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی مورد بررسی قرار گرفته است.

استاندارد حسابرسی ۶۲۰ در بند ۹ حسابرس را ملزم به ارزیابی صلاحیت، توانایی و بی طرفی کارشناس نموده است. با وجود فعالیت کارشناسان در تمام مراحل حسابرسی، ماهیت، میزان و زمان بندی این فعالیت ها با توجه به نوع کارشناس و اینکه برخی از مراحل حسابرسی نیاز به خدمات کارشناسی بیشتر در مقایسه با سایر بخش های حسابرسی دارد، تفاوت با اهمیت و عمده با یکدیگر دارند (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷). مطابق با استانداردهای حسابرسی موجود، مشخص نیست در چه شرایطی یک کارشناس باید به عنوان بخشی از تیم حسابرسی فعالیت کند، زیرا وجود تفاسیر مختلف از استانداردهای موجود و نیز قوانین موضوعه تصمیم گیری درباره این موضوع را به حسابرس واگذار نموده است که مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرس است (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷؛ هاکس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). نتایج بازرسی های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام حاکی از آن است که سطح بالایی از اعتماد حسابرسان به کارشناسان و کار آنها وجود دارد (جوی<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). اعتماد به کارشناس می تواند بر تردید حرفه ای حسابرسان و نظارت بر کار کارشناس تأثیر گذار باشد، به ویژه هنگامی که کارشناس توسط مؤسسه حسابرسی استخدام شده باشد (هاکس، ۲۰۱۷). علاوه بر این، منابع و نگرانی های بودجه ای استفاده از هر چهار نوع کارشناس (فناوری اطلاعات، ارزشیابی، مالیات و دادگاهی) را تحت تأثیر قرار می دهد. به دلیل اینکه کارشناسان حق الزحمه بالاتری دریافت می کنند، استفاده از آنها می تواند فوراً بودجه کل حسابرسی را از بین ببرد (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷).

بنابراین، با توجه به مباحث فوق این سؤالات مطرح می شود که وضعیت فعلی حرفه حسابرسی در ایران به لحاظ استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی چگونه است؟ در چه مواردی از خدمات کارشناسی استفاده می شود؟ در حال حاضر از چه نوع کارشناسانی به لحاظ نوع تخصص و نحوه بکارگیری استفاده می شود؟ مراحل و ماهیت استفاده از خدمات کارشناسی چگونه است؟ تا چه میزان صلاحیت و بی طرفی کارشناس مطابق با الزامات موجود مورد بررسی قرار می گیرد؟ در حال حاضر میزان اتکای حسابرسان به کار کارشناسان چگونه است؟ از دیدگاه حسابرسان تأثیر هزینه ها بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی چگونه است؟

این پژوهش دارای دانش افزایی است. علی رغم تأکید پژوهش های پیشین در حوزه چالش های به کارگیری و حسابرسی ارزش های منصفانه (سلیمانی امیری و محمودخانی، ۱۳۹۸؛ گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷) به اهمیت مبحث استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، بنظر می رسد هیچ گونه پژوهشی به صورت اختصاصی به موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی نپرداخته است. با توجه به تفاوت محیط حسابرسی ایران با سایر کشورها و کوچک بودن اکثر مؤسسات حسابرسی و خلاء پژوهشی موجود در ارتباط با موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی و در نتیجه عدم آگاهی در ارتباط با شرایط فعلی مؤسسات حسابرسی در ایران به لحاظ استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، پاسخ به سؤالات فوق شناخت جامعی از وضعیت موجود را در اختیار نهادهای تدوین استاندارد، خبرگان حسابرسی و سایر ذی نفعان گزارش حسابرسی قرار می دهد و نوآوری دانشی به همراه دارد و حاوی اطلاعات با ارزشی از وضعیت موجود

است و نوآوری شواهد به همراه دارد. علاوه بر این، بررسی وضعیت فعلی به لحاظ ابعاد مختلف می‌تواند فرصت‌های پژوهشی بیشتر و چالش‌های جدی مشارکت کارشناسان در فرآیند حسابرسی را آشکار نماید. به طور کلی با توجه به افزایش اهمیت و ضرورت استفاده از خدمات کارشناسان در محیط گزارشگری فعلی و وجود الزام و استاندارد در ارتباط با موضوع بکارگیری کارشناسان در حسابرسی و خلاء پژوهشی موجود در این زمینه اهداف اصلی پژوهش حاضر به شرح خلاصه می‌شود:

بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی  
بررسی دیدگاه حسابرسان در خصوص وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی

### مبانی نظری

مشاوره با کارشناسان به منظور کمک به رسیدگی‌های تیم حسابرسی صورت‌های مالی از اواخر دهه ۸۰ و ابتدای دهه ۹۰ میلادی بطور رسمی آغاز شد. در طول این دهه، زمانی که اطلاعات مورد نیاز از کسب و کار مشتری جمع‌آوری می‌گردید، کارشناسان به صورت غیر رسمی برای اهداف مشاوره فعالیت داشتند، اما این افراد فقط یک نقش محدود در این حوزه بر عهده داشتند و حسابرسان بطور جدی به پیشنهادات ارائه شده توسط کارشناسان اتکا نمی‌کردند. به هر حال، در طول سال‌های اخیر نقش کارشناسان در طول مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی تغییر یافته است. به این ترتیب امروزه از کارشناسان برای انتخاب تیم رسیدگی، تعیین سطح مناسب برای مبلغ با اهمیت، ارزیابی ریسک، و طراحی رویه‌های حسابرسی استفاده می‌شود (بوریتر و همکاران، ۲۰۱۷).

مطابق با استانداردهای حسابرسی، کارشناسان را می‌توان به کارشناس داخلی یا خارجی و یا کارشناس مدیریت یا حسابرس طبقه بندی نمود. کارشناس حسابرس، شخص حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در حوزه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی است که حسابرس از کار وی در آن حوزه به منظور کمک به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب استفاده می‌کند. در موارد نیاز به کارشناس، حسابرس می‌تواند از خدمات شخصی که به عنوان کارشناس در مؤسسه حسابرسی استخدام شده است (کارشناس داخلی) یا از خدمات شخصی که از بیرون از مؤسسه بکار گرفته می‌شود، استفاده نماید (استاندارد حسابرسی ۶۲۰). کارشناس واحد تجاری (مدیریت) شخصی حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی است که کار او در آن زمینه توسط واحد تجاری برای کمک به تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد (استاندارد حسابرسی ۵۰۰).

در حال حاضر در ایران دو تشکل قانونی کارشناسی وجود دارد کانون‌های کارشناس رسمی دادگستری و امور مشاوران قوه قضائیه (ماده ۱۸۷) و محاکم و مراجع از هر دو تشکل کارشناس انتخاب می‌کنند. ماده ۱۸ قانون کارشناسان رسمی صراحتاً بیان می‌کند که جز در مواردی که به موجب قانون خاص، از کارشناسان دیگری استفاده می‌شود، در تمامی موارد کارشناسی باید از کارشناسان رسمی دادگستری استفاده شود (مظاهری، ۱۳۹۷).

### استانداردهای حسابرسی مرتبط با کارشناس

مطابق با استاندارد حسابرسی ۵۴۰، در برخی از موارد مدیریت ممکن است جهت انجام یا کمک به انجام برآوردها نیاز به استفاده از یک کارشناس داشته باشد. مفروضات جزء لاینفک برآوردهای حسابداری هستند. از سوی دیگر، مفروضات ممکن است توسط یک کارشناس برای کمک به مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری تعیین یا مشخص شود. کارشناسان در طی حسابرسی برآوردهای حسابداری با اهمیت، به منظور ارزیابی منطقی بودن روش ارزیابی صاحبکار و مفروضات مربوط به آن مورد استفاده قرار می گیرند. با این حال، علی رغم استفاده مداوم از کارشناسان، گزارشات بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام ۲۰۰۸ تا ۲۰۰۹ حدود ۲۷۷ نقص در حسابرسی برآوردهای حسابداری را شناسایی نموده است (گریفیث<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). تعداد زیادی از نواقص در حسابرسی این حساب ها به طور مستقیم مرتبط با بحران های مالی اخیر هستند. گزارشات دو مؤسسه از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی مواردی را آشکار می نماید که تیم حسابرسی در رفع ابهامات طرح شده به وسیله کارشناسان ارزشیابی در ارتباط با روش ارزشیابی صاحبکار، موفق نبوده است یا اینکه تیم حسابرسی ارزشیابی مدیریت را بر خلاف شاخص های نقص شناسایی شده به وسیله کارشناس ارزشیابی پذیرفته است (فیتزجرالد<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴).

