

## طراحی الگوی ارتقای کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی در ایران

### محمداسماعیل مولائی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم شهر، قائم شهر، ایران،  
MolaeiMes@gmail.com

### عباسعلی پور آقاچان سرحمامی

استادیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم شهر، قائم شهر، ایران (نویسنده مسئول)  
Abass\_Acc46@yahoo.com

### محمد مهدی عباسیان

استادیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم شهر، قائم شهر، ایران.  
mm.abbasian@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۶/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۱۵

### چکیده

کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن از دیرباز مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران مالی، پژوهشگران و اعتباردهندگان بوده است. زیرا حسابرسی باکیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کار آیی بازار مالی کمک نموده و علاوه بر آنکه موجب اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات می‌شود به اتخاذ تصمیمات مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه می‌شود. پژوهش حاضر باهدف ارائه الگوی ارتقای کیفیت حسابرسی با استفاده از شیوه نظریه پردازی داده بنیاد انجام گردیده است. جامعه آماری این مطالعه را خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد حسابداری و حسابرسی شرکت‌های بورسی و مؤسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند و شیوه نمونه‌گیری آن مبتنی بر روش نظری و هدفمند است. ابزار گردآوری داده در این پژوهش مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته است. داده‌های حاصله با بهره‌گیری از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد و از طریق کدگذاری باز، محوری و گزینشی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر این اساس در مجموع ۱۲۳ کد اولیه با لحاظ تکرار از متن مصاحبه‌ها استخراج (کدگذاری باز)، در قالب ۱۷ مقوله طبقه‌بندی شده (کدگذاری محوری) و در قالب الگوی پارادایمی ارتقای کیفیت حسابرسی ارائه گردیدند (کدگذاری گزینشی). یافته‌ها بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر شناسایی شده از طریق اتخاذ راهبردهای ارائه شده، منجر به خلق پیامدهای مطلوبی مانند ارتقای کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، مؤلفه‌های درونی، عوامل بیرونی، نظریه داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

با گذشت زمان و انباشت سرمایه‌ها و به تدریج گسترش واحدهای اقتصادی و نیاز به ارائه سرمایه‌های بزرگ‌تر توسط سهامداران و در نتیجه وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را بیشتر از قبل ضروری می‌نماید. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. در این رابطه صورت‌های مالی نظیر گزارش‌های حسابرسی، به‌عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها که بیانگر نتایج فعالیت آنها محسوب می‌شود، نقش مهمی در شفاف‌سازی اطلاعات مالی شرکت‌ها ایفا می‌کنند (یعقوب نژاد، ۱۳۸۸). در این میان چالش اساسی پیش روی ذینفعان این گزارش‌های مالی، تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، چگونگی فرایند تهیه آن‌ها، معیارها و سنجه‌های مورد استناد در آنها و در نتیجه آثار زیانبار استفاده از اطلاعات گمراه‌کننده و مهمتر از آن تضاد منافع ذینفعان این گزارش‌ها، موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. چراکه ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در کمک به استفاده‌کننده برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده می‌باشد، از این رو استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌بایست صلاحیت حسابرسی را پذیرفته تا به اظهار نظر او اعتماد کنند و در شرایطی که اطمینان استفاده‌کنندگان جلب نشود هدف‌های حسابرسی به‌صورت کامل تحقق نمی‌یابد. از سوی دیگر بحران‌های گزارشگری مالی سال‌های اخیر که موجب فروپاشی شرکت‌های بزرگ گردید، توجه پژوهشگران و مجامع حرفه‌ای را به افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های حسابرسی و کاهش قصور در ارائه این گزارش‌ها، معطوف نموده چراکه به باور بسیاری از صاحب‌نظران برای آنکه بتوان از مجرای اطلاعات، بهترین منافع را برای استفاده‌کنندگان تأمین کرد، باید بین اطلاعات به‌موقع از یک‌سو و اطلاعات قابل اتکا از سوی دیگر، نوعی مصالحه ایجاد کرد و از این طریق سودمندی اطلاعات گزارش‌شده را بهبود بخشید (قزل سفلی، ۱۳۹۷). مرور مطالعات پیشین مؤید این واقعیت است که عوامل متعددی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، زیرا کیفیت حسابرسی، مفهومی چندوجهی است که بایستی از دیدگاه‌های مختلف مورد بررسی قرار گیرد، بنابراین تعیین چارچوبی جهت مشخص نمودن کیفیت حسابرسی موضوعی بااهمیت محسوب می‌گردد. در ایران اصول و ضوابط حسابرسی عمدتاً بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تدوین می‌گردد و سازمان حسابرسی کل کشور و سازمان بورس و اوراق بهادار کشور نیز ممکن است نسبت به الحاق الزاماتی به آن جهت رعایت مؤسسات حسابرسی و حرفه‌ای اضافه نمایند. همچنین نتایج

بررسی کیفیت حسابرسی در مؤسسات عضو توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بررسی و اعلام می‌شود. از این رو به‌منظور ارتقای کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی و شناسایی متغیرهای محرک، کلیدی و مؤثر بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، انجام پژوهشی جهت کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای بیرونی و درونی که با نگاهی جامع به همه مراحل فرآیند حسابرسی و در نظر گرفتن واقع‌بینانه معیارهای درونی و بیرونی اثرگذار بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی به ارائه یک الگوی کاربردی در این زمینه بپردازد، امری ضروری است. بر همین اساس پژوهش حاضر باهدف ارائه الگوی کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی انجام گردیده و درصدد است تا با بهره‌گیری از شیوه نظریه‌پردازی داده بنیاد، پاسخگوی این سوالات اصلی باشد که: (۱) الگوی کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی به چه شکل است؟ عوامل و مؤلفه‌های درونی و بیرونی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی کدامند؟

## ۲- مبانی نظری پژوهش

اغلب فعالیت‌های انسانی در یک جامعه نتایج اقتصادی قابل مشاهده‌ای دارند. روابطی که انسان‌ها در یک سطح فردی یا سازمانی برقرار می‌کنند، نوعاً به یک اثر قابل‌شناسایی به شکل مزایای اقتصادی و هزینه‌های مربوطه منجر می‌شوند. وقتی چنین رابطه‌ای منجر به توالی شک و تردید، عدم اطمینان رسیدگی و تأیید، اعتماد و آرامش و تصمیم‌گیری و عمل می‌شود، به فرایندی خاص نیاز است تا با بررسی و رسیدگی به این فعالیت‌های اقتصادی و تأیید آنها، ضمن کمک به کنترل ریسک اقتصادی، امکان تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اقتصادی عقلایی را در روابط اقتصادی فراهم آورد. در حقیقت رسیدگی‌ها و گزارش‌های حسابرسی در اقتصاد باعث می‌شوند استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها، امکان اتخاذ تصمیم‌گیری‌های صحیح-تری را به دست آورده و درک مناسب‌تر و آگاهانه‌تری را برای آنان ایجاد می‌نماید. بنابراین می‌توان ادعان داشت که گزارش‌های حسابرسی، امکان ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی را فراهم آورده و موجب کاهش تضادهای قراردادی می‌شود، اما این استدلال در نبود شاخص‌هایی که تعیین‌کننده کیفیت این گزارش‌ها و سنجه‌ای جهت ارزیابی آنها باشند، موجب انحصاری عمل کردن سازمان گزارش دهنده به‌صورت عرضه‌کننده اطلاعات و تحریف اطلاعات به بالاترین قیمت پیشنهاددهنده (اخذ مبالغی درازای تحریف اطلاعات)، می‌گردد.

کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد (علوی، ۱۳۹۴).

➤ دیدگاه گزارش حسابرس به‌عنوان یک خدمت: این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، از نقطه شروع تا نقطه پایان که ارائه گزارش حسابرسی است، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود، از کیفیت لازم برخوردار است (محمدرضایی، ۱۳۸۸).

