



ارائه الگویی جهت سنجش اعتبار حساب‌برسان

عسل بخشیان^۱

فروغ حیرانی^۲✉

اکرم تفتیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۰

چکیده

آگاهی از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی از جمله تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و .. از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از طرف دیگر سقوط همراه با تقلب در شرکت‌های بزرگی همچون انرون و تایکو موجب شد تا مسئله استفاده از خدمات حساب‌برسان مستقل و نظارت دقیق و توجه به کیفیت گزارشهای حسابداری، مورد توجه جدی قرار گیرد.

هدف این تحقیق ارائه الگویی جهت سنجش اعتبار حساب‌برسان بوده است. روش مورد استفاده در این تحقیق، میدانی و تحلیل عاملی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل افراد فعال در حرفه حسابداری می‌باشند و نمونه تعیین شده از طریق فرمول کوکران شامل ۱۴۲ نفر از افراد فعال در حرفه حسابداری می‌باشد. ابزار سنجش مورد استفاده در تحقیق حاضر مصاحبه و پرسشنامه برگرفته شده از نتایج مصاحبه بوده است. که اطلاعات پرسش‌نامه ای در سال ۱۴۰۱ تکمیل گردیدند. نتایج حاصل شده از تحقیق نشان داد که مولفه‌های بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی؛ آزمون‌های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست‌ها و گزارش‌ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده‌های حسابداری؛ وضعیت کلی موسسه حسابداری؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابداری؛ کارکردهای موسسه حسابداری؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابداری و وضعیت ظاهری موسسه حسابداری بر سنجش اعتبار حساب‌برسان تأثیر دارند.

واژه‌های کلیدی: سنجش اعتبار حساب‌برسان، اعتبار گزارش حساب‌برس، کیفیت حسابداری.

۱ گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران bakhshian_a@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول) heyrani@iauyazd.ac.ir

۳ گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران taftiyan@iauyazd.ac.ir



۱- مقدمه

فرآیند حسابرسی ترکیبی از عوامل اقتصادی و اجتماعی است و به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی کمک می‌کند که به صورت‌های مالی اتکا کنند که این امر کمک موثری در ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیریت است. بنابراین انتظار می‌رود که حسابرسان اجازه ندهند قضاوت حرفه‌ای آنان تحت تاثیر نظر مدیریت شرکت قرار گیرد. از طرفی گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری اطلاعات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی جدیدی را بوجود می‌آورد و حتی مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده که حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از غافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلف از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی بعنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌گردد. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و فرآیند تهیه اطلاعات و آثار زیان بار استفاده از اطلاعات گمراه کننده، موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است (ساتایموری و همکاران^۱، ۲۰۲۱). نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از آن‌جا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. لذا شرکت‌ها با روی آوردن به حسابرسانی که نام معروفتری دارند، می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها مطلوبتر است (بریان و ماسون^۲، ۲۰۱۷). تغییرات بنیادی محیط اقتصادی ایران طی سال‌های اخیر ضرورت وجود یک مکانیزم کنترلی در قالب حسابرسی مالی را ایجاد نموده است. انجام حسابرسی مالی با کیفیت برتر موجب می‌شود که اطلاعات قابل اتکاتری در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد. بنابراین در این تحقیق به ارائه الگویی جهت سنجش اعتبار حسابرسان پرداخته شده است. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج پرداخته شد و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

افزایش اهمیت ملاحظات اخلاقی برای حرفه حسابرسی به خاطر افزایش شدید رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر بوده که در عمل تأثیر منفی بر مواجهه بودن حرفه حسابرسی و دیدگاه عموم نسبت به عملکرد حسابرسان

¹ K. Sathiyamurthi, Kabirdoss Devi, A. Nirmal Raj

² D.B. Bryan, T.W. Mason

داشته است (احمدزاده و همکاران، ۱۴۰۱). قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (کریم آبادی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابرسی با کیفیت‌تر صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد برآورد دقیقی از ارزش شرکت بدست آورند و در نهایت باعث افزایش اعتبار حسابرسان خواهد شد (هانگ و هانگ^۱، ۲۰۱۸). حق الزحمه حسابرسی یکی از عوامل اثرگذار بر قدرت حرفه‌ای و اندازه حسابرسی است، و این عامل در بلندمدت تاثیر بسیار مستقیم و با اهمیتی بر افزایش و یا کاهش اعتبار حسابرسان خواهد داشت (بریان و ماسون، ۲۰۱۷). پژوهش حاضر از دیدگاه نقشی که می‌تواند در تثبیت اعتبار بخشی برای حرفه حسابرسی داشته باشد بسیار حائز اهمیت است. همچنین شرط لازم تداوم خدمات حسابرسی کسب منافع اقتصادی از طریق حق الزحمه حسابرسی است که در سالهای اخیر این حرفه نتوانسته به این منافع دست یابد (کانان و همکاران^۲، ۲۰۱۴). مدیران در راستای افزایش کیفیت حسابرسی میزان حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را با توجه به نوع فعالیت‌های انجام شده مدیران مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند (بریان و ماسون، ۲۰۱۷). حق الزحمه حسابرسی از دو بعد دارای اهمیت فراوانی می‌باشد، اولین بعد آن این است که هرچقدر میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرسان نرخ رشد مثبتی را نشان دهد، به همان نسبت کیفیت حسابرسی حسابرسان نیز افزایش پیدا خواهد کرد و همچنین حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تابع عوامل مختلفی مانند نوع اظهار نظر حسابرس، میزان استقلال و تعداد سال‌های مورد فعالیت نیز قرار خواهد گرفت (کونراد و همکاران^۳، ۲۰۱۴). یکی از اقلام با اهمیت که بر روی میزان حق الزحمه برآوردی حسابرسان تاثیر می‌گذارد، کیفیت اعتبار حسابرسان شرکت‌ها می‌باشد. کیفیت اعتبار حسابرسان، تصمیمات سرمایه‌گذاری سهامداران را تحت تاثیر خود قرار داده و در بلندمدت ممکن است با افزایش میزان اعتبار حسابرسان، تقاضای حسابرسی افزایش پیدا کرده و در نهایت اعتماد عمومی جامع نسبت به حسابرسان افزایش یابد (هانگ و هانگ، ۲۰۱۸). حسابرسان با توجه به میزان تجربه و تعداد سال‌های مورد فعالیت خود اقدام به برآورد حق الزحمه حسابرسی نموده و بر مبنای میزان تاثیر پذیری از پاداش‌های مدیران اجرایی نوع اظهار نظر حسابرسی خود را اعلام می‌نمایند (چن و همکاران، ۲۰۱۵). یکی از دغدغه‌ها و نگرانی‌های اصلی سرمایه‌گذاران در تضمین اینکه تعبیرها و تفسیرهای گزارش‌های مالی در ارزیابی‌ها و تصمیم‌گیری‌ها قابل اطمینان باشد، این است که گزارش‌های مالی حاوی اطلاعاتی شفاف و قابل اتکا باشد تا نقش مهمی در پیش‌بینی، قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان داشته باشد. در این زمینه، اعتبار حسابرسانی که گزارشات مالی را مورد بررسی قرار می‌دهند و آنها را تایید می‌کنند از اهمیت بالایی برخوردار است (باری و همکاران، ۱۴۰۱). برخی عوامل دیگر

¹ Philip K. Hong, Seokyoung Hwang

² -Kannan et al.