استاندارد حسابرسی ۵۰۰ نیز به بکارگیری کارشناس مدیریت اشاره دارد. حسابرس در حد ضرورت و با توجه به میزان اهمیت کار آن کارشناس برای اهداف حسابرس باید صلاحیت، توانایی ها و بی طرفی آن کارشناس را ارزیابی کند، از کار آن کارشناس شناخت کسب کند و مناسب بودن کار آن کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی پشتوانه ادعای مربوط را ارزیابی کند. داده های بررسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام نشان می دهد که بزرگ ترین مؤسسات حسابرسی به طور گسترده ای از کار کارشناسان استفاده می کنند. تجزیه و تحلیل نمونه ای از حسابرسی های مؤسسات حسابرسی بزرگ و جهانی که به منظور بررسی در سال ۲۰۱۴ انتخاب شده بودند نشان داد که حسابرسان در مؤسسات بزرگ حسابرسی جهانی، در ۹۰ درصد از حسابرسی ها حداقل از کار یک کارشناس استفاده می کنند. در این ۹۰ درصد حسابرسی ها، به طور متوسط تعداد ۵ کارشناس انفرادی در هر حسابرسی مشارکت دارد و کارشناسان به طور متوسط از دو حوزه تخصصی در هر کار حسابرسی حضور دارند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، ۲۰۱۵).

یکی دیگر از مواردی که در استاندارد ۶۲۰ و در ادبیات مرتبط با استفاده از خدمات کارشناسی به آن پرداخته شده است ماهیت، زمان بندی و میزان روش های حسابرسی است که توسط کارشناس انجام می شود.

### ماهیت، زمان بندی و میزان روش های حسابرسی

ماهیت استفاده از خدمات کارشناسی می تواند شامل ارائه خدمات مشاوره به حسابرس یا فعالیت به عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی باشد. مطابق با استانداردهای حسابرسی موجود، مشخص نیست در چه شرایطی یک کارشناس باید به عنوان بخشی از تیم حسابرسی فعالیت کند، زیرا وجود تفاسیر مختلف از استانداردهای موجود و نیز قوانین موضوعه تصمیم گیری درباره این موضوع را به حسابرس واگذار نموده است که مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرس است. به هر حال، کارشناسانی

مثل اکچوئری‌ها، ارزیاب‌ها، و موارد مانند آنها اغلب فقط برای اهداف خاص مورد توجه قرار می‌گیرند و الزاماً به عنوان بخشی از تیم اصلی حسابرسی در نظر گرفته نمی‌شوند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۵). چگونگی دیدگاه حسابرسان و کارشناسان در ارتباط با این روابط به احتمال زیاد وابسته به روابط بین گروهی است. در بررسی این روابط از طریق لنز هویت اجتماعی و روابط بین گروهی یک دیدگاه متفاوتی برای تعاملات زیر گروه‌ها در حرفه حسابداری ایجاد می‌شود. هویت اجتماعی به عنوان آگاهی فرد از تعلق به گروه اجتماعی معین و ارزش و اهمیت عاطفی این عضویت برای فرد، مفهوم سازی شده است (مولایی و مرادخانی، ۱۳۹۵). به طور کلی افراد احساسات مثبت‌تر و رفتار مطلوب‌تری نسبت به افرادی که آنها را به عنوان بخشی از گروهشان تلقی می‌کنند، در مقایسه با دیگر افرادی که آنها به عنوان بخشی از گروه مجزا یا متمایز هستند، دارند. حتی زمانی که دو فرد در دو گروه متمایز و به طور بالقوه رقیب شناسایی می‌شوند (پرستار و پزشک، حسابرس و کارشناس) اگر آنها دارای اهداف یا قراردادهای الزام آور باشند، هنوز می‌توانند خودشان را به عنوان یک گروه ببینند و یک هویت مشترکی را (به عنوان تیم پزشکی یا تیم حسابرسی) درک کنند. کیفیت رابطه و هویت گروه بنظر می‌رسد که یک رابطه دو سویه دارد. هویت‌های اجتماعی از روابط افراد با یکدیگر و گروه‌هایی که هویت مشترک را به اشتراک می‌گذارند و روابط هماهنگ‌تری با یکدیگر دارند، ناشی می‌شود (بایر<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). ماهیت، زمان بندی و چگونگی استفاده حسابرسان از کارشناسان به لحاظ تخصص آنها متفاوت است. نتایج مصاحبه‌های انجام شده توسط گریفیث (۲۰۱۴) نشان داد که کارشناسان ارزشیابی اغلب در تعیین این که آیا ارزش ادعا شده توسط صاحبکار منطقی است یا نه درگیر می‌شوند و بوریتز و همکاران (۲۰۱۷) دریافته‌اند که کارشناسان به میزان زیادی در ارزیابی شواهد مشارکت دارند. این نتایج به نقش‌های کلیدی کارشناسان در پایان حسابرسی اشاره دارد.

### پیشینه پژوهش

**بایر و همکاران (۲۰۱۸)** در پژوهشی با عنوان «یک تیم یا دو تیم؟ بررسی کیفیت رابطه بین حسابرسان و کارشناسان فناوری اطلاعات: پیامدها برای هویت تیم حسابرسی و فرآیند حسابرسی» به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه حسابرسان و کارشناسان فن آوری اطلاعات روابطشان را درک می‌کنند و چگونه فرآیند حسابرسی هنگامی که این روابط خوب است و یا زمانی که روابط سخت و دشوار است هویدا می‌گردد. نتایج نشان داد که حسابرسان ادعا می‌کنند که آنها به یک تیم مشترک شامل کارشناسان فناوری اطلاعات معتقدند، اما کارشناسان احساس می‌کنند که حسابرسان آنها را به عنوان یک تیم جداگانه تلقی می‌کنند. این دو محقق همچنین دریافته‌اند که هماهنگی و ارتباط بر تعامل میان کارشناسان IT و حسابرسان تأثیر می‌گذارد و هم حسابرسان و هم کارشناسان فناوری اطلاعات، تعامل خوب و رابطه قوی‌تر را به هماهنگی مؤثر در حسابرسی (به ویژه در طول برنامه‌ریزی) و ارتباط مکرر نسبت می‌دهند.

**جنکینز و همکاران (۲۰۱۸)** در مطالعه‌ای با عنوان «کسب آرامش در حسابرسی: درک استفاده مؤسسات از کارشناسان حقوقی» به بررسی این موضوع که چرا و چگونه حسابرسان کارشناسان حقوقی را مورد استفاده قرار می‌دهند پرداختند. نتایج نشان داد که ۹۴/۲ درصد از حسابرسان و ۷۴ درصد از کارشناسان حقوقی معتقدند که کارشناسان حقوقی در مرحله



برنامه‌ریزی مشارکت می‌کنند در حالی که فقط ۴۶ درصد از کارشناسان حقوقی و حساب‌برسان اظهار کردند که کارشناسان حقوقی در مرحله اجرا درگیر هستند اما معمولاً کمتر در بررسی‌های تحلیلی مشارکت می‌کنند.

**بوریتز و همکاران (۲۰۱۷)** به بررسی دیدگاه کارشناسان و حساب‌برسان در ارتباط با استفاده از کارشناسان در طی حسابرسی از طریق انجام ۴۰ مصاحبه با کارشناسان و حساب‌برسان از ۶ مؤسسه حسابداری بزرگ در کانادا پرداختند. نتایج بیانگر این بود که هم حساب‌برسان و هم کارشناسان از وضعیت فعلی ناراضی‌اند ولی دلایل عدم رضایت آنها متفاوت است. همچنین، حساب‌برسان و کارشناسان در ارتباط با چگونگی تأثیر سیاست‌ها و دستورالعمل‌های شرکت بر استفاده از کارشناسان و نحوه کاربرد سیاست‌ها اتفاق نظر نداشتند و هزینه‌ها به عنوان عامل اصلی در تصمیم به استفاده از کارشناسان و تعیین میزان استفاده از کارشناسان در حسابرسی شناسایی شد.

**سلیمانی امیری و محمودخانی (۱۳۹۸)** به بررسی دیدگاه حساب‌برسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن بود که مهم‌ترین چالش حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌ها است. همچنین بی‌صلاحیتی حساب‌برسان و نبود کارشناسان با تجربه می‌تواند بر کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه مؤثر باشد. **گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷)** در پژوهشی با عنوان «شناسایی چالش‌های فنی بکارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران با تأکید بر الزامات IFRS 13» استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی و اطمینان زیاد به نتایج کار کارشناسان ارزشیابی و عدم وجود/عدم رعایت استاندارد حرفه‌ای ارزشیابی را از عوامل محیطی و کاستی‌های زیرساختی در سطح حرفه حسابداری و حسابرسی و ارزشیابی ایران معرفی نمودند.

**محمدیان (۱۳۸۹)** در مطالعه‌ای با عنوان «تحلیلی بر بکارگیری ارزش منصفانه» در بخش مشکلات پیاده‌سازی ارزش منصفانه و راه‌حل‌های پیشنهادی، بیان نمود که یکی از مشکلات بالقوه این است که هر قدر بازار و ابزارهای مالی پیچیده‌تر می‌شوند، پیدا کردن کارشناسان ارزشیابی در داخل خود شرکت مشکل‌تر می‌شود، در نتیجه باید در خارج از شرکت در پی متخصص بگردد. استفاده از کارشناسان ارزشیابی و ایجاد مراجع ذی‌صلاح برای ارزشیابی دارایی‌های مالی پیچیده و بکارگیری برآوردهای این کارشناسان جهت ارزشیابی دارایی‌ها در بازارهای غیرفعال و راکد و استفاده از کارشناسانی که با ایجاد الگوهای پیچیده و قضاوت در مورد ورودی‌های غیرقابل مشاهده، ارزشیابی را تسهیل می‌کنند از دیگر پیشنهادها مطرح در این باره است.

