



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۴ / شماره ۴ (پیاپی ۵۶) / زمستان ۱۴۰۴
صفحه ۹۷ تا ۱۱۳

تأثیر نظام حاکمیت موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

بهزاد بیگ پناه

دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران،

E-mail: B.beygpanah@gmail.com

حمیده اثنی عشری

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

E-mail: h_asnaashari@sbu.ac.ir

عباس هشی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

E-mail: Abbashoshi@hotmail.com

غلامحسین اسدی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

E-mail: Assadi4@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۰

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ساختار حاکمیتی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. جامعه آماری پژوهش، موسسات حسابرسی هستند؛ نمونه آماری نیز با در نظر گرفتن برخی معیارها به روش غربالگری انتخاب شد (تعداد ۴۲ موسسه حسابرسی). به منظور سنجش کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران و برای سنجش ساختار حاکمیت موسسات حسابرسی، از نوزده شاخص در سه حوزه رعایت حقوق شرکاء (دو شاخص)، ساختار هیات مدیره (دو شاخص) و کیفیت افشاء (پانزده شاخص) استفاده شد. داده‌ها با بررسی وضعیت داخلی موسسات حسابرسی و صاحبکاران آنها گردآوری گردید. جهت آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد نظام حاکمیتی مناسب در موسسات حسابرسی با بهبود سطح کیفیت حسابرسی همراه است، به گونه‌ای که موسسات با ساختار هیات مدیره مناسب که حقوق شرکاء را رعایت می‌کنند و افشاء و شفافیت بالایی دارند از کیفیت حسابرسی بالاتری هم بهره‌مند هستند. بعلاوه، با بهبود اهرم کارکنان، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد و ساختار نیروی انسانی ارشدتر با کیفیت حسابرسی بالاتر همراه است. در حالیکه اندازه و قدمت موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ای ندارد. این پژوهش بینش ارزشمندی جهت توسعه مبانی نظری حاکمیت در موسسات حسابرسی فراهم می‌کند. این موضوع می‌تواند به حرفه حسابرسی و تدوین کنندگان استانداردها جهت بهبود بستر قانونی برای تقویت نظارت در موسسات حسابرسی و پاسخگویی عمومی آنها کمک کند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، حاکمیت موسسات حسابرسی، اندازه حسابرسی.

۱- مقدمه

ریشه پژوهش‌های حوزه کیفیت حسابرسی تاریخچه طولانی دارد و این موضوع بدین دلیل که علت بقای حرفه حسابرسی در گرو کیفیت حسابرسی است، طبیعی است (فرانسیس، ۲۰۱۱). حسابرسی بدون برخورداری از اعتماد عمومی هیچ ارزشی ندارد و اعتماد عمومی در گرو کیفیت حسابرسی است (میچور و وانسترالین، ۲۰۱۲). به دلیل ضرورت گزارشدهی مالی معتبر برای عملکرد خوب بازار سرمایه، کیفیت حسابرسی دغدغه و نگرانی مهمی برای استانداردهاگذاران تلقی می‌شود (بولکستین، ۲۰۰۳).

در پی بحران‌های مالی در آغاز قرن بیست و یکم، استانداردهاگذاران برای مداخله بیشتر در فعالیت حسابرسان تحت فشار قرار گرفتند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). دخالت‌های نهادهای قانون‌گذار با هدف کاهش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و بهبود دیدگاه ذینفعان در انتخاب حسابرس صورت گرفت. اتحادیه اروپا در بیانیه شماره ۱۳ مرتبط با خدمات موسسات حسابرسی، کلیه موسسات حسابرسی با ذینفع عمومی را ملزم کرد تا حداکثر چهار ماه پس از پایان سال مالی گزارشی شفاف در رابطه با نظام حاکمیتی موسسه ارائه دهند. پس از آن قانون شرکت‌های استرالیا در اصل ۳۳۲ بیان می‌کند که موسسات حسابرسی با ذینفع عمومی ملزم به انتشار گزارشی در رابطه با نظام حاکمیتی موسسه هستند که با قوانین محلی نیز وفق داده شده باشد. در ایالات متحده آمریکا هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قوانینی را در راستای الزام موسسات حسابرسی به افشای گزارش در رابطه با ساختار و فرآیند داخلی و نظام حاکمیتی حاکم بر موسسات تدوین کرد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

انگیزه اساسی قانون‌گذاران و استانداردهاگذاران برای الزام موسسات حسابرسی جهت ارائه اطلاعات در رابطه با نظام حاکمیتی حاکم بر موسسات حسابرسی این است که انتظار می‌رود نظام حاکمیتی مناسب با ایجاد شفافیت و تغییر در ساختارهای داخلی موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد و لذا ذینفعان گزارشات حسابرسی با بررسی اطلاعات مرتبط با نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی، تمایز مابین کیفیت آنها را تشخیص می‌دهند. از دیدگاه هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۱ شاخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی عمدتاً عوامل غیرقابل مشاهده‌ای هستند که مربوط به ساختار داخلی موسسات است و اطلاعاتی در رابطه با شاخص‌های مذکور در اختیار ذینفعان قرار ندارد. شفافیت در

نظام حاکمیتی با ایجاد شناخت از موسسات حسابرسی مختلف زمینه را برای تشخیص تفاوت در کیفیت حسابرسی آنها فراهم می‌کند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی با هدف ارتقاء کیفیت حسابرسی، کمک به موسسات در راستای گسترش خدمات و کاهش ریسک شکست حسابرس استقرار می‌یابد و ذینفعان آن قانون‌گذاران حوزه حسابرسی و شرکاء و کارکنان موسسات حسابرسی و به طور کلی استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی هستند (فائو، ۲۰۱۵).

موضوع نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی به لزوم نظارت هیات مدیره بر عملکرد مدیرعامل، نحوه گزارشدهی مدیران به شرکاء ارشد، سیستم حل و فصل اختلاف نظر بین کارکنان در رده‌های سازمانی مختلف، سیستم مشاوره و استفاده از تخصص کارشناسان، سیاست‌های استقلال موسسه، سیستم تصمیم‌گیری موسسه و در نهایت کلیه اقدامات در رابطه با بهبود کیفیت حسابرسی در راستای حفظ حقوق سهامداران صاحبکاران به عنوان ذینفعان اصلی گزارشات حسابرسی اشاره دارد. موسسات حسابرسی به عنوان ناظر بر عملیات صاحبکاران وظیفه اعتباردهی و ایجاد ارزش افزوده را در چرخه گزارشگری مالی را ایفاء می‌کند و نظام حاکمیتی مناسب در موسسه کیفیت بالای عملکرد حرفه‌ای حسابرس را در پی دارد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

استقرار نظام حاکمیتی مناسب در موسسه می‌تواند دیدگاه ذینفعان گزارش حسابرسی را در رابطه با فرآیند انجام حسابرسی، سیستم مشاوره موسسه و آموزش حرفه‌ای، سیستم پاسخگویی کارکنان به همکاران رده بالای خود و مواردی از این قبیل شفاف سازد و فرآیند حسابرسی را که در حال حاضر در بازار ناشناخته مانده است را از این حالت خارج کند. همچنین نظام حاکمیتی مناسب با تاثیر بر ساختار داخلی موسسات و سیستم‌های بکارگرفته شده از طرف آنها، زمینه را برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند.

بنابراین، این پژوهش به دنبال اثر نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است و انتظار می‌رود که برقراری نظام حاکمیتی مناسب در موسسات حسابرسی زمینه‌ساز بهبود کیفیت حسابرسی باشد.

^۱- PCAOB

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

۲-۱- کیفیت حسابرسی و سنجش آن

کیفیت حسابرسی به معنای توانایی حسابرسان در کشف تحریف‌های بااهمیت از یک طرف و گزارش تحریف‌های بااهمیت کشف شده از طرف دیگر است. گرچه ممکن است حسابرسان دارای تخصص و دانش بالایی در صنعت صاحبکار باشد، ولی تا زمانی که نتواند تحریفات کشف شده را گزارش کند، سطح کیفیت حسابرسی پایین است (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). سنجش کیفیت حسابرسی به دلیل عدم مشاهده و قابلیت اندازه‌گیری میزان اعتباری که حسابرسی به صورتهای مالی می‌بخشد، دشوار است و معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی در سه گروه تمرکز بر ورودی، فرآیند و خروجی قرار می‌گیرند و اطلاعات مربوط به معیارهای مرتبط با فرآیند حسابرسی در دسترس ذینفعان نیست و ذینفعان با شناخت از نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی می‌توانند معیارهای مرتبط با فرآیند حسابرسی را ارزیابی کنند (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

معیارهای ورودی مواردی همچون اندازه حسابرسی (اندازه حسابرسان به معنای حسابرسان بزرگتر با کیفیت بالاتر)، تجربه و تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار و وجود سرمایه انسانی بهینه (حسابرسان با تخصص بالاتر در صنعت، کیفیت حسابرسی بالاتر)، حق‌الزحمه حسابرسی (حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر موجب تلاش بیشتر حسابرسان و کیفیت حسابرسی بالاتر، تداوم تصدی حسابرسان (تداوم تصدی حسابرسان، دو دیدگاه؛ دیدگاه اول: کیفیت حسابرسی به دلیل شناخت حسابرسان از فعالیت صاحبکار افزایش می‌یابد؛ دیدگاه دوم: کیفیت حسابرسی به دلیل ایجاد روابط دوستانه کاهش می‌یابد) و استقلال حسابرسان (افزایش سطح استقلال حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی) و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی (حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسان، کم یا بیشتر بودن حق‌الزحمه از حد متعارف کاهنده کیفیت حسابرسی) را در بر می‌گیرد. **معیارهای فرآیند** بر نحوه اجرای حسابرسی توسط موسسات حسابرسی تأکید دارد و سیستم رسیدگی و کنترل کیفی موسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. **معیارهای خروجی** مواردی همچون تجدید ارائه صورتهای مالی (تعدیلات سنواتی بالا به معنای توانایی بالای حسابرسان در کشف اشتباهات سال قبل و کیفیت حسابرسی بیشتر)، گزارش حسابرسی تعدیل شده (اظهارنظر غیرمقبول حسابرسان به معنای کیفیت حسابرسی بیشتر؛ یا اظهارنظر مقبول با بندهای توضیحی بیشتر به معنای کیفیت

حسابرسی پایین‌تر)، معیارهای کیفیت گزارشگری مالی (اقلام تعهدی اختیاری بیشتر به معنای کیفیت حسابرسی کمتر) و ارائه خدمات غیرحسابرسی (ارائه خدمات غیرحسابرسی کاهنده کیفیت حسابرسی) را در بر می‌گیرد (گزارش سالانه هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۱، ۲۰۱۹).