³ Conrads et all

مانند کیفیت گزارشگری مالی، بی طرفی حسابرس، صداقت حسابرس، میزان کنترل حسابرس، سابقه حسابرس، تحصیلات حسابرس و شهرت حسابرس که از عوامل با اهمیت اعتبار بخشی به حسابرسان محسوب شوند بر میزان حق الزحمه حسابرسی شرکت ها تاثیر مستقیمی می گذارند (هانگ و هانگ، ۲۰۱۸). با توجه به اهمیت بالای اعتبار حسابرسان در یک جامعه که تاثیر مستقیمی بر روی تمامی سطوح اقتصادی دارد در این پژوهش به دنبال آن هستیم که مدلی جهت سنجش اعتبار حسابرسان ارائه دهیم.

پیشینه پژوهش

ساتایموری و همکاران^۱ (۲۰۲۱) به بررسی تجزیه و تحلیل محاسباتی و هوش مصنوعی برای اثر واسطه ای از دانش سرمایه گذاری در مورد قصد سرمایه گذاری و رفتار سرمایه گذاری و اعتبار حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که دانش سرمایه گذاری بر اعتبار سرمایه گذاری تاثیر گذاشته و در بلند مدت باعث افزایش نوسانات سرمایه گذاری خواهد شد. همچنین نتایج تحقیق آن ها نشان داد که در بازه های زمانی بلندمدت رفتار سرمایه گذاری مبتنی بر اعتبار حسابرسی می باشد و می تواند بر رتبه اعتباری شرکت ها تاثیر مستقیمی بگذارد. یانگ و همکاران^۲ (۲۰۲۱)، به بررسی اهرم عملیاتی و استراتژی قیمت گذاری شرکت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که اهرم عملیاتی و استراتژی قیمت گذاری شرکت حسابرسی رابطه مستقیمی با یکدیگر دارند. همچنین نتایج تحقیق آن ها نشان داد که صنعت حسابرسی بر پایه اعتبار حسابرسان تاثیر بر روی سرمایه گذاری در بازار سرمایه دارد. بریان و ماسون (۲۰۱۷)، به بررسی پاداش های مدیران اجرایی و حق الزحمه حسابرسی و اعتبار حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که میزان پاداش های پرداختی به مدیران اجرایی باعث افزایش میزان حق الزحمه حسابرسی به حسابرسان و کاهش اعتبار حسابرسان شرکت ها خواهد شد. چن و همکاران (۲۰۱۵)، به بررسی ریسک پاداش های پرداختی مدیران اجرایی و اعتبار بر مبنای حق الزحمه حسابرسی مبتنی بر هوش مصنوعی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که با افزایش میزان پاداش های پرداختی به مدیران اجرایی، میزان اعتبار بر مبنای حق الزحمه حسابرسی شرکت ها نیز افزایش پیدا کرده و در نهایت باعث کاهش ریسک شرکت ها خواهند شد. همچنین نتایج تحقیق آن ها نشان داد که پرداخت پاداش های به مدیران اجرایی در بلندمدت باعث ایجاد یک نوع انگیزه در مدیران شده و می تواند ایجادکننده یک نوع تحرک مالی در شرکت باشد. بلینگس^۳ و همکاران (۲۰۱۴)، به بررسی پاداش های پرداختی به مدیران و حق الزحمه حسابرسی و میزان کیفیت حسابرسی مبتنی بر شبکه های عصبی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که با افزایش میزان پاداش های پرداختی به مدیران، حق الزحمه حسابرسی شرکت ها نیز افزایش پیدا کرده و در بلندمدت این افزایش

¹ K. Sathiyamurthi, Kabirdoss Devi, A. Nirmal Raj

² Seunghee Yang, Woo-Jong Lee, Youngdeok Lim, Cheong H. Yi

³ Billings et all

باعث افزایش میزان ارزش شرکت ها نیز خواهد شد. نتایج تحقیق آن ها همچنین نشان داد که با افزایش میزان اعضای مستقل هیات مدیره شرکت ها، انگیزه مدیران نیز در ارتباط با افزایش کارایی بهتر خواهد شد. آندرسون^۱ و همکاران (۲۰۱۳)، به بررسی عوامل تاثیرگذار بر ریسک شرکت و حق الزحمه حسابرسی و اعتبار حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که با افزایش ریسک حسابرسی، میزان حق الزحمه حسابرسی حسابرسی شرکت ها کاهش پیدا خواهد کرد. همچنین نتایج تحقیق آن ها در راستای بررسی عوامل تاثیرگذار بر ریسک شرکت ها نشان داد که پرداخت پاداش مدیران اجرایی باعث افزایش میزان ریسک پذیری شرکت ها در ارتباط با اعتبار حسابرسی خواهد شد. بال و همکاران^۲ (۲۰۱۲)، به بررسی گزارش های مالی حسابرسی شده و نوسان پذیری سطح افشا پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که با افزایش میزان گزارش های مالی حسابرسی شده، میزان نوسانات افشا نیز افزایش پیدا کرده و در بلندمدت باعث افزایش شفافیت اطلاعات مالی شرکت ها خواهد شد. همچنین نتایج تحقیق آن ها نشان داد که هرچقدر گزارش های مالی حسابرسی بهتری بر روی آن انجام شده باشد، به همان نسبت سطح افشا نیز، افزایش پیدا کرده است. حبیب و برهان آدین^۳ (۲۰۱۵)، به بررسی تاثیر حسابرسی متخصص بر ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که شرکت هایی که حسابرسی آن ها متخصص صنعت است تاخیر گزارش حسابرسی کوتاهتری دارند.

منصوریان و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین حق الزحمه شرکت حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین حق الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. مشهور الحسینی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی اهداف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) از دو دیدگاه حسابرسی و استفاده کنندگان پرداختند. نتایج نشان داد که دیدگاه حسابرسی و استفاده کنندگان راجع به هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) با هم متفاوت نیست و به عبارتی دو گروه راجع به هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) دیدگاه و نظر مشترکی دارند. خلج تهرانی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین اعتبار حسابرسی و سرمایه با درآمد در بخش بانکی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین اعتبار حسابرسی، سرمایه با درآمد در بخش بانکی رابطه معناداری وجود دارد. محمد نژاد (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین شهرت و اعتبار حسابرسی، مدیریت سود و سرمایه صورتهای مالی میان دوره ای در بانکها و موسسات اعتباری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان میدهد، بین شهرت حسابرسی و مدیریت سود ارتباط معناداری وجود ندارد و بین شهرت حسابرسی و مدیریت سرمایه ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. صلاحی نژاد و همکاران (۱۳۹۳) به

¹ Andersson

² Ball et al.