برخلاف پژوهش‌های خارجی موجود، به نظر می‌رسد در داخل کشور پژوهشی وجود ندارد که به بررسی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در محیط کشور ایران پرداخته باشد و فقط در پژوهش‌های صورت گرفته با موضوع چالش‌های بکارگیری ارزش‌های منصفانه در ایران به موضوع استفاده از خدمات کارشناسی به عنوان یکی از اقلام با اهمیت اشاره شده است. علاوه بر این در مرور پیشینه پژوهش‌های خارجی بنظر می‌رسد که اکثر پژوهش‌ها به یک حوزه تخصصی خاص از کارشناسی مرتبط هستند.

### سؤالات پژوهش

- ۱- آیا از دیدگاه حسابرسان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی ضرورت دارد؟
- ۲- در حال حاضر وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی چگونه است؟

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی و از نوع پیمایشی است. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، پرسشنامه‌ای حاوی دو بخش اصلی بر اساس استانداردها، قوانین و مبانی نظری پژوهش توسط محقق طراحی گردیده است. بخش اول بررسی ضرورت شامل ۹ سؤال در طیف لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم است و سؤالات بخش دوم، بررسی وضعیت، شامل ۳۰ سؤال در طیف لیکرت از خیلی زیاد تا خیلی کم، ۵ سؤال چند گزینه‌ای و ۶ سؤال دو گزینه‌ای است. در بخش بررسی وضعیت، سوالاتی پیرامون وضعیت فعلی حرفه حسابرسی به لحاظ نوع کارشناسان مورد استفاده (از نظر تخصص و نحوه بکارگیری)، دلایل اصلی ارجاع کار به کارشناس، موارد استفاده از خدمات کارشناسی، تأثیر هزینه‌ها بر میزان استفاده، وضعیت ارزیابی صلاحیت، سرپرستی و بازبینی فعالیت‌های انجام شده توسط کارشناس، مراحل حسابرسی که در آن از خدمات کارشناس استفاده می‌شود، وجود رهنمود و دستورالعمل در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی و وجود لیستی از کارشناسان واجد شرایط در مؤسسات مطرح گردید.

به منظور ارزیابی روایی سؤالات پرسشنامه از نظر چند تن از اساتید دارای سابقه فعالیت در زمینه حسابرسی و تعدادی از حسابرسان استفاده گردید و پس از اعمال نظرات ایشان پرسشنامه نهایی تدوین شد. همچنین برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسشنامه بین حسابرسان مشارکت کننده در کارگاه اخلاق و حرفه‌ای‌گری در حسابداری و حسابرسی که در محل جامعه حسابداری رسمی در ۱۵ تیر ماه ۱۳۹۸ برگزار گردید، توزیع شد. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. آلفای کرونباخ مرتبط با سؤالات بخش اول پرسشنامه ۰/۸۶۹ و بخش دوم پرسشنامه (۳۰ سؤال طیف لیکرت) ۰/۸۸۹ محاسبه گردید. به منظور تحلیل داده‌ها از آزمون‌های آماری ناپارامتریک ویلکاکسون، کای دو و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است.

### جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان ارشد، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است و نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس انجام گرفته است. حجم نمونه با توجه به حداکثر انحراف معیار (۰/۳۳۱)، برای ۳۰ پرسشنامه اولیه، تعداد ۱۶۸ پرسشنامه به صورت زیر تعیین شده است:

$$n_0 = \frac{z_{\alpha}^2 s^2}{d^2} = \frac{1.96^2 \times 0.331^2}{0.05^2} = 168$$

تعداد ۲۸۰ پرسشنامه توزیع و از این تعداد ۲۱۵ پرسشنامه جمع‌آوری شد که به دلیل ناقص بودن تعدادی از آنها در نهایت ۱۷۲ پرسش نامه مورد استفاده قرار گرفته است.

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در بخش آمار توصیفی و تحلیل دیدگاه حساب‌رسان در ارتباط با ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری به شرح زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۱. توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

تعداد	درصد	تعداد	درصد
۱۴۷	۰/۸۵	۳۲	۰/۱۹
۲۵	۰/۱۵	۲۹	۰/۱۷
۴۳	۰/۲۵	۴۲	۰/۲۴
۱۱۰	۰/۶۴	۲۱	۰/۱۲
۱۹	۰/۱۱	۴۸	۰/۲۸
۲۶	۰/۱۵	۳۶	۰/۲۱
۶۴	۰/۳۷	۵۸	۰/۳۴
۴۹	۰/۲۹	۴۴	۰/۲۵
۳۳	۰/۱۹	۳۴	۰/۲۰
۹۰	۰/۵۲	۶۹	۰/۴۰
۳۶	۰/۲۱	۹۷	۰/۵۶
۷	۰/۰۴	۶	۰/۰۳۵

### آمار توصیفی

جدول ۱ توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس جدول توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی، جنسیت مرد با ۸۵ درصد، سطح تحصیلات کارشناسی ارشد با ۶۴ درصد، دامنه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال با ۳۷ درصد، سابقه کار بیشتر از ۲۰ سال با ۲۸ درصد، عنوان شغلی سرپرست حساب‌رس با ۳۴ درصد و دارندگان گواهینامه حسابدار رسمی با ۵۲ درصد و افراد شاغل در مؤسسات حسابداری با ۵۶ درصد بیشترین میزان مشارکت را در بین گروه‌های مقایسه‌ای خود داشته‌اند.

### تحلیل دیدگاه حساب‌رسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری

به منظور بررسی دیدگاه حساب‌رسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابداری، با استفاده از میانگین پاسخ سؤالات مطرح شده در این حیطه متغیر جدیدی ساخته شده است. در ابتدا نرمال بودن توزیع مقادیر متغیر جدید با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف بررسی شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف و ویلکاکسون

آزمون کلموگروف اسمیرنوف		آزمون ویلکاکسون	
آزمون کلموگروف-اسمیرنوف	آزمون شاپیرو ویلکز	سطح معناداری	میانگین رتبه‌ها
۰/۱۶۹ (۰/۰۰۰)	۰/۹۰۹ (۰/۰۰۰)	منفی	۸۵/۲۶
		مثبت	۴۳/۲۰

نتایج جدول ۲ بیانگر چولگی مقادیر و عدم برقراری فرض نرمال بودن توزیع است. بنابراین، از معادل ناپارامتری آزمون مقایسه میانگین با عدد ثابت یعنی آزمون ویلکاکسون استفاده شده است. در آزمون ویلکاکسون فرض صفر آزمون بیانگر عدم وجود تفاوت معنادار میان مقادیر متغیر مورد بررسی با مقدار متوسط ۳ است. با توجه به عدم تأیید فرض صفر (P-مقدار کمتر از سطح خطای ۰/۰۵) می‌توان گفت میانگین پاسخ‌ها متفاوت از حد متوسط بوده است. اما بررسی این موضوع که دیدگاه افراد به سمت کمتر یا بیشتر بودن مقادیر نسبت به متوسط است، براساس میانگین رتبه‌ها در آزمون ناپارامتری سنجیده می‌شود. در تعریف نرم افزار میانگین رتبه‌های منفی نشان دهنده گرایش نظرات به سمت مقادیر بزرگتر از متوسط ۳ است. بنابراین، می‌توان گفت از دیدگاه حساب‌رسان استفاده از خدمات کارشناسی ضرورت دارد.

### تحلیل وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی از دیدگاه حساب‌رسان

وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در خصوص ابعاد زیر مورد بررسی قرار گرفته است.

#### موارد استفاده از خدمات کارشناسی

به منظور دریافت بهتر از نظر پاسخ دهندگان، فراوانی پاسخ‌ها در دو گروه کمتر از حد متوسط و بیشتر یا برابر حد متوسط در نظر گرفته شده است. نتایج به شرح جدول ۳ بوده است.

جدول ۳. نتایج رتبه‌بندی

بر اساس رتبه‌بندی فریدمن		بر اساس توزیع فراوانی پاسخ‌ها			موارد بکارگیری کارشناس
رتبه	میانگین رتبه‌ها	رتبه	درصد فراوانی	فراوانی	
۷	۳/۱۷	۷	٪۱۷	۳۰	در حسابرسی معاملات با اشخاص وابسته
۴	۴/۰۲	۴	٪۳۸	۶۴	در حسابرسی برآوردهای پیچیده
۳	۴/۰۵	۳	٪۳۹	۶۶	در تعیین ارزش منصفانه سرمایه گذاری‌ها
۵	۳/۸۵	۶	٪۳۳	۵۵	در تعیین ماهیت غیرعادی موقعیت‌ها و ...
۶	۳/۸۳	۵	٪۳۲	۵۷	در محاسبات اکچوئری و ...
۲	۴/۲۱	۲	٪۴۴	۷۵	در تفسیر قراردادها، قوانین و مقررات
۱	۴/۸۸	۱	٪۴۷	۸۰	در تحلیل مسائل مالیاتی پیچیده یا غیرمتعارف

با توجه به فراوانی پاسخ‌ها به لحاظ شهودی می‌توان گفت بیشترین بکارگیری کارشناسان در تحلیل مسائل مالیاتی پیچیده یا غیرمتعارف بوده است. پس از این مورد، کارشناسان در تفسیر قراردادها و قوانین و مقررات بکار گرفته می‌شوند. در ادامه به منظور رتبه‌بندی موارد نام برده شده از منظر آماری از روش آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است. نتایج آزمون فریدمن (آماره آزمون، ۹۰/۱۸۵ و سطح معناداری ۰/۱٪) نشان دهنده وجود تفاوت معنادار در میزان بکارگیری کارشناسان در موارد مختلف است. مطابق با جدول ۳ نتایج رتبه‌بندی آزمون فریدمن منطبق بر رتبه‌های حاصل با استفاده از بررسی فراوانی پاسخ‌ها است. علاوه بر این، با توجه به تنوع خدمات حسابرسی مطرح نمودن این سؤال که «در هر یک از انواع حسابرسی تا چه میزان از خدمات کارشناسی استفاده نموده‌اید؟» مطلوب بنظر می‌رسد. فراوانی پاسخ‌های متوسط و بیش از حد متوسط مرتبط با هر یک از انواع خدمات حسابرسی در جدول ۴ جمع شده است.

