

موانع ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر شناسایی رویه‌های معیوب

مجاهد رخشان

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران
shahinrakhshan@gmail.com

علی ذبیحی زرین کلابی

استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران (نویسنده مسئول)
azabihi95@yahoo.com

عباسعلی پور آقاجان

استادیار گروه حسابداری، واحد قائم‌شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم‌شهر، ایران
abbas_acc46@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۲۹

چکیده

برای رفع مسائل و مشکلات موجود در زمینه کیفیت حسابرسی علیرغم تلاش‌هایی که تاکنون صورت گرفته همچنان نیاز به تلاش‌های بیشتری است. همواره کیفیت حسابرسی با چالش‌هایی از قبیل وابستگی اقتصادی حساب‌برسان، نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، انتخاب مؤسسات حسابرسی و دوران تصدی آنان مواجه بوده و پژوهشگران متعددی به این چالش‌ها پرداخته‌اند. هدف پژوهش حاضر ارزیابی و اولویت‌بندی موانع ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر شناسایی رویه‌های معیوب است. روش پژوهش شامل بررسی ادبیات و پژوهش‌های مرتبط، تهیه و توزیع پرسشنامه است. موانع ارتقای کیفیت حسابرسی در پژوهش حاضر با مشارکت ۳۰۵ نفر از حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار طی پرسشنامه در سال ۱۴۰۱ مورد ارزیابی قرار گرفته است. علاوه بر ضرورت توجه به اصول اخلاقی، موانع مذکور در شش گروه اصلی شامل؛ رویه‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نتایج حاصل از بکارگیری آن‌ها، حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه پرداخت آن، چگونگی رقابت بین مؤسسات حسابرسی و سهم آن‌ها از بازار حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، نحوه و شرایط ارائه انواع خدمات و صدور گزارش حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، اندازه مؤسسات حسابرسی و چگونگی و آثار ادغام آن‌ها بایکدیگر، طول دوران تصدی مؤسسات حسابرسی و عوامل مؤثر بر انتخاب و تغییر حساب‌برسان طبقه‌بندی شده‌اند که طبق نتایج پژوهش رفع ایرادات موجود در آن‌ها می‌تواند در نهایت منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی گردد. **واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، رویه‌های معیوب، وابستگی اقتصادی حساب‌برسان، انتخاب مؤسسات حسابرسی.

۱- مقدمه

در محیط اقتصادی امروز، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود (پزشک و پورزمانی، ۱۳۹۸). در این محیط با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکاء تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها، نظارت و اظهارنظر شده باشد. تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور موجب می‌شود تا حسابرسان مستقل کیفیت اطلاعات را برای استفاده کنندگان مورد ارزیابی قرار دهند و از طریق ارائه خدمات با کیفیت و با حداقل هزینه به رقابت در حرفه بپردازند (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). لذا انتخاب مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی که عمدتاً ساختار کنترل داخلی مالی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهار نظر می‌نمایند، ضرورت پیدا می‌کند.

در کشور ما، مطابق ماده دو آیین نامه «نحوه انتخاب حسابرس برای شرکت‌های دولتی» بایستی حسابرس و بازرس قانونی این شرکت‌ها، از بین سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب شود. در قانون تجارت ایران هیچ بحثی از انتخاب حسابرس وجود ندارد و تنها در بخش هفتم مواد ۱۴۴ تا ۱۵۶ و ماده ۱۱۷ اصلاحیه اسفند ماه ۱۳۴۷ قانون تجارت در خصوص وظایف بازرس و شرایط انتخاب بازرس بحث شده است. در منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی در هیأت مدیره متناسب با بررسی‌ها و الزامات، بر عهده کمیته حسابرسی است. طبق تبصره دو ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای مسئول حسابرسی مجاز نیستند پس از گذشت چهار سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی همان شرکت‌ها را بپذیرند (مرادی و یحیائی، ۱۳۹۹).

ارزیابی جامع میزان کارایی و اثربخشی الزامات و مقررات مذکور را می‌توان به عنوان یک مسأله با اهمیت قلمداد نمود که مستلزم بررسی‌های بیشتر می‌باشد. مرتفع نشدن بسیاری از مشکلات ناشی از پایین بودن کیفیت حسابرسی سالهاست موجب متضرر شدن بسیاری از ذینفعان شده است و شرایط بیش از پیش اقتضاء می‌کند که با در نظر گرفتن منافع کلیه ذینفعان،

حسابرسان، صاحبکاران و مدیران به موضوع ارتقاء کیفیت حسابرسی از زوایای دیگری نگریسته شود، در همین راستا سؤال ذیل ارائه می‌گردد.

- شرایط و رویه‌های کنونی حاکم بر بازار حسابرسی کشور به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی با چه کمبودها و موانعی مواجه است؟ این سؤال بر این مینا تهیه شده که ارزیابی شود آیا در کل رویه‌های فعلی در خصوص نحوه پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی، نحوه ارزش‌گذاری خدمات حسابرسی، نحوه انتخاب و دوران تصدی مؤسسات حسابرسی، قادر است وابستگی مالی حسابرسان را کاهش و از رقابت ناسالم در بازار حسابرسی پیشگیری و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

تعریف کیفیت حسابرسی

در ادبیات حسابرسی تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه شده، زیرا دارای ابعاد چندگانه است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی به روی آن اثر می‌گذارد. یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱) تحت عنوان «ارزیابی بازار» ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را در دو بخش تعریف نموده است:

الف) احتمال این که حسابرس تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند.

ب) احتمال این که حسابرس تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش نماید.

البته که کشف تحریفات بااهمیت توسط حسابرس به دانش و توانایی وی و گزارش آن به انگیزه‌ها و استقلال او بستگی دارد (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵).

این تعریف دو جنبه کیفیت حسابرسی را در بردارد؛ الف- اهمیت نقش حسابرس در کشف تحریفات مالی ب- استقلال و اقدام حسابرس در برخورد با تحریفات مالی کشف شده. این تعریف در مطالعات کیفیت حسابرسی بسیار مورد توجه بوده است. مفهوم تعریف دی‌آنجلو این است که کیفیت حسابرسی، احتمال کشف و گزارش اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی است (O. Okolie, 2014). تعریف دی‌آنجلو از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف

^۱ De Angelo

که فرصت انجام رفتارهای غیراخلاقی ایجاد می‌شود، معیارهای اخلاقی فعال می‌شوند و برای افراد از درگیر شدن در این رفتار محدودیت ایجاد می‌کنند. تصمیمات غیراخلاقی زمانی به وقوع می‌پیوندد که فرایند مزبور مختل گردد. این اختلال به افراد اجازه می‌دهد تا خود را از اعمال خود و احساس گناه مرتبط با نقض استانداردهای اخلاقی درونی رها کنند و در نتیجه احتمال بیشتری برای تصمیم‌گیری غیراخلاقی داشته باشند. بنابراین، افراد برانگیخته می‌شوند برای کسب نتیجه منفعت طلبانه، استانداردهای اخلاقی درونی خود را غیرفعال کنند و باور به اخلاقی بودن رفتار خود داشته باشند. استانداردهای حرفه‌ای حسابرسان را ملزم می‌نماید تا در ارزیابی اطلاعات مشتری، ذهنیت شکاکانه و تردید حرفه‌ای داشته باشند. هنگامی که اطلاعات ارائه شده توسط مشتری حاکی از سوگیری مدیریت یا ناکافی یا ناهماهنگی و عدم انطباق است، امکان دارد حسابرسان نیاز به کسب شواهد اضافی داشته باشد. جمع‌آوری و ارزیابی شواهد اضافی مستلزم زمان و منابع حسابرسی بیشتری است و با توجه به اینکه حسابرسان معمولاً برای کارایی بیشتر از سوی مشتری و مؤسسه حسابرسی تحت فشار قرار دارد، اتخاذ چنین تصمیمی نشانگر شجاعت اخلاقی او است (وست و فلیشمن^۳، 2019 و جانسون و همکاران^۴، ۲۰۲۱).

رعایت و پایبندی به اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و استفاده‌کنندگان، بسیار حائز اهمیت است، زیرا رفتار اخلاقی دیدگاه اخلاقی و مصلحت جامعه را در پی خواهد داشت؛ بنابراین، حسابداری و حسابرسی را می‌توان به عنوان عامل انضباط اخلاقی در نظر گرفت، زیرا این افراد را ملزم می‌کند تا اطلاعاتی که به تصمیم‌گیری مربوط هستند را به نحو واضح و شفاف به جامعه ارائه دهند (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹).

کیفیت گزارشات صادره توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر با اهمیتی بر دوره حیات آنها دارد به همین جهت توجه مراجع حرفه‌ای حسابداری کشورمان همچون جامعه حسابداران رسمی ایران را به خود جلب کرده است. بکارگیری مدل‌های کمی از ابزارهای کاربردی محققان برای سنجش کیفیت حسابرسی محسوب می‌گردد. استفاده از معیارهایی نظیر سطح اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده، اندازه حسابرسان یا دوره تصدی حسابرسان برای سنجش کیفیت حسابرسی با مشکلاتی همراه است. مشکلات از این جهت که در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی رفتار افرادی که کار حسابرسی را انجام می‌دهند، بسیار مؤثر است و اگر این رفتار و اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی

در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی منعکس کننده کیفیت واقعی حسابرسی است.

رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

اینکه حسابداران و حسابرسان رفتار اخلاقی داشته باشند، بسیار ضروری است، زیرا آنها به عنوان ناظران عمومی شناخته می‌شوند. همچنین انتظار می‌رود آنها به اصول مورد اطمینان بودن، بی-طرفی، استقلال و سایر اصول و ملزومات اخلاق حرفه‌ای متعهد باشند (رجب‌دری و همکاران، ۱۳۹۹). در همین راستا رفتارهای حسابرسان را در دو بعد می‌توان مورد مطالعه قرار داد. بعد نخست مربوط به رفتارهای ناشی از ویژگی‌های شخصیتی اعم از اعتماد به نفس، خودشیفتگی، شجاعت و ... است و بعد دوم مربوط به رفتارهای حرفه‌ای آنان طی دوره حسابرسی و گردآوری شواهد و مدارک است که غفلت از هر یک از این ابعاد تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت. خودشیفتگی شامل تمایل زیاد به برتری شخصی و خود بزرگ‌بینی است. حسابرسان خودشیفته کمتر مایل به سازش در مذاکرات خود هستند و بر موضع خود پافشاری می‌کنند و این بر کیفیت حسابرسی آنها تأثیر می‌گذارد. حسابرسان خودشیفته در برابر گزارشگری مالی متهورانه (دستکاری ارقام سود) کارفرمایان مقاومت می‌نمایند، اما شرکت‌های تجاری با ارتباطات سیاسی بالا سعی می‌کنند بر استقلال آنها تأکید کنند (چرچ و همکاران^۱، ۲۰۲۰).

خودشیفتگی به طور مثبت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و آن را افزایش می‌دهد. افراد خودشیفته اغلب سعی می‌کنند دیگران را تحقیر کنند. از این رو، به نظر حسابرسان خودشیفته به احتمال زیاد ارزش مشتریان را نادیده می‌گیرند تا ارزش خود را حفظ و افزایش دهند. چنین افرادی علاوه بر نادیده گرفتن نظرات دیگران، تمایل دارند صرفاً بر نظرات خود تمرکز کنند، به این مفهوم که حسابرسان خودشیفته، در مقایسه با سایر حسابرسان، کمتر تحت فشار کارفرمایان خود قرار می‌گیرند و تا حدودی از این طریق استقلال خود را حفظ می‌نمایند. اگر چه این امر می‌تواند ریسک از دست دادن مشتریان اصلی را افزایش دهد، اما چنین نگرانی کمتر از نگرانی‌هایی است که می‌تواند منجر به پیامدهای منفی ناشی از فقدان کیفیت و استقلال حسابرسان شود (چو و همکاران^۲، ۲۰۲۱).

معیارهای اخلاقی درونی شده بر انتخاب‌های مبتنی بر اخلاق اثر گذارند و موجب تنظیم و نظارت بر رفتار هستند. زمانی

³ West & Fleischman

⁴ Johnson et al

¹ Church et al

² Chou et al

غیرحرفه‌ای باشد سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. در نهایت این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد به اعتبار حرفه نیز خدشه وارد می‌کند (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۰).

کیفیت مدارک در حرفه حسابرسی همیشه در اولویت بوده است و اهمیت آن به حدی بوده که در برخی پژوهش‌های تجربی حسابرسی، کیفیت حسابرسی را حاصل از کیفیت شواهد و مدارک گردآوری شده جهت پشتیبانی از اظهارنظر حسابرسی، تعریف کرده‌اند. پژوهش‌های متعددی با استفاده از معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی انجام شده است. در بسیاری از پژوهش‌ها بر موضوعات و معیارهای مربوط به رفتارهای غیرحرفه‌ای که به طور قابل ملاحظه‌ای می‌توانند کیفیت شواهد حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند، تمرکز شده است. ماگیم و پنی^۱ (۱۹۸۶) بیان داشتند، رفتارهایی همچون کمتر از واقع گزارش نمودن مدت زمان انجام کار و عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون کسب اجازه از ما فوق، با فشارهای بودجه زمانی تعیین شده برای انجام کار، در ارتباطند و ممکن است در آینده به بودجه‌های غیرواقعی، ارزیابی نامناسب کارکنان، کیفیت حسابرسی پایین، کاهش و از دست دادن درآمدهای مؤسسه حسابرسی و دچار شدن به بدهی‌های قانونی منجر شوند. الدرمن و دیتریک^۲ (۱۹۸۲) بیان داشتند که مؤسسات حسابرسی باید ارتباطات خود را با کارکنان تقویت کرده و آموزش‌های خود را جهت کمک به حل این موضوعات بهبود بخشند. اظهار نظر شرکای حسابرسی به طور کلی از فرآیند کار حسابرسی انجام شده توسط تیم حسابرسی جدا نیست، به دلیل اینکه شرکای حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط تیم حسابرسی اظهار نظر می‌کنند، بنابراین عملکرد و رفتار حسابرسان بر کیفیت

حسابرسی تأثیر دارد. اغلب این ادبیات نشان می‌دهد که واکنش حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی عبارت است از؛ ارائه گزارش جهت کمتر از واقع نشان دادن مدت زمان انجام کار و اتمام زود هنگام یا عدم اجرای رویه‌های حسابرسی. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد هر دو مورد این رفتارها دارای اثر منفی بر کیفیت حسابرسی می‌باشند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۱). در ایران نیز تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی بررسی شد و مشاهده گردید که رفتارهای غیر حرفه‌ای وجود دارد و مهم‌ترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و عدم اهمیت برخی مراحل حسابرسی می‌باشد و بیشترین رفتار غیرحرفه‌ای از طریق انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی، رخ می‌دهد (مهرانی، ۱۳۷۹).

طبقه‌بندی شرایط و رویه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی
در این بخش به شرایط و رویه‌های موجود در ساختار بازار حسابرسی و مؤثر بر کیفیت حسابرسی که مورد تأکید بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران بوده، پرداخته می‌شود. این رویه‌ها که بر یکدیگر اثرگذارند به ۶ گروه اصلی به شرح ذیل تقسیم‌بندی شده‌اند:

الف) رویه‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نتایج حاصل از بکارگیری آن‌ها (ب) حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه پرداخت آن (ج) چگونگی رقابت بین مؤسسات حسابرسی و سهم آن‌ها از بازار حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن (د) نحوه و شرایط ارائه انواع خدمات و صدور گزارش حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی (ح) اندازه مؤسسات حسابرسی و چگونگی و آثار ادغام آن‌ها با یکدیگر (خ) طول دوران تصدی مؤسسات حسابرسی و عوامل مؤثر بر انتخاب و تغییر حسابرسان

منابع پژوهش	مبانی نظری و مطالعات پیشین	گروه
یاری و همکاران، ۱۴۰۱	قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به بودجه زمانی حسابرسی انجام می‌شود. آیین‌نامه مذکور موجب افزایش تلاش حسابرسان نشده و به جهت حفظ مشتری و پیشگیری از تنبیهات ناشی از عدم رعایت، مؤسسات حسابرسی به ویژه مؤسساتی که قدرت چانه‌زنی کمتری دارند، اقدام به رعایت شکلی آن می‌نمایند زیرا رعایت واقعی آن منجر به افزایش حق‌الزحمه و تأخیر در انجام و تکمیل کار حسابرسی و متعاقباً به ترتیب منجر به از دست دادن مشتری و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود که در نهایت موارد مذکور منتج به کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد.	الف
یاری و همکاران، ۱۴۰۱؛ سو و وو ^۳ ، ۲۰۱۷؛ دیلمی پور، ۱۳۹۰؛ هوانسیان فر، ۱۳۸۸	در بازار آزاد (مبتنی بر توافق و غیر دستوری) قیمت یک کالا یا خدمات از طریق عرضه و تقاضا تعیین می‌شود بدین معنا که طبق نظریه چانه زنی نیروهای عرضه و تقاضا موجب می‌شوند طرفین معامله با انگیزه‌های مشترک و ترجیحات متضادی که دارند بر یک قیمت معین که منافع دو طرف را تأمین می‌نماید، توافق نمایند. در این نوع بازار به سیاست‌گذاری دولتی نیاز نیست اما در صورتی که سازوکارهای درونی بازار نتواند منجر به عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی با کیفیت و قیمت مناسب شود ممکن است نیاز به	