³ Habib, A., Bhaiyan, Md. B.

بررسی تأثیر اعتبار حسابرسی در جذب کمک‌های بلاعوض در مؤسسات غیرانتفاعی (شهرداری‌ها) پرداختند. روش تحقیق مورد استفاده، آزمون رگرسیون کلاسیک می باشد و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و مستقیم کیفیت حسابرسی و کمک‌های بلاعوض یا بودجه دریافتی در مؤسسات غیر انتفاعی مورد مطالعه است.

۳- سوال های پژوهش

- ۱) چه عواملی بر اعتبار حسابرسان تأثیر گذار می باشد؟
- ۲) چگونه میتوان مدلی برای سنجش اعتبار حسابرسان ارائه داد؟

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه ای و به لحاظ ماهیات اکتشافی است. روش پژوهش کیفی می باشد. جامعه آماری شامل خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب نظران در امور حسابرسی بود. ابزار گردآوری داده ها مصاحبه نیمه ساختاریافته بود. برای نمونه گیری در این بخش از روش نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی استفاده شد که طی مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان بعد از ۲۷ نفر پژوهشگر به اشباع نظری دست یافت. اما برای رعایت احتیاط با ۳ نفر دیگر از خبرگان هم مصاحبه را ادامه داد تا از تکرار و اشباع نظر مطمئن شد و با ۳۰ نفر خبره مصاحبه را خاتمه داد. جهت کدگذاری پژوهشگر در مرحله اول به گونه ای در داده ها غرق شد که با عمق و غنای محتوای داده ها کاملاً آشنا شود در مرحله دوم کدهای اولیه ایجاد شد. بدین منظور فهرستی اولیه از ایده های موجود در داده ها و نکات جالب آنها تهیه شد. بعد از اینکه همه داده ها کدگذاری اولیه و گردآوری شدند فهرستی طولانی از کدهای مختلف در مجموعه داده ها شناخته شدند. در مرحله سوم بر تحلیل در سطحی کلانتر از کدها تمرکز شد. کدهای مختلف در قالب گویه مرتب شدند و همه داده های کدگذاری شده مرتبط با هر یک از گویه ها شناسایی و گردآوری شدند. در مرحله چهارم به ترسیم شبکه گویه پرداخته شد. در این مرحله مشخص شد برخی گویه های پیشنهاد شده واقعاً گویه نیستند؛ یعنی یا داده های کافی وجود نداشت یا داده های آن خیلی متنوع بودند. برخی گویه ها هم با یک دیگر هم پوشانی داشتند. در مرحله پنجم پژوهشگر به شبکه گویه رضایت بخش و قابل قبول دست یافت. گویه به دست آمده تعریف و تعدیل و داده ها بر اساس آنها تحلیل شدند. در نهایت در مرحله ششم بعد از اینکه مجموعه کاملی از گویه نهایی به دست آمد، به تحلیل و تدوین گزارش نهایی پرداخته شد. برای پاسخگویی به سؤالات پژوهش و شناخت ابعاد و مؤلفه های تشکیل دهنده الگوی سنجش اعتبار حسابرسان، با همکاری استاد راهنما، چندین سؤال برای مصاحبه تهیه شد. برای حصول اطمینان از روایی داده های کیفی از دو راهبرد استفاده شد: ۱. تحلیل و بازبینی توسط مشارکت کنندگان در پژوهش و ۲. تحلیل و بازبینی توسط افراد مطلع و کثرت گرایی

(چندسویه نگری)، برای تأیید صحت داده ها و کدهای استخراج شده، کدگذاری اولیه هر مصاحبه به مصاحبه شونده برگردانده شد تا اصلاح و تأیید شود. در نهایت کدها و طبقات و مدل استخراج شده جهت تأیید، در اختیار تعدادی از خبرگان حرفه حسابرسی قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده های کیفی از روش تحلیل گویه به صورت کدگذاری سه مرحله ای استفاده شد. برای افزایش پایایی پژوهش، فرایند مصاحبه و تحلیل داده ها و استخراج مقولات بر مبنای کدگذاری به صورت روشمند انجام شد؛ بدین صورت که متن مصاحبه ضبط شد و همان روز کلمه به کلمه روی کاغذ تایپ شد و به عنوان داده اصلی تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. کدهای استخراج شده که در حقیقت معنای عبارات مهم حاصل از گفته های مشارکت کنندگان هستند بر اساس تشابه و تناسب موضوع در یک دسته قرار داده شدند و با مقایسه طبقات و زیر طبقات درونمایه ها و مقوله های انتزاعی استخراج شدند با توجه به متن مصاحبه ها و دسته بندی استقرایی، گویه پایه و اصلی و فراگیر شکل گرفتند و در نهایت، با بازبینی و چندسویه نگری، مدل توسط مشارکت کنندگان و خبرگان به روش کیفی استخراج و نهایی شد.

۵- یافته های پژوهش

یافته های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده هایی است که از مصاحبه شونده ها به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه های پایه تک تک مصاحبه های ضبط شده چند بار گوش داده شد و پس از تایپ گویه های مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه ها گویه هایی که نشان دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۸۸ گویه از متن مصاحبه ها به دست آمد.

جدول شماره انمونه ای از دسته بندی گویه های شناسایی شده

ردیف	گویه های اصلی	گویه های فرعی
۱	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار	شواهد و مستندات مورد بررسی در پذیرش و ادامه کار
۲		مکاتبه با حسابرس قبلی و بررسی پاسخ دریافتی و رعایت ضوابط جامعه در این خصوص
۳		عدم وابستگی و اتکای موسسه حسابرسی به یک گروه سهامدار عمده (گروه تجاری)
۴		تکمیل فرم استقلال شرکا و کارکنان حرفه ای
۵	پرونده مکاتباتی	داشتن پرونده مکاتباتی برای هر صاحبکار
۶		بایگانی مناسب کلیه مکاتبات با صاحبکار و بالعکس
۷		نجام مکاتبات با صاحبکار در موعد زمانی مناسب بابت عملکرد سال مورد بررسی
۸	پرونده دائمی	مشخصات، تاریخچه و موضوع فعالیت واحد تجاری
۹		مدارک ثبت شرکت و اساسنامه

