

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی

سال یازدهم - شماره ۳۸ - زمستان ۱۳۸۳

صص ۵۳-۷۶

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

دکتر ویدا مجتهدزاده* - پروین آقایی**

چکیده

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

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

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

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

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

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، حساب‌رسان مستقل، عملکرد حسابرسی

مقدمه

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

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

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

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

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

کیفیت خدمات حسابرسی

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

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

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

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

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

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

دی آنجلو^۵ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف کرد. اول این که حسابرس نقص سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند. دوم این که آن نقص را

1. Palmer
2. Parasuraman
3. Bishea
4. Johnson
5. DeAngelo

گزارش کند. کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه گیری می کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه های حسابرس برای افشاگری دارد. با وجود این که تعریف دی آنجلو برای حسابرسی صورت های مالی مناسب است، اما می تواند سایر انواع حسابرسی ها را نیز در برگیرد. به رغم این که تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی وجود ندارد که در برگیرنده انواع حسابرسی ها باشد، به طور منطقی می توان تصور کرد که کیفیت حسابرسی شامل رعایت رویه ها و استانداردهای حسابرسی است.

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

از دیدگاه حسابرسان توانایی های حسابرس و انگیزه های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی موثر است. هم چنین حسابرسان حرفه ای و مجرب درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه صورت های مالی دارند که این امر می تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (لیبی^۱ و فردریک^۲، ۱۹۹۰).

لیز^۳ و واتز^۴ (۱۹۹۴) رابطه بین دعاوی حقوقی ناشی از کیفیت پایین حسابرسی و ویژگی های حسابرسی از دید حسابرسان را مورد آزمون قرار دادند. آن ها نتیجه گیری کردند، حسابرسانی که از فناوری انسجام نیافته حسابرسی استفاده می کنند بیش تر در معرض ادعاهای حقوقی قرار می گیرند.

از دیدگاه حسابرسان، اندازه موسسه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است که موسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می کنند، زیرا علاقمند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آن جا که تعداد مشتریان شان زیاد است نگران از دست دادن آن ها

1. Libby
2. Frederick
3. Lys
4. Watts

نمی‌باشند. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیش‌تر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند.

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

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

میزان تغییر در مالکیت و اهرم‌های سازمان با تغییر در کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (دفوند^۳، ۱۹۹۲). به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، کنترل‌کنندگان فعال سازمان هستند و با افزایش سهم مالکیت و اهرم مالی (هم سرمایه‌گذاران و هم اعتباردهندگان) انگیزه‌های بیش‌تری برای کنترل رفتار سازمانی پیدا می‌کنند و خواستار کیفیت بالاتری برای حسابرسی می‌شوند. در این ارتباط مدیریت نیز تلاش می‌کند که از طریق هم‌کاری با حسابرسان و تقاضای کیفیت بالاتر برای خدمات حسابرسی، نشان دهد که علاقه زیادی به ارائه اطلاعات مالی قابل اتکاء دارد.

ابوت^۴ و پارکر^۵ (۱۹۹۹) تغییر حسابرس مستقل را بررسی کردند و نتیجه گرفتند که وجود کمیته‌های حسابرسی فعال و مستقل در موسسات صاحب‌کار با افزایش کیفیت

1. Dunn
2. Willenborg
3. Defond
4. Abbott
5. Parker

حسابرسی ارتباط نزدیک دارد. نتایج تحقیق آن‌ها با نظریه کارگزاری تطبیق دارد و بیانگر آن است که وجود قوانین موثر منجر به محدود شدن حیطه عمل غیر مسئولانه مدیران می‌گردد. از این رو وجود کمیته حسابرسی پر قدرت موجب می‌شود که کیفیت حسابرسی مستقل، با اطمینان دهی از این که حسابرس واقعیت را بیان می‌کند و تحت تاثیر تمایلات مدیریت قرار نمی‌گیرد، افزایش یابد.