³ Su & Wu

¹ Margheim & Pany

² Alderman & Deitrick

گروه	مبانی نظری و مطالعات پیشین	منابع پژوهش
	دخالت در بازار احساس شود. در همین راستا با توجه به اینکه عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی در بازار حسابرسی ایران منجر به تعادل در حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی نشده این روند موجب شده تا نهادهای ناظر و قانون‌گذار (جامعه حسابداران رسمی ایران) برای بهبود اوضاع و ارتقای کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری از طریق الزامی نمودن آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی دخالت کنند تا از وقوع رقابت ناسالم و نرخ‌شکنی پیشگیری کنند.	
	حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی مازاد یا کسری حق‌الزحمه واقعی نسبت به حق‌الزحمه استاندارد تعریف می‌شود. حق‌الزحمه استاندارد، منعکس‌کننده هزینه‌های تلاش و کوشش و ریسک دعای قضایی حسابرسان می‌باشد و حق‌الزحمه‌های واقعی همان میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان می‌باشد. در ایران تقاضا برای حسابرسی اغلب نشأت گرفته از الزامات قانونی است و ریسک دادخواهی نیز پایین است، لذا می‌توان بیان کرد حق‌الزحمه غیرعادی حتی در زمانی که بالا است، نشانگر کیفیت بالای حسابرسی نیست.	محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸؛ عمالدینی و سعیدی، ۱۳۹۸ بهرند و همکاران، ۲۰۲۰
ب	مهم‌ترین موانع استقلال حسابرسان، برخاسته از مسائل مالی هستند. استدلال می‌شود که بیم از دست دادن صاحبکاری که حق‌الزحمه خدمات حسابرسی یا غیرحسابرسی را می‌پردازد، تأثیر چشم‌گیر بر قضاوت‌های حسابرسان دارد. به طور کلی این واقعیت که در عمل، مدیریت شرکت قدرت‌گزينش و اخراج حسابرسان را دارد و حق‌الزحمه وی را مستقیماً می‌پردازد، بزرگترین تهدید برای استقلال و کیفیت اجرای حسابرسی است. بر این اساس، این احتمال می‌رود که حسابرسان، تحت فشار، گزارش خود را با بابت میل مدیریت واحد مورد رسیدگی شکل دهد.	حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷؛ امبکومیز و هاو ^۱ ، ۲۰۱۲
	وجود تمرکز در بازار حسابرسی، قدرت و اختیار عمل مدیریت صاحبکار را در انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی کاهش داده و در مقابل، قدرت بازار حسابرسان را افزایش می‌دهد. در یک بازار حسابرسی متمرکز حسابرسان انگیزه‌های کمتری برای ارتقاء کیفیت خدمات خود داشته و احتمال اینکه بیش از حد به خود اطمینان داشته و از کار خود راضی باشند، بیشتر است. این امر موجب کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد.	کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ بون و همکاران ^۲ ، ۲۰۱۲
	هر چه سهم بازار یک مؤسسه خصوص حسابرسی عضو جامعه حسابداران افزایش پیدا کند تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر کاهش می‌یابد. در اختیار داشتن سهم بیشتر بازار حسابرسی توسط مؤسسات خصوصی فعال موجب تنزل کیفیت حسابرسی می‌شود. احتمالاً این امر به دلیل آن است که مؤسسات حسابرسی برای کنار گذاشته نشدن توسط مشتریان در بازار حسابرسی انعطاف به خرج می‌دهند و مطابق با میل صاحبکاران گزارش خود را تنظیم می‌کنند تا در بازار باقی بمانند. همچنین بین انحصار (سهم زیاد از بازار) با حق‌الزحمه رابطه مثبت وجود دارد. این موضوعات می‌تواند استقلال حسابرسان را در راستای اعتبار بخشی به صورتهای مالی خدشه دار نماید.	غلامی گیفان و همکاران، ۱۳۹۸؛ رضائی و همکاران، ۱۳۹۴
ج	در بازار رقابتی حسابرسی در حالی که مدیران شرکتهای گزینه‌های بیشتری در اختیار دارند اما مؤسسات حسابرسی همواره به حفظ صاحبکاران خود توجه می‌کنند. در این راستا، مؤسسات حسابرسی یا از طریق بهبود سرعت رسیدگی‌ها و یا نرمش و انعطاف‌پذیری، روابط خود را با صاحبکاران حفظ نموده و یا توسعه می‌دهند. در حالت بهبود سرعت رسیدگی‌ها، حسابرسان اثر بخشی در کار را فدای سرعت می‌نمایند لذا احتمال کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرسان کاهش می‌یابد. در حالت نرمش و انعطاف‌پذیری، حسابرسان به دلیل ورود زبان احتمالی ناشی از صدور گزارش حسابرسی نامطلوب به صاحبکار ممکن است انعطاف‌پذیری بیشتری نسبت به مدیر خرج داده و در پی این امر، از خطاها چشم‌پوشی و یا از گزارش آنها خودداری کند. در این نوع بازارها خرید اظهار نظر بیشتر رخ می‌دهد به ویژه توسط شرکتهایی که به دنبال اظهار نظر مطلوب درباره کنترل‌های داخلی هستند، با توجه به این تفاسیر می‌توان بیان کرد هنگامی که رقابت افزایش می‌یابد، استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.	فخاری و امیری، ۱۳۹۹؛ رضائی و همکاران، ۱۳۹۴
	در بازار خدمات حسابرسی از نشانه‌های وجود فضای رقابتی ناسالم بین مؤسسات حسابرسی، می‌توان به نرخ‌شکنی (پیشنهاد قیمت توسط حسابرسان کمتر از هزینه ارائه خدمات حسابرسی) اشاره نمود. نرخ‌شکنی	صالحی و همکاران، ۱۴۰۱

¹ Mbekomize & Hove

² Boone et al

منابع پژوهش	مبانی نظری و مطالعات پیشین	گروه
	منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و خدشه دار شدن اعتبار حرفه می گردد زیرا هنگامی که درآمد حسابرسی از هزینه انجام حسابرسی کمتر باشد ممکن است حسابرسان تلاش کمتری را صرف انجام حسابرسی نمایند.	
مشهدی قره قیه و همکاران، ۱۳۹۸؛ محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸؛ چنا و همکاران ^۱ ، ۲۰۰۹؛ ریتنبرگ و شویگر ^۲ ، ۱۹۹۳	کمتر از یک درصد گزارش حسابرسی شرکتهای بورسی آمریکایی غیرمقبول است اما استفاده از گزارش غیرمقبول به ویژه مشروط در ایران بدون هیچ گونه محدودیتی، معمول است. مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرس خود را تغییر می دهند تا به واسطه این تغییر گزارش حسابرسی مقبول دریافت نموده و به این روش عملکرد شرکت را مطلوب نشان دهند. به این پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرس یا خرید اظهار نظر از سوی مدیریت واحد تجاری می گویند.	د
کنگ و همکاران ^۳ ، ۲۰۱۸؛ رانک و اسمیت ^۴ ، ۲۰۱۴؛ پارک ^۵ ، ۱۹۹۰	در صورتی که مدیریت، صورتهای مالی را طبق اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد تا این عدم رعایت را گزارش ننماید حسابرس باید میان پذیرش خواسته های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود یکی را برگزیند. حسابرس اگر در مقابل چنین خواسته ایی نرمش نکند و آن را نپذیرد حتی ممکن است مورد تهدید مدیریت مبنی بر تغییر حسابرس و قطع همکاری قرار بگیرد. یکی از عواملی که ممکن است باعث شود حسابرسان با صاحبکاران رفتارهای آسان گیرانه ای داشته باشند ارائه خدمات غیراطمینان بخشی در کنار حسابرسی مستقل سالیانه است زیرا از این طریق برای حسابرسان منفعت مازادی ایجاد می گردد و حفظ این منفعت برای آنان حائز اهمیت است لذا اجتناب حسابرس از شرایطی که وی را تحت فشار قرار می دهد برای جلوگیری از کاهش کیفیت حسابرسی ضروری است.	
اباذری و نصیرزاده، ۱۳۹۷؛ کونالسکی و همکاران ^۶ ، ۲۰۱۸؛ لیمپد و همکاران ^۷ ، ۲۰۱۸؛ نوری فرد و فیض پور اقدام، ۱۳۹۱	منظور از خدمات غیراطمینان بخشی خدماتی است که حسابرس، غیر از وظیفه اصلی او که حسابرسی صورتهای مالی است، به صاحبکار ارائه می دهد. این خدمات می تواند شامل طرح توجیهی افزایش سرمایه، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملکرد و سایر خدمات باشد. ارائه سایر خدمات همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می دهد. ارائه سایر خدمات حسابرسی اگر از نظر اقتصادی برای حسابرسان با اهمیت باشد می تواند وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار را افزایش دهد.	
ترکانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ کیهانی، ۱۳۹۹؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ محمدرضایی و محد صالح ^۸ ، ۲۰۱۶	یکی از راهکارها در بعد مشوق های عرضه با کیفیت خدمات حسابرسی، بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی است. برای بزرگ شدن دو راهکار وجود دارد: الف-بزرگ شدن از درون ب-بزرگ شدن از طریق ادغام با سایر مؤسسات. به طور کلی انحصار و تمرکز بازار حسابرسی در بیشتر کشورها پس از ادغام مؤسسات حسابرسی افزایش یافته است. تمرکز بازار حسابرسی به معنای داشتن سهم زیاد یک یا چند مؤسسه حسابرسی از بازار مؤسسات حسابرسی است. البته در ایران ادغام به صورت شکلی بوده و مؤسسات حسابرسی پس از ادغام تنها در دفتر کار مشتری به فعالیت خود ادامه می دهند و به جز دو زمینه یکسان-سازی حقوق و دستمزد و آیین نامه کنترل کیفیت در هیچ زمینه ای به یکپارچه سازی دست نیافته اند، در واقع ادغام در ایران نمادین بوده و برای بهره مندی از منافع آن در یک بازار خاص حسابرسی انجام می شود.	ح
ریسی پورزمانی، ۱۳۹۸؛ دی آنجلو، ۱۹۸۱	اندازه مؤسسات حسابرسی یکی از ویژگی های است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. مؤسسات حسابرسی بزرگتر خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می کنند، زیرا علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار کسب کنند. این مؤسسات تلاش می کنند که کار را با کیفیت بالا انجام دهند، زیرا تصور بر این است که چنین مؤسساتی به منابع و امکانات بیشتری دسترس دارند. به طور کلی مؤسسات حسابرسی بزرگ به چهار دلیل خدمات حسابرسی بهتری ارائه می دهند: ۱- مشتریان زیاد و قدرت چانه زنی بالاتری دارند و به	