ردیف	گویه های اصلی	گویه های فرعی	
۱۰		سهامداران عمده، سرمایه و اندوخته	
۱۱		شرکت اصلی شرکتهای فرعی و وابسته	
۱۲		نمودار سازمانی، مشخصات مدیران و تعداد کارکنان،	
۱۳		حدود اختیارات و نمونه امضاهای مجاز	
۱۴		صورت جلسات مجامع عمومی	
۱۵		خلاصه تصمیمات بلند مدت هیئت مدیره	
۱۶		سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی	
۱۷		آیین نامه ها و دستورالعمل ها	
۱۸		مقررات و محدودیت های قانونی مربوط به فعالیت شرکت	
۱۹		خلاصه صورتهای مالی و نسبت های مهم سه ساله	
۲۰		قراردادهای عمده بلند مدت	
۲۱		اسناد مالکیت اموال منقول و غیر منقول	
۲۲		وضعیت مالیاتی	
۲۳		گزارش حسابرس و صورتهای مالی سال با سالهای قبل (تا سه سال)	
۲۴		نکات عمده حسابرسی سالهای قبل	
۲۵		نامه مدیریت سالهای قبل	
۲۶		شناخت واحد مورد	شناخت واحد مورد
۲۷		سیستم کنترلهای داخلی	رسیدگی و محیط
۲۸		ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی و برآورد خطر کنترل	آن شامل کنترل
۲۹		طراحی، اجرا و ارزیابی نتایج آزمون های محتوا در صورت لزوم تعدیل آنها	های داخلی
۳۰	آزمون محتوای اقلام ترازنامه	آزمون های محتوا	
۳۱	آزمون محتوای اقلام صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع		
۳۲	تنظیم بودجه کار به صورت معقول با توجه به نوع و حجم کار و تجربیات حاصل از سنوات قبل) و انجام کار واقعی در قالب بودجه	برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار	
۳۳	ترکیب مناسب گروه حسابرسی (تخصیص پرسنل جهت انجام کار متناسب با حجم و پیچیدگی کار)		
۳۴	تهیه طرح کلی حسابرسی (نوع، ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود رسیدگی ها)		
۳۵	اطمینان از انجام انطباق تراز آزمایشی با دفاتر قانونی و انطباق صورتهای مالی با آخرین تراز آزمایشی		

ردیف	گویه های اصلی	گویه های فرعی	
۳۶		اطمینان از انجام صحیح عملیات حسابداری بعد از تراز آزمایشی شامل تعدیلات بعد از تراز آزمایشی، کاربرد های تهیه صورتهای مالی صورت ریز تعدیلات پیشنهادی حسابرسان و سایر کاربردهای حسابداری	
۳۷		تکمیل و اعضا برنامه های حسابرسی، بررسی و اعضای کلیه کاربرگهای رسیدگی توسط مسئول کار	
۳۸		بررسی مناسب پرونده و استخراج نکات معوق حسابرسی توسط مسئول کار	
۳۹		جمع بندی و نگارش مناسب نکات عمده حسابرسی توسط مسئول کار	
۴۰		استخراج مناسب نقاط ضعف کنترلهای داخلی	
۴۱		بررسی بخش های با اهمیت پرونده ها توسط مدیر مسئول حسابرسی و استخراج نکات معوق و پیگیری رفع آنها	
۴۲		بررسی مناسب نکات عمده حسابرسی و موضع گیری نسبت به مطالب مطروحه در نکات عمده حسابرسی توسط مدیر مسئول حسابرسی	
۴۳		چک لیست ها و گزارش ها	چک لیست ها
۴۴			گزارش ها
۴۵		نحوه اجرای وظایف مدیر دوم	شواهد بررسی کلی صورتهای مالی به منظور حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقررات
۴۶	شواهد بررسی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی از لحاظ رعایت استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی		
۴۷	شواهد بررسی نکات عمده حسابرسی		
۴۸	شواهد بررسی اجمالی گزارش فعالیت هیات مدیره		
۴۹	شواهد بررسی تأییدیه مدیران		
۵۰	شواهد حصول اطمینان نسبت به بررسی مطالب مندرج در گزارش حسابرس و بازرس قانونی دوره مالی قبل		
۵۱	شواهد حصول اطمینان از رفع کلیه نکات معوق مدیران مسئول قبل از صدور گزارش حسابرس و بازرس قانونی		
۵۲	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی	
۵۳		سطح تجربه موسسه حسابرسی	
۵۴	وضعیت کلی موسسه حسابرسی	وضعیت مالی موسسه حسابرسی	
۵۵		پرونده مکاتباتی موسسه حسابرسی با صاحبکار	
۵۶		استقلال موسسه حسابرسی نسبت به صاحبکار	

ردیف	گویه های اصلی	گویه های فرعی
۵۷		محل موسسه حسابرسی
۵۸	وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی	تناسب تعداد کارکنان با کارهای حسابرسی
۵۹		آموزش مستمر کارکنان
۶۰		اشتغال به کار تمام وقت شرکا در موسسه حسابرسی به صورت مشترک
۶۱		رعایت حد نصاب تعداد شرکا در طول سال مورد رسیدگی
۶۲		تناسب تعداد کارکنان با کارهای حسابرسی موسسه
۶۳		شواهد و مستندات مصاحبه و ارزیابی انجام شده در بدو استخدام
۶۴		استفاده از شاخص های معین جهت تعیین رده شغلی متقاضی طبق ضوابط جامعه
۶۵		تشکیل و نگهداری پرونده پرسنلی
۶۶		وجود مقررات و ضوابط ارتقای کارکنان موسسه حسابرسی
۶۷		استخدام کارکنان حرفه ای پس از دریافت گواهی سابقه کار از محل قبلی و قطع ارتباط کامل در این خصوص
۶۸	کارکردهای موسسه حسابرسی	شناخت واحد مورد درسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی
۶۹		برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار حسابرسی (مانند تنظیم بودجه کار، تنظیم مناسب گروه حسابرسی، تهیه طرح کلی حسابرسی و ...)
۷۰		تکمیل نمودن چک لیست ها و گزارش ها (مانند چک لیست های کنترل نهایی گزارش، کنترل عملیات حسابرسی، تداو فعالیت، کفایت افشای صورتهای مالی، معاملات با اشخاص وابسته و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه)
۷۱		وجود لیست وضعیت کارها و اوقات مصرفی کارکنان موسسه حسابرسی
۷۲		وجود شواهد چرخش مدیر مسئول کار بعد از ۵ سال در انجام هر کار
۷۳		شواهد چرخش مسئول کار بعد از ۳ سال در انجام هر کار
۷۴		تهیه و ارسال گزارش نامه مدیریت
۷۵		نظام مندی کنترل کار از نظر زمان بندی
۷۶		نظام مندی دستورالعمل ها و روش های حسابرسی بکار گرفته شده در موسسه حسابرسی
۷۷		ارسال مستمر خلاصه قراردادهای منعقد شده به صورت هفتگی در سامانه سحر
۷۸	ارسال مستمر گزارش های حرفه ای ساده به صورت هفتگی در سامانه سحر	
۷۹	رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی	رعایت آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای
۸۰		نظام مندی کنترل کار از نظر زمان بندی (مانند فرم بودجه ساعت کار، تایم شیت، برگ تخصیص اوقات کار، برگ خلاصه تخصیص ساعات کار، کارت پروژه، فرم مقایسه بودجه با ساعات واقعی و ...)