➤ دیدگاه تئوری نمایندگی: طبق نظریه نمایندگی، وجود چنین علاقه‌ای واقعیت دارد. این علاقه از آنجا نشأت می‌گیرد که مدیران، نماینده مالکان هستند و هر کدام از طرفین به دنبال بیشینه کردن منافع، و بنا به بیان اقتصاددان‌ها، مطلوبیت خود هستند و اهداف متفاوتی دارند. طبق نظریه نمایندگی، این وضعیت ناگزیر موجب بروز تضاد منافع میان مدیران و مالکان می‌گردد و بر اساس آن مالکان تصور می‌کنند که مدیران به دنبال دستیابی به اهداف خود هستند و به فکر اهداف مالکان نیستند و با در نظر گرفتن چنین وضعی، حقوق و مزایای مدیران را تعیین می‌کنند. در نتیجه مدیران جهت کاهش بی‌اعتمادی مالکان و بهبود ایفای نقش نمایندگی خود، متقاضی حسابرسی صورت‌های مالی توسط اشخاص مستقل هستند (جیانگ، ۲۰۱۵).

➤ دیدگاه ذی‌نفعان: در این دیدگاه شاخص‌های کیفیت حسابرسی از منظر دیدگاه پنج گروه از ذی‌نفعان فرایند حسابرسی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است:

پژوهشگران حسابداری از سال ۱۹۸۱، برای تعریف اندازه-گیری و مطالعه ابعاد گوناگون کیفیت حسابرسی تلاش کرده‌اند. تیتمن و ترومن<sup>۱</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را اندازه‌دستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از رسیدگی در اختیار سرمایه-گذاران قرار می‌گیرد. پالمروس<sup>۲</sup> (۱۹۸۸)، کیفیت حسابرسی را برحسب میزان اعتبار دهی حسابرس تعریف می‌کند. به باور وی از آنجاکه هدف حسابرسی، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات بااهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابل‌اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. دیوید سون و نیو<sup>۳</sup> (۱۹۹۳)، تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش کژنمایی‌های بااهمیت، همچنین کشف دست‌کاری انجام‌شده در سود خالص تعریف می‌کند. این در حالی است که لام و چنگ (۱۹۹۴)، بر این باورند که کیفیت خدمات حسابرسی، به‌جای اینکه یکجا بررسی شود، باید برای هر کار حسابرسی جداگانه بررسی شود (علوی و همکاران، ۱۳۹۴).

#### دیدگاه‌های کیفیت حسابرسی

همان‌گونه که پیش‌تر نیز ذکر شد، کیفیت گزارش حسابرسی، مفهومی چندوجهی است که از دیدگاه‌های متنوعی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. در ادامه به بررسی برخی از دیدگاه‌های مختلف در خصوص کیفیت حسابرسی نشان داده شده است:

➤ دیدگاه گزارش حسابرس به‌عنوان یک محصول: در این دیدگاه گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول نهایی فرایند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد، که استفاده از آن مانع از استفاده دیگر خدمات عمومی نمی‌شود پس از آن در انحصار هیچ مصرف‌کننده‌ای نیست.

جدول ۱. شاخص‌های کیفیت از نگاه ذی‌نفعان

ردیف	ذی‌نفع	دیدگاه
۱	مؤسسه‌های حسابرسی	از دیدگاه مؤسسات، کیفیت خدمات حسابرسی فرایندی مستمر دیده می‌شود که هم‌راستا با شناسایی نقاط حساس و بااهمیت، عملکرد حسابرسی، زمینه‌های تجزیه و تحلیل، واکنش‌های منطقی و فعالیت‌های نظارتی و تقویتی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد.
۲	کمیته‌های حسابرسی	اعضای کمیته‌ی حسابرسی در وهله‌ی نخست بر عملکردهای مؤسسه حسابرسی تمرکز و سپس کیفیت آن را در سطح حرفه بررسی می‌کنند.
۳	سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان	سرمایه‌گذاران آگاهی محدودی نسبت به نقش و فرایند حسابرسی صورت‌های مالی دارند و حتی به اطلاعات کیفیت خدمات حسابرسی نیز دسترسی نخواهند داشت. از این رو، ترکیب این عوامل باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران به‌جای ارزیابی خدمات حسابرسی به اندازه‌گیری خروجی‌های آن وابسته باشند.

<sup>3</sup> Davidson and Neu

<sup>1</sup> Titman and Trueman

<sup>2</sup> Palmrose

ردیف	ذی‌نفع	دیدگاه
۴	ناظران	از دیدگاه ناظران، عملیاتی کردن شاخص‌های کیفیت حسابرسی با پیچیدگی‌های زیادی همراه است، به‌طوری‌که تنظیم‌کنندگان مقررات برای طراحی و پیاده‌سازی آن ملزم به بررسی نحوه‌ی ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسی از دو منظر سطح بنگاه و سطح فعالیت خاص و تشریح نقش استانداردهای حسابرسی در تحقق انتظارات کیفی و پاسخگویی به نقاط ضعف حسابرسی و چگونگی اجرای استانداردهای حسابرسی در شرایط وجود کیفیت پایین خدمات حسابرسی هستند
۵	مدیران شرکت‌ها	مدیریت با شکل‌گیری خدمات حسابرسی باکیفیت از دو منظر بهره‌خواهد برد، تضمین گزارشگری مالی باکیفیت و برخورداری از حسابرسی اثربخش و به‌هنگام.

منبع: (برگرفته از علیرضا خجسته، ۱۳۹۳)

**۲-۲- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی**  
 از آنجا که کیفیت حسابرسی چندبعدی و نادیدنی است، کیفیت حسابرسی مانند نظر کارشناسان برای تعیین دروندادها و نتایج پژوهشگران در جستجوی جانشین‌ها یا شاخص‌هایی از کیفیت