۲-۲- نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی

مفهوم حاکمیت شرکتی در یک طیف وسیع قرار می‌گیرد، به طوری که در یک سر طیف روابط شرکت و سهامداران بوده و در یک سر دیگر طیف حاکمیت شرکتی نه تنها شبکه‌ای از روابط شرکت و مالکان بوده، بلکه میان شرکت و تعداد زیادی از ذینفعان از جمله کارکنان، مشتریان، فروشنده‌گان، دارندگان اوراق قرضه و ... وجود دارد (هرمالین و ویسباچ، ۲۰۱۲). به دلیل منفک نبودن سهامداران و مالکان در موسسات حسابرسی، اهداف نظام حاکمیتی شرکت‌های دارای مدیران مجزا از مالکان با اهداف نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی متفاوت است (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). نظام حاکمیتی در شرکت‌های با مدیران مجزا از مالکان به دنبال ایجاد ساختار نظارتی بر هیات مدیره بوده در حالی که شورای گزارشگری مالی انگلستان^۲ بیان می‌کند استقرار نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی اهداف اصلی الف) ارتقای کیفیت حسابرسی، ب) گسترش خدمات غیرحسابرسی و ج) کاهش ریسک شکست حسابرسی و اهداف فرعی الف) کمک به کمیته حسابرسی صاحبکاران در انتخاب حسابرسان مناسب، ب) کمک به قانونگذاران در راستای تدوین قوانین، ج) کمک به شرکاء و کارکنان در راستای ایجاد منفعت برای ذینفعان، را به دنبال دارد. از دیدگاه انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۳ نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی دو مفهوم الف) انتصاب شریک غیرموظف در ساختار موسسه و تعریف وظایف آن و ب) مذاکره بین موسسه و سرمایه‌گذاران به عنوان ذینفعان اصلی، را در بر می‌گیرد. از دیدگاه انجمن مذکور نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی عاملی در راستای افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی بوده و وجود نظام حاکمیتی مناسب برای موسسات حسابرسی دارای صاحبکاران با ذینفع عمومی ضروری است.

ساختار نظام حاکمیتی موسسه حسابرسی مواردی همچون وجود کمیته‌های تخصصی در موسسات، نحوه نظارت هیات مدیره بر مدیرعامل موسسه، نحوه پاسخگویی مدیران به شرکاء، رعایت سیستم سلسله مراتبی در موسسه، سیستم حل و فصل اختلاف نظر بین کارکنان، مدیران و شرکاء، سیستم مشاوره و

³- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

¹- IAASB

²- Financial Reporting Council

سال، میزان جلسات ملاقات هیات مدیره و شریک ارشد اقداماتی در رابطه با شفافیت دیدگاه ذینفعان انجام دهد (استاندارد بین-المللی کنترل کیفی شماره ۱).

ب) ارزش‌ها و الزامات اخلاقی: سیاست‌ها و رویه‌های اخلاق حرفه‌ای باید به گونه‌ای تدوین شود که مواردی همچون استقلال، ایجاد و حفظ صلاحیت حرفه‌ای، سیستم کنترل کیفی داخلی، سیستم مشاوره و نحوه استفاده از تخصص کارشناسان را در نظر گیرد و برای بکارگیری ارزش‌ها و الزامات اخلاقی دستورالعمل‌های کافی و مناسب وجود داشته باشد که رعایت و عدم رعایت آنها پاداش و تنبیه برای کارکنان در پی داشته باشد (استاندارد بین‌المللی کنترل کیفی شماره ۱).

پ) شرکای غیرموظف: وجود شرکای غیرموظف در موسسه حسابرسی باعث می‌شود تا استقلال موسسه حسابرسی توسط شرکای غیرموظف با جدیت بالایی مورد توجه قرار گیرد. هیات مدیره مناسب برای موسسه حسابرسی از دیدگاه استاندارد مذکور، هیات مدیره مسئولیت‌پذیر با تفکیک مناسب وظایف بوده و دارای اعضای غیرموظف است. همچنین هیات مدیره مذکور باید به صورت سالانه اقدام به انتشار تصمیمات اخذ شده طی سال نماید و با تخصص‌های متفاوت زمینه بهبود کیفیت حسابرسی را فراهم کند (استاندارد بین‌المللی کنترل کیفی شماره ۱).

استقرار نظام حاکمیتی مناسب در موسسات حسابرسی با تاثیر بر سطح کیفیت حسابرسی، دیدگاه ذینفعان نسبت به کیفیت حسابرس موسسات مختلف را بهبود می‌دهد و موجب می‌گردد تا بازار به سمت انتخاب حسابرس توسط سهامداران (و نه پیشنهاد حسابرس از طرف مدیران) حرکت کند و سهامداران فعال در مجامع با دیدگاهی شفاف نسبت به انتخاب حسابرس اصلاح اقدام کنند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

در ایران بحث نظام حاکمیتی صرفاً در رابطه با شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مطرح شده است و شرکت‌های بورسی نسبت به ایجاد چارچوب حاکمیت شرکتی اثربخش، حفظ حقوق سهامداران و برخورد یکسان با آنها، رعایت حقوق سایر ذینفعان، انگیزه بخشی به ذینفعان، افشاء و شفافیت و مسئولیت‌پذیری هیات مدیره ملزم شده‌اند، ولی در رابطه با موسسات حسابرسی چارچوب خاصی ایجاد نگردیده است. حسابرسان دارای ذینفعان متعددی هستند و ایجاد نظام حاکمیتی مناسب در موسسات حسابرسی موجب تقویت توجه به گزارشگری مالی و ایجاد کیفیت بالای حسابرسی می‌شود. با توجه به وجود ذینفع عمومی عملکرد موسسات حسابرسی،

استفاده از کارشناسان را در بر می‌گیرد. لذا پاسخگویی موسسه حسابرسی در قبال شاخص‌های مربوط به نظام حاکمیتی می‌تواند بر دیدگاه ذینفعان در ارزیابی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

از دیدگاه شورای گزارشگری مالی نظام حاکمیتی قوی در موسسات حسابرسی زمینه را برای افشای عمومی عملکرد هیات مدیره طی سال در راستای بهبود کیفیت و استفاده از نظرات ذینفعان حرفه‌ای، گزارشات جامع از فعالیت کمیته‌های مستقل اجرایی موسسه، عملکرد شرکاء در راستای بهبود فرهنگ حرفه‌ای موسسه، نحوه انتصاب مدیران کار مربوط به هر صاحبکار، نحوه ارزیابی عملکرد مدیران و شرکاء، نحوه نظارت بر عملکرد شرکاء و مدیران موسسه و تخصیص پاداش و تنبیه آنان، تعادل مناسب بین تخصص اعضای هیات مدیره و توجه به دیدگاه کلیه اعضای هیات مدیره، رعایت سیستم پاسخگویی سلسله مراتبی در بین کارکنان و مدیران موسسه، ارزیابی مستمر کلیه کارکنان، بکارگیری فرهنگ اخلاقی مناسب در موسسه و تدوین دستورالعمل‌های مربوطه، سیستم مناسب ارزیابی ریسک برای صاحبکاران و توجه به نتایج آن توسط گروه‌های فعال در هر کار حسابرسی، سیستم کنترل کیفی داخلی، ایجاد تیم مناسب کنترل کیفی و افشای ساختار و عملکرد آن، نحوه پاسخگویی مدیران به شرکای ارشد موسسه، سیستم حل و فصل اختلاف نظر بین کارکنان و مدیران و شرکاء، سیستم مشاوره از افراد متخصص خارج از موسسه و نحوه انجام آن طی سال، سیاست‌های استقلال موسسه و دستورالعمل‌های اجرایی تشویقی و تنبیهی در راستای اجرای آن را در بر می‌گیرد (گزارش سالانه شورای گزارشگری مالی، ۲۰۲۰).

نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی را می‌توان با توجه به دیدگاه استاندارد بین‌المللی شماره یک کنترل کیفیت^۱ به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

الف) رهبری: موسسات حسابرسی باید شریک ارشد مسئولیت‌پذیری داشته باشد و برنامه وی به صورت مکتوب در اختیار سایر شرکاء قرار گیرد و نقش نظارتی خود را به صورت حرفه‌ای انجام دهد. هیات مدیره موسسه ناظر بر عملکرد شریک ارشد بوده و ترکیب هیات مدیره باید به گونه‌ای باشد که تعادلی مناسب مابین مهارت‌ها، تجارب، استقلال و دانش آنها وجود داشته باشد. از دیدگاه استاندارد مذکور موسسه حسابرسی باید با افشای ساختار مالکیت و ارائه اطلاعات در خصوص عواملی همچون شرایط جذب شرکای جدید و تغییر و تعیین سمت اعضای باسابقه، حداکثر گردش شرکاء موسسه حسابرسی طی

^۱ - International Standard on Quality Control- No. 1

رعایت ساختار و قواعد نظام حاکمیتی برای موسسات حسابرسی ضروری است.

صرفاً محدود به گزارش حسابرسی و نحوه فرآیند ایجاد گزارش حسابرسی نگردد.

افشای اطلاعات مربوط به ساختار نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی می‌تواند فرصتی را برای ذینفعان فراهم نماید تا با شاخصی دیگر اقدام به بررسی کیفیت حسابرسی نمایند و دیدگاه بهتری در رابطه با کیفیت حسابرسی کسب نمایند. در مقابل افشای اطلاعات مربوط به نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی ممکن است، از دیدگاه استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی، موضوع بااهمیتی موثر بر کیفیت حسابرسی تلقی نشود، به طوری که دایمس و همکاران (۲۰۱۲) در بررسی اثر افشای مربوط به نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی سه موضوع آموزش مداوم و مستمر حسابرسی، استقلال حسابرسان و سیستم کنترل کیفی داخلی موسسه حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهند و بیان می‌کنند که میزان افشای اطلاعات در رابطه با موضوعات مذکور در موسسات حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. از دیدگاه آنان میزان افشای اطلاعات در رابطه با نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی بزرگتر، بیشتر است و با گذشت زمان میزان افشای مذکور رو به افزایش است. آنان در نهایت نشان دادند که ارتباط ضعیفی بین افشای اطلاعات مربوط به سیستم کنترل کیفی داخلی و کیفیت حسابرسی برقرار است که عدم ارتباط آماری بین افشای اطلاعات مربوط به نظام حاکمیتی و کیفیت حسابرسی دو دلیل احتمالی دارد: اول اینکه نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی اطلاعاتی درباره کیفیت حسابرسی به بازار مخابره نمی‌کند که بعید به نظر می‌رسد. دوم اینکه ممکن است موسسات حسابرسی با کیفیت بالا و موسسات حسابرسی با کیفیت پایین، اطلاعات منتشر شده در زمینه نظام حاکمیتی موسسه را به دور از واقعیت منتشر می‌کند و اطلاعات منتشر شده موسسات حسابرسی با واقعیت همخوانی نداشته باشد. از دیدگاه شورای گزارشگری مالی نظام حاکمیتی مطلوب در موسسه به تنهایی نمی‌تواند دیدگاه ذینفعان در رابطه با کیفیت حسابرسی را بهبود دهد، بلکه افشای نظام حاکمیتی بر دیدگاه ذینفعان تأثیرگذار است و نظام حاکمیتی با تأثیر بر ساختارهای داخلی موسسات حسابرسی همچون بکارگیری کارکنان باتجربه و باتحصیلات بالا، توجه به ایجاد تخصص در صنعت، سیستم کنترل کیفی داخلی و به تبع آن اثر بر معیارهای خروجی نمایانگر کیفیت حسابرسی، بر سطح کیفیت حسابرسی موسسه اثرگذار است.