ردیف	گویه های اصلی	گویه های فرعی
۸۱		نظام کنترل کیفیت موسسه حسابرسی (مانند تعیین یکی از اعضای موسسه به عنوان مسئول کنترل کیفیت، تدوین آیین نامه انضباطی کارکنان و ارائه مستندات اجرای مناسب آن اناجم کنترل کیفیت حداقل یک کار از هر مدیر مسئول در طی سال و ارائه پرسش نامه های تکمیل شده مربوط)
۸۲		نظام مندی دستورالعمل ها و روش های حسابرسی (مانند: استفاده موسسه از دستورالعمل حسابرسی اختصاصی، استفاده از برنامه ها چک لیست ها و فرم های استاندارد از پیش آماده شده، استفاده از رایانه در اجرای عملیات حسابرسی)
۸۳		سوابق انتظامی موسسه شرکا و مدیران موسسه حسابرسی (مانند دریافت تذکر کتبی از کار گروه کنترل کیفیت و آیین رفتار حرفه ای و ...)
۸۴	وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی	برخورداری از فضای اداری متناسب با تعداد کارها و کارکنان موسسه حسابرسی
۸۵		نظم ظاهری محل موسسه حسابرسی
۸۶		تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری پرونده های مکاتباتی جاری
۸۷		تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری پرونده های حسابرسی جاری
۸۸		تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری کلیه پرونده های حسابرسی سنوات قبل به مدت سال در مکان مناسب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

روایی و پایایی

پایایی سازه معیاری است برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به‌طور سازگاری نشان دهنده موضوع واحدی هستند. این معیار به مفهوم آلفای کرونباخ نیز شباهت دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌گردد. این مقدار بر اساس منابع معتبر باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد.

همانطور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و از اعتبار بالای پرسشنامه حکایت داشتند. همانطور که در جدول ۳ نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی تقریباً از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه دومین شرط روایی همگرا نیز تأیید گردید. همانطور که در جدول ۵ مشخص است کلیه مقدار به‌دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی می‌باشند بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید گردید.

جدول شماره ۲ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	
۰/۷۸۴	۰/۷۵۹	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار
۰/۷۶۱	۰/۸۵۳	پرونده مکاتباتی
۰/۷۹۸	۰/۸۶۱	پرونده دائمی
۰/۸۱۲	۰/۷۵۹	شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی
۰/۸۳۲	۰/۷۴۵	آزمون های محتوا
۰/۸۱۴	۰/۷۸۵	برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار
۰/۸۲۵	۰/۸۴۲	چک لیست ها و گزارش ها
۰/۷۸۳	۰/۸۶۱	نحوه اجرای وظایف مدیر دوم
۰/۷۶۱	۰/۸۹۷	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی
۰/۷۵۵	۰/۸۷۴	وضعیت کلی موسسه حسابرسی
۰/۷۴۵	۰/۷۶۱	وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی
۰/۸۴۲	۰/۹۰۳	کارکردهای موسسه حسابرسی
۰/۹۰۲	۰/۸۰۳	رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی
۰/۹۱۳	۰/۷۹۱	وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۳ نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	
۰/۶۸۴	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار
۰/۶۷۳	پرونده مکاتباتی
۰/۸۱۲	پرونده دائمی
۰/۷۶۲	شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی
۰/۷۳۶	آزمون های محتوا
۰/۷۶۸	برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار
۰/۸۳۶	چک لیست ها و گزارش ها
۰/۶۵۴	نحوه اجرای وظایف مدیر دوم
۰/۷۲۵	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی
۰/۷۰۹	وضعیت کلی موسسه حسابرسی
۰/۷۴۶	وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	
۰/۸۳۴	کارکردهای موسسه حسابرسی
۰/۶۸۵	رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی
۰/۶۶۴	وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۴ نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q2

Q2	F2	R2	
۰/۳۸۴	۰/۲۶۴	۰/۶۵۲	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار
۰/۳۳۶	۰/۲۵۵	۰/۵۵۴	پرونده مکاتباتی
۰/۳۷۴	۰/۲۴۱	۰/۵۸۹	پرونده دائمی
۰/۳۷۰	۰/۲۳۲	۰/۶۹۵	شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی
۰/۳۷۶	۰/۲۳۰	۰/۶۷۴	آزمون‌های محتوا
۰/۳۶۰	۰/۲۵۸	۰/۷۷۸	برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار
۰/۳۵۱	۰/۲۶۷	۰/۷۴۹	چک لیست‌ها و گزارش‌ها
۰/۳۴۶	۰/۲۸۴	۰/۷۳۱	نحوه اجرای وظایف مدیر دوم
۰/۳۶۸	۰/۲۷۱	۰/۷۲۲	ارزیابی کلی پرونده‌های حسابرسی
۰/۳۸۵	۰/۲۷۸	۰/۶۹۵	وضعیت کلی موسسه حسابرسی
۰/۳۷۴	۰/۲۷۴	۰/۶۸۵	وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی
۰/۳۸۶	۰/۲۷۳	۰/۶۷۴	کارکردهای موسسه حسابرسی
۰/۳۴۶	۰/۲۹۵	۰/۶۴۱	رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی
۰/۳۶۰	۰/۲۹۴	۰/۵۹۹	وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، R2، F2، Q2 استفاده می‌شود ضرایب مسیر در آزمون فرضیات بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین‌کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. که توان پیش‌بینی‌کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی‌کنندگی Q2 مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا نشان دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

جدول شماره ۵ شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

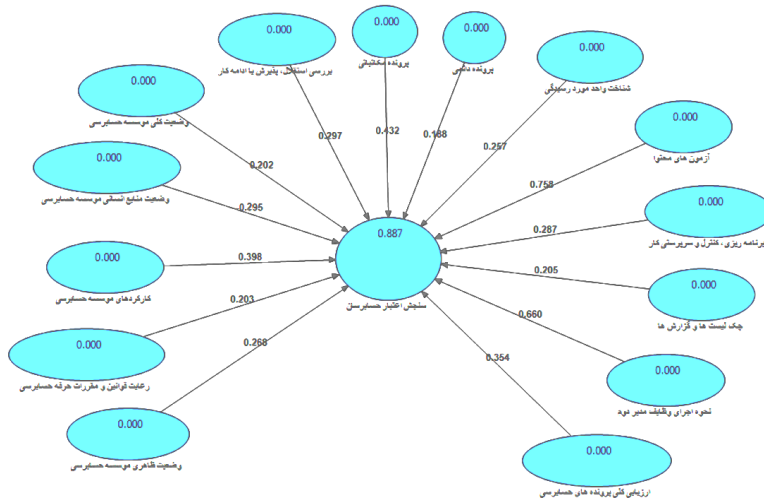
شاخص‌های برازش	کمیت عامل اول	کمیت عامل دوم	کمیت عامل سوم	کمیت عامل چهارم	کمیت عامل پنجم	کمیت عامل ششم	کمیت عامل هفتم	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۵	۰/۰۷	۰/۰۶	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۰۸۹	۰/۱۰۱	۰/۰۹۷	۰/۰۸۵	۰/۰۹۴	۰/۰۸۸	۰/۱۰۳	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۵۵	۰/۹۳۶	۰/۹۴۵	۰/۹۶۰	۰/۹۲۵	۰/۹۳۲	۰/۹۷۴	بیشتر از ۰/۹
شاخص‌های برازش	کمیت عامل هشتم	کمیت عامل نهم	کمیت عامل دهم	کمیت عامل یازدهم	کمیت عامل دوازدهم	کمیت عامل سیزدهم	کمیت عامل چهاردهم	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۶	۰/۰۷	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۴	۰/۰۵	۰/۰۷	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۰۷۷	۰/۱۰۶	۰/۰۹۵	۰/۰۸۷	۰/۰۹۶	۰/۱۰۸	۰/۰۹۹	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۶۵	۰/۹۶۰	۰/۹۴۵	۰/۹۵۳	۰/۹۶۴	۰/۹۸۱	۰/۹۶۷	بیشتر از ۰/۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل نهایی سنجش اعتبار حسابرسان