جدول ۲. عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی

پژوهشگر	عوامل اثرگذار
وارمینگ راسمانسو (۱۹۸۸)	۶ بعد اثرگذار بر کیفیت حسابرسی عبارتند از: (۱) اعتبار شخصی، (۲) استقلال حسابرسان نسبت به مدیریت شرکت (۳) وضوح گزارش درباره‌ی موضوعات موردعلاقه اعتباردهندگان و سهامداران، (۴) دانش نسبت به صنعت، (۵) وفاداری به سهامداران اقلیت، (۶) گرایش به تردید حرفه‌ای حسابرسان نسبت به صاحبکار.
کاتاناک (۱۹۹۹)	یک چارچوب مفهومی برای کیفیت حسابرسی ارائه نمودند. طبق دیدگاه آنان، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسان است: (۱) شایستگی (دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی، اثربخشی حسابرسی)، (۲) عملکرد حرفه‌ای (استقلال، بی‌طرفی، دقت حرفه‌ای، تضاد منافع، و قضاوت حرفه‌ای) که هر یک از آنها می‌تواند تحت تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (میزان حق‌الزحمه، میزان هزینه حسابرسی، کار آیی حسابرسی، دعاوی حقوقی، و خدمات مشاوره‌ای) قرار گیرد.
داف (۲۰۰۹)	در مدل کیفیت حسابرسی خود ۹ شاخص اثرگذار بر کیفیت این گزارش را چنین برشمارده‌اند: (۱) اعتبار (شهرت)، (۲) صلاحیت، (۳) اطمینان، (۴) استقلال، (۵) تخصص، (۶) تجربه، (۷) پاسخ‌دهی، (۸) همدلی (۹) ارائه خدمات غیر حسابرسی. همچنین وی این عوامل را در ۴ دسته عامل اصلی (صلاحیت، استقلال، روابط و کیفیت) طبقه‌بندی نموده است.
نیکل و همکاران (۲۰۱۳)	پنج ویژگی مختلف می‌توانند با توجه به میزان بروز در هر قرارداد حسابرسی بر کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیرگذار باشند. (۱) موضوع انگیزه: یک حسابرسان باوجود انگیزه‌های صرفه‌ی اقتصادی با ریسک برخورد می‌کند. (۲) موضوع عدم اطمینان: خروجی فرآیند حسابرسی، یک گزارش است اما، نتیجه‌ی حاصل از آن نامعلوم و غیرقابل مشاهده می‌باشد. (۳) موضوع ماهیت منحصربه‌فرد هر قرارداد: کیفیت هر فرآیند حسابرسی به دلیل ویژگی‌های خاص صاحبکار، تیم حسابرسی و زمان‌بندی کار متفاوت است. (۴) موضوع ماهیت فرآیند: هر کار حسابرسی شامل اجرای مجموعه‌ای از روش‌های تعیین‌شده طبق استانداردهای حسابرسی است. (۵) موضوع قضاوت حرفه‌ای: اجرای هر فرآیند حسابرسی مستلزم استفاده‌ی بهینه از دانش و مهارت متخصصان حسابرسی است
جعفری (۱۳۸۵)	عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی عبارتند از: عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرسی شامل تخصص گرایبی، کار آیی حسابرسی، کشف تحریفات؛ (۲) عوامل مؤثر بر استقلال شامل قوانین و مقررات، تضاد منافع، سازوکار بازار، اندازه مؤسسه حسابرسی.
نمازی (۱۳۹۰)	کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حسابرسان (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کار آیی فنی) و اجرای عملیات حرفه‌ای (شامل استقلال، بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت، است.
مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)	کیفیت حسابرسی تحت تأثیر سه دسته عوامل اصلی می‌باشد: (۱) عوامل کلان و حرفه‌ای (دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و مسئولیت پاسخگویی حسابرسان)؛ (۲) ویژگی‌های صاحبکار (درصد اعضای غیرموظف هیئت مدیره، اندازه، تخصص و تجربه هیئت مدیره، اثربخشی کمیته حسابداری، تمرکز مالکیت، وضعیت مالی صاحبکار)؛ (۳) ویژگی‌های مؤسسه و تیم حسابرسی (اندازه مؤسسه، صلاحیت و شایستگی شرکا، صلاحیت و شایستگی تیم حسابرسی، اجرای مناسب فرآیند حسابرسی، تخصص در صنعت، طول دوره تصدی و حق‌الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی).

### ۲-۳- معیارهای سنجش کیفیت اطلاعات حسابرسی

حسابرسی به لحاظ مفهومی دارای ابعاد مختلفی است که در جدول سه، نشان داده شده است:

جدول ۳. ابعاد کیفیت حسابرسی

ابعاد	شرح
ورودی (داده‌ها)	داده‌های زیادی بر کیفیت حسابرسی مؤثرند مانند استحکام روش‌شناسی، کار آیی ابزار حسابرسی، دسترسی به کمک‌های فنی مناسب و ...
خروجی (ستانده)	خروجی‌های حسابرسی اثرات مهمی بر کیفیت حسابرسی دارد. مانند شفافیت گزارش و نقش آن در کیفیت گزارش
عوامل محتوایی	برخی عوامل محیطی وجود دارند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. به‌عنوان مثال، استقرار نظام حاکمیت شرکتی که موجب تسهیل در استقرار نظام کیفیت حسابرسی می‌شود؛

منبع: (برگرفته از ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵)

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی است. فرایند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش- هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع می‌شود و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد (امیرزاده و همکاران، ۱۳۹۷). باوجود اینکه کیفیت اطلاعات حسابرسی همواره یکی از پایه‌ای‌ترین مفاهیم حسابرسی بوده لیکن تعریف واحدی که مورد تأیید پژوهشگران باشد درباره آن وجود ندارد. دیچو و همکاران (۲۰۱۰)، کیفیت را از منظر سود و در قالب ارائه اطلاعات مربوط بیشتر در مورد عملکرد مالی شرکت جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تعریف نمودند. بر این اساس می‌توان به سه نکته مهم اذعان داشت: الف) کیفیت مفهومی وابسته به نوع تصمیم است بنابراین صحبت در مورد کیفیت بدون در نظر گرفتن موضوع تصمیم‌گیری امری مردود است؛ ب) کیفیت اطلاعات گزارش شده به توان آگاهی دهنده‌گی گزارش در خصوص عملکرد مالی شرکت بستگی دارد؛ ج) کیفیت اطلاعات با دو عامل مرتبط بودن اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری و توانایی سیستم حسابداری در اندازه‌گیری عملکرد تعیین می‌شود (اثنی عشری و همکاران، ۱۳۹۳). به نظر شیلدر (۲۰۱۱)، کیفیت

### ۲-۴- پیشینه تجربی پژوهش

مرور نتایج مطالعات پیشین در جدول چهار، نشان داده شده است:

جدول ۴. پیشینه پژوهش

پژوهشگر	موضوع	دستاورد
نلسون و پارسونز (۲۰۱۸)	انطباق مدیریت شرکت و مدیریت سود تعهدی	دریافتند در شرکت‌هایی که توسط مؤسسات باکیفیت حسابرسی می‌شوند. مدیریت سود کمتر و هزینه تأمین مالی نیز پایین می‌باشد.
گارون (۲۰۱۸)	کیفیت حسابرسی در سازمان‌های غیرانتفاعی	کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می‌شوند بیشتر است.
آکجو و همکاران (۲۰۱۷)	بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارش مالی	بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی از قبیل ویژگی‌های هیئت‌مدیره، کمیته‌های حسابرسی، استقلال هیئت‌مدیره، اندازه هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری است و حاکمیت شرکتی، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.
الشائر و همکاران (۲۰۱۵)	نقش کمیته‌های حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی	شرکت‌های دارای کمیته‌های حسابرسی، افشاهای باکیفیت‌تری دارند و شرکت‌های بزرگ با سهام‌داران بلوکی، سطوح بالای افشا و کیفیت گزارشگری مالی را دارا هستند.
محمدرضایی و همکار (۱۳۹۸)	معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی	استفاده از چندین معیار سنجش مختلف بومی‌سازی شده با کمترین خطای ممکن، کنترل سوگیری ناشی از متغیرهای همبسته محذوف و طرح مناسب پژوهش برای تفکیک کیفیت حسابرسی از کیفیت گزارشگری مالی در پژوهش‌ها، اعتبار یافته‌های این حوزه از پژوهش‌ها را افزایش می‌دهد.
قرن سفلی و همکاران (۱۳۹۷)	تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده	رابطه مستقیم و معنادار بین نوع موسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی با اختلاف ارقام مندرج در صورت سود و زیان حسابرسی شده و حسابرسی نشده است. همچنین اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرسی بر اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده تأثیر معناداری ندارد.