۲-۴- توسعه فرضیه‌ها

نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی ایرانی به دلیل ساختار داخلی ضعیف موسسات، یکی بودن شریک و سهامدار، تعداد

۲-۳- نظام حاکمیتی و کیفیت حسابرسی

حسابرسان نقش یک کنترلرگر را در گزارشگری مالی سالانه شرکت‌ها ایفاء می‌کنند. برخلاف شرکت‌های بازار سرمایه که باید اطلاعات مربوط به حاکمیت شرکتی خود را به صورت دقیق در گزارشهای سالانه خود افشاء کنند، موسسات حسابرسی تحت پوشش کافی مشابه و الزامات افشای حاکمیت شرکتی قرار نگرفته‌اند. این رویکرد در افشای اطلاعات مربوط به حاکمیت موسسات حسابرسی موجب ایجاد عدم شفافیت در ارزیابی نحوه فعالیت آنها شده است و وضعیت نامشخص داخلی موسسات حسابرسی نمی‌تواند افزایش سطح کیفیت حسابرسی باشد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

تفاوت در نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی و افشای آن برای ذینفعان موجب مخابره اطلاعات در رابطه با تفاوت در کیفیت حسابرسی موسسات می‌شود، به طوری که نظام حاکمیتی مطلوب در موسسات حسابرسی زمینه را برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم آورد و حسابرسان با بهبود ساختار حاکمیتی سعی در بهبود عملکرد حرفه‌ای خود دارند. در حالی که ضعف در نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی زمینه را برای کاهش کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند (هرمالین و ویسباچ، ۲۰۱۲).

افزایش رقابت بین موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک زمینه را برای کاهش کیفیت حسابرسی موسسات کوچک فراهم آورده است (گوهری و همکاران، ۱۴۰۰) و موسسات حسابرسی کوچک با ایجاد ساختار حاکمیتی مناسب و افشای اطلاعات در این زمینه علاوه بر افزایش توانایی رقابت (با حفظ سهم از بازار) با موسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند زمینه را برای حفظ سطح کیفیت حسابرسی فراهم آورند (فائو، ۲۰۱۵).

حسابرسان به عنوان یک زنجیره از چرخه ارائه اطلاعات شفاف به بازار قرار دارد که شفافیت درونی آن بر دیدگاه ذینفعان اطلاعات حسابرسی شده تأثیرگذار است. فائو (۲۰۱۵) بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی بالا نه تنها لزوماً به معنای ارائه گزارش صحیح از طرف حسابرسان نیست، بلکه افشای نحوه اجرای کار از طرف حسابرس نیز پاسخگوی نیاز فعلی جامعه نیست و حسابرس باید در رابطه با ساختارهای متعدد در داخل موسسه، اطلاعات لازم را برای ذینفعان افشاء کند تا ذینفعان با توجه به اطلاعات مربوط به موسسه حسابرسی، اقدام به ارزیابی فعالیت آن موسسه نمایند. بنابراین روابط موسسات حسابرسی با جامعه باید در حدی مطلوب قرار گیرد و اطلاعات حسابرسی در بازار

اجتماعی، سیاسی و محیطی تلقی می‌کنند که به فعالیت‌های موسسه مشروعیت می‌دهد (شهاتا، ۲۰۱۴).

افشای اطلاعات داخلی موسسه شاخصی تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است، به طوری که سیمینت و همکاران (۲۰۱۵) در بررسی افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی نشان می‌دهد که افشای اطلاعات در رابطه با الف) ساختار قانونی و مالکیت، ب) ساختار قانونی از دیدگاه ارتباطات بین‌المللی، پ) ساختار حاکمیتی موسسه، ت) سیستم کنترل کیفی داخلی موسسه، ث) استقلال عملی، د) آموزش حرفه‌ای مستمر، ذ) کارایی سیستم کنترل کیفی داخلی و ر) پاداش کارکنان بر دیدگاه ذینفعان در ارزیابی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

استانداردگذاران حوزه حسابرسی معتقدند که شفافیت بیشتر در سیاست‌ها و متدلوژی‌های حسابرسی، نحوه مدیریت و حاکمیت و همچنین میزان درآمدها می‌تواند اعتماد به کیفیت حسابرسی را تقویت نماید (وایمن، ۲۰۰۴).

افشای اطلاعات برای موسسات حسابرسی اولاً هزینه مستقیم شامل ارزش منابع مصرف شده در راستای جمع‌آوری، تدوین، پردازش و انتشار اطلاعات را در پی دارد که هزینه‌هایی جزئی را به موسسات تحمیل می‌کند و ثانیاً هزینه‌های غیرمستقیم افشاء شامل مواردی همچون استفاده از اطلاعات منتشره توسط رقیبان، کارکنان، قانون‌گذاران را در پی دارد که هزینه‌های اصلی افشاء را تشکیل می‌دهد (فتاح، ۲۰۱۳). استفاده از اطلاعات منتشره توسط رقیبان و کارکنان زمینه را برای زیان موسسه فراهم می‌کند، زیرا اطلاعات منتشر شده در رابطه با ساختار سازمانی، قراردادهای منعقد، خدمات ارائه شده و... اطلاعات ارزشمندی را در اختیار رقبا قرار می‌دهد. همچنین کارکنان با بررسی سودآوری موسسه تقاضای مزایای مالی بیشتری از موسسه دارند (هرمالین و ویسباج، ۲۰۱۲). پیرو نظریه اقتصادی، موسسات حسابرسی هزینه و منافع افشای اطلاعات را ارزیابی می‌کنند. در مقابل افشای اطلاعات در رابطه با وضعیت موسسه حسابرسی منافی را برای موسسات مذکور در پی دارد و موجب افزایش اعتماد ذینفعان گزارشات مالی می‌شود که این موضوع هم به نفع صاحبکار (جهت اطلاع به سهامداران و سایر ذینفعان و شفافیت بازار) و هم به نفع حسابرس (تاثیر مثبت در تصمیم‌گیری کمیته حسابرسی درباره انتصاب مجدد حسابرس) است.

گرچه شورای گزارشگری مالی شاخصه‌های متعددی را برای افشای اطلاعات داخلی از طرف موسسات حسابرسی برای ذینفعان متعدد تعریف نموده است، ولی محققان با بررسی شاخص‌های مذکور و حذف شاخص‌هایی همچون مزایای شرکاء، درآمد کسب شده از هر صاحبکار، بهای تمام شده و سود ناخالص

شرکای کم در سطح ضعیفی قرار دارد. در این پژوهش ساختار نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی از سه جنبه وضعیت افشاء، رعایت حقوق شرکاء و رعایت ساختار هیات مدیره مورد بررسی قرار گرفته است.

۲-۴-۱- وضعیت افشاء

وضعیت افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی تحت تاثیر تئوری چندسطحی (در دو بعد خرد و کلان)، تئوری نمایندگی، تئوری علامت‌دهی و تئوری مشروعیت قرار دارد.

تئوری چندسطحی از بعد خرد حسابرس را جزئی از سیستم گزارشگری می‌داند و از آنجایی که شفافیت سیستم نیازمند شفافیت اجزای آن است، لذا ایجاد شفافیت نسبت به نحوه عملکرد حرفه‌ای حسابرس ضروری است. تئوری چندسطحی از بعد کلان حسابرس را نماینده نهادهای نظارتی در راستای کاهش مسئولیت آنها دانسته و کوتاهی حسابرس را عاملی در راستای خدشه‌دار نمودن اعتبار نهادهای نظارتی تلقی می‌کند (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

تئوری نمایندگی به مشکل نمایندگی بین حسابرس و ذینفعان گزارش حسابرسی توجه دارد و بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی تحت تاثیر محیط حسابرسی، هنجارها و قوانین داخلی موسسات، ساختار داخلی و سایر ویژگی‌هایی از موسسه حسابرسی است که برای ذینفعان وضعیتی نامشخص دارد، لذا ذینفعان به اطلاعات بیشتری در رابطه با موسسات حسابرسی نیاز دارند. در صورت انتشار اطلاعات توسط موسسات دیدگاه ذینفعان در رابطه با سطح کیفیت حسابرسی موسسات تحت تاثیر قرار می‌گیرد که چنین موضوعی بر ارتباطات بعدی با حسابرس (انتخاب یا عدم انتخاب حسابرس در سالهای بعد) تاثیرگذار خواهد بود (دایمس و همکاران، ۲۰۱۲؛ فائو، ۲۰۱۵؛ عزلتی و همکاران، ۱۴۰۰). در صورت تلقی ذینفعان گزارش حسابرسی به عنوان صاحبان حق برخورداری از اطلاعات مربوط به نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی، بین ذینفعان و شرکای موسسات تضاد منافع ایجاد می‌شود و افشای اطلاعات داخلی موسسات می‌تواند کاهنده تضاد منافع بین شرکای موسسه و ذینفعان شود.

تئوری علامت‌دهی بیان می‌کند که موسسات حسابرسی با عملکرد حرفه‌ای مناسب‌تر نسبت به رقباء، در راستای افشای اطلاعات بیشتر به بازار تلاش می‌کنند تا قدرت رقابتی خود را به ذینفعان علامت‌دهی کنند (مینیکاسی، ۲۰۱۳).

تئوری مشروعیت موسسات حسابرسی را تحت تاثیر جامعه می‌داند و افشای اطلاعات را واکنشی به عوامل متعدد اقتصادی،

اطلاعات آموزشی در سایت موسسه، افشای درآمد و هزینه موسسه و افشای فرآیند کاری به عنوان شاخصه‌های افشای موسسه در نظر گرفته شده است و انتظار می‌رود که افشای موضوعات مذکور برای ذینفعان حائز اهمیت است. نهادهای قانونی مختلفی پاسخگویی و افشای اطلاعات از طرف موسسات حسابرسی به ذینفعان را مورد توجه قرار داده‌اند. جدول شماره ۱ خلاصه‌ای از دیدگاه نهادهای مذکور را نشان می‌دهد.