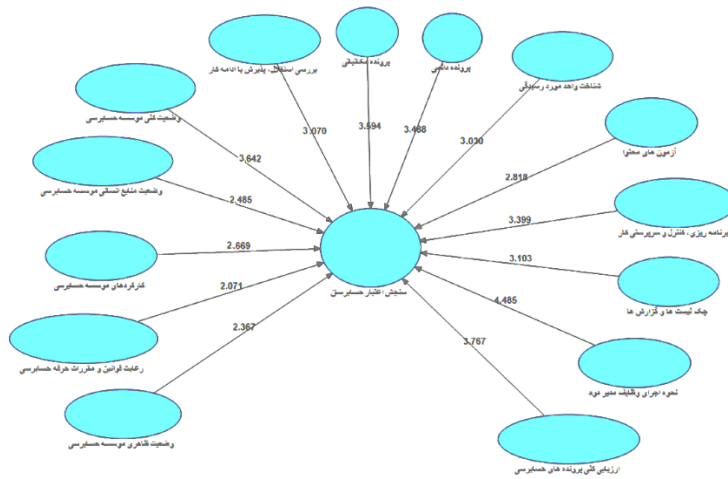
با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تاثیر گذار بر سنجش اعتبار حسابرسان شامل بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی بوده است.

نتایج مربوط به عوامل تاثیر گذار در دو حالت ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری در زیر ارائه گردیده است و با توجه به نتایج این دو حالت که در شکل های زیر مشخص می‌باشند و همچنین خلاصه این دو شکل که در جدول زیر آمده است.



نمودار ۱ نتایج مدل سنجش اعتبار حسابرسان تحقیق در حالت معناداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۲ نتایج تحقیق مدل سنجش اعتبار حسابرسان در حالت استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵ خلاصه نتایج مدل سنجش اعتبار حسابرسان

سطح معنی‌داری	مقدار تی	ضریب مسیر	
۰/۰۰۰	۳/۰۷۰	۰/۲۹۷	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار
۰/۰۰۰	۳/۵۹۴	۰/۴۳۲	پرونده مکاتباتی
۰/۰۰۰	۳/۴۸۸	۰/۱۸۸	پرونده دائمی
۰/۰۰۰	۳/۰۳۰	۰/۲۵۷	شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی
۰/۰۰۰	۲/۸۱۸	۰/۷۵۸	آزمون های محتوا
۰/۰۰۰	۳/۳۹۹	۰/۲۸۷	برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار
۰/۰۰۰	۳/۱۰۳	۰/۲۰۵	چک لیست ها و گزارش ها
۰/۰۰۰	۴/۴۸۵	۰/۶۶۰	نحوه اجرای وظایف مدیر دوم
۰/۰۰۰	۳/۷۶۷	۰/۳۵۴	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی
۰/۰۰۰	۳/۶۴۲	۰/۲۰۲	وضعیت کلی موسسه حسابرسی
۰/۰۰۰	۲/۴۸۵	۰/۲۹۵	وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی
۰/۰۰۰	۲/۶۶۹	۰/۳۹۸	کارکردهای موسسه حسابرسی
۰/۰۰۰	۲/۰۷۱	۰/۲۰۳	رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی
۰/۰۰۰	۲/۳۶۷	۰/۲۶۸	وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی

همانطور که نتایج نشان داده است بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی دارای سطح معنی‌داری آماره t کمتر از ۵ صدم می باشند، لذا با اطمینان بالای ۹۵ درصد می توان گفت که بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی بر سنجش اعتبار حسابرسان تاثیر دارد.

۶- بحث و نتیجه گیری

همانطور که قبلا بیان شد هدف اصلی این پژوهش ارائه ی الگویی جهت سنجش اعتبار حسابرسان می باشد . برای دستیابی به این خواسته از روش گردنند تئوری استفاده گردید. در بخش تجزیه و تحلیل داده ها هر یک از عوامل مورد آزمون قرار گرفت. بنابر تجزیه و تحلیل های انجام گرفته ، مشاهده نمودیم که سنجش اعتبار حسابرسان در تمام زیرسطحها شامل بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی دار دارد .

حسابرسی مستقل از طریق اعتباردهی به صورتهای مالی، تضمین قابلیت اتکا و تایید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمامی ذینفعان شرکت می شود و حسابرسان به عنوان افرادی مستقل و دارای صلاحیت حرفه ای به استفاده کنندگان از صورتهای مالی این اطمینان را می دهند که صورتهای مالی فاقد هر گونه تحریف و یا اشتباه با اهمیت بوده و وضعیت، عملکرد و انعطاف پذیری مالی را به نحو مطلوب طبق استانداردهای حسابداری نشان می دهد. افزون بر این، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان برای ارزیابی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف و تصمیم گیری در مورد موقعیت های گوناگون سرمایه گذاری، به نتایج حسابرسی انجام شده به وسیله مؤسسات حسابرسی مستقل اتکا می کنند. اعتبار مؤسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثر گذار بر حسابرسی یاد شده است. با اتکا به این موضوع که اعتبار مؤسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی بهتر می شود، پژوهش هایی در این راستا انجام شده است که دلیل بر استناد این مهم بر کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرس یا حسابرسی به طور ذاتی ملموس و قابل مشاهده نیست و ارزیابی کیفیت حسابرس یا حسابرسی مشکل، زمانبر و هزینه بر است. دی آنجلو ۱۹۸۱ اعتبار مؤسسات حسابرسی را به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. براساس این دیدگاه، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی معتبر از مؤسسات حسابرسی بی اعتبار بالاتر است. زیرا مؤسسات معتبر علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آن جا که تعداد صاحبکاران زیاد است، نگران از دست دادن صاحبکارانشان نیستند.