¹ Chena et al

² Rittenberg & Schwieger

³ Kang et al

⁴ Ruhnake & Schmidt

⁵ Park

⁶ Kowaleski et al

⁷ Liempd et al

⁸ Mohammadrezaei & Mohd-saleh

گروه	مبانی نظری و مطالعات پیشین	منابع پژوهش
	<p>خاطر یک صاحبکار استقلال خود را از بین نمی‌برد ۲- حساسیت بالا نسبت به حفظ اعتبار و شهرت خود دارند ۳- در صورت ناتوانی در کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت منافع زیادی از دست می‌دهند ۴- تعدد و تنوع کارها، آموزش‌های مستمر و تخصص در صنعت.</p>	
	<p>در خصوص ادغام مؤسسات حسابرسی دو دیدگاه وجود دارد: الف- دیدگاه صرفه به مقیاس ب- دیدگاه سوداگرایی. به طور کلی عمده ترین دلایل ادغام مؤسسات حسابرسی را می‌توان در قالب دو دسته؛ افزایش کیفیت حسابرسی از طریق تکمیل کادر و تخصص در صنعت (صرفه به مقیاس) و افزایش سودآوری ناشی از افزایش سهم بازار (سوداگرایی) طبقه بندی کرد. لذا اگر حسابرس بین دو مورد مذکور توازن ایجاد کند و استقلال خود را نیز حفظ کند کیفیت حسابرسی و سود مؤسسه همزمان افزایش پیدا می‌کند. البته لازم به ذکر است که با توجه به دیدگاه صرفه به مقیاس ادغام اگر واقعی باشد و شکلی نباشد می‌تواند موجب افزایش کارایی (کاهش تأخیر گزارش حسابرسی) و اثر بخشی (کیفیت حسابرسی) حسابرسی گردد.</p>	<p>محمدرضایی و همکاران، ۱۴۰۱؛ ترکانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ کیهانی، ۱۳۹۹</p>
	<p>الزامات قانونی برای انتخاب یا تغییر حسابرس و نیز مراجع مختلف نظیر هیأت‌های مدیره و مجامع عمومی عادی و کمیته حسابرسی شرکت‌ها برای انتخاب حسابرس، وضعیت محیطی بازار حسابرسی ایران: اعم از رقابت شدید بین مؤسسه‌های حسابرسی برای کسب مشتری، نرخ شکنی و ارزان فروشی در تعیین حق الزحمه، تمایل اندک مشتریان برای دریافت خدمات با کیفیت و توجه بیشتر برای کسب خدمات کم هزینه‌تر، ریسک کمتر دعای حقوقی علیه مؤسسه‌های حسابرسی و همچنین نتایج متناقض و ناکافی به دست آمده از پژوهش‌هایی که تاکنون در زمینه انتخاب حسابرس مستقل انجام شده ایجاب می‌کند که رویه‌های مؤثری جهت انتخاب حسابرس تدوین گردد.</p>	<p>مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹</p>
	<p>مدیران شرکتها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره گیری از این تأثیر، حسابرسانی که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را بیشینه کنند. مدیران شرکت‌ها اغلب تمایل به همکاری با حسابرسانی دارند که اهل سازش، تعامل و مصالحه هستند تا بتوانند با اعمال نفوذ بر حسابرس، گزارش حسابرسی مناسبی را برای مراجعی نظیر بورس، سازمان امور مالیاتی، بانکها (به منظور دریافت تسهیلات) و سایر مراجع تهیه کنند. این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود.</p>	<p>مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹؛ داگرتی و همکاران^۱، ۲۰۱۳</p>
خ	<p>برخی مؤسسات حسابرسی برای آن که در بازار خدمات حسابرسی باقی بمانند ممکن است مطابق با نظر مدیریت صاحبکار، گزارش حسابرسی خود را تنظیم نمایند. به بیان دیگر کیفیت حسابرسی قربانی وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار می‌شود. تأمین منافع اقتصادی و دریافت حق الزحمه به قدری اهمیت دارد که حق الزحمه حسابرسی که طبق قرارداد قبل از شروع کار تعیین می‌شود، میزان تلاش حسابرسی و منابع حسابرسی قابل مصرف را تعیین می‌کند و این تلاش حسابرسی نیست که در تعیین حق الزحمه نقشی ایفا نماید.</p>	<p>محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸؛ حسینی و جهانشاد، ۱۳۹۶</p>
	<p>پژوهشگران بسیاری مطرح نموده‌اند که تغییر حسابرس با خرید اظهار نظر حسابرسی اتفاق می‌افتد اما تغییر حسابرس اثر دوگانه ای بر خرید اظهار نظر دارد به طوری که با بررسی اظهار نظرهای حسابرسان قبل و بعد از تغییر می‌توان احتمال خرید اظهار نظر حسابرس را تعیین نمود. با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیشتر شده و باعث ظهور پدیده گزینش اظهار نظر شده است. گزینش اظهار نظر حالتی است که در آن صاحبکار، حسابرس خود را تغییر می‌دهد تا حسابرس جدید مطابق نظر صاحبکار گزارش خود را تنظیم نماید و اقداماتی از قبیل تغییر ادبیات بندهای گزارش، تغییر جای بندها و انتقال از بند شرط به بندهای بعد از اظهار نظر انجام دهد. این موضوع عامل تهدید کننده برای استقلال حسابرس به شمار می‌رود.</p>	<p>مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹؛ فخاری و امیری، ۱۳۹۹؛ بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲</p>

¹ Daugherty et al

پیشینه داخلی پژوهش

رضایی و همکاران در سال ۱۴۰۲ کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای را مورد ارزیابی دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که مشارکت، یکپارچه سازی، هنجاریابی و در نظر گرفتن ارزش‌ها به عنوان بعدی از فرهنگ سازمانی در مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی شرکتها نیز ارتقا پیدا می‌کند. همچنین مسئولیت پذیری، امانت‌داری، عدالت و صداقت به عنوان بعدی از اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد، لذا با افزایش هر یک از ابعاد اخلاق حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی شرکت‌ها نیز ارتقا می‌یابد. به طور کلی فرهنگ سازمانی بر ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرهنگ سازمانی نسبت به اخلاق حرفه‌ای تأثیر کمتری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها دارد.

بیرجندی و فتحی در سال ۱۴۰۱ در پژوهش خود بیان نمودند که مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسی که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را بیشینه کنند؛ این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود. به عبارتی دیگر، این رفتارها منجر به تردید حرفه‌ای در حسابرسان و درک ریسک چرخش در حسابرسان می‌شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی آنان اثرگذار باشد.

نصیریور و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای تحت عنوان شناسایی و رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بر پایه معنویت و جو اخلاقی در محیط کار نتیجه‌گیری نمودند که مهمترین بعد تأثیرگذار بر ارتقاء کیفیت حسابرسی بعد رهبری، با مؤلفه‌های رهبری معنوی و سبک رهبری است و پس از آن به ترتیب ابعاد سازمانی، روانشناختی و فردی قرار دارند.

گوهری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود نشان می‌دهند که حسابرسان برای ایجاد ارزش افزوده برای صاحبکاران اهمیت زیادی قائل هستند و از این رو، مؤسسه‌های حسابرسی با تقاضاهای بازار همراه می‌شوند. رقابت مؤثر نیازمند تعداد کافی مؤسسه‌های

حسابرسی ارائه دهنده خدمات حرفه‌ایست که تعادل در بازار ایجاد می‌نماید و زمانی که رقابت‌ها پوششی برای انحصارگری در بازار گردد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و انگیزه‌های منفعت طلبانه گسترده‌تر می‌شود و ماهیت اصلی حرفه حسابرسی که حفظ استقلال است به شدت تنزل پیدا می‌کند.

آقائی قهی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان مدل مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران نتیجه‌گیری نمودند که مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی مواردی نظیر استقلال شورای عالی، ضوابط الزامی و اجرایی گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی، اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی و ... شناسایی شده است.

پیشینه خارجی پژوهش

استایس و همکاران (2022) در پژوهش خود تأثیر بند تداوم فعالیت بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. اظهار نظر حسابرسی به عنوان نتیجه فرایند حسابرسی تنها ارتباط مستقیم حسابرس با سهامداران در مورد فرآیند حسابرسی است. اظهار نظر مشروط (تعدیل شده) حسابرس در مورد تداوم فعالیت، تردید اساسی حسابرس در مورد ناتوانی صاحبکار برای ادامه فعالیت را انعکاس می‌دهد. از آنجایی که بند تداوم فعالیت هزینه‌هایی را به صاحبکار تحمیل می‌نماید لذا مدیران انگیزه دارند که حسابرسان را برای صدور اظهار نظر مقبول تحت فشار قرار دهند. تسلیم شدن حسابرس در برابر این فشار، استقلال وی را خدشه‌دار می‌نماید و در نتیجه کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. در بررسی و تعیین موانع ارتقای کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های مختلف بند تداوم فعالیت نیز به مانند مواردی نظیر اندازه مشتری و دوره تصدی حسابرسی مورد توجه واقع می‌شود.