مربوط به هر صاحبکار و سایر شاخصه‌های مشابه که در هیچکدام از موسسات ایرانی افشاء نمی‌گردد، در این زمینه پانزده شاخص برای افشاء از طرف موسسات حسابرسی تعیین کردند. این شاخصه‌ها شامل؛ مدارک تحصیلی شرکاء، رزومه حرفه‌ای شرکاء، عضویت شرکاء در مجامع حرفه‌ای، ترکیب نیروی انسانی، مدارک تحصیلی نیروی انسانی، وجود سایت رسمی، افشای مشتریان موسسه، افشای اعضای هیات مدیره، افشای شرایط اولیه استخدام در سایت، داشتن سیستم اطلاعاتی جامع کارکنان، افشای چارت سازمانی، دارا بودن کمیته‌های داخلی مختلف، ارائه

جدول ۱: خلاصه بخش موضع نهادهای قانونی نسبت به پاسخگویی موسسات حسابرسی

ردیف	نهاد قانونی	کشور	دیدگاه
۱	اتحادیه اروپا	کشورهای عضو	موسسات حسابرسی دارای صاحبکاران با ذینفع عمومی ملزم هستند طی چهار ماه پس از سال مالی گزارشی از ساختار داخلی موسسه و نحوه رسیدگی حرفه‌ای را در وبسایت خود منتشر کنند (بیانیه شماره ۱۳ اتحادیه اروپا به نقل از روسا و همکاران، ۲۰۱۸).
۲	کمیسیون بورس و اوراق بهادار	مالزی	کلیه موسسات حسابرسی ثبت شده که دو معیار الف) وجود ۵۰ صاحبکار با ذینفع عمومی و ب) سهم از بازار بیش از ده میلیارد رینگیت برای دو سال متوالی دارند از ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ ملزم هستند که چهار ماه پس از پایان سال مالی اطلاعات مربوط به وضعیت داخلی خود را در وبسایت موسسه افشاء نمایند (گزارش شفافیت سالانه موسسات حسابرسی فعال در مالزی، ۲۰۱۹).
۳	جامعه حسابداران رسمی	ژاپن	کلیه موسسات حسابرسی فعال در ژاپن که دارای صاحبکاران با ذینفع عمومی هستند ملزم به ارائه گزارش پاسخگویی در رابطه با عملکرد حرفه‌ای خود به ذینفعان به صورت سالانه و حداکثر تا چهار ماه پس از پایان سال مالی هستند (سیمینت و همکاران، ۲۰۱۵).
۴	قانون شرکتها	استرالیا	تمام حسابرسان مجاز در کشور ملزم هستند طی چهار ماه پس از سال مالی گزارشی در وبسایت خود منتشر کنند که اطلاعاتی را در رابطه با ساختار داخلی موسسه به ذینفعان ارائه داده و با قوانین محلی نیز وفق داده شده باشد (قانون شرکت‌های استرالیا به نقل از دایمس و همکاران، ۲۰۱۲).
۵	هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عمومی	ایالات متحده آمریکا	گرچه ممکن است ذینفعان در شرایط فعلی نیازی به اطلاعات در رابطه با حسابرسان مستقل نداشته باشند، ولی این قوانین و مقررات منجر به ایجاد نظم و انضباط در حرفه حسابرسی و گسترش اعتماد عمومی نسبت به حرفه می‌شود. افشای اطلاعات داخلی از طرف هیات مذکور اختیاری بوده و الزامی برای موسسات در نظر گرفته نشده است (کارسلو، ۲۰۰۸).
۶	هیات نظارت بر حسابرسان	کانادا	ارائه اطلاعات از طرف موسسات می‌تواند موجب بهبود دیدگاه ذینفعان نسبت به فرآیند حسابرسی موسسات شود. از دیدگاه هیات مذکور ارائه اطلاعات در رابطه با تعداد دفاتر موسسه و نحوه صدور گزارش از طرف آنها، افراد صاحب امضای موسسه، مشخصات صاحبکاران و شرحی کامل از فرآیند حسابرسی برای ذینفعان حائز اهمیت است. افشای اطلاعات در طرف موسسات اختیاری است و الزامی برای موسسات در نظر گرفته نشده است (سیمینت و همکاران، ۲۰۱۵).
۷	شورای گزارشگری مالی	انگلستان	کلیه موسسات حسابرسی دارای ذینفع عمومی باید از سال ۲۰۱۰ گزارشی از ساختار داخلی موسسه برای ذینفعان افشاء نمایند که این گزارش با گذشت زمان اصلاح و بهبود می‌یابد. همچنین طبق دیدگاه این نهاد ارائه اطلاعات در رابطه با ساختار داخلی موسسه باید با در نظر گرفتن جزئیات مناسب صورت پذیرد و ارائه اطلاعات کلی نمی‌تواند پاسخگوی نیاز ذینفعان باشد (فائو، ۲۰۱۵).

ردیف	نهاد قانونی	کشور	دیدگاه
۸	سازمان بین‌المللی کمیسیون اوراق بهادار	اسپانیا	افشای اطلاعات داخلی موسسات کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد و شاخص‌های داخلی موسسات حسابرسی می‌تواند نمایانگر سطح کیفیت حسابرسی باشد (فائو، ۲۰۱۵)
۹	جامعه حسابداران رسمی	ایران	در ایران جامعه حسابداران رسمی موسسات حسابرسی را از دو جنبه کنترل وضعیت موسسه و کنترل کیفیت کار حسابرسی موسسه مورد بررسی قرار می‌دهد. هیچگونه الزامی در افشای اطلاعات داخلی برای موسسات حسابرسی وجود ندارد و نظارت بر کیفیت موسسات صرفاً توسط نهاد ناظر صورت می‌پذیرد (پرسشنامه کنترل کیفیت و وضعیت کار، جامعه حسابداران رسمی ایران).

موجب نادیده گرفتن حقوق سایر شرکاء می‌گردد و وجود دعاوی حقوقی علیه موسسه می‌تواند منافع آتی کلیه شرکاء را تحت الشعاع قرار دهد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸). در بررسی رعایت حقوق شرکاء در این پژوهش شاخص‌های وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالا و وجود دعاوی حقوقی علیه موسسه مدنظر قرار گرفت. انتظار می‌رود که رعایت حقوق شرکاء، از طریق تاثیرگذاری بر در نظر گرفتن دیدگاه کلیه شرکاء در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای، بهبود در عملکرد حرفه‌ای موسسات را در پی داشته باشد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: رعایت حقوق شرکاء در موسسه تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد.

۲-۴-۳- رعایت ساختار هیات مدیره

استاندارد کنترل کیفی بین‌المللی شماره ۱ بیان می‌کند که هر موسسه حسابرسی باید توسط یک هیات مدیره کارا با تعداد مناسبی اعضاء مدیریت شود که مسئولیت‌پذیر بوده و به دنبال موفقیت بلندمدت موسسه است، اداره شود. هیات مدیره مذکور باید به درستی اقدام به تفکیک وظایف کرده، دارای اعضای غیرموظف بوده، به صورت مداوم اقدام به برگزاری جلسات نموده و کلیه تصمیمات سالانه خود را انتشار دهند تا سایر مدیران موسسه و سایر ذینفعان نحوه فعالیت آنان را درک کنند. گزارش سالانه آنها باید خلاصه‌ای از کلیه جلسات اشخاص برون سازمانی و پرسنل با هیات مدیره و کمیته‌های فعال موسسه را ارائه دهد. همچنین ترکیب هیات مدیره باید به صورتی باشد که تعادلی مناسب مابین مهارت‌ها، تجارب، استقلال و دانش آنها وجود داشته باشد. در موسسات حسابرسی ایرانی اطلاعات مربوط به محتوای جلسات هیات‌مدیره، افشای سالانه تصمیمات هیات-مدیره، تخصص و دانش هیات‌مدیره افشاء نمی‌شود و همچنین موسسات فاقد عضو غیرموظف هیات مدیره هستند، لذا شاخص-های تعداد مناسب هیات مدیره و برگزاری مداوم جلسات هیات مدیره در این پژوهش مورد توجه قرار گرفته است و انتظار می‌رود

نهادهای قانون‌گذار مذکور معتقدند که افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی می‌تواند زمینه را برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم کند و موسساتی که ملزم به پاسخگویی در قبال ساختار داخلی خود هستند، در بلندمدت به دنبال بهبود کیفیت حسابرسی حرکت خواهند کرد (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی، سطح کیفیت را تحت تاثیر قرار می‌دهد (سیمینت و همکاران، ۲۰۱۵) و شفافیت بیشتر در نحوه مدیریت موسسه و رویه‌های عملکرد حرفه‌ای، سطح اعتماد نسبت به کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد (وایمن، ۲۰۰۴). شورای گزارشگری مالی جزئی‌نگری در افشای اطلاعات داخلی را پاسخگویی برای نیاز ذینفعان تلقی می‌کند و معتقد است که افشای بیشتر اطلاعات داخلی موسسات حاکی از سطح بالای کیفیت حسابرسی است. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد.