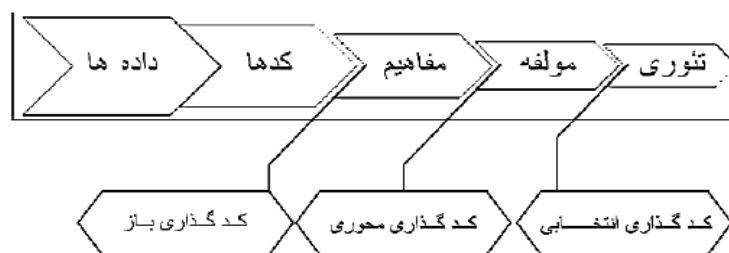
پژوهشگر	موضوع	دستاورد
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)	کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع	چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت را پیرامون ورودی‌های آن (موانع و ضعف‌های مرتبط بر منابع انسانی، استقلال، بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری مناسب در حسابرسی داخلی و...)، اجرای عملیات یا فرایند حسابرسی داخلی (عدم برنامه‌ریزی صحیح کار و اجرای حسابرسی مطابق آن، عدم برقراری ارتباطات و تعامل مناسب با مشتری، عدم استقرار نظام پیگیری مناسب، عدم اجرای حسابرسی مطابق اصول و روابط حرفه‌ای و)، خروجی‌های حسابرسی داخلی (عدم ارائه محصولات باکیفیت به مشتری و ضعف‌های ناشی از گزارشگری حسابرسی داخلی) و عوامل زمینه‌ای (ضعف کیفی کمیته‌های حسابرسی، مشکلات و موانع مرتبط با نظام حاکمیت شرکتی در ایران، موانع و مشکلات مرتبط با نظارت نهادهای ناظر، ضعف‌های مرتبط انجمن‌های حرفه‌ای، عدم وجود قوانین و مقررات حامی حسابرسی داخلی، عدم تعامل با جامعه بین‌المللی و..)
زهرا نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)	تدوین مدل استقلال حسابرسی	به عوامل در دو بخش حسابرسی خصوصی و دولتی پرداخته‌اند و کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحبکار بر حسابرسی، عدم وابستگی مالی به صاحبکار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از شرایط علی مؤثر بر استقلال حسابرسی است.
ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۵)	شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی	از بین عوامل ورودی، عوامل تجربه حسابرسی و عوامل اجرای کار؛ از بین عوامل خروجی، وجود کنترل‌های داخلی و از بین عوامل محیطی، وجود حاکمیت شرکتی، بیشترین اثر را برافزایش کیفیت حسابرسی داشته‌اند. همچنین از دیدگاه حسابداران رسمی، انجام حسابرسی مالیاتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مالی خواهد شد.
ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵)	بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد	اگر صورت‌های مالی توسط موسسه حسابرسی باکیفیت بالا انجام شود، باعث می‌گردد که مدیر یک سری اشتباهات را انجام ندهد و به دنبال مدیریت سود نباشد و اگر هم اشتباهی در صورت‌های مالی موجود باشد، موسسه‌ای که به‌اندازه کافی بزرگ باشد از کنترل کیفیت بالاتری برخوردار بوده و در رعایت استانداردها سخت‌گیرانه عمل نموده بنابراین میزان تجدید ارائه نیز کاهش می‌یابد. اندازه حسابرسی و تخصص در صنعت به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی شناخته شده است.
نبات دوست باغمیشه (۱۳۹۵)	بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت مالی	کیفیت حسابرسی را با استفاده از ۵ معیار، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه‌های حسابداری، و کشف سایر تحریفات اندازه‌گیری و نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

همچنین ضرورت اشباع نظری در شیوه داده‌بنیاد، از روش نمونه‌گیری نظری و به‌منظور دسترسی به گروه‌های هدف اطلاع‌رسان، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده گردید.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها: فرایند تحلیل داده‌ها در نظریه‌پردازی رویش نظریه مبتنی بر سه مرحله کدگذاری (خلق مفاهیم و مقوله‌ها)، کدگذاری محوری (شناسایی مقوله اصلی، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها) و کدگذاری انتخابی (خلق نظریه) است. شایان ذکر است فن اصلی تجزیه و تحلیل داده‌ها در این مطالعه بر مبنای روش داده بنیاد و مبتنی بر طرح نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۰) است.

پژوهش حاضر از حیث جهت‌گیری، بنیادی؛ از منظر روش انجام پژوهش، کیفی؛ از دیدگاه فلسفی، تفسیری؛ از نظر رویکرد حاکم بر پژوهش، استقرایی و از لحاظ استراتژی انجام پژوهش بر مبنای نظریه داده‌بنیاد انجام پذیرفته است. در این مطالعه جهت گردآوری داده‌ها، از مطالعات کتابخانه‌ای و ابزار مصاحبه باز (عمیق) و نیمه ساختاریافته استفاده شد. آغاز مصاحبه‌ها بر مبنای مطالعات کتابخانه‌ای، با طرح پرسش‌هایی در رابطه با "شرایط علی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی" آغاز و سپس سوالات بعدی بر اساس روند مصاحبه و نظر مصاحبه‌شونده مطرح گردید. جامعه و نمونه آماری پژوهش: جامعه آماری پژوهش با توجه به قلمرو موضوعی آن، شامل خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد مالی، حسابداری و حسابرسی شرکت‌های فعال در بورس تهران مؤسسات حسابرسی می‌باشند که با توجه به حجم جامعه،



شکل ۱. فرآیند اجرای طرح نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۰)

عمق داده‌ها به سطح آورده شوند (دانایی فرد، ۱۳۸۳). در این مرحله پس از گردآوری داده‌ها از طریق ۱۷ مصاحبه عمیق با خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد شرکت‌ها و مؤسسات حساسی، در مجموع ۱۲۳ کد اولیه با لحاظ تکرارها از متن مصاحبه‌ها استخراج (کدگذاری باز) شد، شکل‌گیری مقوله‌ها در کدگذاری باز، راهنمای تمرکز بر سؤالات و مصاحبه‌های بعدی شد و این حرکت چرخه‌ای به‌مرور منجر به پرسش درزمینه روابط میان مقوله‌های ایجادشده گردید و کدگذاری به‌مرور با شکل‌گیری و غنی شدن مقوله‌ها وارد مرحله کدگذاری محوری شد. شایان‌ذکر است در این مرحله نکات و مفاهیم احصاء شده در کدگذاری باز، پرسش‌ها و ایده‌هایی را در مورد رابطه میان مقوله‌ها فراهم آورد و جهت‌گیری سؤالات و تحلیل مصاحبه‌ها به‌سوی بررسی روابط میان این مقوله‌ها سوق پیدا کرد، بدین ترتیب با پیدایش روابط میان هرچند مقوله یک قضیه (طبقه) به وجود آمد.

#### ۴-۲- کدگذاری محوری

کدگذاری محوری فرایند تبدیل مفاهیم به مؤلفه‌ها است. بر این اساس نظریه‌پرداز از مجموعه مفاهیم مرحله کدگذاری باز، یک مقوله را به‌عنوان مقوله محوری انتخاب و طی فرایندی سایر مفاهیم هم‌معنا را به آن مرتبط می‌سازد. بدین ترتیب که ابتدا پدیده محوری پژوهش، بر اساس تأکید مصاحبه‌شوندگان و مبانی نظری پژوهش تعیین و سپس مقوله‌های طبقه‌های فرعی شناسایی شدند.

- شرایط علی: این شرایط باعث شکل‌گیری پدیده یا طبقه محوری می‌شوند.
- مقوله محوری: این مقوله همان برجسب مفهومی است که برای چارچوب یا طرح پژوهش به وجود آمده، در نظر گرفته می‌شود.
- شرایط زمینه‌ای: شرایط خاصی است که بر راهبردها اثر می‌گذارد.

اعتبار یابی پژوهش: یک نظریه داده‌بنیاد خوب، نظریه‌ای است که به‌صورت استقرایی از داده‌ها استخراج شده باشد؛ تابع تعامل و بازاندیشی نظری باشد؛ بر اساس معیارهای ارزیابی خاص خود به حد کفایت مورد قضاوت رسیده باشد (عباس زاده، ۱۳۹۲). از این رو به‌منظور اعتبار یابی مقولات و روابط آنها در این پژوهش، پژوهشگر کوشیده است تا با بازگشت‌های مکرر به داده‌های پژوهش یعنی تعامل پیوسته بین آنچه که دانسته می‌شود با آنچه که باید دانسته شود. نظریه را به‌طور مرتب اصلاح نماید تا نظریه علاوه بر تراکم مفهومی از تمایز مفهومی لازم و خاص بودن نیز برخوردار باشد. پس از آن باهدف بهبود مدل و افزایش اعتبار آن، با تعدادی از مصاحبه‌شوندگان کلیدی طی جلسه‌ای مدل موردنظر ارائه و پس از اخذ نظرات آنها و اعمال برخی اصلاحات، مدل پیشنهادی به‌دست‌آمده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در این مرحله، پژوهشگر بر اساس طرح پژوهش، داده‌های حاصل از منابع اطلاعاتی خود استخراج (کدگذاری باز) شد، سپس مفاهیم مرتبط با یکدیگر شناسایی و در قالب ۶ مقوله طبقه‌بندی شدند (کدگذاری محوری)، آنگاه عوامل شناسایی‌شده بر مبنای مقوله محوری به شکلی نظام‌مند به یکدیگر ربط داده‌شده و در قالب مدل پیشنهادی پژوهش، ارائه شدند (کدگذاری گزینشی).