شرکتهایی با شهرت بیشتر بر پاسخگویی، اعتبار و امانت داری تاکید می کنند و از انگیزه بیشتری برخوردارند تا از شهرت خود حفاظت کنند و در نتیجه نسبت به سایر شرکتهای رفتار متفاوتی دارند. به طور خالصه شرکت هایی با شهرت بیشتر به منظور حفظ و عالمت دادن در مورد کیفیت گزارشگری مالی خود انگیزه دارند حسابرسان با اعتبار بیشتر را بعنوان حسابرس خود انتخاب کنند (هوانگ و کانگ، ۲۰۱۸). اندازه

مؤسسات حسابرسی کننده، قدمت و نام تجاری مؤسسات نمونه ای از معیارهای متمایزکننده کیفی مؤسسات حسابرسی و اعتبار آنها می باشد. یعنی مؤسسات بزرگتر و همچنین موسساتی که دارای نام تجاری مشهورتری نسبت به مؤسسات دیگر هستند دارای کیفیت کاری بالاتری هستند (دی انجلو، ۱۹۸۶). ضعف حسابرسی باعث می شود کارایی و نظارت بر رفتار فرصت طلبانه مدیریت کاهش یابد و این موضوع می تواند بر تمامی کارکردهای شرکتها تاثیر بگذارد. نتایج نشان حاصل شده از آزمون سوالات تحقیق نشان داد که:

بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی بر سنجش اعتبار حسابرسان تاثیر دارد. نتایج حاصل شده از تحقیق ساتایموری و همکاران (۲۰۲۱) که به بررسی تجزیه و تحلیل محاسباتی و هوش مصنوعی برای اثر واسطه ای از دانش سرمایه گذاری در مورد قصد سرمایه گذاری و رفتار سرمایه گذاری و اعتبار حسابرسی پرداختند، یانگ و همکاران (۲۰۲۱) که به بررسی اهرم عملیاتی و استراتژی قیمت گذاری شرکت حسابرسی؛ شواهد از اطلاعات در صنعت حسابرسی و اعتبار حسابرسی پرداختند، بریان و ماسون (۲۰۱۷) که به بررسی پاداش های مدیران اجرایی و حق الزحمه حسابرسی و اعتبار حسابرسان پرداختند، چن و همکاران (۲۰۱۵)، که به بررسی ریسک پاداش های پرداختی مدیران اجرایی و اعتبار بر مبنای حق الزحمه حسابرسی مبتنی بر هوش مصنوعی پرداختند، بلینگیس و همکاران (۲۰۱۴)، که به بررسی پاداش های پرداختی به مدیران و حق الزحمه حسابرسی و میزان کیفیت حسابرسی مبتنی بر شبکه های عصبی پرداختند، آندرسون و همکاران (۲۰۱۳)، که به بررسی عوامل تاثیرگذار بر ریسک شرکت و حق الزحمه حسابرسی و اعتبار حسابرسان پرداختند که نتایج همگی آنها همراستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشند.

در نهایت هدف پژوهش حاضر ارائه الگویی جهت سنجش اعتبار حسابرسان می باشد. نتایج حاصل شده از تحقیق نشان داد که مولفه های بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار؛ پرونده مکاتباتی؛ پرونده دائمی؛ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی؛ آزمون های محتوا؛ برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار؛ چک لیست ها و گزارش ها؛ نحوه اجرای وظایف مدیر دوم؛ ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی؛ وضعیت کلی موسسه حسابرسی؛ وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی؛ کارکردهای موسسه حسابرسی؛ رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی بر سنجش اعتبار حسابرسان تاثیر دارند. حال با توجه به آنچه در بالا مطرح گردید و با توجه به اهمیت موضوع اعتبار حسابرسان که تاثیر مستقیم بر کیفیت گزارشات حسابرسی که مهمترین منبع اتکا سهامداران و سایر سرمایه گذاران خصوصا در شرکتهای بورسی و سهامی عام می باشند لذا به فعالین حوزه حسابرسی و خصوصا مؤسسات حسابرسی در ایران توصیه می گردد که بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار را مورد توجه قرار دهند یعنی شواهد و

مستندات مورد بررسی در پذیرش و ادامه کار را افزایش دهند، مکاتبه با حسابرس قبلی و رعایت ضوابط جامعه حتما صورت بپذیرد سعی بر عدم وابستگی و اتکای به یک گروه سهامدار عمده داشته باشند و فرم استقلال شرکا و کارکنان حرفه ای حسابرسی را تکمیل نمایند. همچنین پرونده مکاتباتی مورد توجه قرار گیرد و برای هر صاحبکار پرونده مکاتباتی ایجاد شود بایگانی مناسب برای مکاتبات صورت بپذیرد و مکاتبات با صاحبکار در موعد زمانی مناسب بابت عملکرد سال مالی صورت بپذیرد. پرونده دائمی برای هر صاحبکار ایجاد گردد و شامل مشخصات، تاریخچه و موضوع فعالیت واحد تجاری، مدارک ثبت شرکت و اساسنامه، سهامداران عمده، سرمایه و اندوخته، شرکت اصلی شرکتهای فرعی و وابسته، نمودار سازمانی، مشخصات مدیران و تعداد کارکنان، حدود اختیارات و نمونه امضاهای مجاز، صورت جلسات مجامع عمومی، خلاصه تصمیمات بلند مدت هیئت مدیره، سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی، آیین نامه ها و دستورالعمل ها، مقررات و محدودیت های قانونی مربوط به فعالیت شرکت، خلاصه صورتهای مالی و نسبت های مهم سه ساله، قراردادهای عمده بلند مدت، اسناد مالکیت اموال منقول و غیر منقول، وضعیت مالیاتی، گزارش حسابرس و صورتهای مالی سال با سالهای قبل (تا سه سال)، نکات عمده حسابرسی سالهای قبل و نامه مدیریت سالهای قبل در این پرونده موجود باشند. شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل های داخلی آن انجام شود و شناخت از واحد مورد رسیدگی کسب گردد، سیستم کنترلهای داخلی شناسایی شود، ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی و برآورد خطر کنترل صورت بپذیرد و طراحی، اجرا و ارزیابی نتایج آزمون های محتوا در صورت لزوم تعدیل آنها انجام شود. آزمون های محتوای حسابرسی مربوط به ترازنامه و صورت سود و زیان و سود و زیان جامع صورت بپذیرد. برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار به صورت صحیح انجام شود یعنی تنظیم بودجه کار به صورت معقول با توجه به نوع و حجم کار و تجربیات حاصل از سنوات قبل) و انجام کار واقعی در قالب بودجه صورت بپذیرد، ترکیب مناسب گروه حسابرسی (تخصیص پرسنل جهت انجام کار متناسب با حجم و پیچیدگی کار) انجام گردد، تهیه طرح کلی حسابرسی (تنوع، ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود رسیدگی ها) انجام گردد، اطمینان از انجام انطباق تراز آزمایشی با دفاتر قانونی و انطباق صورتهای مالی با آخرین تراز آزمایشی صورت بپذیرد، اطمینان از انجام صحیح عملیات حسابداری بعد از تراز آزمایشی شامل تعدیلات بعد از تراز آزمایشی، کاربرد های تهیه صورتهای مالی صورت ریز تعدیلات پیشنهادی حسابرسان و سایر کاربردهای حسابداری انجام شود، تکمیل و اعضا برنامه های حسابرسی، بررسی و اعضای کلیه کاربرگهای رسیدگی توسط مسئول کار صورت بپذیرد، بررسی مناسب پرونده و استخراج نکات معوق حسابرسی توسط مسئول کار و جمع بندی، نگارش مناسب نکات عمده حسابرسی توسط مسئول کار، استخراج مناسب نقاط ضعف کنترلهای داخلی، بررسی بخش های با اهمیت پرونده ها توسط مدیر مسئول حسابرسی و استخراج نکات معوق و پیگیری رفع آنها و بررسی مناسب نکات عمده حسابرسی و موضع گیری نسبت به مطالب مطروحه در نکات عمده حسابرسی توسط مدیر مسئول حسابرسی صورت بپذیرند. چک لیست ها و گزارش های حسابرسی تهیه شوند، اجرای وظایف مدیر دوم به نحو صحیح انجام شوند یعنی شواهد بررسی کلی