۲-۴-۲- رعایت حقوق شرکاء

حقوق شرکاء موسسات حسابرسی تحت تاثیر قدرت آنان در تصمیم‌گیری موسسه و عدم وجود دعاوی حقوقی علیه موسسه به دلیل عملکرد غیرحرفه‌ای سایر شرکاء قرار می‌گیرد. با توجه به مسئولیت تضامنی موسسه و شرکاء در قبال گزارشگری حرفه-ای به ذینفعان، تصمیم‌گیری در موسسه باید با توجه به دیدگاه کلیه شرکاء اعمال شود و وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالاتر، حقوق سایر شرکاء را پایمال می‌کند (فائو، ۲۰۱۵). به بیان ساده‌تر وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالا از طریق تحمیل تصمیم خود به سایر شرکاء بر سیستم تصمیم‌گیری موسسه تاثیرگذار است، لذا در نبود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالا، تصمیمات موسسه به صورت گروهی اتخاذ می‌شود و سیستم قضاوت موسسه تحت تاثیر دیدگاه یک نفر قرار نمی‌گیرد (دایمس و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین ایجاد دعوی حقوقی علیه موسسات حسابرسی به واسطه عملکرد غیرحرفه‌ای یکی از شرکاء

نحوه اجرای کار نیز در شرایط فعلی پاسخگوی نیاز فعلی جامعه نیست و ذینفعان به اطلاعاتی در رابطه با ساختارهای متعدد داخل موسسه نیاز دارند تا بتوانند فعالیت موسسه حسابرسی را ارزیابی کنند. همچنین از دیدگاه وی با توجه به مسئولیت تضامنی موسسه و شرکاء در قبال گزارشگری حرفه‌ای به ذینفعان، تصمیم‌گیری در موسسه باید با توجه به دیدگاه کلیه شرکاء اعمال شود و وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالاتر، حقوق سایر شرکاء را پایمال می‌کند. سیمینت و همکاران (۲۰۱۵) در بررسی افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی نشان می‌دهد که افشای اطلاعات در رابطه با الف) ساختار قانونی و مالکیت، ب) ساختار قانونی از دیدگاه ارتباطات بین‌المللی، پ) ساختار حاکمیتی موسسه، ت) سیستم کنترل کیفی داخلی موسسه، ث) استقلال عملی، د) آموزش حرفه‌ای مستمر، ذ) کارایی سیستم کنترل کیفی داخلی (ر) پاداش کارکنان بر دیدگاه ذینفعان در ارزیابی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. وایمن (۲۰۰۴) معتقد است که از دیدگاه استانداردگذاران حوزه حسابرسی شفافیت در سیاست‌ها و رویه‌های حسابرسی، نحوه مدیریت موسسه و میزان درآمد آن می‌تواند منجر به ایجاد اعتماد بیشتر نسبت به کیفیت حسابرسی شود. بارن و کوچ (۲۰۱۴) به پیچیدگی اطلاعات حسابرسان اشاره کرده و بیان می‌کنند که موسسات در راستای فهم ذینفعان از اطلاعات منتشره لازم است در انتشار اطلاعات خود سطح پیچیدگی اطلاعات را کاهش و جزئیات بیشتری در رابطه با نحوه عملکرد حرفه‌ای خود را برای ذینفعان نمایان سازند. هارلی و همکاران (۲۰۱۹) بیان می‌کنند که بهبود در پاسخگویی موسسات به ذینفعان زمینه را برای تغییر نگرش موسسات نسبت به نحوه انجام قضاوت حرفه‌ای در راستای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورد. هرمالین و ویسباچ (۲۰۱۲) معتقدند عدم افشای اطلاعات داخلی از طرف موسسات حسابرسی کوچک عمدتاً ناشی از هزینه تهیه اطلاعات به واسطه بکارگیری کارکنان مناسب و ایجاد ساختار مطلوب در موسسه حسابرسی بوده است. همچنین از دیدگاه آنان افشای اطلاعات داخلی از طرف موسسات حسابرسی بزرگ عمدتاً به دلیل کم بودن هزینه تهیه اطلاعات در آن موسسات و همچنین ساختار مناسب داخلی آنان است. استاندارد کنترل کیفی بین‌المللی شماره ۱ بیان می‌کند که هر موسسه حسابرسی باید توسط یک هیات مدیره کارا با تعداد مناسبی اعضاء مدیریت شود که مسئولیت‌پذیر بوده و به دنبال موفقیت بلندمدت موسسه است، اداره شود. هیات مدیره مذکور باید به درستی اقدام به تفکیک وظایف کرده، دارای اعضای غیرموظف بوده، به صورت مداوم اقدام به برگزاری جلسات نموده و کلیه تصمیمات سالانه خود را انتشار دهند تا سایر مدیران موسسه و سایر ذینفعان نحوه فعالیت

که تعداد بالای اعضای هیات مدیره در موسسات و برگزاری مداوم جلسات هیات مدیره، بهبود کیفیت حسابرسی را در پی داشته باشد، لذا فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: ساختار هیات مدیره موسسه تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد.

اهرم کارکنان نشان‌دهنده میزان بکارگیری کارکنان ارشد در کار حسابرسی است و موسساتی که کارکنان با رده حرفه‌ای بالاتری را در کار حسابرسی به کار می‌گیرند، توانایی بالاتری در ارائه کیفیت حسابرسی به بازار دارند (هاریس و ویلیامز، ۲۰۲۰). قدمت بالای موسسات حسابرسی منجر به ایجاد برند برای موسسه شده و موسسات با قدمت بالاتر به واسطه ارزش بالای قدمت احتیاط بیشتری را در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای خود لحاظ کرده که چنین موضوعی بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد، لذا انتظار می‌رود که موسسات با قدمت بالاتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را به بازار ارائه دهند (گالنا و سیناگا، ۲۰۱۹).

۲-۵- پیشینه پژوهش

پژوهش‌های پیشین تأثیر وضعیت داخلی موسسات را عاملی موثر بر سطح کیفیت حسابرسی تلقی کرده‌اند، به طوری که روسا و همکاران (۲۰۱۸) ساختار حاکمیتی قوی در موسسات را زمینه‌ساز ایجاد عملکرد حرفه‌ای مناسب‌تر تلقی کرده که بهبود در کیفیت حسابرسی را به همراه دارد. همچنین از دیدگاه آنان ایجاد دعوی حقوقی علیه موسسه حسابرسی به واسطه عملکرد غیرحرفه‌ای یکی از شرکاء موجب نادیده گرفتن حقوق سایر شرکاء می‌گردد و وجود دعوی حقوقی علیه موسسه می‌تواند منافع آتی کلیه شرکاء را تحت الشعاع قرار دهد. دایمس و همکاران (۲۰۱۲) در بررسی ساختار داخلی موسسات بیان می‌کنند که صرف توجه به محتوای بالای گزارش حسابرسی نمی‌تواند نشان‌دهنده کیفیت بالای حسابرسی باشد و ساختار داخلی موسسات و افشای اطلاعات در این زمینه می‌تواند دیدگاه ذینفعان نسبت به کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. همچنین از دیدگاه آنان وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالا از طریق تحمیل تصمیم خود به سایر شرکاء بر سیستم تصمیم‌گیری موسسه تأثیرگذار است، لذا در نبود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالا، تصمیمات موسسه به صورت گروهی اتخاذ می‌شود و سیستم قضاوت موسسه تحت تأثیر دیدگاه یک نفر قرار نمی‌گیرد. فائو (۲۰۱۵) بیان می‌کند که استقرار نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی کاهش ریسک شکست حسابرسان و گسترش خدمات وی را در پی دارد و نه تنها ارائه گزارش مناسب صحیح از طرف حسابرسان به معنای کیفیت بالای حسابرسی نیست، بلکه افشای

۵) جزء هلدینگ‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی و بانکها و لیزینگ‌ها به دلیل متفاوت بودن عملکرد آنها نباشند.

۶) کلیه داده‌های مربوط به شرکت و حسابرس آن در دسترس باشد.

در نهایت ۴۲ موسسه حسابرسی بعنوان نمونه انتخاب شدند و تعداد ۱۱۷ شرکت از صاحبکاران آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴-۱- مدل های پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی به شرح مدل شماره ۱ استفاده شد:

(مدل شماره ۱)

$$DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it} + \beta_2 BOD_{it} + \beta_3 SR_{it} + \beta_4 AS_{it} + \beta_5 SL_{it} + \beta_6 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

DAC_{it} : نشاندهنده قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری است که شاخصی برای کیفیت حسابرسی است. ابتدا اقلام تعهدی محاسبه شد و سپس اقلام تعهدی غیراختیاری محاسبه و با کسر نمودن اقلام تعهدی غیراختیاری از کل اقلام تعهدی، اقلام تعهدی اختیاری محاسبه گردید. بزرگ بودن اقلام تعهدی اختیاری حاکی از ضعف کیفیت حسابرسی است. ابتدا کل اقلام تعهدی با مدل جونز تعدیل شده محاسبه شد

(مدل شماره ۲)

$$TA_{i,t} = a_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه $TA_{i,t}$ به معنای کل اقلام تعهدی در سال t برای شرکت i بوده که از تفاوت سود خالص و جریان نقدی عملیاتی محاسبه شده است. $\Delta REV_{i,t}$ به معنای تغییرات فروش سال جاری نسبت به سال قبل و $PPE_{i,t}$ نشان‌دهنده مبلغ ناخالص دارایی ثابت در سال t برای شرکت i و $A_{i,t-1}$ نشاندهنده کل داراییها در پایان سال مالی قبل بوده است و a_1 ، a_2 ، a_3 ضرایب مدل جونز و جزء خطا است. پس از تخمین ضرایب (در سطح کل شرکت‌ها)، اقلام تعهدی غیراختیاری از رابطه ۳ محاسبه شده است و در نهایت اقلام تعهدی اختیاری از تفاوت اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیراختیاری استخراج شده است.

مدل شماره ۳

$$NDAC_{i,t} = a_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

آنان را درک کنند. گزارش سالانه آنها باید خلاصه‌ای از کلیه جلسات اشخاص برون سازمانی و پرسنل با هیات مدیره و کمیته‌های فعال موسسه را ارائه دهد. همچنین ترکیب هیات مدیره باید به صورتی باشد که تعادلی مناسب مابین مهارت‌ها، تجارب، استقلال و دانش آنها وجود داشته باشد. هاریس و ویلیامز (۲۰۲۰) بیان می‌کنند که بهبود اهرم کارکنان از طریق بکارگیری کارکنان با رده حرفه‌ای بالاتر در کار حسابرسی زمینه را برای افزایش کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورد. در رابطه با نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی در ایران پژوهشی انجام نشده است.

۳- روش پژوهش

این پژوهش از نظر روش از نوع توصیفی، از نظر نگرش از نوع اثباتی و از نظر هدف از نوع کاربردی است. داده‌های پژوهش از نوع داده‌های ثانویه هستند که با بهره‌مندی از داده‌های عمومی موسسات حسابرسی و از طریق چک لیست و صورتهای مالی صاحبکاران موسسات حسابرسی از سامانه کدال جمع‌آوری شدند.

متغیرهای مستقل پژوهش، کیفیت افشاء، رعایت حقوق شرکاء و ساختار هیات مدیره، متغیرهای مداخله‌گر شامل اندازه حسابرس، اهرم کارکنان و قدمت موسسه حسابرسی و متغیر وابسته اقلام تعهدی اختیاری است. ابتدا آماره‌های توصیفی شامل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی محاسبه شده؛ سپس با توجه به وضعیت متغیرهای پژوهش، با استفاده از رگرسیون چندمتغیره، آزمون آماری انجام و در پایان، ضرایب مدل رگرسیونی و سطح معناداری ضرایب تعیین شد.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه موسسات حسابرسی می‌باشد. نمونه تحقیق شامل آن دسته از موسساتی هستند که معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار باشند و طی سالهای ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ دارای صاحبکارانی بوده باشند که ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

- ۱) حداکثر تا پایان سال ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- ۲) به طور مستمر طی دوره پژوهش در بورس فعال بوده باشند.
- ۳) به منظور قابلیت مقایسه سال مالی شرکتها منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد.
- ۴) طی قلمرو زمانی پژوهش اقدام به تغییر سال مالی ننموده باشند.