با توجه به فراوانی پاسخها ملاحظه می شود که در حسابرسی صورت های مالی بیش از سایر موارد از خدمات کارشناسان استفاده می شود. نتایج آزمون فریدمن (آماره آزمون، ۳۹/۵۳ و سطح معناداری ۰/۱٪) نیز نشان دهنده وجود تفاوت معنادار در میزان بکارگیری کارشناسان بر حسب نوع حسابرسی است. نتایج رتبه بندی انواع حسابرسی در جدول ۴ نشان می دهد که در حسابرسی صورت های مالی سالانه و حسابرسی ویژه / روش های توافقی بیشترین میزان استفاده از کارشناسان صورت گرفته است. سایر موارد شامل حسابرسی برآوردها، حسابرسی مالیاتی و حسابرسی اجمالی در رتبه های بعد از حیث اهمیت و میزان بکارگیری کارشناسان در آنها قرار دارند.

جدول ۴. نتایج رتبه بندی

بر اساس آزمون فریدمن		بر اساس توزیع فراوانی پاسخها		
رتبه	میانگین رتبه ها	رتبه	درصد فراوانی	نوع حسابرسی
۱	۳/۳۱	۱	٪۴۴	حسابرسی صورت های مالی سالانه
۲	۳/۲۴	۲	٪۳۸	حسابرسی ویژه / روش های توافقی
۵	۲/۷۱	۵	٪۲۸	حسابرسی اجمالی
۳	۲/۹۱	۳	٪۳۳	حسابرسی برآوردها (از قبیل بودجه)
۴	۲/۸۳	۴	٪۲۸	حسابرسی مالیاتی

علاوه بر این به منظور کسب دیدگاه حسابرسان در ارتباط با کفایت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی این سؤال مطرح شده است: آیا در طی یک سال اخیر، در مؤسسه شما مواردی وجود داشته است که نیاز به استفاده از خدمات کارشناس داشته باشد، ولی از کارشناس استفاده نشده باشد؟ (لطفاً در صورت عدم استفاده دلایل خود را ذکر کنید). در جدول ۵ فراوانی پاسخها به این سؤال نشان داده شده است.

جدول ۵. جدول فراوانی پاسخها به عدم استفاده از خدمات کارشناسی در موارد نیاز

استفاده از حسابرس	بله	خیر
فراوانی	۵۱ (۰/۲۹۷)	۱۲۱ (۰/۷۰۳)

از آنجایی که بیش از ۷۰ درصد حسابرسان، بر استفاده از کارشناسان در موارد لازم تأکید کرده اند، بنظر می رسد که در موارد لازم از خدمات کارشناسی در حسابرسی استفاده می شود. با این حال هزینه و فرآیند طولانی دریافت خدمات از کارشناسان، هزینه های بالای کارشناسی و غیر واقعی و کم بودن مبلغ قراردادهای حسابرسی، عدم تقبل هزینه های کارشناسی توسط صاحبکار، هزینه های بالای کارشناسی، فقدان الزامات قانونی و هزینه بر بودن، عدم وجود بودجه مناسب، گستردگی و تحمیل هزینه های مازاد بر صاحبکار، ملاحظه و رعایت حال صاحبکار به دلیل هزینه زا بودن برای صاحبکار نیز از جمله دلایلی بود که برخی از حسابرسان مبنی بر عدم استفاده از خدمات کارشناسی در موارد نیاز به آن اشاره نمودند.

#### مراحل و ماهیت استفاده از خدمات کارشناسی

جدول ۶ نشان دهنده فراوانی پاسخها به این سؤال است «به نظر شما بیشتر در چه مرحله ای از فرآیند حسابرسی می توان از خدمات کارشناسان استفاده نمود؟» مطابق با جدول ۶ در مرحله اولیه حسابرسی و پذیرش کار، استفاده از کارشناس حقوقی و

پس از آن کارشناس فن آوری اطلاعات بیش از کارشناس ارزش‌گذاری بوده است. در زمینه ارزیابی کنترل داخلی با تفاوت قابل توجهی، استفاده از کارشناس فن آوری اطلاعات (۰/۳۴۳) از سایر کارشناسان بیشتر بوده است. در ارتباط با برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک نیز بکارگیری کارشناس فن آوری اطلاعات، در مقایسه با سایر تخصص‌ها بیشتر بوده است. مطابق با نتایج مطالعه بوریتز و همکاران (۲۰۱۷) نیز کارشناسان فن آوری اطلاعات بیشترین همکاری را در ارتباط با کنترل‌های عمومی مرتبط با فن آوری اطلاعات و کنترل‌های کاربردی داشته و به این ترتیب بخشی از شواهد مربوط به ارزیابی ریسک کنترل حسابرسی را تشکیل می‌دهند.

جدول ۶. جدول فراوانی پاسخ‌ها به مراحل استفاده از خدمات کارشناسی

مراحل حسابرسی	کارشناس ارزش‌گذاری	کارشناس فن آوری اطلاعات	کارشناس حقوقی
مرحله اولیه حسابرسی و پذیرش کار	۳۰ (۰/۱۷۴)	۴۰ (۰/۲۳۳)	۴۸ (۰/۲۷۹)
ارزیابی کنترل داخلی	۱۸ (۰/۱۰۵)	۵۹ (۰/۳۴۳)	۱۸ (۰/۱۰۵)
برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک	۳۰ (۰/۱۷۴)	۵۸ (۰/۳۳۷)	۲۴ (۰/۱۴)
اجرای حسابرسی	۵۸ (۰/۳۳۷)	۵۹ (۰/۳۴۳)	۴۸ (۰/۲۸۱)
جمع آوری شواهد	۹۶ (۰/۵۶۱)	۷۷ (۰/۴۵)	۸۲ (۰/۴۸)
ارائه مشاوره به حسابرسی	۶۲ (۰/۳۶)	۵۰ (۰/۲۹۱)	۹۴ (۰/۵۴۷)
سایر موارد	۳ (۰/۰۱۷)	۵ (۰/۰۲۹)	۳ (۰/۰۱۸)

در مرحله اجرای حسابرسی میزان بکارگیری کارشناسان فن‌آوری اطلاعات و ارزش‌گذاری مشابه یکدیگر (به ترتیب ۰/۳۴۳ و ۰/۳۳۷ درصد) هستند. در مرحله جمع آوری شواهد نقش کارشناسان ارزش‌گذاری تا حدودی پررنگ‌تر بوده و ۰/۵۶۱ درصد از موارد را شامل می‌شود که با نتایج مطالعه گریفیث (۲۰۱۴) همراستا است. مطابق با نتایج پژوهش گریفیث (۲۰۱۴)، کارشناسان ارزشیابی اغلب در فرآیند جمع آوری شواهد همکاری داشته و برای مثال در ارتباط با ارزیابی رویکرد صاحبکار نسبت به تخمین ارزش منصفانه، ارزیابی تخصص صاحبکار یا گروه‌های ثالث مسئول ارزیابی، کنترل صحت عملیات ریاضی در الگوی محاسباتی، ارزیابی طبقه بندی صاحبکار از ارزش‌های منصفانه و نیز اعمال یک مجموعه از مفروضات زیر بنایی ارزش منصفانه، نقش فعال دارند.

به منظور کسب دیدگاه حساب‌رسان در ارتباط با ماهیت استفاده از خدمات کارشناسی این سؤال مطرح شده است: شما به هر یک از کارشناسان زیر چگونه می‌نگرید، به عنوان عضوی از تیم رسیدگی که نقش فعالی در حسابرسی ایفا می‌نماید، یا به عنوان فردی خارج از تیم رسیدگی که به صورت موردی بکار گرفته می‌شود؟ به طور شهودی و با توجه به فراوانی پاسخ‌ها در جدول ۷ می‌توان گفت اکثر حساب‌رسان کارشناسان را فارغ از نوع تخصص آنان به عنوان عضوی خارج از تیم حسابرسی قلمداد می‌کنند.

