



رویکرد تحلیل ساختار در الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

فرخ بوستانی^۱

رویا دارابی^۲

فرزانه حیدرپور^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۰

چکیده

صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را از جنبه اقتصادی تأمین می‌کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نقشی حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در حفظ منابع اقتصادی فراهم نماید که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد. هدف پژوهش حاضر الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با استفاده از رویکرد تحلیل ساختار است. بدین منظور از تعداد ۳۰۷ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی جهت تکمیل پرسشنامه استفاده شد. ابتدا عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی به ۶ گروه اصلی ویژگی‌های فردی حسابرسان، عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی، عوامل فرهنگی، عوامل زمینه‌های اجتماعی، عوامل اقتصادی، سایر عوامل مرتبط تقسیم‌بندی گردید و در مرحله اول آزمون گردید که از ۵۱ شاخص ۲۴ شاخص آن تحت ۴ عامل با اجماع اکثریت خبرگان حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت و در مرحله دوم ۲۴ شاخص در سطح کلیه حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد آزمون قرار گرفت و در نهایت براساس اولویت و میزان اهمیت ۲۴ شاخص تحت ۴ عامل اقتصادی، اجتماعی، ویژگی‌های فردی، ساختاری اولویت‌بندی و رتبه‌بندی گردید. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، مقادیر آماره t برای همه بارهای عاملی مرتبه دوم بالای ۱.۹۶ است؛ بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت تمام ابعاد موردبررسی تأثیر معنی‌داری در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند. به‌طوری‌که با توجه به ضرایب مسیر عوامل اقتصادی بیشترین تأثیر و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی کمترین تأثیر را در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند.

واژه‌های کلیدی: رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، کارشناسان حسابرسی، تحلیل ساختار.

طبقه بندی JEL: M40-M41-M42

۱- گروه حسابداری واحد تهران جنوب دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران. boostani_f@yahoo.com

۲- گروه حسابداری واحد تهران جنوب دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران (نویسنده- مسئول) royadarabi110@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. fheidarpoor@yahoo.com



۱- مقدمه

شرکت‌هایی که صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه کنند دارای محتوای اطلاعاتی و سود باکیفیت بیشتری هستند. کیفیت حسابرسی به‌عنوان شاخص تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرسان شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی، و اجرای حرفه‌ای، شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است. به نظر می‌رسد ویژگی‌های فردی حسابرسان نیز بتواند کیفیت حسابرسی مستقل را تحت تأثیر قرار دهد (گرنندل و آزادی، ۱۴۰۰). رفتار حسابرسان منعکس‌کننده ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها است، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان تأثیر بالاهمیتی بر انگیزه رفتاری آن‌ها دارد. در حقیقت ویژگی‌های فردی و شخصیتی حسابرسان، عوامل فردی، نقش مهمی در انگیزه آن‌ها به انجام رفتارهای حرفه‌ای دارد، همچنین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر عوامل محیطی قرار گیرد؛ به‌طوری‌که باوجود فرهنگ اخلاقی قوی، حسابرسان با هر ویژگی شخصیتی تمایل بیشتری به گزارش اشتباهات کشف‌شده دارند (عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران به عواملی همچون ارزیابی شرکا، ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی، ارزیابی ساختار و سازمان موسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات و موقعیت مؤسسات حسابرسی در بازار حرفه‌ای و نهایتاً ارزیابی کیفیت خدمات است. این در حالی است که مؤسسات حسابرسی در سایر کشورها برای ارائه خدمات حسابرسی به شرکت‌های بزرگ بورسی از سوی نهادهایی همچون حسابداران رسمی و بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی نمی‌شوند، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در خارج از ایران از سوی نشریه‌ها، مجلات و بولتن‌های معتبر حسابداری و مالی صورت می‌گیرد که مؤسسات حسابرسی را براساس درآمدهای اعلام‌شده از سوی ایشان در طی یک سال رتبه‌بندی می‌نمایند (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹). می‌توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرسان در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است؛ اما اینکه واقعاً مؤسسات حسابرسی معتمد گروه اول کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر گروه‌ها دارند یک سؤال پژوهشی است که به نظر می‌رسد هنوز پاسخی به آن داده نشده است (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹). پژوهش حاضر به دنبال پاسخی به این پرسش است که الگو رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی چگونه است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

شرکت‌ها برای بقا و گسترش فعالیت‌های خود، به انجام سرمایه‌گذاری‌های مناسب و به‌موقع نیاز دارند. از این‌رو، گزارش‌های مالی شرکت‌ها باید اطلاعاتی فراهم کند که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان در سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیمات مشابه سودمند باشد؛ در نتیجه این گزارش‌ها اهمیت بسزایی در تحقق اهداف یادشده دارند و افزایش کیفیت آن‌ها می‌تواند موجب کارآتر بودن سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها و حفظ و توسعه منابع اقتصادی آن‌ها شود که کیفیت حسابرسی یکی از مهم‌ترین عوامل بهبود کیفیت آن می‌باشد (فتحی، ۱۴۰۰). مرور بر حوزه ادبیات کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد که بی‌توجهی و سهل‌انگاری حسابرسی‌ها قصور در انجام وظایف باعث می‌شود که با منافع مدیران در اهداف گزارشگری

مالی همسو و هم عقاید شوند و اظهارنظری مطابق میل و رفتار مدیران صادر کنند. مسئله‌ای که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چوی^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می‌کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نقشی حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم نماید که اطلاعاتی معتبر و قابل‌اتکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد؛ بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد (گرنندل و آزادی، ۱۴۰۰). بسیاری از مطالعات، کیفیت حسابرسی را به‌طور مستقیم آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی می‌شود. جری و مایکل^۲ (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالای مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی، جف^۳ و همکاران (۲۰۱۰) اندازه مؤسسات حسابرسی، شوون^۴ (۲۰۱۱) ارتباط ویژگی‌های هیئت‌مدیره، فریدناید^۵ (۲۰۰۹) دوره تصدی حسابرسان و تخصص حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، کرس^۶ و همکاران (۲۰۱۰) اهمیت تیم حسابرسی و خصوصیات شریک به‌عنوان درک صاحب‌کاران از کیفیت حسابرسی را موردبررسی قرار دادند. این عوامل عمدتاً شامل بزرگی موسسه حسابرسی، انگیزه کسب شهرت، سنوات حسابرسی، حاکمیت شرکتی، میزان تجربیات حسابرسان، دعاوی حقوقی، حق‌الزحمه حسابرسی، سرپرستی کار حسابرسی و تخصص‌گرایی است که در ادامه به شرح موضوع اشاره شده است.

عوامل اقتصادی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

اتفاق‌های جهانی از جمله بحران اقتصادی منجر به پررنگ‌تر شدن نقش اساسی گزارش‌های مالی قابل‌اعتماد و باکیفیت شده است. این اتفاق‌ها همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابرسی در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در زمینه بازار سرمایه بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابرسی مستقل است. مستقل، بخش مهم کنترل به نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور متصفانه و اطمینان‌بخش ارائه شده است (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی می‌تواند کیفیت این نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی را در جهت اطمینان‌بخشی تأمین نماید.

¹ Choi, J

² Jere, R.F., Michael, D.Y.

³ Jeff, P.,

⁴ Xuewen, K.