آکینیومی و همکاران^۲ (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه تحقیق آن‌ها نشان داد که بین اندازه هیأت مدیره به عنوان یک شاخص حاکمیت شرکتی و اندازه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت با کیفیت حسابرسی و با یکدیگر رابطه آماری غیرمعنادار ولی مثبت وجود دارد. با این حال، یک رابطه منفی و از نظر آماری بی‌اهمیت بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

آسوار و همکاران^۳ (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی: نقش فشار بودجه زمانی نتیجه‌گیری نمودند که شایستگی و انگیزه تأثیر مثبت و

³ Aswar et al¹ Stice et al² Akinyomi et al

نظرات تعدادی از خبرگان و متخصصان کلیه رویه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در قالب ۶ گروه اصلی (الف-ب-ج-د-ح-خ) مطابق با جدول طبقه‌بندی شرایط و رویه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی طبقه‌بندی شدند. گزاره‌های مندرج در پرسشنامه نیز متناسب با اهداف پژوهش و با در نظر گرفتن طبقه‌بندی مذکور طراحی شد تا از این طریق بتوان نظرات حسابرسان رده‌های مختلف را گردآوری، ارزیابی و اولویت‌بندی نمود.

جامعه و نمونه آماری پژوهش جهت تکمیل پرسشنامه
با توجه به اطلاعات موجود در سایت سازمان بورس و اوراق بهادار^۳ جامعه آماری پژوهش از حسابرسان حرفه‌ای شاغل در کلیه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۴۰۱ تشکیل شده است. آمار رسمی حسابرسان حرفه‌ای شاغل در این مؤسسات در دسترس نیست لذا جهت تعیین حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران، حجم جامعه نامشخص فرض شده و حجم نمونه ۲۶۷ نفر محاسبه شده است.

معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد در حالی که استقلال این تأثیر را ندارد و فشار بودجه زمانی این رابطه را تعدیل نمی‌کند. گارسیا و همکاران^۱ (۲۰۲۰) در مقاله‌ای تحت عنوان تصدی مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی نتیجه‌گیری نمودند که شرکت‌هایی با بیش از ۱۰ سال تصدی در کنار حسابرسان خود، از کیفیت حسابرسی پایین‌تری نسبت به سایر بنگاه‌ها برخوردار نیستند.

چرسن^۲ (۲۰۱۹) در مقاله‌ای تحت عنوان کیفیت حسابرسی و چندین عامل تعیین‌کننده آن نتیجه‌گیری نمود که اولین راه بهبود کیفیت حسابرسی، اطمینان از آموزش مستمر و با کیفیت حسابرسان و ارتباط آن با واقعیت‌های اقتصادی است. تعویض دوره‌ای حسابرسان و کنترل کیفیت آنها و منابع مالی حسابرسی شوندگان از سایر عوامل مهم هستند.

روش اجرای پژوهش

برای پاسخ به سؤال پژوهش، مبانی نظری مرتبط و پژوهش‌های پیشین گردآوری و بررسی گردید و سپس ضمن بهره‌گیری از

آمار توصیفی پاسخ دهندگان پرسشنامه

درصد	فراوانی	گزینه‌ها	تعداد سال های فعالیت	درصد	فراوانی	گزینه‌ها	سن پاسخ دهندگان
۴۱٪	۱۲۴	۵--۳	تعداد سال های فعالیت	۲۲٪	۶۸	۳۰--۲۰	سن پاسخ دهندگان
۱۴٪	۴۴	۱۰--۵		۴۷٪	۱۴۴	۴۰--۳۰	
۳۰٪	۹۲	۲۰--۱۰		۳۰٪	۹۳	۴۰ سال به بالا	
۱۵٪	۴۵	۲۰ سال به بالا		۱۰۰٪	۳۰۵	جمع	
۱۰۰٪	۳۰۵	جمع		۷۷٪	۲۳۶	آقا	جنسیت
۱۳٪	۴۰	شریک	سمت حرفه ای	۲۳٪	۶۹	خانم	
۱۳٪	۴۱	مدیر		۱۰۰٪	۳۰۵	جمع	
۱۲٪	۳۶	سرپرست ارشد		۰٪	۰	پایین تر از کارشناسی	تحصیلات
۱۷٪	۵۲	سرپرست		۱۷٪	۵۲	کارشناسی	
۱۴٪	۴۴	حسابرس ارشد		۶۶٪	۲۰۱	کارشناسی ارشد	
۳۰٪	۹۲	حسابرس		۱۷٪	۵۲	دکتری	
۱۰۰٪	۳۰۵	جمع		۱۰۰٪	۳۰۵	جمع	

زمینه رویه‌ها و شرایط حاکم بر بازار حسابرسی می‌باشد، همچنین یک بخش جداگانه نیز به ارائه پیشنهاد و توضیح بیشتر در صورت لزوم اختصاص داده شده است. در پرسشنامه طیف لیکرت با مقیاس ۵ درجه (کاملاً مخالف: ۱ امتیاز، مخالف: ۲ امتیاز، بی تفاوت: ۳ امتیاز، موافق: ۴ امتیاز و کاملاً موافق: ۵ امتیاز) استفاده شده است. پرسشنامه به صورت الکترونیکی از

گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه

پرسشنامه به صورت الکترونیکی و شامل دو بخش اصلی عمومی و تخصصی است. بخش عمومی شامل ویژگی‌های عمومی پاسخ دهندگان اعم از سن و جنسیت، سابقه کار در حرفه حسابرسی، رده سازمانی و میزان تحصیلات است که تعداد آن ۵ سؤال می‌باشد. بخش دوم پرسشنامه نیز شامل ۱۸ گزاره تخصصی در

³ www.seo.ir

¹ Garacia et al

² Chersan

طریق رایانامه، واتساپ و تلگرام و همچنین مراجعه حضوری به مؤسسات، برای ۴۰۰ نفر ارسال و پس از تلاش‌های پی‌درپی تعداد ۳۰۵ پاسخ دریافت گردید. با توجه به تعداد پاسخ‌های دریافتی نرخ پاسخ‌دهی ۷۶ درصد محاسبه شد.

پایایی کلی پرسشنامه

Cronbach's Alpha	N of Items
.756	18

روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه

به طور کلی تحلیل داده‌ها فرایند تلخیص، کدگذاری و طبقه‌بندی و در نهایت پردازش داده‌های اولیه بدست آمده از طریق ابزار گردآوری می‌باشد، به نحوی که زمینه‌ی تحلیل و ارتباط بین داده‌ها و متغیرها مهیا شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). پس از بررسی پایایی به منظور تحلیل و آزمون مؤثر بودن متغیر-های شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه، اطلاعات گردآوری شده مربوط به نمونه‌ی مورد بررسی با استفاده از نرم افزارهای

اکسل و spss مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون تی تک نمونه‌ای^۱ و آزمون فریدمن در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شد. آزمون تی تک نمونه‌ای یک آزمون پارامتریک و مقایسه‌ای است و جهت سنجش اثرگذار بودن یا نبودن یک متغیر در شرایط مورد بررسی استفاده می‌شود. در این آزمون گزاره‌های مطرح شده در مورد میانگین جامعه در سطح خطای ۵ درصد بررسی می‌شوند. از آنجایی که طیف مورد سنجش ۵ گزینه‌ای است میانگین نظری ۳ در نظر گرفته شده است. به منظور رتبه‌بندی مؤلفه‌های بازار کنونی نیز آزمون فریدمن^۲ مورد استفاده قرار گرفته است زیرا آزمون مذکور برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی گروه‌های مختلف کاربرد دارد و قادر است رتبه آنها را مشخص نماید. در این پژوهش هر پاسخگو امکان نمره‌دهی به هر شاخص را در طیف پنج گزینه‌ای دارد بنابراین نمره‌دهی بالاتر نشان‌دهنده‌ی میزان موافقت با گویه بوده است. این آزمون معادل آنالیز واریانس (ANOVA) با اندازه‌های تکراری است. در آزمون فریدمن هرچقدر میانگین رتبه بزرگتر باشد، اهمیت آن گزاره از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بیشتر است.

تأیید یا عدم تأیید گزاره‌های پژوهش

نتیجه H ₀	سطح معنی‌داری	آماره تی	میانگین	گزاره‌ها
رد	.000	7.260	3.52	پرداخت مستقیم حق‌الزحمه حسابرسی توسط صاحبکار به حسابرس تهدیدی برای کیفیت اجرای حسابرسی است.
رد	.009	2.618	3.16	بکارگیری آیین نامه حق‌الزحمه حسابرسی برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به تنهایی مبنای کامل و مناسبی نمی‌باشد.
رد	.000	9.713	3.63	قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس عرضه و تقاضا (مبتنی بر قدرت چانه زنی و توافق طرفین) موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.
رد	.000	5.751	3.36	محدودیت‌های کنونی حاکم بر حسابرسان در زمینه صدور گزارش حسابرسی، کافی و اثربخش نمی‌باشد.
رد	.000	7.141	3.49	ادغام مؤسسات حسابرسی با یکدیگر موجب شکل‌گیری بازار متمرکز می‌شود.
رد	.000	6.630	3.44	بازار متمرکز و انحصاری حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.
تأیید*	.000	-6.599	2.51	اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت خدمات قابل ارائه توسط آن‌ها ارتباط مستقیم دارد.
رد	.000	24.410	4.16	انتخاب حسابرس نیاز به تدوین رویه‌های مؤثر با در نظر گرفتن الزامات قانونی، مراجع مختلف تصمیم‌گیرنده، وضعیت محیطی بازار و ویژگی‌های صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی اعم از نحوه عملکرد کمیته حسابرسی و میزان تخصص حسابرسی در صنعت دارد.
رد	.000	18.846	4.01	نرمش و انعطاف‌پذیری حسابرس در مقابل خواسته‌های صاحبکار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.
رد	.000	11.145	3.70	افزایش سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی با استقلال وی رابطه معکوس دارد.