به منظور بررسی این موضوع که آیا نوع تخصص کارشناس می‌تواند ارتباطی با دیدگاه حساب‌رسان در مورد ماهیت کارشناسان داشته باشد یا خیر؟ از آزمون کای دو استفاده شده است. نتایج آزمون استقلال کای دو (آماره آزمون، ۲۰/۱۵۶ و سطح معناداری ۱٪) نشان می‌دهد که ارتباط معناداری میان نوع کارشناس و دیدگاه حساب‌رسان وجود دارد. با توجه به

فراوانی‌های گزارش شده می‌توان گفت دیدگاه حساب‌برسان نسبت به کارشناسان مالیاتی و کارشناسان فن آوری اطلاعات تا حدودی نسبت به سایر کارشناسان مثبت‌تر است. در این راستا، نتایج مصاحبه‌های انجام شده با حساب‌برسان و کارشناسان فناوری اطلاعات توسط **بایر و همکاران (۲۰۱۸)** نیز نشان داد که حساب‌برسان ادعا می‌کنند که آنها به یک تیم مشترک شامل کارشناسان فناوری اطلاعات معتقدند، اما کارشناسان احساس می‌کنند که حساب‌برسان آنها را به عنوان یک تیم جداگانه تلقی می‌کنند.

جدول ۷. فراوانی پاسخ‌ها به ماهیت کارشناس

مجموع	فردی خارج از تیم رسیدگی	عضوی از تیم رسیدگی	تخصص کارشناس
۱۷۲	۱۳۷	۳۵	کارشناس ارزش‌گذاری
۱۷۲	۱۳۵	۳۷	کارشناس حقوقی
۱۷۲	۱۲۲	۵۰	کارشناس فن‌آوری اطلاعات
۱۷۲	۱۰۴	۶۸	کارشناس مالیاتی
۶۸۸	۴۹۸	۱۹۰	مجموع

#### تأثیر هزینه‌ها بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی

در این بخش دیدگاه حساب‌برسان پیرامون میزان اثرگذاری عامل هزینه بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۸. فراوانی پاسخ‌ها به تأثیر عامل هزینه بر میزان استفاده

خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	عامل هزینه
۳۵ (۰/۲۰۳)	۵۴ (۰/۳۱۴)	۱۱ (۰/۰۶۴)	۴۷ (۰/۲۷۳)	۲۵ (۰/۱۴۵)	

طبق جدول ۸ حدود ۵۸ درصد افراد هزینه را عاملی معرفی کرده‌اند که به میزان متوسط و یا زیادی بر بکارگیری کارشناسان مؤثر است. در ادامه به بررسی این موضوع می‌پردازیم که آیا به لحاظ آماری نیز هزینه می‌تواند عاملی باشد که اثر آن در استفاده از کارشناسان حساب‌برسی بیش از حد متوسط است یا خیر؟ برای این منظور با توجه به نوع داده‌ها که به صورت کیفی رتبه‌ای هستند، از آزمون ناپارامتری کای دو استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون کای دو (آماره آزمون، ۳۴/۲۷۹ و سطح معناداری ۰/۱)، و عدم تأیید فرضیه صفر آزمون می‌توان گفت هزینه عامل مهم و موثری در استفاده از کارشناسان است که با نتایج مطالعه **بوریتز و همکاران (۲۰۱۷)** مطابقت دارد.

#### انواع کارشناسان مورد استفاده از نظر تخصص و نحوه بکارگیری

با مقایسه فراوانی پاسخ‌های در حد متوسط و بالاتر در مورد هر نوع کارشناس به نظر می‌رسد کارشناسان در حوزه‌های ارزش‌گذاری، مالیات و حقوق بیش از سایر کارشناسان به کار گرفته می‌شوند. در جدول ۹ فراوانی‌های پاسخ‌های بیش از حد متوسط به تفکیک نوع کارشناسان ارائه شده است.

با توجه به جدول ۹ می‌توان گفت کارشناسان ارزش‌گذاری بیشترین تخصصی است که مورد استفاده قرار می‌گیرد. در ادامه آزمون رتبه‌بندی فریدمن به منظور بررسی این موضوع که آیا از منظر آماری بین گروه‌ها تفاوت وجود دارد یا خیر و

رتبه‌بندی تخصص‌ها به چه ترتیب است، استفاده شده است. نتایج آزمون فریدمن (آماره آزمون، ۵۶/۸۸ و سطح معناداری ۰/۱) نشان‌دهنده وجود تفاوت معنادار در میزان بکارگیری تخصص‌های مختلف کارشناسان است. نتایج حاصل برای رتبه دهی این موارد در جدول ۹ نیز منطبق بر رتبه‌های حاصل با استفاده از بررسی فراوانی پاسخ‌ها بوده است. بر اساس تحقیقات و گزارشات مؤسسات حسابرسی (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷؛ دلویت، ۲۰۱۶) نیز پر استفاده‌ترین کارشناسان در حسابرسی، کارشناسان شاغل در ارزشگذاری، وضع مالیاتی، فناوری اطلاعات و حقوقی گزارش شده است (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷).

جدول ۹. نتایج رتبه‌بندی

نوع کارشناس	بر اساس توزیع فراوانی پاسخ‌ها		بر اساس آزمون فریدمن	
	فراوانی	درصد فراوانی	رتبه	میانگین رتبه‌ها
کارشناس (IT)	۵۳	۰/۳۰۸	۴	۳/۴۳
کارشناس ارزشگذاری	۵۳	۰/۴۵۹	۱	۳/۹۱
کارشناس مالیاتی	۷۹	۰/۳۶	۳	۳/۶۱
کارشناس حقوقی	۶۲	۰/۴۰۷	۲	۳/۸۵
اکچوئریست‌ها	۷۰	۰/۱۹۸	۶	۳/۰۵
سایر کارشناسان	۳۴	۰/۲۶۲	۵	۳/۱۴

به منظور بررسی وضعیت فعلی به لحاظ نوع بکارگیری کارشناس، چهار نوع کارشناس در نظر گرفته شده و میزان بکارگیری این افراد در ۵ حالت بسیار کم تا بسیار زیاد مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به نتایج به نظر می‌رسد استفاده از کارشناسان به طور کلی در حد پایینی است و اکثر پاسخ‌دهندگان استفاده از کارشناسان را فارغ از نوع کارشناس در حد متوسط، خیلی کم و یا کم عنوان نموده‌اند. به منظور مقایسه میزان بکارگیری کارشناسان، فراوانی پاسخ‌های متوسط و بیشتر از حد متوسط تجمع شده و در جدول ۱۰ گزارش شده است.

جدول ۱۰. نتایج رتبه‌بندی

نوع کارشناس	بر اساس توزیع فراوانی پاسخ‌ها		بر اساس آزمون فریدمن	
	فراوانی	درصد فراوانی	رتبه	میانگین رتبه‌ها
کارشناس درون سازمان	۵۰	٪۲۹	۲	۲/۵
کارشناس برون سازمانی	۳۴	٪۲۰	۴	۲/۳۶
کارشناسان حق الزحمه	۵۱	٪۳۰	۱	۲/۶۷
کارشناسان رسمی	۴۵	۲۶٪	۳	۲/۴۷

طبق جدول ۱۰ در رتبه‌بندی بر اساس توزیع فراوانی، نسبت بکارگیری کارشناسانی که حق الزحمه آنها توسط صاحبکار پرداخت می‌شود و پس از آن کارشناسان رسمی تا حدودی بیش از سایر کارشناسان است. در ادامه با استفاده از آزمون رتبه دهی فریدمن این موضوع را که آیا از منظر آماری بین گروه‌ها تفاوت وجود دارد یا خیر و رتبه‌بندی نوع کارشناس به چه ترتیب است، بررسی شده است. نتایج آزمون فریدمن (آماره آزمون، ۹/۳۶۱ و سطح معناداری ۰/۱) نشان‌دهنده وجود تفاوت



معنادار در میزان بکارگیری کارشناسان مختلف است. نتایج رتبه‌بندی آزمون فریدمن مطابق جدول شماره ۱۰ نیز منطبق بر رتبه‌های حاصل با استفاده از بررسی فراوانی پاسخ‌ها بوده است.

براساس بررسی انجام شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۵)، اختلاف قابل توجهی در استفاده از کارشناسان به واسطه اندازه مؤسسه حسابرسی گزارش گردیده است. در مؤسسات حسابرسی بزرگ و جهانی، حداقل یک کارشناس در حدود ۸۵ درصد از حسابرسی‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد و مؤسسه تقریباً همیشه یک کارشناس را در استخدام دارد. در مقابل در مؤسسات حسابرسی کوچکتر، حسابرسان در حدود ۷ درصد از حسابرسی‌ها از کارشناس استفاده می‌نمایند و در اغلب موارد شرکت یک کارشناس خارجی را به کار می‌گمارد (هاکس، ۲۰۱۷). بنابراین، به نظر می‌رسد که به دلیل کوچک بودن مؤسسات حسابرسی در ایران و میزان اندک حق الزحمه ناشی از قراردادهای حسابرسی، حسابرسان تمایل چندانی به استفاده از خدمات کارشناسی ندارند و در موارد معدودی که از خدمات کارشناسی استفاده می‌کنند بیشتر از خدمات کارشناسانی که حق الزحمه آنها توسط صاحبکار پرداخت شده (کارشناس مدیریت) استفاده می‌کنند. بر این اساس در ادامه میزان دخالت حسابرسان در انتخاب کارشناس مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به جدول ۱۱ از میان ۱۷۲ پاسخ دهنده تعداد ۱۰۴ نفر (۰/۶۰۵) میزان دخالت را بسیار کم و ۲۸ نفر (۰/۱۶۵) آن را کم عنوان کرده‌اند.