⁵ Ferdinand

⁶ Kris, H

عوامل زمینه‌ای اجتماعی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

محیط حسابرسی به دلیل فشار رقابتی و مسئله حق‌الزحمه و رشد کند کار، بسیار حساس است و برای رقابت موفق در این محیط، موسسه‌های حسابرسی باید کوشش مداومی برای برآورده ساختن انتظارات صاحب‌کار و به حداکثر رسانیدن رضایت وی از طریق افزایش در کیفیت حسابرسی داشته باشند، کیفیت حسابرسی تابع عوامل مرتبط با عملکرد حسابرسی است. این عوامل عبارتند از: توانایی‌های حسابرسان از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه‌ای از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت، یک موسسه حسابرسی مستقل و بامهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحب‌کار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل‌انکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، باکیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (صالحی و زمانی‌مقدم، ۱۳۹۴). دلتاس و دوگار^۱ (۲۰۰۴). بنابراین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در استفاده از حسابرسان با توانایی بالاتر و دستیابی به اطلاعات باکیفیت‌تر مؤثر است.

عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

به دلیل تغییرات مستمر در محیط کسب‌وکار، مؤسسات حسابرسی باید به شکلی سازمان‌یافته و طی فرایندی مستمر به موضوع بهبود کیفیت حسابرسی بپردازند. از این رو، دنبال کردن کیفیت حسابرسی، یک برنامه با خروجی قطعی نیست؛ بلکه، فرایندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی که حسابرسی‌ها انجام می‌شود کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. این بدان معنی است که بهبود هر یک از عوامل کیفیت حسابرسی نباید مانع بهبود سایر عوامل شود، توجه به اثر قصور حسابرسی و در نتیجه کیفیت کار حسابرسان بر قیمت سهام در بازار سرمایه و بر فرایند تصمیم‌گیری منطقی استفاده‌کنندگان، باعث اقبال عمومی به نظارت گسترده‌تر به فعالیت حسابرسان گردید (بیر و سریدر^۲، ۲۰۰۶). بنابراین در نظر گرفتن عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد.

ویژگی‌های فردی حسابرسان و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

آذرباهمان و همکاران (۱۴۰۰) مقاله‌ای تحت عنوان "هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن" انجام دادند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۳ نفر از خبرگان حسابداری و ۱۶ نفر حسابداران رسمی با سابقه بیش از ۳ سال براساس تکنیک انتخاب دروازه‌بانان اطلاعات تعیین و از طریق پرسشنامه‌های مشارکت نمودند. نتایج پژوهش بیانگر این است که دو مقوله پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای و پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای تأییدشده توسط اعضای پانل بر

¹ Deltas.G;Doogar.R

² Beyer and Sridhar

اساس ۸ مضمون، وجود دارد. بنابراین لحاظ نمودن ویژگی‌های فردی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود.

۲-۱- پیشینه تحقیق

شاه‌علیزاده و همکاران (۱۴۰۰) نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها استدلال کردند رهبری اخلاقی به‌عنوان نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق فعالیت‌های فردی و ارتباطات بین فردی و ترویج این رفتارها بین پیروان و همچنین هویت حرفه‌ای و سازمانی می‌توانند بر قصد هشداردهی حسابرسان به‌عنوان سازوکاری جهت جلوگیری و کشف رفتارهای غیراخلاقی و خطاکاری در حرفه حسابرسی مؤثر باشند. آقایی‌قهی (۱۳۹۹) به تبیین عوامل مؤثر بر اندازه مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. بازه زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق داده‌های مربوط به ۲۲۹ موسسه عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، رتبه بورس مؤسسات و تعداد شرکا مؤسسات بر اندازه مؤسسات تأثیرگذار است. همچنین امتیاز کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی علت رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. عدیلی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرسان پرداختند. جامعه آماری این پژوهش، مدیران شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی هستند. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شد. نتایج حاکی از آن است که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر عینیت حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین تیپ شخصیتی باوجدان بودن (وظیفه‌شناسی) نیز بر عینیت حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر رابطه بین تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و عینیت حسابرسان تأثیر دارد. کاهکش و اسدنی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تغییرات حسابرسان مستقل و بازرسی قانونی می‌تواند به دلایلی مانند محتوای گزارش حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر در اعضای هیئت‌مدیره باشد. ترشیزی و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. حسابرسان مستقل اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و تضاد منافع بین مدیران و سهامداران را کاهش می‌دهد. به‌طورمعمول کیفیت حسابرسی متناسب با اندازه‌ی شرکت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. شرکت‌های حسابرسی بزرگ باید از درجه استقلال بالاتری برخوردار باشند و همچنین دارای تخصص و منابع کافی باشند که بتوانند کیفیت بالاتری از خدمات حسابرسی ارائه نمایند. در این پژوهش مروری بر تحقیقات انجام‌شده پیرامون تأثیر اندازه حسابرسان بر کیفیت و استقلال حسابرسان انجام‌شده است. همچنین تحقیقات انجام‌شده پیرامون ادغام مؤسسات حسابرسی و مزایای ادغام

موردبررسی قرارگرفته‌اند. نتایج تحقیقات بیانگر این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام مؤسسات حسابرسی مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد. بلوم^۱ و همکاران (۲۰۲۲) تأثیر شهرت حسابرسان بر اقدامات ارتقای کیفیت حسابرسی را موردبررسی قرار دادند. در مجموع، آزمون‌های تحقیق شواهدی را ارائه می‌کنند که نشان می‌دهد شهرت درک شده حسابرسان بر انتخاب آن‌ها برای مشارکت در رفتارهای افزایش کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. ویت فام^۲ و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی کیفیت حسابرسی: تحلیلی از نزدیکی فرهنگی شریک حسابرسی به مدیران مشتری پرداختند. آن‌ها دریافتند که نزدیکی فرهنگی بین حسابرسان و مدیران مالی با کیفیت حسابرسی مرتبط است. زمانی که شریک حسابرسی متعهد از نظر فرهنگی به مدیر مالی نزدیک باشد، سود حسابرسی شده از کیفیت بالاتری برخوردار است. یافته‌های در چندین معیار جایگزین کیفیت حسابرسی و نزدیکی فرهنگی سازگار است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که عوامل بین ویژگی‌های فردی حسابرسان که ناشی از رابطه حسابرسان - مشتری برای نتایج کیفیت حسابرسی مهم هستند. اوچاک^۳ (۲۰۲۲) مطالعه‌ای با عنوان "آیا ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اهمیت دارد؟ شواهدی از ترکیه" را انجام دادند یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که مالکیت هیئت‌مدیره و مالکیت و تعهد شریک بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. نتایج نشان می‌دهد که شرکای تعامل با سهام بالا کیفیت حسابرسی را تنها در شرکت‌های حسابرسی بزرگ افزایش می‌دهند. تأثیر مثبت مالکیت بالاتر هیئت‌مدیره بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های غیر بزرگ برجسته‌تر است. جوهری^۴ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان بررسی علل تأثیرگذار بر حساسیت‌های اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی انجام دادند. نتایج کسب‌شده نشان داد، حساسیت‌های اخلاقی با نسبیت‌گرایی اخلاق دارای ارتباط منفی و معناداری می‌باشد، اما فرهنگ اخلاق مدارانه می‌تواند ضمن افزایش اثربخشی اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی باعث گردد تا سطح نسبیت اخلاق‌مداری نیز به سمت مثبت تعدیل شود. آندیولا^۵ و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان بررسی جو فرهنگی مؤسسات حسابرسی واکاوی محتوایی؛ علمی و کاربردی با رویکرد آینده‌نگرانه انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد اولاً ادبیات فرهنگ حسابرسی بسیار پراکنده و از عدم انسجام نظری لازم برخوردار است. ثانیاً هفت بعد کنترل‌سازمان؛ رهبری؛ اخلاق؛ مقررات؛ حرفه‌ای‌گرایی؛ تجاری‌سازی و اجتماعی شدن از جمله ابعادی هستند که می‌تواند بسترهای اثربخش فرهنگ حسابرسی را در ساختارهایی همچون مؤسسات حسابرسی توسعه بخشد. آلبرتی^۶ و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان ارزیابی فرهنگ حسابرسی: تحولات و روندهای اخیر در ادبیات نظری انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد ارتقای فرهنگ حسابرسی همسو با ماهیت حرفه‌ای شریک حسابرسی باعث افزایش کیفیت قضاوت‌های حسابرسی خواهد شد، چراکه چرخه سیستمی یادگیری سبب شکل‌گیری تعاملات اثربخش‌تر بین حسابرسان به‌منظور اشتراک دانش خواهد شد.