تعداد سایر کارکنان حرفه‌ای موسسه مورد سنجش قرار گرفت (هاریس و ویلیامز، ۲۰۲۰).

age_{it} : متغیر قدمت موسسه حسابرسی است که با استفاده از لگاریتم تعداد سالهای فعالیت موسسه حسابرسی از بدو تاسیس مورد سنجش قرار گرفت (گالنا و سیناگا، ۲۰۱۹).

۳-۲- روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون چندمتغیره آزمون شدند. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، ضریب β_1 ، ضریب β_2 و ضریب β_3 در مدل شماره ۱ آزمون گردید. با توجه به رابطه معکوس متغیر وابسته (اقدام تعهدی اختیاری) با کیفیت حسابرسی چنانچه این ضرایب منفی و معنی‌دار باشد فرضیه‌های پژوهش رد نمی‌گردد.

۴- یافته‌ها

۴-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرها به شرح جدول ۲ می‌باشند:

بررسی ماکزیمم شاخص افشای اطلاعات داخلی موسسه نشان داد که گرچه در شرایط فعلی الزامی برای افشای اطلاعات داخلی موسسات وجود ندارد، ولی برخی از موسسات مورد بررسی اقدام به افشای پانزده شاخص مورد بررسی پژوهش در سایت موسسه نموده‌اند. همچنین شاخص مینیمم نشان داد که برخی از موسسات مورد بررسی هیچکدام از شاخص‌های مورد بررسی پژوهش را برای ذینفعان افشاء ننموده‌اند. میانگین اندازه حسابرسان بیانگر آن است که بخش بزرگتری از موسسات حسابرسی مورد بررسی در این پژوهش درآمدی بالاتر از میانه درآمد کلیه موسسات حسابرسی دارند. همچنین میانگین اهرم کارکنان حاکی از آن است که کارکنان سطوح پایین‌تر بیشتر از کارکنان سطوح بالاتر در موسسات بوده‌اند که چنین موضوعی می‌تواند کاهنده کیفیت حسابرسی باشد.

که در این مدل ΔREC_{it} نشان‌دهنده تغییرات حسابهای دریافتی سال جاری نسبت به سال قبل بوده است و سایر متغیرها در مدل قبلی تعریف گردیدند.

D_{it} : متغیر کیفیت افشاء موسسه حسابرسی است که با تکیه بر افشای مفاهیم مدارک تحصیلی شرکاء، رزومه حرفه‌ای شرکاء، عضویت شرکاء در مجامع حرفه‌ای، ترکیب نیروی انسانی، مدارک تحصیلی نیروی انسانی، داشتن سایت رسمی، افشای مشتریان موسسه، افشای اعضای هیات مدیره، افشای شرایط اولیه استخدام، داشتن سیستم اطلاعاتی جامع پرسنل، افشای چارت سازمانی، دارا بودن کمیته‌های مختلف، ارائه اطلاعات آموزشی در سایت موسسه، افشای درآمد و هزینه موسسه و افشای فرآیند کاری موسسه در سایت‌های موسسه حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سایر سایت‌های مرتبط با حسابرسان اندازه گیری شد. به ازای افشای هر یک مورد امتیاز یک و در غیراینصورت امتیاز صفر منظور شده است. نمره کیفیت افشاء موسسه از تجمیع امتیازات افشای موارد مذکور محاسبه می‌شود (دایمس و همکاران، ۲۰۱۲).

SR_{it} : متغیر رعایت حقوق شرکاء در موسسه حسابرسی است که با استفاده از تجمیع امتیاز دو شاخص عدم وجود شریک دارای حق کنترل و عدم وجود دعوی حقوقی اندازه‌گیری شد. در صورتی که موسسه حسابرسی، شریک کنترل‌کننده داشته باشد صفر و در غیر اینصورت یک منظور می‌شود؛ همچنین در صورتی که موسسه حسابرسی در سه سال اخیر دعوی حقوقی داشته باشد صفر و در غیر اینصورت یک لحاظ می‌شود (روسا و همکاران، ۲۰۱۸).

BOD_{it} : متغیر ساختار هیات مدیره موسسه حسابرسی است که با استفاده از تجمیع دو شاخص تعداد اعضای هیات مدیره و جلسات هیات مدیره اندازه‌گیری شد. چنانچه تعداد اعضای هیات مدیره بیشتر یا مساوی ۵ نفر باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. علاوه بر این، در صورتی که تعداد جلسات هیات مدیره بیشتر یا مساوی ۶ جلسه در سال باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ می‌شود (دایمس و همکاران، ۲۰۱۲).

AS_{it} : متغیر اندازه موسسه حسابرسی است؛ در صورتی که درآمد موسسه حسابرسی بالاتر از میانه درآمد کل موسسات باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته شد (صفرزاده، ۱۳۹۳).

SL_{it} : متغیر اهرم کارکنان در موسسه حسابرسی است که با استفاده از تقسیم جمع تعداد شرکاء و مدیران و سرپرستان بر

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

موسسات حسابرسی					موسسات حسابرسی
۳۵ موسسه رتبه الف - ۷ موسسه رتبه ب					اندازه موسسه حسابرسی
۳۷ موسسه بزرگ - ۵ موسسه کوچک					شرح متغیر
میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف استاندارد	
۰/۱۴	۰/۱۳	۰/۳۱	۰/۰۲	۰/۰۸	قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری (DAC_{it})
۴/۰۶	۴/۰۰	۱۵/۰۰	۰/۰۰	۴/۱۲	افشای اطلاعات داخلی موسسه (D_{it})
۱/۱۴	۱/۰۰	۲/۰۰	۰/۰۰	۰/۷۶	رعایت حقوق شرکاء (SR_{it})
۰/۸۲	۱/۰۰	۲/۰۰	۰/۰۰	۰/۷۵	ساختار هیات مدیره (BOD_{it})
۰/۷۶	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۵۰	اندازه حسابرسی (AS_{it})
۰/۳۴	۰/۳۷	۰/۶۱	۰/۲۲	۰/۴۳	اهرم کارکنان (SL_{it})
۳/۵۸	۳/۴۱	۳/۷۶	۳/۲۶	۲/۱۴	قدمت موسسه حسابرسی (age_{it})

است. نتایج نشان داد که بین اندازه موسسه حسابرسی و سطح افشای همبستگی به مقدار ۰.۵۴۲ با سطح معناداری ۰.۰۰۴ بوده که نشان می‌دهد موسسات حسابرسی بزرگ، اطلاعات بیشتری را در رابطه با وضعیت داخلی موسسه به بازار ارائه می‌دهند. در رابطه با سایر متغیرهای پژوهش همبستگی معناداری مشاهده نگردید.

روش برآورد مدل: روش آماری استفاده شده برای برآورد مدل پژوهش روش اثرات ثابت است. بدین منظور ابتدا از آزمون F برای انتخاب از بین روش‌های اثرات مشترک و اثرات ثابت استفاده شد. با توجه به معناداری مقادیر آماره F محاسباتی در سطح خطای کمتر از ۵ درصد، امکان استفاده از روش اثرات مشترک میسر نگردید. در مرحله بعد از آزمون هاسمن به منظور انتخاب از بین روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی استفاده شد. با توجه به معناداری مقادیر آماره کای دو محاسباتی در سطح خطای ۵ درصد، از روش اثرات ثابت برای برآورد مدل استفاده شد.

جدول ۵: تعیین روش برآورد مدل پژوهش

آماره F	سطح معناداری	آماره کای دو	سطح معناداری
۴/۳۱۸	۰/۰۰۰	۶/۹۱۳	۰/۰۰۰

۴-۲- نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل شماره ۱ استفاده شد؛ ضرایب برآورد شده، سطح معناداری ضرایب و شاخص‌های توانمندی مدل در جدول شماره ۶ ارائه شده است. با توجه به رویه پژوهش از شاخص F و ضریب تعیین برای بررسی اعتبار مدل استفاده شد. مقدار آماره F ۴/۹۳۶ بوده و احتمال مربوط به آن ۰/۰۲۶ است. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۵۴۱ بوده که حاکی بالا بودن میزان تغییرپذیری متغیر وابسته

نرمال بودن متغیر وابسته: به منظور بررسی نرمال بودن متغیر وابسته از بررسی نرمال بودن پسماند با استفاده از آزمون جارک-برا استفاده شد. نتیجه آزمون در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

مدل پژوهش	آماره جارک‌برا	احتمال آماره	نتیجه
مدل شماره ۱	۹/۷۷۹	۰/۰۰۷	غیرنرمال

با توجه به اینکه احتمال به دست آمده برای آماره جارک‌برا در مدل پژوهش کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر این آزمون رد می‌شود. سوری (۱۳۹۶) معتقد است که زمانی اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی-اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور، با توجه به قضیه حد مرکزی می‌توان دریافت که آماره‌های آزمون به طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می‌کنند، لذا می‌توان فرض نرمال بودن متغیر وابسته را نادیده گرفت.

آزمون واریانس ناهمسانی: به منظور بررسی واریانس ناهمسانی جزء پسماند از آزمون وایت استفاده شده که نتایج آن به شرح جدول شماره ۴ است.

جدول ۴: بررسی ناهمسانی واریانس

شرح	آماره وایت	احتمال آماره وایت	نتیجه
مدل ۱	۱/۰۱۸	۰/۴۵۱۴	وجود همسانی واریانس

همخطی: همخطی به معنای وجود رابطه خطی شدید بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیون است. وجود همخطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل موجب تورش ضرایب آن و بی‌اعتباری آزمون معنی‌داری ضرایب خواهد بود (سوری، ۱۳۹۶). برای بررسی همخطی از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده

که ساختار هیات مدیره مطلوبی دارند، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند و استقرار هیات مدیره مناسب و برگزاری مداوم جلسات هیات مدیره می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود دهد. نتایج ناشی از بررسی اثر اهرم کارکنان بر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که اهرم کارکنان شاخصی موثر بر کیفیت حسابرسی است و موسسات حسابرسی با ترکیب کارکنان ارشد بالاتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را به بازار ارائه می‌دهند. همچنین نتایج نشان داد که قدمت و اندازه موسسه حسابرسی سطح کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

بی‌تردید یکی از مباحث مهم در حرفه حسابرسی در عصر حاضر، کیفیت حسابرسی است. این امر باعث شده است که این موضوع از جهات و زوایای مختلفی مورد بررسی قرار گیرد. این پژوهش به دنبال بررسی اثر نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بوده است. نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی گرچه جنبه‌های متعددی را در بر می‌گیرد، ولی در این پژوهش به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات جامع در این رابطه، نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی صرفاً از سه جنبه (شامل الف) رعایت حقوق شرکاء، ب) ساختار هیات مدیره و پ) افشاء و شفافیت مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش نشان داد نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی از هر سه جنبه مورد بررسی با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد و موسسات با نظام حاکمیتی مناسب، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند.