جدول ۱۱. فراوانی پاسخ‌ها به میزان دخالت حسابرسان در انتخاب کارشناس

پرسش از حسابرسان	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
انتخاب کارشناس	۱۰۴ (۰/۶۰۵)	۲۸ (۰/۱۶۳)	۲۲ (۰/۱۲۸)	۱۶ (۰/۰۹۳)	۲ (۰/۰۱۲)

در ادامه با هدف بررسی این موضوع که آیا از دیدگاه آماری نیز میزان دخالت حسابرسان در تعیین کارشناس کمتر حد متوسط است یا خیر از آزمون کای دو استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون کای دو (آماره آزمون، ۱۸۳/۸۸۳ و سطح معناداری ۱٪) و عدم تأیید فرضیه صفر آزمون و درصد فراوانی پاسخ‌های کمتر از حد متوسط (۷۷ درصد) می‌توان گفت میزان دخالت حسابرسان در تعیین کارشناس صاحبکار کمتر از حد متوسط است. بنابراین، علی‌رغم این که حسابرسان بیشتر از کارشناس صاحبکار استفاده می‌کنند ولی در انتخاب کارشناس نقش چندانی ندارند.

جدول ۱۲. نتایج رتبه‌بندی بر اساس توزیع فراوانی پاسخ‌ها

گروه کارشناس	فراوانی	گروه کارشناس	فراوانی
مهندسی آب	۳ (۰/۰۱۸)	صنعت و فن	۶ (۰/۰۳۵)
ارزشیابی اموال منقول	۵۷ (۰/۳۳۱)	فنون هنری	۱ (۰/۰۰۶)
امور پزشکی، دارویی و غذایی	۱۰ (۰/۰۵۸)	کشاورزی و منابع طبیعی	۸ (۰/۰۴۸)
امور مالی	۴۲ (۰/۲۴۶)	خدمات اداری و عمومی	۹ (۰/۰۵۳)
امور وسایل نقلیه	۱۹ (۰/۱۱۲)	ایمنی	۲ (۰/۰۱۲)
راه و ساختمان و نقشه برداری	۳۱ (۰/۱۸۶)	هیچکدام	۶۷ (۰/۳۹)

همچنین با توجه به این که بر اساس یافته‌های فوق استفاده از خدمات کارشناسان رسمی دادگستری بعد از کارشناسان مدیریت قرار دارد در ادامه میزان استفاده از خدمات کارشناسی گروه‌های یازده گانه کارشناسان رسمی دادگستری در حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است.

مطابق با جدول ۱۲ از میان ۱۷۲ پاسخ دهنده، ۶۷ حسابرس (۳۹٪) بیان داشته‌اند که از هیچ‌یک از گروه‌های کارشناسی رسمی دادگستری در حسابرسی استفاده نمی‌کنند. اما از میان کسانی که بکارگیری نسبی کارشناسان را عنوان کرده‌اند، حدود ۳۳ درصد (۵۷ نفر) گروه کارشناسی ارزشیابی اموال منقول را بیش از سایر گروه‌ها در اولویت بکارگیری قرار داده‌اند. همچنین با توجه به اینکه برخی از حسابرسان دارای گواهینامه کارشناس رسمی دادگستری نیز می‌باشند این سؤال مطرح می‌شود که آیا در حال حاضر در تیم‌های رسیدگی کارشناس رسمی دادگستری حضور دارد؟ در صورت وجود، آیا در فرآیند حسابرسی به عنوان کارشناس هم ایفای نقش می‌کند؟

**جدول ۱۳. فراوانی پاسخ‌ها به وجود کارشناس رسمی دادگستری در تیم رسیدگی**

فراوانی	
۲۳ (۰/۱۳۴)	وجود دارد و به عنوان کارشناس ایفای نقش می‌نماید
۷۲ (۰/۴۱۹)	وجود دارد ولی به عنوان کارشناس ایفای نقش نمی‌کند
۷۷ (۰/۴۴۸)	وجود ندارد

با توجه به نتایج جدول ۱۳ اکثر پاسخ دهندگان (۸۶/۷ درصد) بیان داشته‌اند که در حال حاضر در تیم‌های رسیدگی، کارشناس رسمی دادگستری یا حضور ندارد و یا در صورت حضور به عنوان کارشناس ایفای نقش نمی‌کند.

**میزان ارزیابی صلاحیت، سرپرستی و بازبینی فعالیت‌های انجام شده توسط کارشناس**

بررسی وضعیت ارزیابی صلاحیت، سرپرستی و بازبینی فعالیت‌های انجام شده توسط کارشناس در چهار بعد مورد پرسش واقع شده است. اکثر پاسخ دهندگان اظهار داشته‌اند که در هر ۴ آیتم مورد پرسش واقع شده مناسبت وضعیت کارشناس تا حد زیادی مطلوب بوده است. در ادامه با استفاده از آزمون فریدمن اقدام به بررسی و مقایسه ۴ عامل با یکدیگر می‌نماییم.

**جدول ۱۴. نتایج آزمون رتبه‌بندی فریدمن**

آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری
۱۳/۱۴۶	۳	۰/۰۰۴
وضعیت کارشناس	رتبه فریدمن	رتبه
بررسی محاسبات و مفروضات استفاده شده	۲/۳۰	۴
صلاحیت	۲/۴۷	۳
بی طرفی	۲/۵۵	۲
مناسب بودن به عنوان شواهد حسابرسی	۲/۶۸	۱

مطابق با جدول ۱۴ رتبه دهی حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که «مناسب بودن کار کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی» در بهترین وضعیت بوده است و جایگاه نخست را دارد. پس از این آیتم بی طرفی کارشناس، داشتن صلاحیت و بررسی محاسبات و مفروضات استفاده شده سایر مواردی هستند که به ترتیب مناسب ارزیابی شده‌اند.

### دلایل ارجاع کار به کارشناس

به منظور پی بردن به دلیل اصلی ارجاع کار به کارشناسان دیدگاه حسابرسان در ارتباط با الزامات قانونی و پوشش ریسک مورد پرسش قرار گرفته است. با توجه به فراوانی پاسخها به نظر می رسد از دیدگاه اکثر حسابرسان، عامل وجود الزامات قانونی دلیل کم اهمیت تری نسبت به عامل پوشش ریسک های احتمالی است. به منظور بررسی دقیق تر نتایج، در ابتدا فراوانی های حاصل در دو گروه کمتر از حد متوسط و حالت متوسط و بالاتر در نظر گرفته شده است.

جدول ۱۵. نتایج رتبه بندی

بر اساس آزمون فریدمن		بر اساس توزیع فراوانی پاسخها		دلیل بکارگیری کارشناس
رتبه	میانگین رتبه	رتبه	درصد فراوانی	
۲	۱/۴	۲	۵۱	وجود الزامات قانونی
۱	۱/۶	۱	۶۵	پوشش ریسک های احتمالی حسابرسی

با توجه به جدول ۱۵ درصد فراوانی پاسخ های بالاتر از حد متوسط مرتبط با «پوشش ریسک های احتمالی حسابرسی» ۶۵ درصد و «وجود الزامات قانونی» ۵۱ درصد حاصل شده است، که بر این اساس به نظر می رسد پوشش ریسک های احتمالی دلیل اصلی بکارگیری کارشناس است. در ادامه با هدف بررسی این موضوع که هر یک از این دو عامل به لحاظ آماری چگونه رتبه بندی می شوند از آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج آزمون فریدمن (آماره آزمون، ۱۲/۰۴ و سطح معناداری ۰/۱) بیانگر عدم تأیید فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود تفاوت بین دو عامل است. مطابق با جدول ۱۵ نتایج آزمون فریدمن معناداری تفاوت در رتبه ارائه شده برای دو دلیل بکارگیری کارشناسان را نشان می دهد. بر اساس نتایج آزمون می توان گفت اصلی ترین عامل استفاده از خدمات کارشناسان پوشش ریسک های احتمالی حسابرسی است. مطابق با نتایج مطالعه جنکینز و همکاران (۲۰۱۸) ملاحظات ریسک مهمترین دلیل برای مشارکت دادن کارشناسان حقوقی گزارش شده است.

### وجود رهنمودها و دستورالعمل های مرتبط با استفاده از خدمات کارشناسی

به منظور بررسی وضعیت فعلی حرفه حسابرسی به لحاظ وجود رهنمودها و دستورالعمل های مرتبط با استفاده از خدمات کارشناسی این سؤال مطرح شده است که آیا در حال حاضر در مؤسسات حسابرسی به غیر از استانداردهای حسابرسی، رهنمودها و دستورالعمل هایی در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی وجود دارد یا خیر؟ طبق جدول شماره ۱۶ حدود ۹۲ درصد پاسخ دهندگان عدم وجود رهنمودها را عنوان نموده اند.