¹ Emily S. Blum

² Anh Viet Pham

³ Murat Ocak

⁴ Johari, R.J.,

⁵ Andiola, L

⁶ Alberti, C

۳- روش تحقیق

در این تحقیق جهت الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از روش تحلیل ساختار استفاده شده است در تحلیل عاملی اکتشافی^۱ پژوهشگر به دنبال بررسی داده‌های تجربی به منظور کشف و شناسایی شاخص‌ها و نیز روابط بین آنهاست و این کار را بدون تحمیل هرگونه مدل معینی انجام می‌دهد. تحلیل اکتشافی بیشتر به‌عنوان یک روش تدوین و تولید تئوری و نه یک روش آزمون تئوری در نظر گرفته می‌شود (هومن، ۱۳۸۷). بدین منظور از تعداد ۳۰۷ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی جهت تکمیل پرسشنامه استفاده شد.

۴- تجزیه و تحلیل آماری

۴-۱- آمارهای توصیفی

در این قسمت ویژگی‌های گروه مخاطبان از جمله سن، جنسیت، وضعیت تأهل و مقطع تحصیلی مورد بررسی قرار گرفته است.

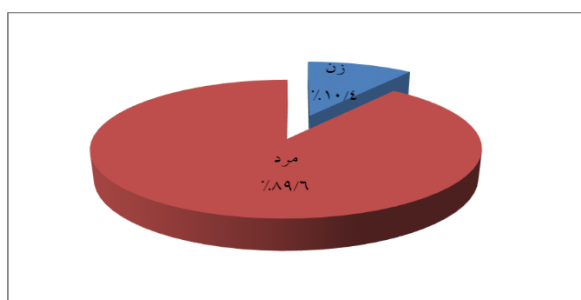
نحوه توزیع پاسخ‌دهندگان از نظر جنسیت

در این قسمت تعداد و درصد پاسخ‌دهندگان از نظر جنسیت بررسی شده است. براساس نتایج به دست آمده، ۱۰.۴ درصد پاسخ‌دهندگان زن و ۸۹.۶ درصد مرد می‌باشند.

جدول ۱. فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۳۲	۱۰.۴
مرد	۲۷۵	۸۹.۶
مجموع	۳۰۷	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۱. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر جنسیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

^۱ Exploratory Factor Analysis

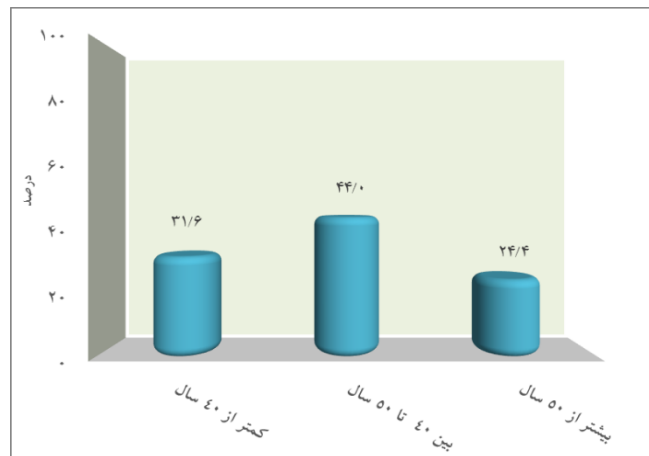
نحوه توزیع پاسخ‌دهندگان از نظر سن

آمار توصیفی سن پاسخگویان در جدول زیر نمایش داده شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، سن ۳۱.۶ درصد پاسخ‌دهندگان کمتر از ۴۰ سال، ۴۴ درصد بین ۴۰ تا ۵۰ سال و سن ۲۴.۴ درصد بیشتر از ۵۰ سال می‌باشد.

جدول ۲. فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر سن

درصد فراوانی	فراوانی	سن
۳۱.۶	۹۷	کمتر از ۴۰ سال
۴۴.۰	۱۳۵	بین ۴۰ تا ۵۰ سال
۲۴.۴	۷۵	بیشتر از ۵۰ سال
۱۰۰	۳۰۷	مجموع

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۲. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر سن

منبع: یافته‌های پژوهشگر

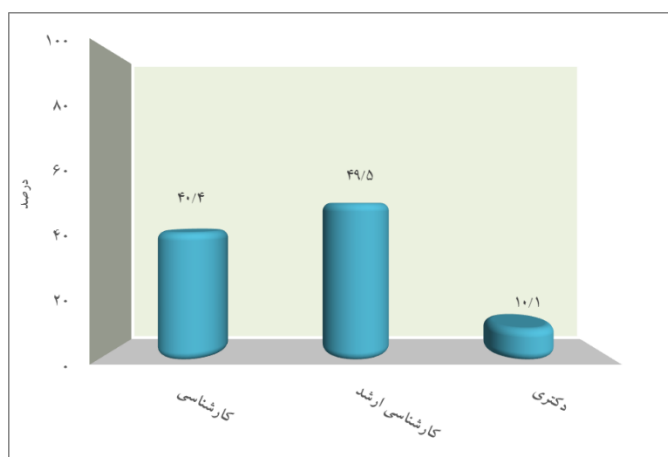
نحوه توزیع پاسخ‌دهندگان از نظر میزان تحصیلات

توزیع فراوانی میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان در جدول و نمودار زیر ارائه شده، همان‌طوری که مشاهده می‌شود میزان تحصیلات ۴۰.۴ درصد پاسخ‌دهندگان کارشناسی، ۴۹.۵ درصد کارشناسی ارشد و ۱۰.۱ درصد دکتری می‌باشد.