چارچوب کیفیت خدمات حسابرسی

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

کاتاناک^۱ و واکر^۲ مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است. این عوامل عبارتند از: توانایی‌های حسابرس (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت). علاوه بر ویژگی‌های عملکرد فوق مدل آن‌ها شامل تاثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل حق الزحمه، مخارج، کارائی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای)، ساختار بازار (از جمله رقابت، تمرکز صنعت، صرفه جویی‌های در مقیاس) و مکانیزم‌های قانون‌گذاری و وضعیت استخدامی حسابرس نیز می‌باشد.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم می‌شود. فرضیه‌های گروه "الف" در برگیرنده عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی برگرفته از ادبیات می‌باشد که براساس محیط حسابرسی فعلی ایران بازنگری شده است. این فرضیه‌ها عبارتند از:

فرضیه‌های گروه "الف"

۱. حسابرس مستقل شریک حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است.
۲. مدیر ارشد حسابرسی حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است.
۳. حسابرسی موسسه صاحب کار حداقل طی سه سال گذشته بر عهده موسسه حسابرسی

1. Catanach
2. Walker

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

فرضیه‌های گروه "ب"

۱. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.
۲. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.
۳. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف ارائه‌کننده خدمات حسابرسی در رابطه با عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

روش تحقیق

به منظور جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش حاضر از روش کتابخانه‌ای و پرسش‌نامه استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای عمدتاً جهت فراهم آوردن چارچوبی برای مطالعه موضوع و بررسی پیشینه تحقیق انتخاب می‌شود. در نتیجه کتاب‌ها، مقالات، بیانیه‌ها و استانداردهای

حسابرسی مربوط به موضوع پژوهش مورد بررسی قرار گرفت تا عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل استخراج شود. در این راستا ۱۳ عامل تعیین شد. با توجه به این که موضوع تحقیق شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل است، با بررسی متون حسابرسی، طبقات مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی مستقل استخراج شد. هم‌چنین در این تحقیق عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از بعد "اهمیت" مورد آزمون قرار گرفت. منظور از "اهمیت" سطح باور پرسش‌شونده در رابطه با موضوع مطرح شده و این که باید جزئی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل باشد، است.

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل

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

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

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

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

- حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد اطلاعات کافی درمورد صنعت صاحب‌کار دارند. براساس SAS شماره ۲۲، حسابرس مستقل باید از کم و کیف فعالیت‌های موسسه صاحب‌کار، محیط تجاری و صنعت مربوط شناخت و آگاهی کافی کسب نماید.

- موسسه حسابرسی، صاحب‌کاران دیگری در این صنعت دارد. پیچیده شدن صنایع دلیل افزایش تخصص است و وجود تخصص موجب ارایه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. از این‌رو، حساب‌رسانی که در زمینه صنایع معین به کار می‌پردازند، حسابرسی را با کیفیت بالاتر انجام می‌دهند.

- حسابرسی بر اساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده تکمیل می‌شود.
- اعضای تیم حسابرسی بر اساس بودجه زمانی انعطاف پذیر به کار می‌پردازند.
- موسسه حسابرسی رویه‌ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته دارد. به دلیل آن که در حرفه حسابرسی زمان هرگز نامحدود نمی‌باشد حسابرسان همواره برای انجام و تکمیل رسیدگی‌ها در محدوده زمانی، در فشار هستند. از این رو، به جهت اهمیت بودجه این موضوع مورد پرسش قرار گرفته است.
- اعضای تیم حسابرسی فقط به میزان ضرورت با مدیر مالی و قسمت مالی صاحب‌کار در تماس هستند.
- طبق استانداردهای حسابرسی ایران و براساس الزامات قانونی و حرفه‌ای آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت موسسه صاحب‌کار برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثر بخش و کارآمد انجام دهد.
- اعتبار و شهرت صاحب‌کار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی است.
- حسابرسی حرفه‌ای پر رقابت است و بیش‌تر موسسات حسابرسی، مشتاق یافتن صاحب‌کاران جدید می‌باشند. اما حاصل کار یک موسسه حسابرسی، فراهم کننده حسن شهرت برای قابل اعتماد بودن نزد جامعه است که در این تحقیق مورد پرسش قرار گرفته است.
- مخارج عاملی اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی است.
- براساس SAS شماره ۳۱ تحت عنوان "اهمیت شواهد" حسابرس باید ماهیت، زمانبندی و وسعت روش‌های حسابرسی به کار گرفته شده در عملیات حسابرسی را بر مبنای قضاوت حرفه‌ای از جنبه اهمیت مورد بررسی قرار دهد.
- حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی اهمیت دارد.
- حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحب‌کار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره شود. میزان حق الزحمه حسابرسی با توجه به شهرت، اعتبار و تجربه موسسات حسابرسی مختلف به طور قابل ملاحظه‌ای تفاوت دارد. از این رو، حق الزحمه باید با در نظر گرفتن مهارت و دانش، سطح آموزش و تجربه، میزان مسئولیت، زمان و متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده تعیین گردد.
- حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشدگاهی از مراحل انجام کار حسابرسی بازدید می‌کنند.
- براساس SAS شماره ۲۲، حسابرسان در عملیات باید به برنامه ریزی و سرپرستی توجه