#### ۴-۱- کدگذاری باز

در این مرحله، مفاهیم شناسایی و برجسب خصوصیات و ابعادشان بسط داده می‌شوند. بدین منظور ابتدا داده‌ها از طریق پرسیدن سؤالاتی نظیر چه چیزی، کی، چگونه، چقدر و... جمع‌آوری، تجزیه و تفکیک می‌شوند. سپس رمزهای مناسب به بخش‌های مختلف داده‌ها اختصاص داده می‌شود و این رمزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند. پس از کدگذاری نکات کلیدی، آن دسته از کدهایی که موضوع مشترکی را تداعی می‌کنند، گروه‌بندی می‌شوند که نتیجه آن، شکل‌گیری «مفاهیم» است. به‌عبارت‌دیگر در کدگذاری باز تحلیلگر به شکل‌دهی مقوله‌ها و ویژگی‌های آنها می‌پردازد و می‌کوشد تا مفاهیم از

- شرایط مداخله‌گر: شرایط عامی هستند که متشکل از مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسطه‌ای هستند که بر کنش‌ها و تعاملات (راهبردها) اثرگذارند
- راهبردها: بیانگر رفتارها، فعالیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که به دنبال طبقه‌بندی محوری‌اند و تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم ظهور می‌کنند.
- پیامدها: پیامدها خروجی‌های حاصل از به‌کارگیری راهبردها هستند.

جدول ۵. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با شرایط علی

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)
شرایط علی	عوامل مرتبط با تیم حسابرسی	وجود نظام حسابرسی کارآمد
		توانمندی (دانش و تجربه) اعضا نسبت به قوانین، استانداردها، مقررات بیمه و مالیات
		منابع و امکانات فنی، مشاوره‌ای، تأمین مالی
	عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی	فرهنگ و ارزش‌های حاکم بر موسسه (التزام به رعایت قوانین و مقررات، اخلاق حرفه‌ای)
		نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش حسابرسی
		ساختارها و سیستم‌های داخلی اثربخش
	عوامل مرتبط با ذی‌نفعان	دانش و مهارت استفاده از اطلاعات گزارش حسابرسی
		تعامل مؤثر با حساب‌برسان
		پاسخ‌خواهی و تقاضای کیفیت گزارش‌ها از حساب‌برسان
	عوامل مرتبط با حرفه	قوانین و اصول و موازین حسابداری و حسابرسی
		فرایندهای نظارتی کارآمد
		مکانیزه بودن فرایندها

جدول ۶. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با پدیده‌ی محوری

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)
پدیده محوری	کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی	شناسایی مؤلفه‌های درونی اثرگذار بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی
		شناسایی مؤلفه‌های بیرونی اثرگذار بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی

جدول ۷. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم شرایط زمینه‌ای

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)
شرایط زمینه‌ای	دسترسی به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها	دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی (بانک، تأمین اجتماعی، گمرک، سازمان مالیاتی)
		دسترسی به پایگاه داده‌ها و سیستم‌های حسابداری و مالی
		ارائه به‌موقع مدارک مثبت به حساب‌برسان
	شفافیت اطلاعات اقتصادی شرکت‌ها	الزام به شفافیت گزارش‌های فرآیند فعالیت‌های مالی و اقتصادی
		مستندسازی فعالیت‌های مالی مبتنی بر استانداردها، قوانین و مقررات مربوطه
		شفافیت مالکیت کالا، خدمات و دارایی‌ها
	استقلال تیم و موسسه حسابرسی	عدم وابستگی حساب‌برسان و موسسه حسابرسی به واحدهای تجاری
		تعامل مناسب و مؤثر کارکنان با حساب‌برسان مستقر
	میزان پیچیدگی کسب و کار شرکت‌ها	میزان تنوع کالا و خدمات
		روش‌های مختلف کسب درآمد



جدول ۸. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با شرایط مداخله‌گر

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)
شرایط مداخله‌گر	شهرت و اعتبار	حسن شهرت و سابقه موسسه
		حجم کار و اعتبار موسسه
	فشارهای احتمالی به حسابرسان	محدودیت زمانی
		فشار روانی جهت اعمال نفوذ بر حسابرسان

جدول ۹. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با راهبردها

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)	
راهبردها	مکانیزه سازی فرآیند حسابرسی	ایجاد سیستم حسابرسی یکپارچه	
		مستندسازی الکترونیکی پرونده‌ها	
		ایجاد بانک اطلاعاتی یکپارچه و کاربردی	
	استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در موسسه	پشتیبانی منابع فنی و متخصص	استقرار سیستم کنترل کیفیت
			برنامه‌ریزی و اقدام جهت کشف تحریفات در سطح تیم و موسسه حسابرسی
			رتبه‌بندی کیفیت و برقراری پاداش
			چرخش کار در موسسه
	ایجاد سازوکار حمایتی جهت حفظ استقلال حسابرسان	حمایت از مؤسسات و حسابرسان در رابطه با تعویض اجباری و فشار واحد تجاری	استقرار نظام یکپارچه بانک اطلاعاتی بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌ها
			تشویق و حمایت از حسابرسان و مؤسسات حسابرسی به اجتناب از رسیدگی در موارد نقض استقلال
			بهره‌مندی حسابرسان و مؤسسات از بیمه مسئولیت در حرفه
			تشکیل کمیته سنجش کیفیت حسابرسی
	تعامل اثربخش نهادهای نظارتی و سیاستگذاری حرفه با مؤسسات حسابرسی	ایجاد کارگروه ارزیابی کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی	نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی
اطلاع‌رسانی و بازخورد نتایج بازرسی‌ها و نظارت‌های دوره‌ای به مؤسسات			
ایجاد سازوکارهای مناسب جهت برخورد با تخلفات مؤسسات			
توانمندسازی و آموزش کارکنان	تهیه استانداردهای حسابرسی برای صنایع خاص	آموزش مستمر و اثربخش در سطح حرفه و موسسه	
		سرمايه‌گذاري جهت ارتقای روش‌ها و ابزارهای نوین حسابرسی	