جدول ۳. فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر میزان تحصیلات

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناسی	۱۲۴	۴۰.۴
کارشناسی ارشد	۱۵۲	۴۹.۵
دکتری	۳۱	۱۰.۱
مجموع	۳۰۷	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۳. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر مقطع تحصیلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

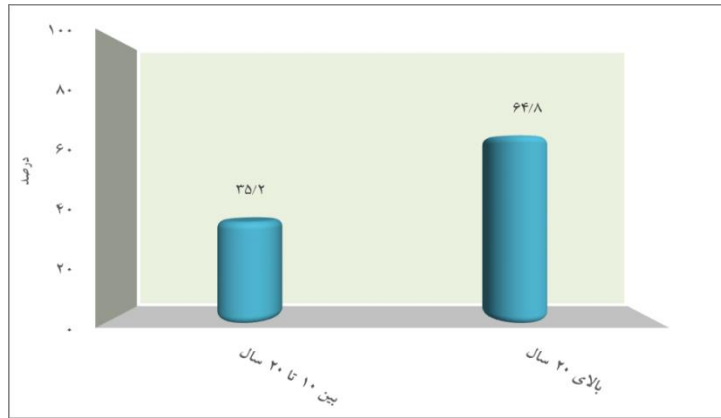
نحوه توزیع پاسخ‌دهندگان از نظر سابقه حرفه‌ای

توزیع فراوانی سابقه حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان در جدول و نمودار زیر ارائه شده، همان‌طوری که مشاهده می‌شود سابقه حرفه‌ای ۳۵.۲ درصد پاسخ‌دهندگان بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۶۴.۸ درصد بالای ۲۰ سال می‌باشد.

جدول ۴. فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر سابقه حرفه‌ای

سابقه حرفه‌ای	فراوانی	درصد فراوانی
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۰۸	۳۵.۲
بالای ۲۰ سال	۱۹۹	۶۴.۸
مجموع	۳۰۷	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۴. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر مقطع تحصیلی
منبع: یافته‌های پژوهشگر

قابل ذکر است رشته تحصیلی همه پاسخ‌دهندگان حسابداری و سمت حرفه‌ای‌شان شریک و مدیر موسسه می‌باشد.

۴-۲- آمار استنباطی

در این پژوهش جهت بررسی مدل پژوهش از تحلیل عاملی اکتشافی و معادلات ساختاری استفاده شده است که نتایج آن به صورت زیر می‌باشد.

تحلیل عاملی اکتشافی

در انجام تحلیل عاملی باید از این مسئله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد؛ به عبارت دیگر آیا تعداد داده‌های مورد نظر برای تحلیل مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردید. براساس یک قانون کلی، ارزش KMO برای انجام تحلیل عاملی بر روی داده‌ها می‌بایست بالاتر از ۰.۶ باشد^۱ و ارزش‌های بیشتر، ضریب اطمینان استفاده از تحلیل عاملی را افزایش می‌دهد. آزمون کرویت بارتلت باید معنی‌دار باشد یعنی سطح معنی‌داری آزمون (Sig) کمتر از ۰.۰۵ باشد (کایزر، ۱۹۷۷). جدول ۵، نتایج هر دو آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۵. نتایج آزمون KMO و کرویت بارتلت

شاخص کفایت کایزر، مایر و الکین (KMO)	مقدار کای دو آزمون بارتلت	سطح معنی‌داری (Sig)
۰.۸۷۷	۱۶۲۴.۶۹۱	۰.۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

^۱ Julie Pallant, 2007

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده، مقدار کایزر-مایر-الکین (KMO) برابر با ۰/۸۷۷ است که از ۰/۶ بیشتر می‌باشد بنابراین حجم نمونه انتخاب‌شده در این پژوهش برای تحلیلی عاملی اکتشافی مناسب می‌باشد. همچنین مقدار سطح معنی‌داری آزمون بارتلت از ۰/۰۵ کمتر است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است. با توجه به اینکه نتایج آزمون‌های KMO و بارتلت، داده‌های به‌دست‌آمده از پرسشنامه پژوهش را برای تحلیل عاملی، کافی و مناسب تشخیص می‌دهند پس می‌توان تحلیل اکتشافی را بر روی سؤالات پرسشنامه پیاده نمود. با استفاده از تحلیل مؤلفه‌های اصلی (PCA) و روش ارزش ویژه (Eigen Value) به استخراج و شناسایی تعداد عامل‌ها پرداخته می‌شود. با استفاده از این قاعده تنها عامل‌هایی با ارزش ویژه ۱ یا بیشتر برای بررسی در نظر گرفته می‌شود. ارزش ویژه یک عامل، مقدار واریانس کلی تبیین شده توسط آن عامل را نشان می‌دهد. سرانجام برای تعیین مناسب‌ترین عامل‌ها از چرخش واریماکس استفاده می‌شود. نتایج آزمون در جدول زیر نمایان است. جهت اینکه نشان دهیم هر سؤال پرسشنامه در کدام عامل جای گرفته است، بیشترین بار عاملی به‌صورت بولد در جدول مشخص شده است.

جدول ۶. ماتریس عوامل چرخش یافته با روش تحلیل مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس

شماره سؤال	ویژگی‌های فردی حسابرسان	عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی	عوامل زمینه‌ای اجتماعی	عوامل اقتصادی
q1	۰.۸۲۳	۰.۲۵۳	۰.۰۹۵	-۰.۰۴۲
q2	۰.۶۳۲	۰.۴۹۷	۰.۳۲۹	۰.۰۲۰
q3	۰.۷۸۷	۰.۳۷۴	۰.۱۲۷	۰.۲۸۳
q4	۰.۶۸۸	۰.۱۷۴	۰.۱۰۳	۰.۱۳۳
q5	۰.۶۱۲	۰.۳۰۴	۰.۱۸۹	۰.۴۱۰
q6	۰.۵۱۴	۰.۴۱۶	۰.۳۷۰	۰.۲۶۰
q7	۰.۸۴۶	۰.۴۲۶	۰.۱۵۸	۰.۰۰۳
q8	۰.۷۱۵	۰.۰۳۴	۰.۱۴۶	۰.۴۱۴
q9	۰.۶۸۴	۰.۲۹۸	۰.۴۶۰	۰.۲۹۱
q10	۰.۷۶۹	-۰.۲۲۹	۰.۴۴۹	۰.۰۲۷
q11	۰.۷۳۲	۰.۴۰۶	۰.۲۵۷	۰.۰۲۸
q12	۰.۳۰۹	۰.۷۴۰	۰.۰۰۹	۰.۰۱۱
q13	۰.۲۹۴	۰.۷۱۳	-۰.۱۲۸	۰.۰۰۶
q14	-۰.۰۹۶	۰.۸۰۸	۰.۱۱۴	-۰.۱۴۶
q15	۰.۳۳۲	۰.۵۶۸	۰.۴۹۳	۰.۳۵۱
q16	-۰.۰۹۳	۰.۶۷۷	۰.۴۲۱	۰.۴۱۵
q17	-۰.۰۶۵	۰.۵۳۲	۰.۵۱۶	۰.۰۴۵