نمایند. هر مرحله از عملیات حسابرسی باید چنان هدایت و سرپرستی شود که از انجام کار با کیفیت مناسب و مطابق با استانداردهای حسابرسی، اطمینانی معقول به دست آید.

شناسایی گروه‌های استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی

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

به‌عنوان مثال، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، گروه‌های استفاده‌کننده را "سهامداران، اعتبار دهندگان، مشتریان، دستگاه‌های دولتی و جامعه" می‌پندارد.

والس^۱ (۱۹۸۶) استفاده‌کنندگان را به‌صورت زیر معرفی می‌کند:

"سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، دولت در ارتباط با صورت‌های مالی شهرداری‌ها و گزارش‌های بنگاه‌هایی که در رابطه با کمیسیون بورس و اوراق بهادار هستند، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های تضامنی و موسسات غیر انتفاعی."
طبقه بندی انجام شده توسط هیات عملیات حسابرسی، گروه‌های ذی‌نفع را به ترتیب زیر معرفی می‌کند:

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

جامعه آماری

مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی، گروه‌های استفاده‌کننده را شامل سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، تامین‌کنندگان کالا و خدمات، سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و موسسات دولتی، بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی و جامعه به‌طور اعم می‌داند.

گروه‌های مختلف استفاده‌کننده به نوعی به وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری علاقه‌مند هستند. اعتقاد بر این است که هرگاه صورت‌های مالی معطوف به تامین اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان رانیز درحد توان برآورده می‌کند. به‌عبارت دیگر اطلاعات تهیه شده برای سرمایه‌گذاران

1. Wallace

به‌عنوان یک مرجع اطلاعاتی برای سایر استفاده‌کنندگان نیز مفید است. در این تحقیق سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان به‌دلیل این که عمده‌ترین قشر استفاده‌کننده خدمات حسابرسی می‌باشند، مورد نظر خواهی قرار گرفته‌اند.

سرمایه‌گذاران

براساس مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی، سرمایه‌گذاران به‌عنوان تامین‌کنندگان سرمایه علاقمند به دریافت اطلاعاتی هستند که بر مبنای آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام خود تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. آن‌ها برای اطمینان از قابل اتکا بودن اطلاعات دریافتی، نیازمند خدمات حسابرسان مستقل می‌باشند. با توجه به این که طبقه سرمایه‌گذاران طیف گسترده‌ای از اشخاص حقیقی و حقوقی را در بر می‌گیرد و از آن‌جا که انتخاب نمونه تصادفی در این جامعه به‌دلیل نبود اطلاعات جامع امکان‌پذیر نبود، و با توجه به این که یکایک سرمایه‌گذاران از دانش کافی در مورد خدمات حسابرسی برخوردار نمی‌باشند، مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت‌های سرمایه‌گذاران (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و خارج از بورس) به نیابت از طرف سرمایه‌گذاران مورد نظر خواهی قرار گرفتند.

براساس آمار اخذ شده از کانون هماهنگی شرکت‌های سرمایه‌گذاری در اسفندماه ۱۳۸۰ تعداد ۷۸ شرکت سرمایه‌گذاری به فعالیت اشتغال دارند. از این تعداد، ۱۹ شرکت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند. با توجه به اطلاعات اخذ شده از روابط عمومی شرکت‌های سرمایه‌گذاری، حدود ۱۲۳ نفر مدیر و کارشناس ارشد سرمایه‌گذاری در این شرکت‌ها مشغول به کار می‌باشند. در نتیجه براساس نمونه‌گیری تصادفی ۹۰ نفر انتخاب شدند که به همین تعداد پرسش‌نامه توزیع شد.