جدول ۱۶. جدول فراوانی پاسخها به وجود رهنمودها و دستورالعمل

فراوانی	وجود دارد
۱۴ (۰/۰۸۱)	وجود دارد
۱۵۸ (۰/۹۱۹)	وجود ندارد

### میزان اعتماد حسابرسان به کار کارشناسان

به منظور بررسی وضعیت فعلی به لحاظ میزان اعتماد به کار کارشناسان سوالاتی در ارتباط با عدم پذیرش کار کارشناس و استفاده از کارشناس جدید به شرح زیر مطرح شده است. در پاسخ به این سؤال که آیا مواردی وجود داشته است که نتایج

کار کارشناس را نپذیرفته باشید؟ (در صورت وجود به صورت مختصر توضیح دهید)، مطابق با جدول شماره ۱۷، پاسخ دهندگان عنوان کرده‌اند که در بیش از ۷۵ درصد موارد کار کارشناس پذیرفته شده است و تنها ۲۴/۴ درصد افراد از عدم پذیرش کار کارشناس سخن گفته‌اند.

**جدول ۱۷. جدول فراوانی پاسخ‌ها به موارد عدم پذیرش کار کارشناس و موارد تغییر کارشناس**

فراوانی پاسخ‌ها به موارد عدم پذیرش کار کارشناس		فراوانی پاسخ‌ها به موارد تغییر کارشناس	
فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی
بله	۴۲ (۰/۲۴۴)	بله	۴۳ (۰/۲۵)
خیر	۱۳۰ (۰/۷۵۶)	خیر	۱۲۹ (۰/۷۵)

همچنین حسابرسان در بخش توضیح مختصر در ارتباط با موارد عدم پذیرش نتایج کار کارشناس، به اظهار نظرهایی که توسط سایر شواهد حسابرسی پشتیبانی نمی‌شود، اظهار نظر در رابطه با تسعیر ارز (نرخ ارز در دسترس)، اظهار نظر برخی از کارشناسان ارزشگذاری در حوزه عرصه و اعیان، مفروضات غیر منطقی و عدم لحاظ نمودن واقعیت‌های موجود در برآوردها، ارزشیابی ملک به بیش از مبلغ ارزش منصفانه قیمت گذاری دارائیه‌ها (ساختمان و زمین) خارج از عرف منطقه و مغایرت در محاسبات کارشناس در رابطه با ارزشگذاری املاک و برآورد موجودی‌ها به عنوان مواردی از عدم پذیرش کار کارشناس اشاره نمودند.

همچنین در پاسخ به این سؤال که آیا مواردی وجود داشته است که به دلیل عدم اطمینان به کارشناس، از کارشناس جدیدی استفاده نموده باشید؟ (در صورت وجود به صورت مختصر توضیح دهید). طبق جدول شماره ۱۷ در ۷۵ درصد موارد عدم اطمینان به کارشناس و استفاده از کارشناس جدید اتفاق نیفتاده است و تنها در ۲۵ درصد مواقع چنین مواردی روی داده است. همچنین حسابرسان به ارزیابی املاک مورد وثیقه بانک‌ها به عنوان یکی از مواردی اشاره نمودند که در ارتباط با آن از کارشناس جدیدی استفاده نموده‌اند و اظهار داشتند که «در مواردی که در کارشناس جهت گیری خاصی مشاهده نمایم درخواست تغییر کارشناس می‌دهیم». همچنین یکی از حسابرسان اظهار نمود که «بار مالی، استفاده از کارشناس جدید به دلیل عدم اطمینان را نفی می‌کند».

#### نحوه انتخاب کارشناسان توسط حسابرسان

به منظور بررسی وضعیت فعلی به لحاظ نحوه انتخاب کارشناسان توسط حسابرسان سؤال زیر مورد پرسش قرار گرفت. آیا در حال حاضر در مؤسسات حسابرسی لیستی از کارشناسان واجد شرایط که به صورت دوره‌ای به روز می‌شود وجود دارد؟

**جدول ۱۸. جدول فراوانی پاسخ‌ها به وجود لیستی از کارشناسان واجد شرایط**

فراوانی	
وجود دارد	۴۲ (۰/۲۴۴)
وجود ندارد	۱۳۰ (۰/۷۵۶)

مطابق نتایج جدول ۱۸، ۷۵/۶ درصد از پاسخ دهندگان عدم وجود لیستی از کارشناسان که به صورت دوره‌ای به روز می‌شود را بیان داشته‌اند و تنها ۲۴/۴ درصد از افراد وجود چنین لیستی را تأیید کرده‌اند.

## نتایج پژوهش

پیچیدگی، تغییر در محیط کسب و کار و استفاده گسترده از فناوری اطلاعات، تغییر در قوانین و مقررات و استفاده از ارزش منصفانه استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را ضروری می‌سازد. ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود معمولاً بر اساس ارزش بازار آنها تعیین می‌گردد و بر مبنای شواهد بازار و توسط ارزیابان با صلاحیت حرفه ای تعیین می‌شود و مبتنی بر برآوردهای ارزیابان و کارشناسان مستقل است (منصوری و همکاران، ۱۳۹۶). علاوه بر این تأکید فراوان بر کیفیت حسابرسی از جانب حرفه و قانون گذاران از قبیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، خود گویای این مطلب است که محیط حسابرسی فعلی مملو از چالش‌ها است و عکس العمل حسابرسان به این شرایط، افزایش دادن مشارکت کارشناسان در فعالیت‌های حسابرسی است (جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین، با توجه به افزایش اهمیت و ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در محیط گزارشگری، هدف پژوهش حاضر بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی و بررسی وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی است.

به منظور دستیابی به این اهداف پرسشنامه‌ای حاوی دو بخش اصلی بر اساس استانداردها، قوانین و مبنای نظری پژوهش توسط محقق طراحی گردیده و جهت تکمیل در اختیار حسابرسان ارشد، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفته است. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حسابرسان است، با این حال، نتایج آزمون‌های مرتبط با میزان استفاده از خدمات کارشناسی حاکی از استفاده کمتر از حد متوسط از خدمات کارشناسی است. بنابراین، با توجه به عدم الزامات قانونی کافی در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی، به نهادهای تدوین قوانین و جامعه حسابداران رسمی توصیه می‌شود به موضوع استفاده از خدمات کارشناسی به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت، که کمتر مورد توجه قرار گرفته است به صورت جدی‌تر بنگرند و وضع ضوابط صریح‌تر و الزام آورتر برای حسابرسان در خصوص استفاده از خدمات کارشناسی توسط مراجع ذیربط (استفاده کنندگان بزرگ و سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) توصیه می‌شود.

همچنین در وضعیت فعلی کارشناس ارزشگذاری بیشترین تخصصی است که مورد استفاده قرار می‌گیرد و کارشناسان حقوقی و مالیاتی نیز تخصص‌هایی هستند که به ترتیب پس از تخصص ارزشگذاری دارای اهمیت برای بکارگیری هستند. از بین گروه‌های کارشناسی یازده گانه کارشناسی رسمی دادگستری، گروه کارشناسی ارزشیابی اموال منقول بیش از سایر گروه‌ها در اولویت بکارگیری قرار دارند. پس از این گروه، کارشناسان امور مالی و کارشناسان راه و ساختمان و نقشه‌برداری در اولویت بکارگیری قرار دارند، این در حالیست که تجربه صورت گرفته در استفاده از ارزیابی کارشناسان در بحث تجدید ارزیابی‌ها و ارزیابی سهام شرکت‌های واگذار شده در فرآیند خصوصی‌سازی تا حدود زیادی از اعتبار و قابلیت اتکای ارزیابی کارشناسان کاسته است (کرزبر، ۱۳۹۴). بنابراین، با توجه به استفاده بیشتر از کارشناسان ارزشگذاری در مقایسه با سایر تخصص‌ها پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقای کیفیت، بهتر شدن و نیز هماهنگی بیشتر در شیوه تدوین و ارائه گزارش‌ها و نظریه‌های کارشناسی جامعه حسابداران رسمی دوره‌های آموزشی مناسب برای کارشناسان ارزشگذاری بر گزار نماید.

همچنین در وضعیت فعلی، حسابرسان استفاده از کارشناسانی که حق الزحمه آنها توسط صاحبکار پرداخت می‌شود را به کارشناسان درون سازمانی و کارشناسان رسمی دادگستری ترجیح می‌دهند که با توجه به تأثیر گذار بودن عامل هزینه بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی (مطابق با نتایج پژوهش حاضر)، می‌توان گفت یکی از دلایل اصلی این گرایش ممکن است هزینه‌های کارشناسی باشد. از سوی دیگر در پاسخ به موارد استفاده از کارشناس جدید به دلیل عدم اطمینان به کارشناس، یکی از موضوعاتی که توسط پاسخ دهندگان مورد اشاره قرار گرفت نیز موضوع هزینه‌ها است. به این معنا که ممکن است در بعضی از موارد نیاز به استفاده از کارشناس جدید به دلیل عدم اطمینان به کارشناس صاحبکار وجود داشته باشد ولی به دلیل هزینه‌های اضافی از انجام این کار خودداری شود. شرایط تعیین حق الزحمه در ایران نیز موید این مطلب است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که علی‌رغم دستورالعمل جامعه حسابداران رسمی ایران، قرارداد و مبلغ حق الزحمه حسابرسی قبل از شروع کار حسابرسی تعیین می‌شود. به بیان دیگر، حسابرسان در چنین فضایی با توجه به مشخص بودن حق الزحمه قبل از شروع حسابرسی، منابع صرف شده را مطابق با آن تعیین می‌کنند. از این رو این تلاش حسابرسی نیست که در تعیین حق الزحمه نقش بازی می‌کند، بلکه حق الزحمه حسابرسی است که میزان تلاش حسابرسی را تعیین می‌کند (محمد رضایی و فرجی، ۱۳۹۸). بنابراین، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که در آئین نامه تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی، به هزینه استفاده از خدمات کارشناسی به صورت مجزا پردازد و هزینه کارشناسی را در محاسبه حق الزحمه خدمات حسابرسی لحاظ نماید.