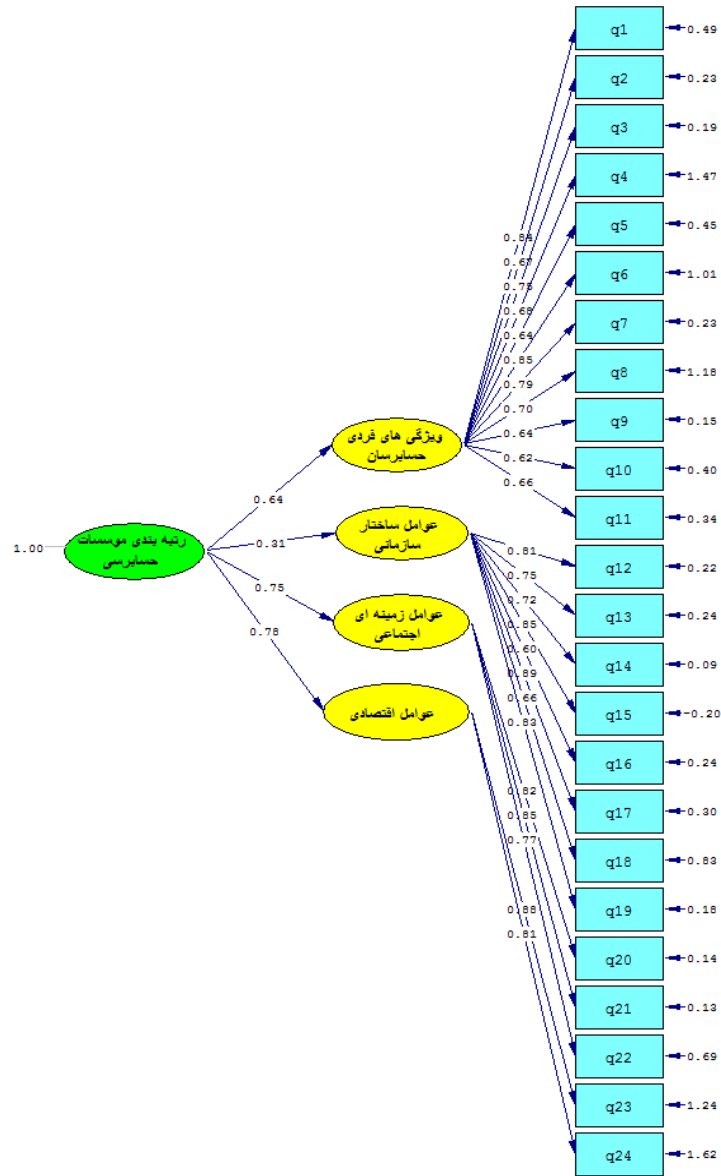
شماره سؤال	ویژگی‌های فردی حساب‌رسان	عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی	عوامل زمینه‌ای اجتماعی	عوامل اقتصادی
q18	۰.۱۷۲	۰.۶۸۴	۰.۰۳۳	-۰.۲۳۵
q19	-۰.۰۳۷	۰.۸۹۵	۰.۱۰۱	۰.۲۵۵
q20	۰.۰۵۱	۰.۱۷۲	۰.۷۹۴	۰.۰۷۶
q21	-۰.۱۲۷	۰.۰۲۲	۰.۸۲۴	۰.۱۵۷
q22	-۰.۱۳۷	-۰.۱۲۴	۰.۸۸۵	۰.۲۲۵
q23	۰.۴۴۵	-۰.۲۱۳	۰.۳۶۸	۰.۷۶۲
q24	-۰.۳۲۷	۰.۴۰۵	-۰.۲۸۰	۰.۷۳۶
ارزش ویژه	۹.۳۲۰	۲.۴۹۳	۱.۹۸۲	۱.۱۹۸
درصد واریانس تبیین شده	۳۸.۸۳۵	۱۳.۷۱۵	۱۱.۴۹۶	۱۰.۳۸۷
درصد تجمعی واریانس تبیین شده	۳۸.۸۳۵	۵۲.۵۵۰	۶۴.۰۴۶	۷۴.۴۳۳
آلفای کرونباخ	۰/۹۰۰	۰/۷۴۱	۰/۷۹۶	۰/۷۷۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده چهار عامل با مقدار ویژه بالاتر از یک استخراج شده است؛ که تمام سؤالات پرسشنامه در این چهار عامل جای گرفته است. این ۴ عامل شامل ۲۴ گویه می‌باشد عامل اول به‌تنهایی ۳۸.۸۳۵ عامل دوم ۱۳.۷۱۵، عامل سوم ۱۱.۴۹۶ و عامل چهارم ۱۰.۳۸۴ درصد از واریانس و هر چهار عامل در مجموع ۷۴.۴۳۳ درصد از واریانس متغیرها را تبیین کردند. علاوه بر این، آلفای کرونباخ همه عوامل بیشتر از ۰.۷ است و آلفای کرونباخ نمره کل ۰.۹۱۳ است بنابراین می‌توان گفت پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است.

۵- بررسی مدل پژوهش

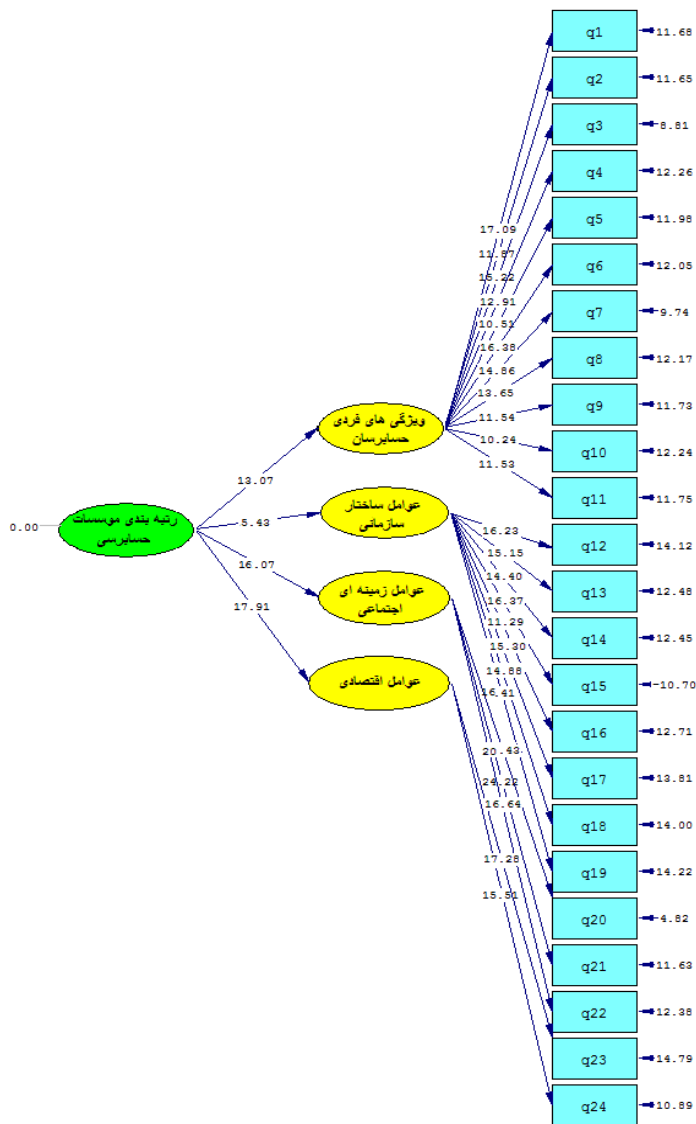
جهت رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم استفاده شده است نمودار ۵ مدل تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را در حالت تخمین ضرایب نشان می‌دهد. در این نمودار اعداد و یا ضرایب به دودسته تقسیم می‌شوند. دسته‌ی اول تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه اول هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و آشکار می‌باشد (روابط بین بیضی و مستطیل)، این ضرایب را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه اول گویند. دسته‌ی دوم معادلات ساختاری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و پنهان می‌باشند. به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر یا بارهای عاملی مرتبه دوم گفته می‌شود.