اعتبار دهندگان (اعطا کنندگان تسهیلات مالی)

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

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

حسابرسان مستقل

آخرین گروهی که مورد پرسش قرار گرفتند، حسابرسان مستقل (شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی) بودند. براساس مصوبه شورای بورس، حسابرسی مستقل سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس باید توسط موسسات حسابرسی معتمد بورس (سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد بورس می‌باشند)، انجام پذیرد. طبق آمار منتشر شده در روزنامه ابرار اقتصادی تعداد ۴۸ موسسه حسابرسی مجاز به حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند که با توجه به تعداد شرکا در مجموع ۸۰ پرسش‌نامه برای آن‌ها ارسال گردید.

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

جمع آوری اطلاعات

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

محاسبات انجام شده آلفا در حدود ۰/۸۲۳ تعیین گردید که آلفای ۰/۶ به عنوان اعتبار مطلوب و قابل قبول مطرح است.

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

هم‌چنین برای انجام کار به نحو کارا و اثر بخش، پرسش‌نامه‌ها به صورت مستقیم توسط محقق توزیع و جمع‌آوری گردید (به استثنای پرسش‌نامه‌های موسسات حسابرسی که به دلیل پراکندگی از طریق پست ارسال شد).

نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

سیزده فرضیه گروه "الف" با استفاده از روش آماری Binomial مورد آزمون قرار گرفت. در آزمون فرضیه‌های گروه "ب" از تحلیل آماری Chi-Square استفاده شد. نتایج آزمون برخی از فرضیه‌ها در ادامه تشریح می‌شود و خلاصه نتایج در نگاره‌های شماره (۲ الی ۵) ارائه شده است. آزمون‌های آماری در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ انجام پذیرفت.

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

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

داشتند.

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

در ره‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر مبنای میزان اهمیت نگاره شماره (۶)، مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۶۷۱ در مرتبه هفدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۲: مدیر ارشد حسابرسی حداقل طی سه سال گذشته در این سمت مشغول است. همان‌طوری که قبلاً اشاره شد مدیر ارشد (فنی) حسابرسی کسی است که به‌طور مستقیم با صاحب‌کاران و گزارش‌های مالی ارتباط دارد. به لحاظ اهمیت نقش تجربه در ارزیابی خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر، در این تحقیق این عامل مورد نظر سنجی قرار گرفت. بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۸۱/۷ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارائه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حساب‌برسان مستقل تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند.

در مقایسه درون گروهی بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل تفاوت معنی‌دار وجود ندارد (نگاره ۵). در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) نیز مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۶۰۳ در مرتبه هیجدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۳: حسابرسی موسسه صاحب‌کار حداقل طی سه سال گذشته بر عهده موسسه حسابرسی است. همان‌گونه که اشاره شد چنانچه موسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی موسسه صاحب‌کار، برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر این که اعضای تیم حسابرسی شناخت بیشتری با کار خواهند داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. در نتیجه در تحقیق حاضر این موضوع به نظر خواهی گذاشته شد.

بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره ۱ حدود ۳۷/۹ درصد پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره

شماره (۳) رایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حساب‌برسان مستقل تاکید بیش‌تری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی، تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد نگاره شماره (۴)، اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیش‌تری بر وجود این عامل داشتند. هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل نگاره شماره (۵) وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی نگاره شماره (۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $1/954$ در مرتبه بیست و پنجم قرار گرفته است. بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده به نظر می‌رسد که از دید پرسش‌شوندگان این عامل بر کیفیت حسابرسی مستقل اثر ندارد.

فرضیه ۴: حساب‌برس مستقل شریک و مدیر ارشد اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب‌کار دارند. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $96/3$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) رایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد نگاره شماره (۴)، هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل وجود ندارد نگاره شماره (۵)

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶)، این عامل با میانگین $4/014$ در مرتبه سیزدهم قرار گرفته است.

فرضیه ۵: موسسه حسابرسی صاحب‌کاران دیگری در این صنعت دارد. همان‌طوری که ذکر شد وجود تخصص موجب رایه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. از این‌رو، داشتن چندین صاحب‌کار در یک صنعت خاص رایه خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر را میسر می‌کند. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $35/6$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) رایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت

معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان نسبت به حساب‌برسان تاکید بیش‌تری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد (نگاره ۴)، در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیش‌تری بر وجود این عامل داشتند. هم‌چنین بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $1/726$ در مرتبه بیست و هفتم قرار گرفته است.

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

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $81/3$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید.