نتایج پژوهش نشان داد که افشاء اطلاعات در موسسات حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد که همراستا با دیدگاه سیمینت و همکاران (۲۰۱۵) بوده که نشان می‌دهند افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی، بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد. همچنین نتایج این فرضیه همراستا با دیدگاه وایمن (۲۰۰۴) بوده که نشان می‌دهد شفافیت بیشتر در نحوه مدیریت موسسه و رویه‌های عملکرد حرفه‌ای، سطح اعتماد نسبت به کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهد. نتایج این فرضیه همچنین مغایر با پژوهش دایمس و همکاران (۲۰۱۲) است که نشان می‌دهند افشای اطلاعات در رابطه با ساختار داخلی موسسات ارتباط معناداری با کیفیت حسابرسی ندارد. آنان همچنین بیان می‌کنند که کیفیت بالای حسابرسی موسسات در بلندمدت می‌تواند منجر به ایجاد تمایل بالاتر به افشای اطلاعات داخلی برای ذینفعان شود. هاسین (۲۰۲۰) معتقد است که در دسترس قرار دادن اطلاعات داخلی موسسه برای آن دسته از ذینفعان گزارش حسابرسی که هیچ درک و شناختی از روند انجام فعالیت حسابرسی ندارند، موجب می‌شود تا آنان کیفیت

نسبت به متغیرهای مستقل دارد. بنابراین، در سطح خطای ۵ درصد فرض عدم معناداری مدل رد شده و مدل معنادار است. همچنین آماره دوربین-واتسون حاکی از عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول است.

جدول ۶: نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش

متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	بررسی فرضیه‌ها
جزء ثابت	-	۳۲/۹۰۸	۰/۰۰۰	
افشاء و شفافیت	۳/۱۰۳	-۲۵/۵۵۲	۰/۰۰۰	عدم رد فرضیه
رعایت حقوق شرکاء	۲/۹۶۷	-۶/۹۷۰	۰/۰۰۸	عدم رد فرضیه
ساختار هیات مدیره	۲/۳۱۹	-۳۱/۷۷۱	۰/۰۰۰	عدم رد فرضیه
اندازه موسسه حسابرسی	۱/۰۹۳	-۱/۲۶۶	۰/۲۶۱	عدم تأثیر معنادار
اهرم کارکنان	۱/۸۵۱	-۲/۱۲۹	۰/۰۴۸	تأثیر معنادار
قدمت موسسه	۰/۰۸۵	-۱/۱۴۱	۰/۳۵۲	عدم تأثیر معنادار
ضریب تعیین	۰/۵۷۲	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۴۱	
آماره F (سطح معناداری)	(۰/۰۲۶) ۴/۹۳۶	آماره دوربین-واتسون	۱/۷۱۴	

۴-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج نشان می‌دهد که متغیر افشاء موسسه (β_1) رابطه منفی و معناداری با سطح اقلام تعهدی اختیاری و به تبع آن رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی دارد؛ بنابراین موسساتی که اطلاعات بیشتری را برای ذینفعان افشاء می‌کنند، کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به سایر موسسات حسابرسی دارند و افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی آنها را بهبود دهد.

نتایج نشان داد که متغیر رعایت حقوق شرکاء (β_2) رابطه منفی و معناداری با اقلام تعهدی اختیاری دارد که نمایانگر تأثیر مثبت و معنادار با کیفیت حسابرسی است؛ بنابراین موسسات حسابرسی که رعایت حقوق شرکاء را مدنظر قرار داده‌اند، کیفیت حسابرسی بالاتری داشته‌اند و توجه به منافع شرکاء بر عملکرد حرفه‌ای آنان و بهبود کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

نتایج نشان داد که متغیر ساختار هیات مدیره (β_3) به دلیل ارتباط منفی و معنادار با اقلام تعهدی اختیاری، رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی دارد؛ بنابراین موسسات حسابرسی

است که بیان می‌کنند زمانی که درصد مالکیت و تقسیم سود بین شرکاء به گونه‌ای باشد که موسسه فاقد شریک دارای حق کنترل بر دیدگاه سایر شرکاء باشد، این موضوع به دلیل ایجاد زمینه مناسب برای تصمیم‌گیری گروهی شرکاء کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. همچنین نتایج پژوهش همراستا با دیدگاه فائو (۲۰۱۵) است که بیان می‌کند که وجود شریک با قدرت تصمیم‌گیری بالاتر به واسطه تصمیم‌گیری انفرادی و به تبع آن کاهش کیفیت حسابرسی منجر به پایمال شدن حقوق سایر شرکاء می‌گردد. در مقابل ون (۲۰۰۷) معتقد است که شریک با مالکیت بالاتر انگیزه بیشتری برای تمرکز بر کیفیت و بهبود ارزش برند موسسه دارد و از این رو وجود شریک با درصد مالکیت بالاتر بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد.

همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن بود ساختار مناسب هیات مدیره موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. نتایج مذکور همراستا با دیدگاه استاندارد بین المللی شماره یک کنترل کیفیت است که بیان می‌کند که ساختار هیات مدیره عاملی موثر در کیفیت حسابرسی موسسه است، به طوری که تشکیل به موقع جلسات هیات مدیره و تعادل مناسب بین مهارت‌ها، تجارب و دانش آنان افزایش کیفیت حسابرسی است. استاندارد بین‌المللی کنترل کیفی شماره ۱ بیان می‌کند که هر موسسه برای موفقیت لازم است که توسط یک هیات مدیره مسئولیت‌پذیر اداره شود که با هدف کسب موفقیت در بلندمدت فعالیت کنند، اقدام به تفکیک وظایف نموده، تصمیمات سالانه خود را برای اطلاع سایر مدیران و ذینفعان منتشر نمایند. همچنین کلیه نظرات مدیران در زمانی که تصمیم بر مبنای رای اکثریت اتخاذ شده است را به صورت سالانه در داخل موسسه منتشر نمایند. همچنین ترکیب هیات مدیره باید به صورتی باشد که تعادلی مناسب ما بین مهارت‌ها، تجارب و دانش آنها وجود داشته باشد و قوانین جدید را به صورت مداوم مطالعه و دانش خود را به روز نگه دارند.

نتایج پژوهش بیان کرد اهرم کارکنان عاملی موثر بر کیفیت حسابرسی است و موسسات با نیروهای ارشد بیشتر کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. نتایج همراستا با پژوهش هاریس و ویلیامز (۲۰۲۰) بود که نشان دادند که موسسات با ساختار نیروهای ارشدتر توانایی بالاتری در نظارت بر فعالیت حسابرسی انجام شده دارند که این موضوع بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد. نتایج همچنین نشان داد که قدمت و اندازه موسسه حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد و موسسات حسابرسی با درآمد بیشتر، لزوماً کیفیت حسابرسی بیشتری را به صاحبکاران ارائه نمی‌دهند. نتایج مربوط به متغیر قدمت موسسه مغایر با دیدگاه گالنا و سیناگا (۲۰۱۹) است که نشان می‌دهند افزایش قدمت موسسات حسابرسی بهبود کیفیت

حسابرسی موسسات را ارزیابی نموده و در راستای انتخاب حسابرس مناسب تصمیم‌گیری نمایند. همچنین وی بیان می‌کند که موسساتی مایل به افشای اطلاعات داخلی به ذینفعان متعدد هستند، که ساختار داخلی موسسه را نسبت به رقباء در شرایط مناسب‌تری ارزیابی می‌کنند و افشای اطلاعات داخلی را ابزاری برای بازاریابی و کسب سهم بیشتر از بازار در نظر می‌گیرند. در مقابل داوولینگ و همکاران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که افشای اطلاعات داخلی موسسات منجر به از دست رفتن اعتماد عمومی نسبت به عملکرد حرفه‌ای موسسات شده و حسابربان در شرایط فعلی حسابرسی را به شکل کالا و بدون توجه به نوآوری‌های ایجاد شده در زمینه دانش حسابرسی مورد توجه قرار داده‌اند که این موضوع اعتماد عمومی نسبت به حرفه را خدشه‌دار می‌کند. با توجه به نبود الزام در افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی در ایران، انتظار می‌رود که در شرایط فعلی افشای اطلاعات داخلی از طرف موسسات در راستای علامت‌دهی به ذینفعان مختلف، برای انتخاب حسابرس در سالهای آتی صورت پذیرد. افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی، همراستا با دیدگاه برخی از نهادهای قانون‌گذار بین‌المللی است، به طوری که نهادهایی همچون اتحادیه اروپا، کمیسیون بورس اوراق بهادار مالزی، قانون شرکت‌های استرالیا، هیات نظارت بر حسابربان کانادا، شورای گزارشگری مالی انگلستان و سازمان بین‌المللی کمیسیون اوراق بهادار اسپانیا بر الزام موسسات حسابرسی (عمدتاً موسسات دارای صاحبکاران با ذینفع عمومی و سهم از بازار بالا) بر افشای اطلاعات داخلی تاکید دارند و همچنین نهادهایی همچون هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عمومی در ایالت متحده آمریکا و هیات نظارت بر حسابربان کانادا گرچه موسسات حسابرسی را نسبت به افشای اطلاعات داخلی تشویق نموده‌اند، ولی الزاماتی در زمینه افشای اطلاعات مذکور در نظر نگرفته‌اند.