Chi-Square=686.42, df=248, P-value=0.00000, RMSEA=0.076

نمودار ۵. مدل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در حالت تخمین ضرایب استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



Chi-Square=686.42, df=248, P-value=0.00000, RMSEA=0.076

نمودار ۶. مدل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در حالت معناداری ضرایب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

(t-value) نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری (بارهای عاملی) مرتبه اول و دوم را با استفاده از آماره t آزمون می‌کند. بر طبق این مدل، بار عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد اگر مقدار آماره‌ی t بزرگ‌تر از ۱.۹۶ یا کوچک‌تر از -۱.۹۶ باشند. نتایج بارهای عاملی مدل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در جدول ۷ خلاصه شده است.

جدول ۷ نتایج تحلیل عاملی تأییدی مدل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

متغیرها	شماره سؤال	بار عاملی	T آماره	خطای استاندارد (SE)
ویژگی‌های فردی حسابرسان	q1	۰.۸۴	۱۷.۰۹	۰.۰۴۹
	q2	۰.۶۷	۱۱.۸۷	۰.۰۵۶
	q3	۰.۷۵	۱۵.۲۲	۰.۰۴۹
	q4	۰.۶۸	۱۲.۹۱	۰.۰۵۳
	q5	۰.۶۴	۱۰.۵۱	۰.۰۶۱
	q6	۰.۸۵	۱۶.۳۸	۰.۰۵۲
	q7	۰.۷۹	۱۴.۸۶	۰.۰۵۳
	q8	۰.۷	۱۳.۶۵	۰.۰۵۱
	q9	۰.۶۴	۱۱.۵۴	۰.۰۵۵
	q10	۰.۶۲	۱۰.۲۴	۰.۰۶۱
	q11	۰.۶۶	۱۱.۵۳	۰.۰۵۷
عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی	q12	۰.۸۱	۱۶.۲۳	۰.۰۵۰
	q13	۰.۷۵	۱۵.۱۵	۰.۰۵۰
	q14	۰.۷۲	۱۴.۴	۰.۰۵۰
	q15	۰.۸۵	۱۶.۳۷	۰.۰۵۲
	q16	۰.۶	۱۱.۲۹	۰.۰۵۳
	q17	۰.۸۹	۱۵.۳	۰.۰۵۸
	q18	۰.۶۶	۱۴.۸۸	۰.۰۴۴
	q19	۰.۸۳	۱۶.۴۱	۰.۰۵۱
عوامل زمینه‌ای اجتماعی	q20	۰.۸۲	۲۰.۴۳	۰.۰۴۰
	q21	۰.۸۵	۲۴.۲۲	۰.۰۳۵
	q22	۰.۷۷	۱۶.۶۴	۰.۰۴۶
عوامل اقتصادی	q23	۰.۸۸	۱۷.۲۸	۰.۰۵۱
	q24	۰.۸۱	۱۵.۵۱	۰.۰۵۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

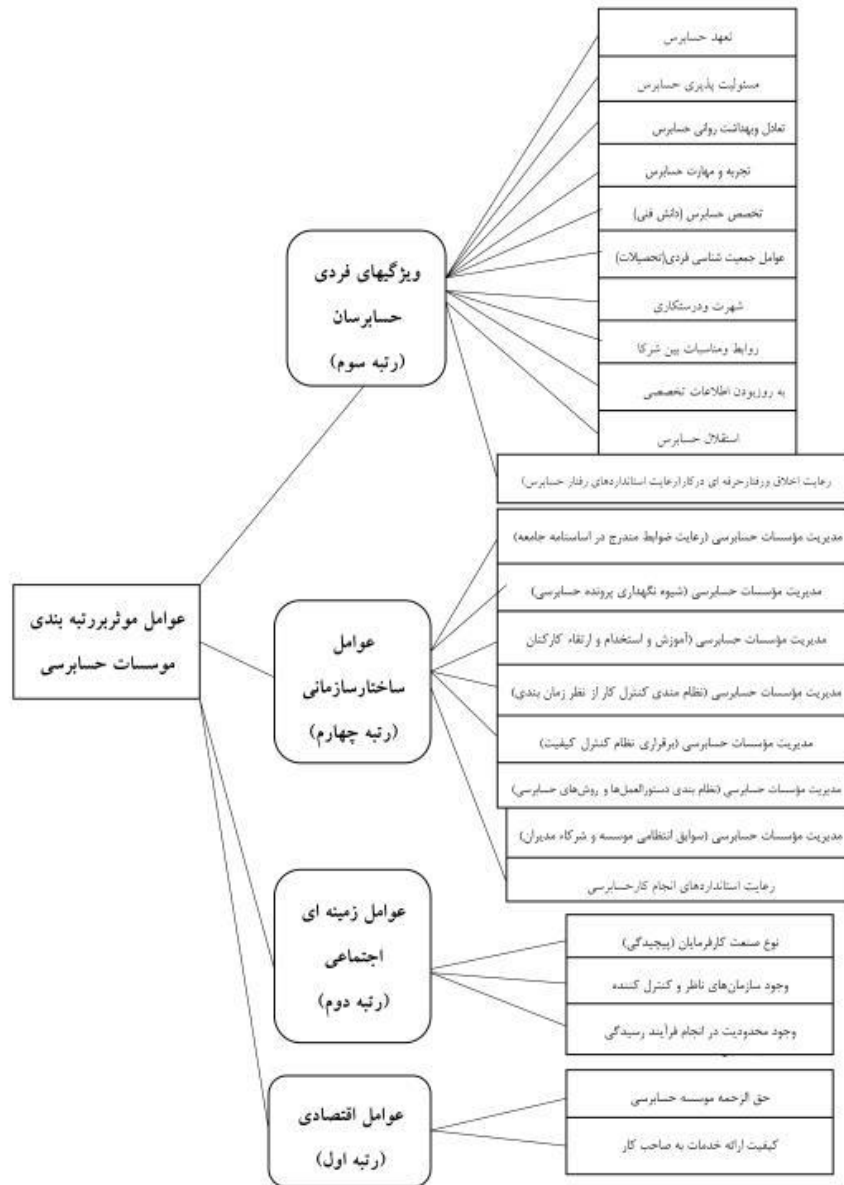
بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، تمامی مقادیر بارهای عاملی مرتبه اول از ۰.۴ بیشتر شده‌اند و همچنین مقادیر محاسبه‌شده t برای هر یک از بارهای عاملی بالای ۱.۹۶ است. در واقع نتایج فوق نشان می‌دهد آنچه محقق توسط سؤالات پرسشنامه قصد سنجش آن‌ها را داشته است توسط این ابزار محقق شده است. شاخص‌های برازش مدل در جدول زیر نشان می‌دهد که داده‌های جمع‌آوری‌شده برای اندازه‌گیری رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از کفایت و برازش لازم برخوردارند.