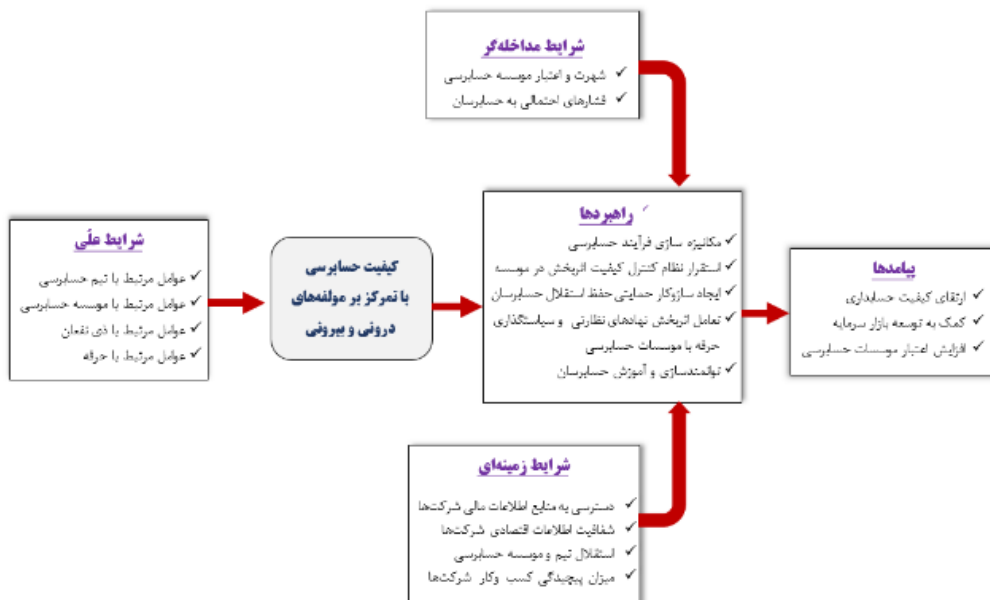
جدول ۱۰. استخراج و طبقه‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با پیامدها

ابعاد	مقوله‌ها	مفاهیم (کدهای باز)	
پیامدها	ارتقای کیفیت حسابداری	افزایش سطح پاسخگویی حسابرسان به ذی‌نفعان	
		کاهش هزینه‌های ناشی از ناقرینگی اطلاعاتی	
		کاهش قیمت‌گذاری عدم تقارن اطلاعاتی	
	کمک به توسعه بازار سرمایه	پیشگیری از فساد و سوءاستفاده‌های مالی و اقتصادی	رعایت حقوق ذی‌نفعان
			شفافیت فعالیت اقتصادی شرکت‌های بورسی
			بهبود استقلال مؤسسات حسابرسی
	افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی	افزایش شایستگی و صلاحیت فنی مؤسسات حسابرسی	افزایش استقلال حسابرسان
			بهبود تصویر مؤسسات حسابرسی در برابر مصالحه کاری

## کدگذاری گزینشی

برآمده از دل پژوهش، به صورت مدل پارادایمی زیر ارائه شدند.

در این مرحله به منظور کدگذاری گزینشی، از میان مقوله‌ها، مقوله محوری و سایر مقوله‌های حول آن، انتخاب و نظریه



شکل ۲. الگوی پارادایمی کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی مبتنی بر شیوه نظریه پردازی داده بنیاد

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس مطالعات انجام‌شده و مصاحبه‌ها انجام‌شده با خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد حرفه‌ای در زمینه حسابرسی و بر مبنای کدگذاری باز، محوری و گزینشی طی فرایندی رفت و برگشتی از درون داده‌ها توسعه داده‌شده و نشانه‌ها و مفاهیم شناسایی‌شده در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی شدند و در نهایت مدل پارادایمی پژوهش به دست آمد، بر این اساس عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی عبارتند از:

**عوامل علی:** بر اساس یافته‌های مطالعه حاضر، ۴ دسته عوامل شامل (۱) عوامل مرتبط با تیم حسابرسی (شامل وجود نظام حسابرسی کارآمد، توانمندی (دانش و تجربه) اعضا نسبت به قوانین، استانداردها، مقررات بیمه و مالیات و منابع و امکانات فنی، مشاوره‌ای، تأمین مالی)؛ (۲) عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی (شامل فرهنگ و ارزش‌های حاکم بر موسسه (الزام به رعایت قوانین و مقررات، اخلاق حرفه‌ای)، نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش حسابرسی و ساختارها و سیستم‌های داخلی اثربخش)؛ (۳) عوامل مرتبط با ذی‌نفعان (شامل فرهنگ و ارزش‌های حاکم بر سازمان، الزام به رعایت قوانین و مقررات، اخلاق حرفه‌ای)؛ (۴) عوامل مرتبط با حرفه (شامل قوانین و اصول و موازین حسابداری و حسابرسی، فرایندهای نظارتی کارآمد، و

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است که به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف آن، مطالعات گوناگونی توسط پژوهشگران انجام‌شده است. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، اغلب به‌منظور تقویت کیفیت حسابرسی به تدوین استانداردهای حسابرسی و استانداردهای کنترل کیفیت می‌پردازند. این در حالی است که اکثر مطالعات انجام‌شده زمینه کیفیت حسابرسی در داخل کشور، با استفاده از معیارها و عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی که در پژوهش‌های خارجی شناسایی شدند به دنبال تعیین کیفیت حسابرسی در ایران بوده‌اند و همواره این نقد بر آنها وارد است که با توجه به تفاوت‌های فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ایران با سایر کشورها، این امکان وجود دارد که شاخص‌ها و عوامل با توجه به شرایط اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی ایران، پاسخگو نباشند چراکه کیفیت پدیده‌ای نسبی است که از محیطی به محیط دیگر متفاوت است و می‌تواند نتایج متفاوتی از خود بجا می‌گذارد. در پژوهش حاضر با توجه به رویکرد اکتشافی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد مدل پارادایمی استراوس و کوربین، پس از انجام مصاحبه‌های عمیق با خبرگان و انجام مطالعات نظری گسترده، الگوی نظری پژوهش

بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌ها، تشویق و حمایت از حسابرسان و مؤسسات حسابرسی به اجتناب از رسیدگی در موارد نقض استقلال و بهره‌مندی حسابرسان و مؤسسات از بیمه مسئولیت در حرفه؛ (۴) تعامل اثربخش نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاری حرفه با مؤسسات حسابرسی (از طریق ایجاد کارگروه ارزیابی کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، نظارت‌های دوره‌ای جامعه حسابداران رسمی، اطلاع‌رسانی و بازخورد نتایج بازرسی‌ها و نظارت‌های دوره‌ای به مؤسسات، ایجاد سازوکارهای مناسب جهت برخورد با تخلفات مؤسسات و تهیه استانداردهای حسابرسی برای صنایع خاص)؛ و (۵) توانمندسازی و آموزش حسابرسان (از طریق آموزش مستمر و اثربخش در سطح حرفه و موسسه و سرمایه‌گذاری جهت ارتقای روش‌ها و ابزارهای نوین حسابرسی).

**پیامدها:** بر اساس الگوی به‌دست‌آمده از پژوهش حاضر اجرای راهبردهای پیشنهادی این الگو منجر به بروز پیامدهای ذیل می‌شود: (۱) ارتقای کیفیت حسابداری، (۲) کمک به توسعه بازار سرمایه و (۳) افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی.

با توجه به نتایج حاصله، می‌توان اذعان داشت که کیفیت حسابرسی به‌طور کلی تحت تأثیر برخی از عوامل درونی و بیرونی قرار دارد که قادرند در فرایند جمع‌آوری اطلاعات، تدوین و ارائه گزارش حسابرسی و بهره‌برداری از نتایج آن، تأثیر بگذارند.