² Friedman

¹ One-sample T-test

نتیجه H ₀	سطح معنی‌داری	آماره تی	میانگین	گزاره‌ها
رد	.000	12.290	3.74	همکاری یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار تا جایی تداوم دارد که منافع مدیریت شرکت تأمین گردد.
رد	.000	10.623	3.69	ارائه همزمان خدمات اطمینان بخشی و غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند.
رد	.000	4.447	3.32	در ادغام مؤسسات حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش سودآوری مؤسسه با یکدیگر رابطه معکوس دارد.
رد	.000	19.037	4.06	برای بقای مؤسسه حسابرسی تأمین منافع اقتصادی مؤسسه در اولویت است.
رد	.000	17.623	3.96	حق‌الزحمه غیرعادی (قیمت‌گذاری غیراستاندارد خدمات حسابرسی) نشان دهنده تنزل کیفیت حسابرسی است.
رد	.002	3.112	3.19	تمرکززدایی از بازار حسابرسی و بازار رقابتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌گردد.
رد	.000	27.072	4.14	تغییر حسابرس موجب مطلوب‌تر شدن گزارش حسابرسی از بابت نوع گزارش و تعداد یا محل قرارگیری بندها می‌گردد.
رد	.000	29.855	4.30	رقابت ناسالم اعم از نرخ شکنی موجب کاهش تلاش حسابرسان برای کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت می‌شود.

آمار استنباطی مربوط به آزمون فریدمن

305	N
891.764	Chi-Square
17	df
.000	Asymp. Sig.

تأثیر اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت ارائه خدمات معنادار است اما چون میانگین پاسخ‌ها کمتر از ۳ است، اندازه به تنهایی عامل مؤثر بر ارتقای کیفیت حسابرسی محسوب نمی‌شود، یعنی افراد پاسخ‌دهنده مخالف این موضوع هستند.

رتبه‌بندی گزاره‌ها بر اساس آزمون فریدمن

Mean Rank	proposition	Rank
12.63	رقابت ناسالم اعم از نرخ شکنی موجب کاهش تلاش حسابرسان برای کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت می‌شود.	1
11.99	انتخاب حسابرس نیاز به تدوین رویه‌های مؤثر با در نظر گرفتن الزامات قانونی، مراجع مختلف تصمیم‌گیرنده، وضعیت محیطی بازار و ویژگی‌های صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی اعم از نحوه عملکرد کمیته حسابرسی و میزان تخصص حسابرس در صنعت دارد.	2
11.68	برای بقای مؤسسه حسابرسی تأمین منافع اقتصادی مؤسسه در اولویت است.	3
11.61	تغییر حسابرس موجب مطلوب‌تر شدن گزارش حسابرسی از بابت نوع گزارش و تعداد یا محل قرارگیری بندها می‌گردد.	4
11.11	نرمش و انعطاف‌پذیری حسابرس در مقابل خواسته‌های صاحبکار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.	5
10.87	حق‌الزحمه غیرعادی (قیمت‌گذاری غیراستاندارد خدمات حسابرسی) نشان دهنده تنزل کیفیت حسابرسی است.	6
9.96	همکاری یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار تا جایی تداوم دارد که منافع مدیریت شرکت تأمین گردد.	7
9.79	ارائه همزمان خدمات اطمینان بخشی و غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند.	8
9.65	افزایش سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی با استقلال وی رابطه معکوس دارد.	9
9.49	قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس عرضه و تقاضا (مبتنی بر قدرت چانه زنی و توافق طرفین) موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.	10
9.13	پرداخت مستقیم حق‌الزحمه حسابرسی توسط صاحبکار به حسابرس تهدیدی برای کیفیت اجرای حسابرسی است.	11
8.91	ادغام مؤسسات حسابرسی با یکدیگر موجب شکل‌گیری بازار متمرکز می‌شود.	12
8.60	بازار متمرکز و انحصاری حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.	13

Mean Rank	proposition	Rank
8.48	در ادغام مؤسسات حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش سودآوری مؤسسه با یکدیگر رابطه معکوس دارد.	14
8.17	محدودیت‌های کنونی حاکم بر حسابرسان در زمینه صدور گزارش حسابرسی، کافی و اثربخش نمی‌باشد.	15
7.09	تمرکززدایی از بازار حسابرسی و بازار رقابتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌گردد.	16
6.77	بکارگیری آیین نامه حق‌الزحمه حسابرسی برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به تنهایی مبنای کامل و مناسبی نمی‌باشد.	17
5.09	اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت خدمات قابل ارائه توسط آن‌ها ارتباط مستقیم دارد.	18

مؤسسه، افزایش کیفیت نیز به همراه دارد در حالی که اندازه مؤسسات حسابرسی با کیفیت خدمات قابل ارائه توسط آن‌ها ارتباط مستقیم ندارد و اندازه به تنهایی عامل مؤثر بر ارتقای کیفیت حسابرسی محسوب نمی‌شود. در ادغام مؤسسات حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش سودآوری مؤسسه با یکدیگر رابطه معکوس دارد.

نرمش و انعطاف‌پذیری حسابرسان در مقابل خواسته‌های نامعقول صاحبکار نیز از دیگر عوامل کاهنده کیفیت حسابرسی تلقی می‌گردد. از یک سو افزایش سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی با استقلال وی رابطه معکوس دارد از سوی دیگر همکاری یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار تا جایی تداوم دارد که منافع مدیریت شرکت تأمین گردد لذا می‌توان استدلال نمود که افزایش سهم بازار به دنبال تأمین منافع مشتریان حاصل می‌گردد.

ارائه همزمان خدمات اطمینان بخشی و غیراطمینان بخشی به یک صاحبکار استقلال و کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند اما مؤسسه حسابرسی برای بقای خود بایستی منافع اقتصادی مؤسسه را تأمین نماید. حق‌الزحمه غیرعادی نشان‌دهنده تنزل کیفیت حسابرسی است و ارائه خدمات غیراطمینان بخشی نظیر مشاوره از جمله عوامل ایجاد آن محسوب می‌گردد. تمرکززدایی از بازار حسابرسی و ایجاد بازار رقابتی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌گردد زیرا به دنبال افزایش عرضه و رقابت فشرده، افزایش تغییر حسابرسان نیز خواهد بود. تغییر حسابرسان موجب مطلوب‌تر شدن گزارش حسابرسی از بابت نوع گزارش و تعداد یا محل قرارگیری بندها می‌گردد، به نوعی این موضوع را می‌توان از عوامل ایجاد رقابت ناسالم قلمداد نمود. رقابت ناسالم اعم از نرخ‌شکنی موجب کاهش تلاش حسابرسان برای کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت می‌شود.

در بین موضوعاتی که به آن‌ها پرداخته شد موضوعاتی از قبیل رقابت ناسالم و نرخ‌شکنی در بازار حسابرسی، ضرورت تدوین رویه‌های جامع و مؤثر در خصوص انتخاب حسابرسان، اهمیت منافع اقتصادی حسابرسان، تغییر حسابرسان، نرمش و انعطاف‌پذیری آنان و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی به عنوان

با استفاده از آزمون فریدمن گزاره‌های مؤلفه‌های مؤثر بر ارتقای کیفیت حسابرسی از نظر پاسخگویان رتبه‌بندی شده‌اند که نتایج آن در جدول «رتبه‌بندی گزاره‌ها بر اساس آزمون فریدمن» قابل رؤیت است. با توجه به جدول آمار استنباطی مربوط به آزمون فریدمن، سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۵ درصد است لذا می‌توان نتیجه گرفت که رتبه‌بندی مذکور معنی‌دار است. در این رتبه‌بندی موضوعاتی از قبیل رقابت ناسالم و نرخ‌شکنی در بازار حسابرسی، ضرورت تدوین رویه‌های جامع و مؤثر در خصوص انتخاب حسابرسان، اهمیت منافع اقتصادی حسابرسان، تغییر حسابرسان، نرمش و انعطاف‌پذیری آنان و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی رتبه‌های نخست را کسب نموده‌اند که نشان‌دهنده اهمیت بیشتر آنها است.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از آزمون‌ها و یافته‌ها، مسائل و مشکلات ذیل شناسایی شده که مستلزم رفع و بهبود می‌باشند:

پرداخت مستقیم حق‌الزحمه حسابرسی توسط صاحبکار به حسابرسان، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس آیین نامه حق‌الزحمه حسابرسی یا بر اساس عرضه و تقاضا و مبتنی بر قدرت چانه‌زنی و توافق طرفین، تهدیدی برای استقلال حسابرسان و کیفیت اجرای حسابرسی محسوب می‌گردد. برای کاهش رقابت ناسالم در بازار حسابرسی وضعیت کنونی نظیر آزادی حسابرسان در تعیین نوع گزارش صادره و اختیارات صاحبکار در خصوص تغییر حسابرسان، نیاز به اعمال محدودیت‌های کارا و مؤثر دارد. به طور کلی انتخاب حسابرسان نیاز به تدوین رویه‌های مؤثر با در نظر گرفتن الزامات قانونی، مراجع مختلف تصمیم‌گیرنده، وضعیت محیطی بازار و ویژگی‌های صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی اعم از نحوه عملکرد کمیته حسابرسی و میزان تخصص حسابرسان در صنعت دارد.