جدول ۸. شاخص‌های برازش مدل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

نام آزمون	توضیحات	مقادیر قابل قبول	مقدار به‌دست‌آمده
χ^2/df	کای اسکوئر نسبی	< 3	۲.۷۶۸
RMSEA	ریشه میانگین توان دوم خطای تقریب	$< 0/1$	۰.۰۷۶
GFI	شاخص برازندگی تعدیل‌یافته	$> 0/9$	۰.۹۲
RMR	ریشه میانگین مجذور باقیمانده	$< 0/1$	۰.۰۶۹
NFI	شاخص برازش نرم	$> 0/9$	۰.۹۱
CFI	شاخص برازش مقایسه‌ای	$> 0/9$	۰.۹۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده روایی و برازش مدل مورد تأیید قرار گرفته است. بنابراین الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با ذکر معیارها و عوامل تاثیر گذار بر رتبه‌بندی بشرح نمودار ذیل ارائه میگردد.



نمودار ۷- الگوی رتبه بندی درمؤسسات حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در رده‌بندی مؤسسات معتمد نشان از آن دارد که مؤسسات فرصت جذب سهم بیشتر از حسابرسی شرکت‌های بورسی را دارند. طبقه‌بندی مؤسسات معتمد بر اساس رتبه امتیازی اعلامی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مالک ارجاع حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی است. از این رو مؤسسات سعی در حفظ و ارتقای جایگاه خود در سازمان بورس هستند. این طبقه‌بندی شرایطی را برای مؤسسات فراهم می‌کند که سهم درآمد خود را از شرکت‌های بورسی ارتقا بخشند. (آقای قه‌بی و همکاران، ۱۳۹۹).

رتبه‌بندی مؤسسات بین‌المللی حسابرسی بر اساس درآمد حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری اساسی مطرح گردیده است و علت استفاده از یک معیار، کارا بودن بازار بوده است که متقاضیان را به سوی مؤسسات حسابرسی سوق خواهد داد که در ارائه خدمات حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار می‌باشند اما با توجه به اینکه بازار ایران غیرکارا می‌باشد این مکانیزم به‌تنهایی نمی‌تواند اهداف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران را تأمین نماید لذا رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران بر اساس کنترل کیفیت به‌عنوان معیار از سوی سازمان بورس اوراق بهادار ایران اعلام گردیده است. به همین منظور در رابطه با دستیابی به الگویی جهت رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی که بتواند عوامل مهم تأثیرگذار بر رتبه‌بندی را در برگیرد و بتواند الگویی جهت رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ارائه دهد این پژوهش انجام گرفته است.

در ابتدا ۵۱ شاخص رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تحت ۵ عامل تقسیم‌بندی گردید و در مرحله اول آزمون گردید که از ۵۱ شاخص ۲۴ شاخص آن تحت ۴ عامل با اجماع اکثریت خبرگان حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت و در مرحله دوم ۲۴ شاخص در سطح کلیه حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد آزمون قرار گرفت و در نهایت بر اساس اولویت و میزان اهمیت ۲۴ شاخص تحت ۴ عامل مذکور به شرح ذیل اولویت‌بندی و رتبه‌بندی گردید.

جدول ۹. نتایج حاصل از تحلیل عاملی مرتبه دوم رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

رتبه	آماره t	ضریب مسیر	ابعاد	متغیر
۱	۱۱.۵۳	۰.۷۸	عوامل اقتصادی	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی
۲	۱۰.۴۹	۰.۷۵	عوامل زمینه‌ای اجتماعی	
۳	۱۳.۰۷	۰.۶۴	ویژگی‌های فردی حسابرسان	
۴	۵.۴۳	۰.۳۱	عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، مقادیر آماره t برای همه بارهای عاملی مرتبه دوم بالای ۱.۹۶ است؛ بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت تمام ابعاد مورد بررسی تأثیر معنی‌داری در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند. به‌طوری‌که

با توجه به ضرایب مسیر عوامل اقتصادی بیشترین تأثیر و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی کمترین تأثیر را در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند. نتایج به‌دست‌آمده درجه اهمیت و میزان تأثیرگذاری عوامل رتبه‌بندی را از نظر کارشناسان حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیان می‌نماید. از این پژوهش می‌توان نتیجه گرفت:

- ✓ الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی شامل کلیه شاخص‌های عوامل اقتصادی و عوامل زمینه‌ای اجتماعی ویژگی‌های فردی حساب‌برسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی می‌گردد.
- ✓ در الگوی رتبه‌بندی مذکور شاخص‌های عوامل اقتصادی از بیشترین اهمیت و شاخص‌های عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی از کمترین اهمیت برخوردار است لذا در امتیازبندی شاخص‌ها ضریب اهمیت عوامل رتبه‌بندی باید اعمال شود.
- ✓ اطلاعات جدول ۹ حکایت از این مطلب دارد که الگوی رتبه‌بندی باید براساس توانایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی انجام گیرد و رتبه‌بندی براساس فقط کیفیت حسابرسی الگوی کاملی از لحاظ کارشناسان حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی نمی‌باشد.
- ✓ اطلاعات جدول ۹ این مطلب را بیان می‌نماید که اگرچه هر دو عامل توانایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی با اهمیت می‌باشد ولی توانایی در اولویت اول و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی در اولویت دوم قرار دارد شاید دلیل این موضوع این باشد که کیفیت حسابرسی به تنهایی نمی‌تواند اهداف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را تأمین نماید.
- ✓ به‌منظور عملیاتی نمودن الگوی رتبه‌بندی در عمل نیاز است مبنای اندازه‌گیری کلیه شاخص‌های رتبه‌بندی مشخص و ضرایب شاخص‌ها با توجه به رتبه عوامل تأثیرگذار در جدول ۹ تعیین گردد و در امتیازبندی به توانایی و قابلیت مؤسسات حسابرسی علاوه بر کیفیت حسابرسی نیز توجه شود.

فهرست منابع

- (۱) افضل‌نیا، سیدحسن (۱۳۹۸). بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بیمه‌ای. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۶)، ۱۵۵-۱۴۳.
- (۲) ایمانی‌برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه و حجت‌شمامی، رحیم (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. دانش حسابداری سال هفتم، شماره ۲۵.
- (۳) آذربراهمان، علیرضا؛ کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری؛ ۶(۱۲): ۵۷-۹۵.
- (۴) آقای‌قهی، علیرضا؛ یزدانی، شهره و خانمحمدی، محمدحامد (۱۳۹۹). تبیین عوامل مؤثر بر اندازه مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱)، ۱۱۳-۹۰.