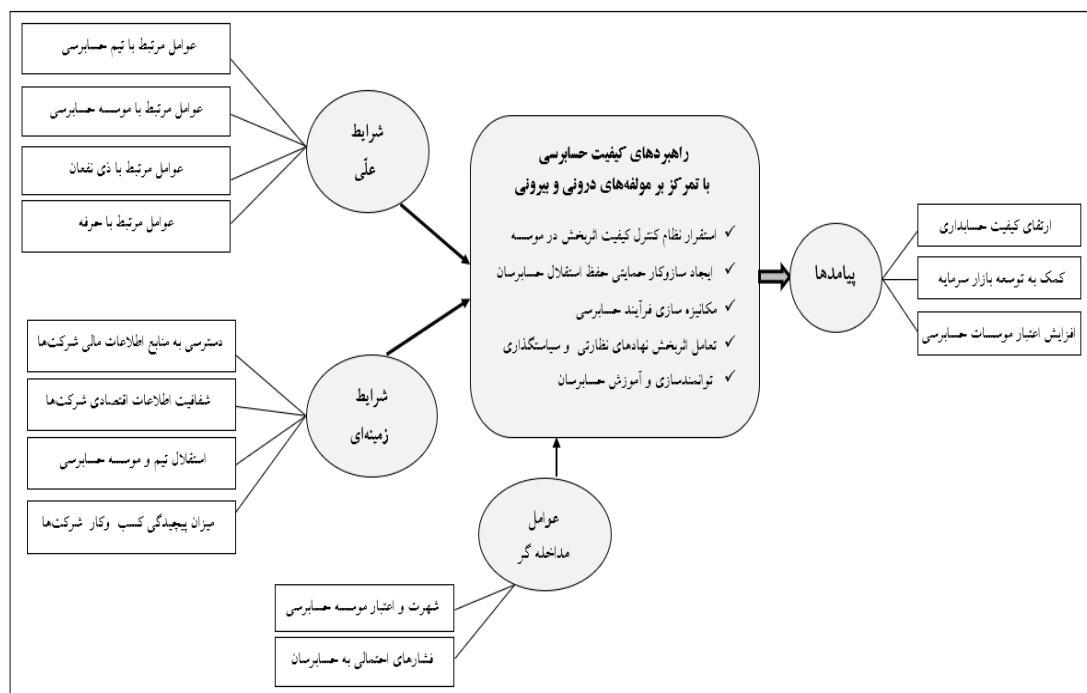
بر این اساس می‌توان اذعان داشت که هشت مؤلفه اصلی (مفاهیم استخراج‌شده از مدل) در قالب دودسته عوامل اصلی علی (عوامل مرتبط با تیم حسابرسی، عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی، عوامل مرتبط با ذی‌نفعان و عوامل مرتبط با حرفه) و زمینه‌ای (دسترسی به منابع اطلاعاتی، شفافیت اطلاعات اقتصادی شرکت‌ها، استقلال تیم و موسسه حسابرسی و میزان پیچیدگی کسب‌وکار شرکت‌ها) و تحت تأثیر عوامل مداخله‌گر (شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی و فشارهای احتمالی به حسابرسان)، قادرند با اثرگذاری بر راهبردهای افزایش کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی (استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در موسسه، ایجاد سازوکار حمایتی حفظ استقلال حسابرسان، مکانیزه سازی فرآیند حسابرسی، تعامل اثربخش نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاری و توانمندسازی و آموزش حسابرسان)، منجر به بروز پیامدهای مثبت ارتقای کیفیت حسابرسی، کمک به توسعه بازار از طریق ارائه اطلاعات شفاف و به هنگام به ذی‌نفعان و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی شوند.

مکانیزه بودن فرایندها) را به‌عنوان عوامل علی اثرگذار بر پدیده محوری کیفیت حسابرسی شناسایی شدند.

**عوامل زمینه‌ای:** یافته‌های این پژوهش ۴ عامل اساسی: (۱) دسترسی به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها (شامل دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی (بانک، تأمین اجتماعی، گمرک، سازمان مالیاتی)، دسترسی به پایگاه داده‌ها و سیستم‌های حسابداری و مالی و ارائه به‌موقع مدارک مثبت به حسابرسان)؛ (۲) شفافیت اطلاعات اقتصادی شرکت‌ها (الزام به شفافیت گزارش‌های فرآیند فعالیت‌های مالی و اقتصادی، مستندسازی فعالیت‌های مالی مبتنی بر استانداردها، قوانین و مقررات مربوطه، شفافیت مالکیت کالا، خدمات و دارایی‌ها)؛ (۳) استقلال تیم و موسسه حسابرسی (شامل عدم وابستگی حسابرسان و موسسه حسابرسی به واحدهای تجاری و تعامل مناسب و مؤثر کارکنان با حسابرسان مستقر)؛ و (۴) میزان پیچیدگی کسب‌وکار شرکت‌ها (میزان تنوع کالا و خدمات و روش‌های مختلف کسب درآمد)؛ را به‌عنوان بسترهای حاکم جهت افزایش کیفیت حسابرسی شناسایی و معرفی نمود.

**عوامل مداخله‌گر:** یافته‌های این مطالعه ۲ عامل را به‌عنوان عوامل مؤثر بر راهبردهای کیفیت حسابرسی معرفی نمودند: (۱) شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی (شامل حسن شهرت و سابقه موسسه و حجم کار و اعتبار موسسه؛ (۲) فشارهای احتمالی به حسابرسان (شامل محدودیت زمانی و فشار روانی جهت اعمال نفوذ بر حسابرسان).

**راهبردها:** بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر و با مدنظر قرار دادن عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر اثرگذار بر راهکارهای اتخاذی جهت افزایش کیفیت حسابرسی ۵ راهبرد اصلی ذیل ارائه گردید. بر این اساس می‌توان اذعان داشت اتخاذ راهبردهای ذیل منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد: (۱) مکانیزه سازی فرآیند حسابرسی (از طریق به‌کارگیری سیستم حسابرسی یکپارچه، مستندسازی الکترونیکی پرونده‌ها، ایجاد بانک اطلاعاتی یکپارچه و کاربردی، پشتیبانی منابع فنی و متخصص و استقرار سیستم کنترل کیفیت)؛ (۲) استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در موسسه (از طریق استقرار سیستم کنترل کیفیت، برنامه‌ریزی و اقدام جهت کشف تحریفات در سطح تیم و موسسه حسابرسی، رتبه‌بندی کیفیت و برقراری پاداش و چرخش کار در موسسه)؛ (۳) ایجاد سازوکار حمایتی حفظ استقلال حسابرسان (از طریق حمایت از مؤسسات و حسابرسان در رابطه با تعویض اجباری و فشار واحد تجاری، استقرار نظام یکپارچه بانک اطلاعاتی



شکل ۳. الگوی نهایی کیفیت حسابداری با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیاد

#### ۵-۱- پیشنهاد پژوهش‌های آتی

با توجه به اینکه ارتقای کیفیت حسابداری با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی از یک سو نیازمند دانش عمیق در حوزه حسابداری و حسابداری است و از سوی دیگر عامل انسانی نقش بسیار مهمی در کیفیت گزارش‌های ارائه شده دارد، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی این عوامل بیشتر مورد توجه پژوهشگران قرار گیرند. همچنین در این پژوهش به عوامل درونی و بیرونی در بهبود کیفیت مؤسسات حسابداری پرداخته شده و با توجه به اینکه برخی از مؤلفه‌ها برای مؤسسات حسابداری بخش دولتی و خصوصی می‌تواند متفاوت باشد پیشنهاد می‌شود، در پژوهش‌های دیگری تنها به جنبه‌های درونی و بیرونی حسابرسی بخش دولتی و بخش خصوصی پرداخته شود، به‌طور مثال مفهوم استقلال برای مؤسسات بخش دولتی به مراتب کم‌رنگ‌تر از بخش خصوصی می‌تواند باشد زیرا حسابرس دولتی نقش و قدرت عمل خود را از سیستم دولت گرفته و برابر قانون نقش اجرا می‌کند، و در استقلال خود کمتر تحت فشار واحدهای تجاری قرار می‌گیرد. و یا موضوع حق الزحمه نیز می‌تواند برای حسابرس بخش دولتی کمتر حائز اهمیت باشد زیرا ممکن است تأمین منابع به‌طور کلی در بودجه سالانه برای این‌گونه بخش‌ها دیده شود، ولی برای حسابرس مستقل در بخش خصوصی این‌چنین نیست و احتمالاً بااهمیت‌ترین عامل در قرارداد حسابداری، می‌تواند عامل حق الزحمه باشد. به هر صورت بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت

حسابرسی از جنبه درونی و بیرونی در مؤسسات بخش دولتی و خصوصی نکات مشترک زیادی خواهند داشت ولی تفاوت‌های مهمی نیز با یکدیگر می‌توانند داشته باشند که انجام پژوهش‌هایی با در نظر قرار دادن نکات پیش‌گفته، می‌تواند به‌عنوان عوامل علی، مداخله‌گر و یا زمینه‌ای، موضوع کیفیت حسابداری را به‌گونه‌ای عمیق‌تر دقت مورد بررسی قرار گیرد.