در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود دارد. استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی نسبت به حساب‌برسان مستقل تاکید بیش‌تری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی وجود ندارد (نگاره ۴)، هم‌چنین تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد.

در نگاره رده‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/219$ در مرتبه بیست و سوم قرار گرفته است.

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

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

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $25/6$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید.

در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل وجود ندارد. هر دو گروه معتقدند که این عامل موثر بر کیفیت حسابرسی نمی‌باشد. در مقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. هم‌چنین بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

درنگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $1/612$ در مرتبه بیست و هشتم قرار گرفته است.

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

درمقایسه درون گروهی تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه‌گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. اما تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساب‌برسان مستقل (نگاره ۵) وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/183$ در مرتبه بیست و چهارم قرار گرفته است.

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

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $87/2$ درصد از پرسش‌شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. درتحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن درنگاره ۳ ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های

استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حساببران مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌دار وجود دارد. در این رابطه اعتبار دهندگان نسبت به سرمایه گذاران تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. اما در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های حساببران مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/543$ در مرتبه بیستم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۰: اعتبار و شهرت صاحب کار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی است.
براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $85/8$ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حساببران مستقل وجود دارد. حساببران مستقل نسبت به استفاده کنندگان تاکید بیشتری بر وجود این عامل داشتند. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی (نگاره ۴) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد. هم‌چنین بین دیدگاه‌های حساببران مستقل (نگاره ۵) تفاوت معنی‌دار وجود ندارد.

در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $3/507$ در مرتبه بیست و یکم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۱: مخارج، عاملی اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی است.
براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود $35/1$ درصد از پرسش شوندگان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه رد گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حساببران مستقل وجود ندارد. در مقایسه درون گروهی، بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان خدمات حسابرسی تفاوت معنی‌دار وجود ندارد (نگاره ۴)، اما تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های حساببران مستقل وجود دارد (نگاره ۵)، در نگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین $1/826$ در مرتبه بیست و ششم قرار گرفته است.

فرضیه ۱۲: حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی اهمیت دارد.

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۹۵/۴ درصد از پرسش شونده‌گان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره ۳ ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود ندارد.

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

درنگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۳/۷۸۵ در مرتبه چهاردهم قرار گرفته است.

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

براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۱) حدود ۹۸/۶ درصد از پرسش شونده‌گان به وجود این عامل پاسخ مثبت دادند و در آزمون Binomial این فرضیه تایید گردید. در تحلیل Chi-Square که به منظور مقایسه دیدگاه‌های بین گروهی انجام پذیرفت و نتایج آن در نگاره شماره (۳) ارایه گردیده است، دیده می‌شود که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل وجود ندارد.

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

درنگاره ره‌بندی (نگاره ۶) مشاهده می‌شود که این عامل با میانگین ۴/۱۷۴ در مرتبه نهم قرار گرفته است.

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

ردیف	شماره فرضیه	عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل	درصد پاسخ‌ها	
			مثبت	منفی
۱	۱۳	بازدید حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد از مراحل کار حسابرسی	۹۸/۶	۱/۴
۲	۴	داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب کار	۹۶/۳	۳/۷
۳	۱۲	اهمیت حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی	۹۵/۴	۴/۶
۴	۹	تماس با مدیر مالی و قسمت مالی به میزان ضرورت	۸۷/۲	۱۲/۸

۱۴/۲	۸۵/۸	اعتبار و شهرت صاحب کار به عنوان عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی	۱۰	۵
۱۸/۳	۸۱/۷	تجربه مدیر ارشد حسابرسی در این سمت حداقل به مدت ۳ سال	۲	۶
۱۸/۷	۸۱/۳	تکمیل حسابرسی براساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده	۶	۷
۲۰/۱	۷۹/۹	تجربه حسابرس مستقل شریک در این سمت حداقل به مدت ۳ سال	۱	۸
۲۱	۷۹	وجود رویه مدون در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته	۸	۹
۶۲/۱	۳۷/۹	انجام حسابرسی صاحب کار حداقل طی ۳ سال گذشته توسط موسسه حسابرسی	۳	۱۰
۶۴/۴	۳۵/۶	داشتن صاحب کار دیگر در صنعت موسسه مورد حسابرسی	۵	۱۱
۶۴/۹	۳۵/۱	مخارج به عنوان عامل اصلی در انتخاب یک روش حسابرسی	۱۱	۱۲
۷۴/۴	۲۵/۶	انجام کار براساس بودجه انعطاف پذیر توسط اعضای تیم حسابرسی	۷	۱۳