علاوه بر این، نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که حسابرسان، کارشناسان را به عنوان افرادی خارج از تیم رسیدگی تلقی می‌کنند. با این حال، دیدگاه حسابرسان نسبت به کارشناسان مالیاتی و کارشناسان فن آوری اطلاعات تا حدودی نسبت به سایر کارشناسان مثبت‌تر است. با توجه به رابطه دوسویه کیفیت رابطه و هویت گروه بنظر می‌رسد این طرز نگرش حسابرسان ممکن است به وجود روابط سخت (در این گونه روابط کارشناس و حسابرس در جهت اثبات اعتبار و منزلت خویش به مبارزه می‌پردازند و ارتباط آنها محدود است) دلالت داشته باشد که در نتیجه آن خطر یکپارچگی ضعیف و اعتماد ناکافی بر عملکرد کارشناسان و وقوع مجدد تهدیداتی در ارتباط با کیفیت حسابرسی وجود دارد. نتایج پژوهش بایر و همکاران (۲۰۱۸) نیز نشان داد که حسابرسان ادعا می‌کنند که آنها به یک تیم مشترک که شامل کارشناسان فناوری اطلاعات نیز هستند معتقدند، اما کارشناسان احساس می‌کنند که حسابرسان آنها را به عنوان یک تیم جداگانه تلقی می‌کنند.

همچنین طبق نتایج پژوهش، در حال حاضر در مؤسسات حسابرسی رهنمودها و دستورالعمل‌هایی به جز استانداردهای حسابرسی در ارتباط با بکارگیری کارشناس وجود ندارد و مؤسسات حسابرسی فاقد لیستی از کارشناسان واجد شرایط که به صورت دوره‌ای به روز می‌شود هستند. از سوی دیگر، ابهام در استانداردهای حسابرسی فعلی استفاده از کارشناسان در حسابرسی، حسابرسان را ملزم می‌کند که از قضاوت حرفه‌ای در هنگام تصمیم‌گیری در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی استفاده نمایند. اگر چه استفاده از قضاوت حرفه‌ای لزوماً منجر به نتایج نامطلوب

نمی‌گردد اما ممکن است این امر برای حسابرسان کم تجربه به منظور نائل شدن به نتایج مناسب در مورد مشارکت یا عدم مشارکت دادن کارشناسان سخت و مشکل باشد (بوریتز و همکاران، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، زمانی که سیاست‌ها به صورت انعطاف پذیر و به نر می به کار گرفته می‌شوند یا نیازمند استفاده از قضاوت هستند، برای حسابرسان فرصتی فراهم می‌شود تا اولویت‌ها و سونگری‌های خود را در ارتباط با تصمیم به استفاده از کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی لحاظ نمایند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود به منظور تسهیل در تصمیم‌گیری و جلوگیری از اعمال سونگریها در ارتباط با استفاده از کارشناسان، مؤسسات به طراحی و اجرای کمک‌های تصمیم به شکل چک لیست یا پرسش نامه اقدام کنند.

### پیشنادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. با توجه به اذعان حسابرسان به ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی، در حال حاضر استفاده از خدمات کارشناسی در سطح مطلوبی قرار ندارد، بنابراین، به نظر می‌رسد حسابرسان با موانع جدی در استفاده از خدمات کارشناسی روبه‌رو باشند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود در مطالعات بعدی این موضوع مورد بررسی قرار گیرد.
۲. با توجه به پر رنگ بودن نقش خدمات کارشناسان ارزشیابی در مقایسه با سایر تخصص‌ها بر اساس نتایج مطالعه حاضر و اهمیت مباحث ارزش‌های منصفانه، مطلوب است که در پژوهش‌های آتی به تجزیه و تحلیل تصمیم حسابرسان به استفاده از کارشناسان ارزشیابی در هنگام حسابرسی اندازه‌گیری‌های ارزش‌های منصفانه و بیان دلایلی که خدمات کارشناسان مورد استفاده واقع می‌شود و رویه‌هایی که کارشناسان اجرا می‌کنند پرداخته شود.
۳. با توجه به عدم وجود رهنمود و دستورالعمل در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی پیشنهاد می‌شود در یک مطالعه آزمایشی به بررسی چگونگی تأثیر اشکال مختلف رهنمودها بر تمایل به مشورت با کارشناس پرداخته شود.

### یادداشت‌ها

- |  |               |
|--|---------------|
| 1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) | 2. Boritz     |
| 3. Jenkins   | 4. Hristensen |
| 5. Hux   | 6. Joe        |
| 7. Griffith  | 8. Fitzgerald |
| 9. Bauer   | 10. Deloitte  |

### منابع

- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۸). دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۲)۲۶، ۲۷۸-۲۵۵.
- کرزبر، شاهین. (۱۳۹۴). پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی: انقلاب در اجرا. حسابدار، ۲۸۵، ۴۱-۳۵.
- گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS 13. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۳)۲۵، ۴۱۴-۳۸۷.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۱)۲۶، ۱۲۲-۸۷.
- محمدیان، محمد. (۱۳۸۹). تحلیل بر بکارگیری ارزش منصفانه. دانش حسابرسی، (۳)۱۰، ۵۷-۷۸.

مظاهری، طهماسب. (۱۳۹۷). تشریح شورای عالی کارشناسان رسمی دادگستری. دوره جدید، ۱، ۲۵-۱۵.

منصوری، فردین؛ سعیدی گراغانی، مسلم؛ اسدی دوبانی، ناهید. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری، ۸(۴)، ۱۴۱-۱۵۹.

مولایی، جابر؛ مرادخانی، مهری. (۱۳۹۵). بررسی جامعه‌شناختی عوامل مؤثر بر هویت اجتماعی (مطالعه موردی دانشجویان دانشگاه پیام نور شهر آبدانان). علوم اجتماعی، ۱۰(۲)، ۱۸۹-۲۱۰.

## References

- Bauer, T.D., Estep, C., Malsch, B. (2018). One team or two? Investigating relationship quality between auditors and IT specialists: Implications for audit team identity and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2142-2177.
- Boritz, J.E., Kochetova, N., Robinson, L.A., Wong, C. (2017). Auditors' and specialists' views about the use of specialists during an audit. *www.ssrn.com*
- Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C., Shelley, M.K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Review*, 33(4), 81-114.
- Deloitte, L.L.P. (2016). *US audit quality report*. New York, United States: Deloitte LLP.
- Fitzgerald, Brian Colin (2014). Specialists or Colleagues: Who Do Auditors Listen To? Doctoral dissertation, Texas A & M University. <http://hdl.handle.net/1969.1/153317>.
- Golmohammadi, M., Rahmani, A. (2018). Technical challenges of implementing fair values in financial reporting of Iran: emphasizing on IFRS13 requirements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414 [In Persian].
- Griffith, E.E. (2014). How do auditors use valuation specialists when auditing fair values? *Working Paper*, University of Wisconsin.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K., Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77
- Hux, C.T. (2017). Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 39, 23-51
- Jenkins, J.G., Negangard, E.M., Oler, M.J. (2018). Getting comfortable on audits: Understanding firms' usage of forensic specialists. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1766-1797.
- Joe, J.R., Janvrin, D.J., Barr-Pulliam, D., Mason, S., Pitman, M.K., Rezaee, Z., Sanderson, K., Wu, Y. (2015). The auditing standards committee of the auditing section of the american accounting association is pleased to provide comments on PCAOB staff consultation paper No. 2015-01, The auditor's use of the work of specialists. *Current Issues in Auditing*, 9(2), C18-C37.
- Korzber, S. (2015). Implementing International Standards: A revolution in practice. *The Accounting Monthly*, 285, 41-35 [In Persian].
- Mansouri, F., Saeidi Goraghani, M., Asadi Dobani, N. (2017). The effect of revaluation of assets on audit fees. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(4), 141-159 [In Persian].
- Mazaheri, T (2018). Journal of the supreme council of official justice experts. *New Course* 1, 15-25 [In Persian].
- Mohammadian, M. (2010). An analysis of the application of fair value. *Auditing Knowledge*, 10 (3), 57-78 [In Persian].
- Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The dilemma of audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122 [In Persian].
- Molaii, J., Moradkhani, M. (2016). The study of sociological effective factors on social trust (A case study: Students in Abdanan Payam-Noor University). *Journal of Social Sciences*, 10 (2), 210-189 [In Persian].



Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2017). *Proposed amendments to auditing standards for auditor's use of the work of specialists*. Release No. 2015-003. Washington, DC: PCAOB [June 1].

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). Staff consultation paper No. *The Auditor's Use of the Work of Specialists*.

Soleimaniamiri, G., Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian auditors perspectives about auditing of fair value estimates. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278 [In Persian].