- ۵) خوشکار، فرزین؛ اوجاقی، سما و حسین‌زاده‌مقدم، ناهید (۱۳۹۹). تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت دوره سوم، شماره ۳۴ (جلد ۲).
- ۶) دلبری‌راغب، محسن؛ اسماعیل‌زاده‌مقزی، علی؛ کیقبادی، امیررضا و توانگر‌حمزه‌کلای، افسانه (۱۴۰۰). ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. doi: 10.22059/acctgrev.2021.320583.1008535
- ۷) رضوانی، فریبا و برندک، سجاد (۱۳۹۸). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر رابطه بین مالکیت خانوادگی و پاداش هیئت‌مدیره. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۹)، ۱۰۷-۹۰.
- ۸) شاه‌علیزاده، رامین؛ نیکومرام، هاشم و حیدری‌پور، فرزانه (۱۴۰۰). نقش رهبری اخلاقی، هویت حسابداری ارزشی و رفتاری. حرفه‌ای و هویت‌سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل، دو فصلنامه، سال ششم، شماره ۱۲.
- ۹) صالحی، مهدی و زمانی‌مقدم، سمانه (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت حسابرسی با نسبت نقدینگی، بازده سرمایه در گردش و ضریب سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۸)، ۷۴-۵۷.
- ۱۰) صلاحی‌نژاد، مریم و سعادت، شهرزاد (۱۳۹۲). تأثیر اعتبار حسابرسی در جذب کمک‌های بلاعوض در مؤسسات غیرانتفاعی (شهرداری‌ها). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۹)، ۹۰-۷۹.
- ۱۱) عدیلی، مجتبی؛ خدای‌پور، احمد و پورحیدری، امید (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۰-۵.
- ۱۲) غفوریان‌شاگردی، امیر و موسوی، محمدجواد (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با اندازه موسسه حسابرسی. کنفرانس پژوهش‌های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم انسانی.
- ۱۳) فتحی، وحید (۱۴۰۰). پیامدهای اقتصادی کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها. پنجمین کنفرانس علمی تحقیقات کاربردی در علوم و تکنولوژی ایران، ایلام.
- ۱۴) فرزدقی، سولماز؛ خردیار، سینا و صمدی‌لرگانی، محمود (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلگری ویژگی‌های حسابرسان مستقل بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۹۳-۸۱.
- ۱۵) کاهکش، علی‌محمد و اسدنیسا، جهانبخش (۱۳۹۵). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
- ۱۶) گردنل، زهرا و آزادی، کیهان (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیلی جنسیت حسابرسان بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۱۲۴-۱۰۷.
- ۱۷) لطفی، سلمان؛ حاجیه‌ها، زهره و وکیلی‌فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). سوگیری تأییدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی: با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های صاحب‌کار و حسابرسان. مجله ایرانی مطالعات مدیریت. doi: 10.22059/ijms.2022.338312.674940

- ۱۸) محمدرضائی، فخرالدین و محمدرضائی، مهدی (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۴، تابستان ۱۳۹۴، صفحه ۱-۱۴.
- ۱۹) مغنی‌زاده‌ترشیزی، مجتبی؛ مقدس‌اردبیلی، نجمه و آتشی‌گلستانی، حجت‌ا... (۱۳۹۵). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن. دومین همایش ملی مدیریت و حسابداری، جیرفت.
- ۲۰) میرزاحمدی، محمدعلی؛ علاچی، معصومه و محمدی‌امین، لیلا (۱۳۹۹). تأثیر محافظه‌کاری حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳)، ۱-۱۵.
- ۲۱) وجودی‌نوبخت، آرمن و غفاریان‌قدیم، مهسا (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی؛ کیفیت حسابرسی و دغدغه قانون‌گذاران. حسابدار رسمی، شماره ۳۴، ۲۲-۳.
- ۲۲) امیررحیمی آشتیانی، مهران آقایی، مهنازعسکریان، محمودصمدی لرگانی (۱۴۰۰). تأثیر هوش هیجانی و مالی بر عملکرد حسابرسی، اقتصاد مالی، شماره ۲۱۷، ۵۵-۲۳۰.
- ۲۴) علی اصغرآزاد، زهرابورزمانی (۱۳۹۹). ارائه الگوی سنجش کارایی شرکتهای بانقش معیارهای نظارتی اقتصاد مالی، شماره ۹۵-۹۶، ۵۳-۹۵.
- ۲۵) حسین شجاع، محمدرضامهربان پور، حسین جهانگیری، رضاغلامی جمکرای (۱۴۰۰). ارائه مدل تأثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری، اقتصاد مالی، شماره ۱۹۶، ۵۶-۱۷۱.
- 26) Alberti, C. Th. J. C. Bedard, O. B. Bik, and A. Vanstraelen. (2020). Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature, *European Accounting Review*.
- 27) Andiola, L. M., D. H. Downey, and K.D. Westermann. (2020). Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39(4): 1-29.
- 28) Anh Viet Pham, Mia Hang Pham & Cameron Truong (2022). Audit Quality: An Analysis of Audit Partner Cultural Proximity to Client Executives. *European Accounting Review*. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2026238>.
- 29) Beyer, A., Sridhar, S. (2006). Effects of multiple clients on audit reports. *Journal of Accounting Research*, 44(1), 29-51.
- 30) Deltas, G., & Doogar, R. (2004). Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms. PP. 1-10.
- 31) Emily S. Blum; Richard C. Hatfield; Richard W. Houston (2022). The Effect of Staff Auditor Reputation on Audit Quality Enhancing Actions. *The Accounting Review* (2022) 97 (1): 75-97. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0341>
- 32) Ferdinand, A.G., Simon, Y., Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 265-287.
- 33) Jeff, P., Boone, K., Inder, K., Raman, K. (2010). Do the big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 330-352.
- 34) Jere, R.F., Michael, D.Y. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.

- 35) Johari, R.J., M. M. Alam, and J. Said. 2021. Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity, *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3): 406-421.
- 36) Karami, G.A., Bazrafshan, A., Mohammadi, A. (2011). Investigate the relationship between auditor tenure and earnings management. *Journal of Accounting Knowledge*, 4, 82-65 [In Persian].
- 37) Kris, H., Diane B., Joel, B. (2010). Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *SSRN Electronic Journal*, Available at: <http://www.ssrn.com>
- 38) Moazzezi Rad, M. (2012). Is the concept of conservatism dead? *Auditor*, 62, 73-58 [In Persian].
- Schilder, A. (2011). Audit quality an IAASB perspective. www.iaasb.org.
- 39) Murat Ocak(2022)Does audit firm governance matter to audit quality? Evidence from Turkey. *Journal of Financial Reporting and Accounting.*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0274>.
- 40) Schauer P.C., Krishnan, J. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *A Journal of Practice and Theory*. 19(2), 9-26.
- 41) Xuewen, K. (2011). Board characteristics and higher audit quality: Evidence from Chinese listed companies, *International Conference on Management Science and Industrial Engineering (MSIE)*. Harbin, 348-352.

Structural analysis approach in modeling the ranking of auditing firms

Farrokh Bostani¹
Roya Darabi²
Farzaneh Heydarpour³

Received: 11 / July / 2022 Accepted: 14 / September / 2022

Abstract

Financial statements provide much of the information needed by a company's investors and creditors. Based on such a level of financial trust, the role of auditors is crucial. Auditing financial statements is essential because audited financial statements can ensure that investors and creditors are provided with reliable and reliable information. The purpose of this study is to model the ranking of auditing firms using the structure analysis approach. For this purpose, 307 members of the Society of Certified Public Accountants were used to complete the questionnaire. Was approved and in the second stage, 24 indicators were tested at the level of all certified public accountants working in auditing firms, members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. And ranked. Based on the obtained results, the values of t-statistic for all second-order factor loads are above 1.96; Therefore, it can be said with 95% confidence that all the studied dimensions have a significant effect on the ranking of auditing firms. Thus, according to the path coefficients, economic factors have the most impact and factors of organizational structure of auditing firms have the least impact on the ranking of auditing firms.

Keywords: Auditing firms ranking, auditing experts, structure analysis

JEL Classification: M40-M41-M42

1 Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran.

boostani_f@yahoo.com

2 Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran (author-responsible)

royadarabi110@yahoo.com

3 Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran.

fheidarpour@yahoo.com

Ecj@iauctb.ac.ir



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