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

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

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

تایید یا رد فرضیه	درصد پاسخهای منفی حسابسان مستقل	درصد پاسخهای مثبت استفاده کنندگان	اندازه P	شماره فرضیه گروه "الف"
فرضیه رد می شود	۴۲/۹	۵۷/۱	۰/۰۱	۱
فرضیه رد می شود	۴۰/۸	۵۹/۲	۰/۰۰	۲
فرضیه رد می شود	۱۸/۱	۸۱/۹	۰/۰۰	۳

فرضیه تایید می‌شود	۴۸/۳	۵۱/۷	۰/۱۹	۴
فرضیه رد می‌شود	۳۳/۳	۶۶/۷	۰/۰۰	۵
فرضیه رد می‌شود	۵۴/۷	۴۵/۳	۰/۰۰	۶
فرضیه تایید می‌شود	۴۲/۹	۵۷/۱	۰/۵۲	۷
فرضیه رد می‌شود	۵۲/۶	۴۷/۴	۰/۰۱	۸
فرضیه تایید می‌شود	۵۰/۳	۴۹/۷	۰/۰۵	۹
فرضیه رد می‌شود	۵۱/۹	۴۸/۱	۰/۰۰	۱۰
فرضیه تایید می‌شود	۵۵/۹	۴۴/۱	۰/۱۲	۱۱
فرضیه تایید می‌شود	۴۸/۳	۵۱/۷	۰/۲۶	۱۲
فرضیه تایید می‌شود	۴۸/۱	۵۱/۹	۰/۱۰	۱۳

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

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

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

شماره فرضیه گروه "الف"	اندازه P	درصد پاسخ‌های مثبت حسابرس مستقل شریک	درصد پاسخ‌های مثبت مدیر ارشد حسابرسی	درصد پاسخ‌های مثبت مدیر فنی حسابرسی	تایید یا رد فرضیه
۱	۰/۱۵	۴۸/۰	۸/۰	۴۴/۰	فرضیه تایید می‌شود

فرضیه تایید می شود	۴۳/۹	۸/۲	۴۷/۹	۰/۲۴	۲
فرضیه تایید می شود	۳۳/۳	۰/۰	۶۶/۷	۰/۲۹	۳
فرضیه تایید می شود	۳۹/۲	۱۴/۷	۴۶/۱	۰/۶۸	۴
فرضیه تایید می شود	۳۸/۵	۱۹/۲	۴۲/۳	۰/۶۹	۵
فرضیه تایید می شود	۳۷/۷	۱۵/۳	۴۷/۰	۰/۴۱	۶
فرضیه رد می شود	۶۶/۷	۱۲/۵	۲۰/۸	۰/۰۱	۷
فرضیه تایید می شود	۳۸/۵	۱۳/۲	۴۸/۳	۰/۰۵	۸
فرضیه تایید می شود	۳۸/۶	۱۵/۶	۴۵/۸	۰/۷۶	۹
فرضیه تایید می شود	۳۸/۸	۱۵/۳	۴۵/۹	۰/۱۵	۱۰
فرضیه رد می شود	۵۱/۲	۲۳/۲	۲۵/۶	۰/۰۲	۱۱
فرضیه تایید می شود	۳۸/۶	۱۴/۹	۴۶/۵	۰/۴۹	۱۲
فرضیه تایید می شود	۴۰/۴	۱۴/۴	۴۵/۲	۰/۵۳	۱۳

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

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

نتیجه گیری

این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل پرداخت. براساس اطلاعات مندرج در نگاره شماره (۶) بیست و چهار عامل از نظر اهمیت دارای میانگین بالای ۳ است. به عبارت دیگر پرسش شوندگان

بیش‌ترین تاکید را بر تاثیر این عوامل بر کیفیت حسابرسی مستقل داشتند. این عوامل در قالب فرضیه‌های مجزا مطرح و در آزمون Binomial تایید شد. اما تفاوت‌های ناچیزی بین دیدگاه‌ها وجود دارد که ناشی از تفاوت بین درصد پاسخ‌های مثبت دریافت شده از هر گروه است.

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

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

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

منابع

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