نتایج همچنین نشان داد که رعایت حقوق شرکای موسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. که از دو جنبه همراستا با پژوهش روسا و همکاران (۲۰۱۸) است. در جنبه اول وجود شریک با حق کنترل و نفوذ بر دیدگاه سایر شرکاء کاهنده سطح کیفیت حسابرسی است که دلیل این موضوع به دلیل تبعیت از شریک ارشد بدون توجه به توانایی و تجارب حرفه‌ای خود است. در جنبه دوم ایجاد دعوی حقوقی علیه موسسات حسابرسی به واسطه عملکرد غیرحرفه‌ای یکی از شرکاء موجب نادیده گرفتن حقوق سایر شرکاء می‌گردد و وجود دعوی حقوقی علیه موسسه می‌تواند منافع آتی کلیه شرکاء را به واسطه کاهش کیفیت حسابرسی تحت الشعاع قرار دهد. همچنین نتایج همراستا با پژوهش دایمس و همکاران (۲۰۱۲)

حسابرسی را در پی دارد. نتایج مربوط به متغیر اندازه موسسه حسابرسی همراستا با پژوهش الدیاستی و العامر (۲۰۲۰) است که نشان می‌دهند موسسات حسابرسی بزرگتر از لحاظ کیفیت حسابرسی تفاوت معناداری با سایر موسسات حسابرسی ندارند. دلیل این موضوع از دیدگاه الدیاستی و العامر (۲۰۲۰) الگوبرداری سریع موسسات حسابرسی از موسسات پیشرو در زمینه کیفیت حسابرسی و وجود نهادهای ناظر به عنوان محرکی برای بهبود کیفیت حسابرسی کلیه موسسات حسابرسی است. علاوه بر این، بررسی همبستگی بین متغیرها موید همبستگی مثبت بین درآمد موسسات و سطح افشای اطلاعات توسط آنها بود که نشان می‌دهد موسسات حسابرسی با درآمد بالاتر، تمایل بیشتری به افشای اطلاعات در رابطه با نظام حاکمیتی موسسه به ذینفعان دارند. نتایج مذکور همراستا با پژوهش خاران و همکاران (۲۰۲۰) است که نشان می‌دهند افشای اطلاعات داخلی در موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به سایر موسسات حسابرسی بیشتر است که این موضوع به دلیل وجود منابع مالی بیشتر و تلاش در راستای حفظ اعتبار و ارزش تجاری توسط موسسات حسابرسی بزرگتر است.

انتظار می‌رود در پژوهش‌های آتی موضوع تأثیر وجود شریک دارای حق کنترل بر اظهار نظر حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. همچنین ممکن است وجود شریک دارای حق کنترل در سایر ویژگی‌های موسسه همچون سیاست استخدام و بکارگیری پرسنل، آموزش تأثیرگذار باشد که پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گیرد. هیات مدیره موسسات حسابرسی به عنوان ناظران اصلی عملکرد موسسه، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. در این پژوهش تأثیر تعداد اعضاء و جلسات هیات مدیره مورد بررسی قرار گرفت. به دلیل سطح ریسک‌پذیری مردان و زنان در حسابرسی، ممکن است جنسیت افراد هیات مدیره نیز سطح کیفیت حسابرسی موسسه را تحت تأثیر قرار دهد، لذا پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی تأثیر جنسیت اعضاء هیات مدیره موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. همچنین در زمینه افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی، گرچه افشاء بیشتر موسسات، کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد، ولی به دلیل نبود الزام قانونی، افشای اطلاعات داخلی در حال حاضر فراتر از تعهدات قانونی بوده است و افشای فعلی موسسات حسابرسی با هدف حفظ مشروعیت اجتماعی بیشتر صورت گرفته است. آنچه که موسسات حسابرسی را ترغیب به افشای اطلاعات در رابطه با ساختار درونی خود می‌نماید، نیاز بازار برای چنین اطلاعاتی در راستای تجزیه و تحلیل سطح کیفیت حسابرسی و وجود الزامات قانونی از طرف نهادهای ناظر بر بازار است. بنابراین به نهادهای

ناظر و متولیان حوزه کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود که با برقراری الزاماتی برای افشای اطلاعات نظام حاکمیتی در موسسات حسابرسی زمینه را برای بهبود شفافیت گزارشگری از طرف موسسات حسابرسی فراهم نمایند که چنین موضوعی زمینه را برای تسریع در حرکت به سمت بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورد. از طرف دیگر افشای اطلاعات با توجه به استفاده از طرف کارکنان، رقباء و ناظران هزینه‌هایی را به موسسات حسابرسی تحمیل می‌کند، لذا پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی منافع و مخارج افشای اطلاعات داخلی موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. بررسی ادبیات موضوعی پژوهش حاکی از تأثیر تلاش حسابرسان فعال در بازار حسابرسی بدون توجه به نظام حاکمیتی موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. از این رو پیشنهاد می‌شود محققان در پژوهش‌های آتی با ایجاد شاخصی برای سنجش میزان تلاش حسابرسان به بررسی تأثیر تلاش حسابرسان به عنوان عاملی موثر بر کیفیت حسابرسی بپردازند. با توجه به اینکه استخراج برخی از داده‌ها همچون وجود دعوی حقوقی و برخی دیگر از شاخص‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی موسسه، از طریق پرس و جو از شرکای موسسه صورت پذیرفته است و صحت اطلاعات مذکور تحت تأثیر حضور پژوهشگر قرار گرفته است، لذا چنین موضوعی به عنوان محدودیت اصلی در جمع-آوری داده‌های اولیه برای محققان بوده است، هر چند محققان سعی در بررسی صحت اطلاعات دریافتی از موسسات از طریق کنترل با احکام انتظامی در جریان اجرا منتشر شده در سایت جامعه حسابداران رسمی نیز تا حدودی ریسک دریافت داده اشتباه را کاهش داده‌اند.

فهرست منابع

- سوری، علی. (۱۳۹۶). اقتصادسنجی پیشرفته همراه با کاربرد Stata12 و Eviews 8. چاپ هفتم. تهران: انتشارات فرهنگ‌شناسی.
- صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۳). نقش ویژگی‌های حسابرسان در بهبود کیفیت سود. مجله دانش حسابداری مالی. سال ۳، شماره ۱، صص ۸۵-۱۰۶.
- عزلی، فاطمه؛ نوری‌فرد، یداله؛ امام‌وردی، قدرت‌اله؛ دارابی، رویا؛ حاجیه‌ها، زهره. (۱۴۰۰). نقش ساز و کارهای نظارتی بر افشای داوطلبانه اطلاعات غیرمالی، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱۰، شماره ۴۰، صص ۵۹-۷۰.
- گوهری، مهدی؛ حمیدیان، محسن؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ جنانی، محمدحسن. (۱۴۰۰). عوامل موثر تمرکز بازار

- Husain, T. (2020). Mapping Evolution of audit quality measurement. *European journal of business and management research*, 5 (3), 1-7.
- Khurana, I.K., Lundstrom, N., Raman, K.K. (2020). "PCAOB Inspections and the Differential Audit quality Effect for Big4 and Non-Big4 US Auditors". Working paper. cite this article as doi: 10.1111/1911-3846.12636.
- Maijoor, S., and A. Vanstraelen. (2012). "Research opportunities in auditing in the EU, revisited. Auditing": *A Journal of Practice & Theory*, 31 (1): 115-126.
- Menicucci, E. (2013). "The determinants of forward-looking information in management commentary: Evidence from Italian Listed companies". *International Business Research*: 6 (5): 13-35.
- Rosa, F., Caserio, C., Bernini, F. (2018). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in Europe-Wide analysis. Wiley online library.
- Shehata, N.F., (2014). Theories and Determinants of Voluntary Disclosure. *Accounting and Finance research*, 3 (1), 18-26.
- Simnett, R., Carson, E., & Fu, Y. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial auditing Journal*, 30 (8,9): 870-910.
- Von N, A (2007). Is public ownership bad for professional service firms? Ad agency ownership, performance, and creativity, *Academy of Management Journal*, 50 (2), 429-445.
- Wyman, P. (2004). Is auditor independence really the solution? *The CPA Journal*, 74(4): 6-7.
- حسابرس بر سبک تصمیم‌گیری حسابرس، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱۰، شماره ۴۰، صص ۱۷۹-۱۹۹.
- Bolkestein, F. (2003). Auditor Liability: An EU Perspective. Address at Conference by Beachcroft Wansbroughs at The London Underwriting Centre. March 24. Available at: <http://europa.eu>.
- Buuren, J., Koch, C. (2014). Do Audit firms use the transparency report to signal audit quality?. *Economics of Innovation and new technology*, 11 (4), 31-52.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 1 (3): 183-199.
- DeFond, M and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research", *Journal of Accounting and Economics*, 57 (2): 275-326.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H., Vanstraelen, A. (2012). "Audit firm Governance: Do transparency Reports Reveal Audit Quality?" *A Journal of practice & Theory*, 31 (4): 193-214.
- Dowling, C. (2018). Appropriate audit support system use: The influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84 (5), 771-810.
- El-Dyasty, M.M. and Elamer, A.A. (2020), "The effect of auditor type on audit quality in emerging markets: evidence from Egypt", *International Journal of Accounting & Information Management*, 2 (3): 1-19.
- European statutory audit regulations (article 13 of regulation (EU) 537/2014.
- Fattah, A.T. (2013). "Voluntary Disclosure Practices in Emerging Capital Markets: The Case of Egypt". Durham University, <http://etheses.dur.ac.uk/1342/1/1342.pdf>
- Financial Reporting council. Discussion: Technological resources: using technology to enhance audit quality. 2020.
- Francis, J. (2011). "A framework for understanding and researching audit quality". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2): 125-152.
- Fu, Y. (2015). Transparency reporting and partner remuneration in Australian audit firms. UNSW Australia university.
- Gallena, J.T., Sinaga, V. (2019). The effect of audit firm age and audit tenure on audit quality. *International Scholars conference*, 7 (1): 1293-1314.
- Harris, M.K., Williams, L.T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50 (3): 1-13.
- Hermalin. B.E., and Weisbach, M.S. (2012). "Information Disclosure and Corporate Governance". *Journal of finance*, 67 (1): 195-233.
- Hurley, P.J., Mayhew, B.W., Obermire, K.M. (2019). Realigning Auditors' Accountability: Experimental Evidence. *The Accounting Review*, 94 (3), 233-250.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 14/ No. 56/ Winter 2024

Impact of Audit Firms' Governance on audit quality

Behzad Beygpanah

Ph.D. in accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Hamideh Asnaashari

Assistant Prof. Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

Abbas Hoshi

Assistant Prof. Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Gholamhossein Assadi

Associate Prof. Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Abstract

This study aims to examine the influence of audit firm governance structure on audit quality. The research population consists of auditing firms, and a sample of 42 audit institutes was selected based on specific criteria. To assess audit quality, discretionary accruals of clients were measured, while audit firm governance was evaluated using nineteen indicators across three dimensions: compliance with partners' rights (two indicators), board of directors' structure (two indicators), and quality of disclosure (fifteen indicators). Data were collected by analyzing the disclosure of both audit firms and their clients. Multivariate regression analysis was employed to test the hypotheses.

The findings of this research indicate that a well-designed governance system in audit firms is associated with improved audit quality. Audit firms with an appropriate board structure, respect for partners' rights, and high levels of disclosure and transparency demonstrate higher audit quality. Furthermore, enhancing employee expertise contributes to increased audit quality, while factors such as audit firm size and age show no significant correlation with audit quality. These results provide valuable insights for enhancing the theoretical foundations of audit firm governance. They can assist the auditing profession and standard-setting bodies in strengthening regulatory frameworks to improve oversight in audit firms and promote public accountability.

Keywords: Audit quality, audit firms' governance, auditor's size.