ادغام مؤسسات حسابرسی با یکدیگر موجب شکل‌گیری بازار متمرکز و انحصاری حسابرسی می‌شود و بازار متمرکز و انحصاری نیز موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. البته ادغام مؤسسات با این فرض انجام می‌شود که بزرگ شدن اندازه

نظر گرفته شود، در این خصوص نتایج پژوهش با نتایج صفرزاده و همکاران (۱۴۰۲) سازگار است. تقلب، قصور و سهل انگاری در ارائه اظهارنظر حسابرسی ناشی از عواملی نظیر درآمد و درجه کنترل کیفی مؤسسه، اندازه صاحبکار، کمیته حسابرسی و کیفیت اقلام تعهدی صاحبکار، میزان اهمیت به اخلاق و ... از دیگر مواردی است که بایستی بیشتر مورد توجه قرار بگیرد. لذا ضرورت دارد به منظور جلوگیری از وقوع چنین مشکلاتی، برای صدور گزارش حسابرسی محدودیت‌های کافی و اثربخش از سوی نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاران اعمال گردد، در این خصوص نتایج پژوهش با نتایج اصفهانی و همکاران (۱۴۰۱) همخوانی دارد. به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی و اطمینان بخشی نسبت به ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان در قبال جامعه، وضع استانداردها و رویه‌های سخت‌گیرانه اجتناب ناپذیر است، در این خصوص نتایج پژوهش با نتایج پژوهش وو و ژینو^۲ (۲۰۲۱) همراستا است.

فهرست منابع

- * ابادری، زهره؛ نصیرزاده، فرزانه (۱۳۹۷). چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۹، ۱۰۷-۱۳۷.
- * اصفهانی، مهدیه؛ فخاری، حسین؛ قاسمی، جمال (۱۴۰۱). بررسی عوامل مؤثر بر احتمال قصور حسابرسان در ارائه اظهارنظر. دانش حسابرسی، سال بیست و دوم، شماره ۸۷، ۲۳۶-۲۶۴.
- * ایمانی بزندق، محمد؛ مهرانی، کاوه؛ حجت شمامی، رحیم (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده‌ی کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، ۱۶۷-۱۸۹.
- * آقائی قه‌ی، علیرضا (۱۳۹۹). انگیزه‌ی اقتصادی و مقررات حاکم بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۵۱، ۳۲-۲۹.
- * آقائی قه‌ی، علیرضا؛ یزدانی، شهره؛ خانمحمدی، محمد حامد (۱۳۹۹). مدل مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای. مجله دانش حسابرسی، سال ۲۰، شماره ۸۰، ۳۵۷-۳۸۲.
- * بنی مهد، بهمن؛ عربی، سید مهدی؛ حسن پور، شیوا (۱۳۹۶). پژوهش‌های تجربی و روش شناسی در حسابداری. انتشارات ترمه، چاپ چهارم، سال ۱۳۹۶.

بااهمیت‌ترین موضوعات شناسایی شده که مانعی برای ارتقای کیفیت حسابرسی محسوب می‌گردند.

تفاوت در قیمت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط عرضه کنندگان مختلف در شرایط رقابتی، ریشه در تعارض بین انگیزه اقتصادی و کیفیت دارد. کیفیت بالا بها دارد و بهای آن معین و مشخص است، حال عرضه کنندگان با کارشکنی و نرخ شکنی و استفاده از نیروهای بی‌کیفیت در حرفه‌ی حسابرسی بهای تمام شده را پایین آورده تا نرخ برای صاحبکاران رضایت بخش گردد. اینکه صاحبکاران به دلیل الزام قانونی و مقرراتی حسابرسی را انجام می‌دهند موجب می‌شود تا به دنبال نرخ پایین باشند. زمانی که حق‌الزحمه‌های حسابرسی پایین باشد و شرکت‌ها نیز راغب به انجام حسابرسی نباشند و کار حسابرسی را از سر اجبار نه صرفاً ارزش افزوده‌ی حسابرسی، انجام دهند باعث می‌شود تصور کنند که حسابرسی فقط هزینه است لذا آنها به دنبال کم‌ترین هزینه هستند. این ضعف که ریشه در اخلاق حرفه‌ای اعضای حرفه دارد، باعث بی‌تفاوتی به گزارشات حسابرسی شده است. با توجه به موارد مذکور نتایج پژوهش با نتایج آقای قه‌ی (۱۳۹۹) همراستا است.

در خصوص چرخش (تغییر) حسابرسان و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی نتایج پژوهش با نتایج شاکری و دهدار (۱۴۰۰) موافق است بدین نحو که چرخش مؤسسات حسابرسی توسط صاحبکاران می‌تواند تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد لذا موجب می‌شود که دوره جستجوی مشتری برای حسابرسان افزایش پیدا کند و همچنین در بازار رقابتی به ویژه اگر تغییر حسابرسان منتج به مطلوب‌تر شدن گزارش حسابرسی گردد احتمال وقوع پدیده خرید اظهارنظر حسابرسی را نیز باید در نظر گرفت. از یک سو هنگامی که صاحبکار با انگیزه کسب پاداش بیشتر از طریق توزیع نامتقارن اطلاعات به حسابرسان فشار می‌آورد و حسابرسان نیز مطابق میل وی گزارش حسابرسی را تنظیم می‌نماید و از سوی دیگر هنگامی که بین مدیریت و حسابرسان در خصوص روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه اختلاف نظر وجود دارد، پدیده خرید اظهارنظر ایجاد می‌شود که در این خصوص نتایج پژوهش با نتایج گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است.

به طور کلی انتخاب حسابرسان و تغییر وی نیاز به رویه‌های کارآمد و مؤثر دارد که در آن‌ها مواردی از قبیل همگن بودن صنعت مشتری (تشابه فعالیت صاحبکاران فعال در یک صنعت)، پیچیدگی اطلاعات حسابداری، میزان رقابت در صنعت مشتری و بازار حسابرسان و میزان پایبندی و تعهد به اخلاق و ... باید در

² Wu & Xiao

¹ Garcia Osma et al

- * بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی (۱۳۹۲). رابطه ی بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسی. مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، ۹۱-۱۰۸.
- * بیرجندی، حمید؛ فتحی، زهرا (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی های تردید حرفه ای حسابرس، مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱)، ۲۲۸-۲۰۳.
- * پزشکی، یاسمن؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۹، ۵۷-۷۰.
- * ترکانی، شهلا؛ محمد رضائی، فخرالدین؛ یعقوب نژاد، احمد (۱۴۰۰). نوع ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران: شکلی یا واقعی. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۴)، ۳۸۱-۳۴۹.
- * حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، ۸۵-۹۸.
- * حساس یگانه، یحیی؛ ملکیان کله بست، اسفندیار؛ توکل نیا، اسماعیل (۱۳۹۷). نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان؛ با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۶، ۲۰۹-۲۲۰.
- * حسینی، مهیا؛ جهانشاد، آزیتا (۱۳۹۶). وابستگی اقتصادی حسابرس و محافظه کاری حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱، ۱-۹.
- * دیلمی پور، مصطفی (۱۳۹۰). نقدی بر توزیع درآمد بین مؤسسه های حسابرسی. دنیای اقتصاد، ۲۵۹۸.
- * رجب دری، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت اله؛ امیری، علی (۱۳۹۹). شناسایی و بررسی اهمیت نظریه های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه ای. اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱۵(۲)، ۴۴-۳۷.
- * رضایی، مرضیه؛ فلاح، رضا؛ مران جوری، مهدی؛ رستمی مازوئی، نعمت (۱۴۰۲). ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه ای. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴، پیاپی ۴۸، ۱۹۱-۲۱۰.
- * رضائی، علی اکبر؛ بنی مهد، بهمن؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۳، ۷۷-۸۵.
- * رویایی، رمضانعلی؛ طالب نیا، قدرت اله؛ حساس یگانه، یحیی؛ جلیلی، صابر (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال هفتم، شماره ۲۵، ۱-۲۲.
- * ریسی پور زمانی، محمود (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان و تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، سال سوم، شماره ۱، پیاپی ۶، ۱-۱۴.
- * شاکری، غلامرضا؛ دهدار، فرهاد (۱۴۰۰). بررسی تحقق حق الزحمه غیرعادی حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ۱۷۴-۱۸۷.
- * صالحی، تابنده؛ ناظمی، امین؛ نمازی، نویدرضا (۱۴۰۱). تدوین الگوی کاهش نرخ شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از روش نظریه پردازی زمینه ای. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، ۲۱-۳۸.
- * صفرزاده، محمد حسین؛ سجادی، حسین؛ محمدی، شمیم (۱۴۰۲). ویژگی های صنعت مشتری و تغییر حسابرس. فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای، سال سوم، شماره ۱۰، ۸-۲۷.
- * عرب صالحی، مهدی؛ کاظمی، جواد؛ ذوالفعلی زاده، مهرداد (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی. مجله دانش حسابداری، ۲(۵)، ۱۴۷-۱۲۷.
- * علوی، سید محمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۰، ۴۷-۷۰.
- * عمادالدینی، امیر؛ سعیدی، پرویز (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۹، ۷۸-۹۷.
- * غلامی گیفان، سعیده؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون

- برنامه پنجم توسعه. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال هشتم، شماره ۳۱، ۳۶۵-۳۸۷.
- * فخاری، حسین؛ امیری، اسماعیل (۱۳۹۹). علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابداری، شماره ۳۶، ۵-۲۶.
- * کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی، مهدی؛ عبدی، مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر حق الزحمه و کیفیت حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۸۴-۶۵.
- * کیهانی، حمیدرضا (۱۳۹۹). ادغام مؤسسات حسابداری کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۵۰، ۲۷-۳۱.
- * محمد رضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۶، شماره ۱، ۸۷-۱۲۲.
- * محمد رضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید؛ فتاحی دولت آبادی، فرزوان (۱۴۰۱). ادغام مؤسسات حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری: بررسی استدلال‌های متناقض، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۱)، ۳۴-۱.
- * مرادی، محمد؛ منیره، حیاتی (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۷، شماره ۲، ۲۵۸-۲۸۷.
- * مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابداری از سوی صاحبکار. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری، سال هشتم، شماره ۲۹، ۱۶۱-۱۷۳.
- * منشور کمیته حسابداری (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار، تهران.
- * مهرانی، سامان (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. رساله دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.
- * نصیریپور، علیرضا؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ بادآور نهنندی، یونس (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت حسابداری بر پایه معنویت و جو اخلاقی در محیط کار به روش دلفی و تکنیک آنتروپی شانون. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری، شماره ۴، ۴۴-۲۱۳.
- * نمازی، محمد؛ رجب‌داری، حسین (۱۳۹۹). نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری. انتشارات دانشگاه تهران.
- * نوری فرد، بداله؛ فیض‌پور اقدام، حیدر (۱۳۹۱). اثر خدمات غیر حسابداری مؤسسات حسابداری، بر نوع گزارش حسابداری. فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری، سال اول، شماره دوم، ۱-۱۳.
- * هوانسیان‌فر، گارو (۱۳۸۸). حسابداری با قیمت‌شکنی ناباورانه. دنیای اقتصاد، ۲۰۴۳.
- * یاری، مهدی؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۴۰۱). آیین‌نامه حق الزحمه خدمات حسابداری، نوع مؤسسه حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری: واکاوی نظریه‌های قدرت چانه‌زنی و تلاش حسابرس. مطالعات حسابداری و حسابداری، شماره ۴۱، ۱۰۳-۱۲۰.
- * یاری، مهدی؛ محمد رضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابداری: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۹(۱)، ۱۷۲-۱۴۶.
- * Akinyomi, Oladele John, Joshua, Abimbola A. (2022). Determinants of Audit Quality in Nigeria: Evidence from Listed Consumer Goods Sector in Nigeria, Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Vol. 26, Issue 1.
- * Alderman, c.w. & Deitrick, Jw (1982). Auditor perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. Auditing L: A Journal of practice & theory 1 (winter), 54-68.
- * Aswar, kh, fahmi givari, a, wiguna, m and hariyani, e (2021). Determinants of audit quality: role of time budget pressure. Problems and perspectives in management, 19(2), 308-319. doi: 10.21511/ppm.19(2).2021.25.
- * Behrend, j. m, khan, s, ko, y and park, j.s (2020). Abnormal audit fees and audit quality: evidence from the Korean audit market. Journal of international accounting research, article in pree.
- * Boone, j, p, khurana, i. k and k. k. raman (2012). Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. Contemporary accounting research, vol. 29, no 4, 1171-1203.
- * Chena ching-lung, gili yenb and fu-hsing chang (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction-empirical findings from the TSE-listed firms, applied Financial Economics. No 19, 59-72.
- * Chersan, I-C. (2019). Audit Quality and Several of Its Determinants. Audit Financiar, 17(153), 93-105.
- * Chou, T. K., Pittman, J. A., & Zhuang, Z (2021). The importance of partner narcissism to audit quality:

- * Park, s. h (1990). Competition, independence and audit quality, the Korean experience. *The international journal of accounting*, 25, 71-86.
- * Rittenberg, l.e, schwieger, b.j (1993). *Auditing: concepts for a changing environment*. Fort worth, tx: the Dryden press.
- * Ruhnake, k and Schmidt (2014). Changing the institutional framework of statutory audit: internal stakeholders perceptions of the associated benefit and costs. *European accounting review*, 1-21. Doi: 10.1080/09638180.2014.939683.
- * Stice, D., Stice, H. and White, R. (2022). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal*,. 37. 8, 937-966.
- * Su, x and wu, x (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: evidence from china, *the international journal of accounting*, 52, 64-76.
- * West, A., & Fleischman, G. (2019). The role of trait and state moral disengagement on FIN 48 earnings management. Available at SSRN 3248378.
- * Wu, L., Xiao, J, Z. (2021). The value of auditing, audit independence, and audit pricing: a review of empirical evidence from China, *Accounting and Business Research*, <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1970703>.
- Evidence from Taiwan. *The Accounting Review*, 96(6), 103-127.
- * Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X (2020). The role of auditor narcissism in auditor - client negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1756-1787.
- * Daugherty, b.e, dickins, d, hatfield, r.c, higgs, j. l (2013). Mandatory audit partner rotation: perceptions of audit quality consequences. *Current issues in auditing*, 7(1), 30-35.
- * Deangelo, l.e (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3),183-199.
- * Garacia-Blandon, J, Argiles-Bosch, J.M and Ravenda, D.(2020).Audit Firm tenure and audit quality: across-European study.*Journal of International financial Management &accounting*,31(1),35-64. <https://doi.org/10.1111/jifm.12098>.
- * Garcia Osmá, B., Gill-de-Albornoz, B., de Las Heras, E., & Rusanescu, S (2018). Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2776609>.
- * Huang, t.c, h, chang & j, r, chiou (2016). Audit market concentration, audit fees and audit quality: evidence from china. *Auditing: a journal of practice & theory*, 35(2), 121-145.
- * Johnson, E. N., Lowe, D. J., & Reckers, P. M. (2021). The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106826.
- * Kang, s.m, hwang and hur (2018). Non-audit services and auditor independence depending on client performance. *Australian accounting review*, online version of record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/auar.12243>.
- * Kowaleski, z.t, mayhew and tegeler (2018). The impact of consulting services on audit quality: an experimental approach. *Journal of accounting research*, vol.56, no 2, 673-711.
- * Liempd, d.v, quick and warming-rasmussem (2018). Auditor-provided non-audit services: post-eu-regulation evidence from Denmark. *International journal of auditing*, online version of record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/ijau.12131>.
- * Margheim, L & pany, K (1986). Quality control, premature signoff, and underreporting of time: Some empirical findings. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 5(2), 50-63.
- * Mbekomize, ch. J., and hove, r. (2012)."Audior's fear of losing a client: views of professional accountants in the cig audit firms in Botswana". *The iup journal of accounting research & audit practices*, 11(4), 7-24.
- * Mohammad rezaei, f and n. mohd-saleh (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *Accounting and finance*, accepted manuscript, doi: 10.1111/acfi.12237.
- * O.Okolie, Augustine (2014). Audit Quality and Earnings Response Coefficients of Quoted Companies in Nigeria. 1792-6580 (print version), 1792-6599 (online) Scienpress.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024

Obstacles to improving audit quality with emphasis on identifying faulty procedures

Mojahed Rakhshan

Ph.D. student, accounting, faculty of humanities, Sari branch, Islamic azad university, sari, Iran

Ali Zabihi Zarin Kolaei

Assistant Prof. Department of accounting, faculty of humanities, Sari branch, Islamic azad university, sari, Iran

(Corresponding Author)

Abbas Ali Pour Agha Jan

Assistant Prof. Department of accounting, faculty of humanities, Ghaemshahr branch, Islamic azad university, Ghaemshahr, Iran

Abstract

Despite the efforts that have been made so far, more efforts are still needed to solve the issues and problems in the field of audit quality. Audit quality has always faced challenges such as the economic dependence of auditors, the pricing of audit services, the selection of audit institutions and their tenure, and many researchers have addressed these challenges. The aim of the current research is to evaluate and prioritize the obstacles to improving audit quality with an emphasis on identifying faulty procedures. The research method includes reviewing related literature, preparing and distributing questionnaires. Obstacles to the improvement of audit quality have been identified in the current research with the participation of 305 auditors working in the accredited audit institutions of the Securities and Exchange Organization through a questionnaire in 1401.

In addition to the need to pay attention to ethical principles, the obstacles mentioned in six main groups include; Pricing procedures for audit services and the results of using them, audit fees and how to pay them, how competition between audit institutions and their share of the audit market and the factors affecting it, the manner and conditions of providing various The services and issuing of audit reports by audit institutions, the size of audit institutions and the manner and effects of their integration with each other, the length of tenure of audit institutions and the factors affecting the selection and change of auditors have been classified, and according to the results of the research, the defects in it have been resolved. It can ultimately lead to the improvement of audit quality.

Keywords: Audit Quality, Faulty Procedures, Economic Dependence of Auditors, Selection of Audit Institutions