#### ۵-۲- محدودیت پژوهش

پژوهشگر هنگامی که اقدام به جمع‌آوری داده‌های کیفی می‌کند به‌تدریج با افزایش مصاحبه‌ها به تعداد زیادی از داده‌ها می‌رسد که در ادامه کار برای تحلیل و طبقه‌بندی آن داده‌های خام، به‌منظور مفهوم‌سازی با مشکلاتی مواجه می‌گردد. از آن جمله، یکسان‌سازی داده‌ها و حذف برخی از داده‌ها و یا اولویت‌بندی داده‌ها و اینکه چه کلمه مناسب‌تری را برای مفاهیم استخراج نماید و یا چگونگی تبدیل یک داده عامیانه به مفهوم‌های رسمی و موردپسند جامعه علمی، انجام پژوهش را بسیار دشوار می‌نماید. در برخی از داده‌ها، شناسایی و تفکیک آنها به اینکه عامل موردنظر، جزو عوامل علی، راهبردی یا غیره است تا حد زیادی مشکل است و صرفاً، آشنایی با تعریف‌ها و اصطلاحات مشکل برطرف نمی‌نماید. همچنین در پژوهش کیفی، فرهنگ جامعه‌ای که پژوهش در آن محیط انجام می‌شود بسیار اثرگذار است.

## فهرست منابع

- \* محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش‌های آرشویی نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۶، شماره ۱، صص ۸۷-۱۲۲.
- \* محمدرضایی، فخرالدین، احمد یعقوب نژاد (۱۳۸۸). اندازه موسسه حسابداری و کیفیت حسابداری: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۹، شماره ۳۴، تابستان ۱۳۹۶، صفحه ۳۱-۶۰.
- \* مشایخی، بیتا؛ مهران، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳ دوره ششم پاییز ۱۳۹۲ ص ۸۰.
- \* نیات دوست باغمیشه، محمدحسین؛ محمد زاده سالطه، حیدر؛ (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر قابلیت مقایسه صورت مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران، دانش حسابداری، سال شانزدهم، شماره ۶۲، بهار ۱۳۹۵، صص ۱۵۹-۱۷۶.
- \* نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبار زاده کنگرلویی، سعید؛ (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابداری، سال سوم، بهار ۱۳۹۰، شماره ۹.
- \* نیکبخت، محمدرضا؛ منتی، وحید؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ رحمانی، علی (۱۳۹۷). کیفیت حسابداری داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۷، پاییز ۱۳۹۷.
- \* نیکبخت، زهرا؛ و همکاران؛ (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۹۰-۱۱۲.
- \* یعقوب نژاد، احمد؛ امیری، محمد (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابداری و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، بهار ۱۳۸۸، صص ۸۱-۱۱۸.
- \* Catanach, Walker. (1999). "The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework" Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 8, Issue 1, pp: 43-66.
- \* Corbin, J.M., Strauss, A. Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria. Qual Sociol 13, 3-21 (1990). <https://doi.org/10.1007/BF00988593>
- \* اثنی عشری، حمیده؛ حجازی، رضوان و مجتهد زاده، ویدا (۱۳۹۳). تجزیه و تحلیل معیارهای سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری از بعد دقت. تحقیقات حسابداری و حسابداری تابستان ۱۳۹۳ شماره ۲۲. صص ۵۵-۴۵.
- \* امیرزاده، افسانه؛ میرزایی، حمیدرضا و داود، عندلیب (۱۳۹۷). پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه یزد، بررسی رابطه میان گزارش حسابداری و اجتناب مالیاتی با استفاده از تکنیک متن‌کاوی.
- \* ایمانی برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه و شمامی، حجت (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. مجله دانش حسابداری، شماره ۲۵، صص ۱۸۹-۱۶۷.
- \* جعفری، علی (۱۳۸۵). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- \* حساس یگانه، یحیی و غلامزاده لداری، مسعود (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی" دهمین همایش ملی حسابداری ایران.
- \* خجسته، علیرضا (۱۳۹۳). شاخص‌های کیفیت حسابداری از نگاه ذی‌نفعان. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۶، صص ۳۸-۲۷.
- \* دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی؛ آذر، عادل (۱۳۹۰). روش‌شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکردی جامع، تهران: انتشارات صفار - اشراقی.
- \* ساریخانی، نصیبه؛ برزگر، الهه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۱۰۳-۱۳۱.
- \* عباس زاده، محمد (۱۳۹۲). تأملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی، فصلنامه جامعه‌شناسی کاربردی، سال ۲۳، شماره (۴۵)، صص ۳۴-۱۹.
- \* علوی، سید محمد؛ قربانی، بهزاد و رستمی، وهاب (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۶، صص ۵۱-۴۷.
- \* قزل سفلی، مریم؛ بذرافشان، آمنه؛ مرادی، مهدی (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت حسابداری بر اختلاف صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۵، ش ۲، صص ۱۳۰-۱۱۱.

- \* Duff. (2009). "Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, pp. 400-422.
- \* Garven, S. A., Beck, A. W. and Parsons, L. M. (2018). Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37(1):49-68.
- \* Jiang, H; Habib, A; Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China, *Advances in Accounting incorporating, Advances in International Accounting*, 31(1): 125-135.
- \* Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- \* Waweru, N. M. and Prot, N. P. (2018). Corporate governance compliance and accrual earnings management in eastern Africa: Evidence from Kenya and Tanzania, *Managerial Auditing Journal*, 33(2): 171-191



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022*

## **Designing an audit quality improvement model with a focus on Internal and external components in Iran**

**Mohammad Esmaeil Molaei**

PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Ghaemshahr Branch, Ghaemshahr, Iran,

**Abbas Ali PourAghajan**

Assistant Professor and Scientific Members of the Department of Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Ghaemshahr Branch, Ghaemshahr, Iran  
(Corresponding Author)

**Mohammad Mahdi Abbasian**

Assistant Professor and Scientific Members of the Department of Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Ghaemshahr Branch, Ghaemshahr, Iran

### **Abstract**

The quality of auditing and the factors affecting it have long been of interest to investors, managers, financial analysts, researchers and creditors. Because high quality auditing, by improving the reliability and increasing the credibility of the financial reporting process, contributes to the usefulness of this process and the efficiency of the financial market, and in addition to giving users confidence in information to make appropriate decisions for capital allocation. Investors, creditors and other actors in the capital market. The present study was conducted to provide a model for improving the quality of auditing using the data theory of the foundation. The statistical population of this study consists of academic experts and senior managers of accounting and auditing of listed companies and auditing firms and its sampling method is based on theoretical and purposeful methods. The data collection tools in this study are library studies and in-depth semi-structured interviews. The obtained data were analyzed using foundation data theorizing method and through open, axial and selective coding. Based on this, a total of 123 initial codes were extracted from the text of the interviews (open coding) in terms of repetition, presented in the form of 17 classified categories (axial coding) and presented in the form of a paradigm model of audit quality improvement (selective coding). The findings indicate that the quality of auditing, due to the causal, underlying and intervening factors identified through the adoption of the proposed strategies, leads to the creation of favorable outcomes such as improving the quality of accounting, helping to develop capital markets and increase the credibility of auditing firms.

**Keywords:** Audit Quality, Internal Components, External Factors, Foundation Data Theory.