صورت‌های مالی به منظور حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقررات، شواهد بررسی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی از لحاظ رعایت استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، شواهد بررسی نکات عمده حسابرسی، شواهد بررسی اجمالی گزارش فعالیت هیات مدیره، شواهد بررسی تأییدیه مدیران، شواهد حصول اطمینان نسبت به بررسی مطالب مندرج در گزارش حسابرس و بازرس قانونی دوره مالی قبل، شواهد حصول اطمینان از رفع کلیه نکات معوق مدیران مسئول قبل از صدور گزارش حسابرس و بازرس قانونی صورت بپذیرند. ارزیابی کلی پرونده‌های حسابرسی انجام شوند. وضعیت کلی موسسه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد یعنی سطح تجربه موسسه حسابرسی، وضعیت مالی موسسه حسابرسی، پرونده مکاتباتی موسسه حسابرسی با صاحبکار، استقلال موسسه حسابرسی نسبت به صاحبکار، محل موسسه حسابرسی همگی مورد توجه باشند. وضعیت منابع انسانی موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد یعنی تناسب تعداد کارکنان با کارهای حسابرسی، آموزش مستمر کارکنان، اشتغال به کار تمام وقت شرکا در موسسه حسابرسی به صورت مشترک، رعایت حد نصاب تعداد شرکا در طول سال مورد رسیدگی، تناسب تعداد کارکنان با کارهای حسابرسی موسسه، شواهد و مستندات مصاحبه و ارزیابی انجام شده در بدو استخدام، استفاده از شاخص‌های معین جهت تعیین رده شغلی متقاضی طبق ضوابط جامعه، تشکیل و نگهداری پرونده پرسنلی، وجود مقررات و ضوابط ارتقای کارکنان موسسه حسابرسی، استخدام کارکنان حرفه‌ای پس از دریافت گواهی سابقه کار از محل قبلی و قطع ارتباط کامل در این خصوص بیشتر مورد توجه قرار گیرند. کارکردهای موسسه حسابرسی مد نظر قرار گیرند یعنی شناخت واحد مورد درسی‌دگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی، برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار حسابرسی (مانند تنظیم بودجه کار، تنظیم مناسب گروه حسابرسی، تهیه طرح کلی حسابرسی و ...)، تکمیل نمودن چک لیست‌ها و گزارش‌ها (مانند چک لیست‌های کنترل نهایی گزارش، کنترل عملیات حسابرسی، تداوم فعالیت، کفایت افشای صورتهای مالی، معاملات با اشخاص وابسته و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه)، وجود لیست وضعیت کارها و اوقات مصرفی کارکنان موسسه حسابرسی، وجود شواهد چرخش مدیر مسئول کار بعد از ۵ سال در انجام هر کار، شواهد چرخش مسئول کار بعد از ۳ سال در انجام هر کار، تهیه و ارسال گزارش نامه مدیریت به صورت کامل انجام شوند. رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی توسط موسسه حسابرسی مورد توجه ویژه قرار بگیرند یعنی نظام مندی کنترل کار از نظر زمان بندی، نظام مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی بکار گرفته شده در موسسه حسابرسی، ارسال مستمر خلاصه قراردادهای منعقد به صورت هفتگی در سامانه سحر، ارسال مستمر گزارش‌های حرفه‌ای ساده به صورت هفتگی در سامانه سحر، رعایت آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای، نظام مندی کنترل کار از نظر زمان بندی (مانند فرم بودجه ساعت کار، تایم شیت، برگ تخصیص اوقات کار، برگ خلاصه تخصیص ساعات کار، کارت پروژه، فرم مقایسه بودجه با ساعات واقعی و ...)، نظام کنترل کیفیت موسسه حسابرسی (مانند تعیین یکی از اعضای موسسه به عنوان مسئول کنترل کیفیت، تدوین آیین نامه انضباطی کارکنان و ارائه مستندات اجرای مناسب آن انجام کنترل کیفیت حداقل یک کار از هر مدیر مسئول

در طی سال و ارائه پرسش نامه های تکمیل شده مربوط)، نظام مندی دستورالعمل ها و روش های حسابرسی (مانند: استفاده موسسه از دستورالعمل حسابرسی اختصاصی، استفاده از برنامه ها چک لیست ها و فرم های استاندارد از پیش آماده شده، استفاده از رایانه در اجرای عملیات حسابرسی) و سوابق انتظامی موسسه شرکا و مدیران موسسه حسابرسی (مانند دریافت تذکر کتبی از کار گروه کنترل کیفیت و آیین رفتار حرفه ای و ...) مورد توجه واقع شوند. و در نهایت وضعیت ظاهری موسسه حسابرسی مورد توجه باشد یعنی موسسات حسابرسی برخورداری از فضای اداری متناسب با تعداد کارها و کارکنان موسسه حسابرسی داشته باشند، نظم ظاهری محل موسسه حسابرسی، تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری پرونده های مکاتباتی جاری، تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری پرونده های حسابرسی جاری، تخصیص محل مناسب و کافی برای نگهداری کلیه پرونده های حسابرسی سنوات قبل به مدت ۵ سال در مکان مناسب به صورت کامل انجام شوند.

Abstract

Providing a model to measure the credibility of auditors

Asal Bakhshian¹
Forough Heyrani²
Akram Taftian³

Receive: 03/July/2024

Acceptance: 10/ September/2024

Abstract

Knowing the reliability of financial information is of particular importance for various reasons, including conflict of interest, complexity of economic events, etc. On the other hand, the fall with fraud in big companies like Enron and Tyco caused the issue of using the services of independent auditors and careful monitoring and paying attention to the quality of audit reports to be given serious attention.

The purpose of this research was to provide a model to measure the credibility of auditors. The method used in this research is field and factor analysis. The statistical population of this research includes people active in the auditing profession, and the sample determined through Cochran's formula includes 142 people active in the auditing profession. The measurement tool used in this research was an interview and a questionnaire taken from the results of the interview. The questionnaire information was completed in 1401. The results obtained from the research showed that the components of examining independence, acceptance or continuation of work; correspondence file; permanent file; Knowing the unit under consideration and its environment, including internal controls; content tests; planning, control and supervision of work; checklists and reports; How to perform the duties of the second manager; overall evaluation of audit files; the general status of the audit institution; The status of human resources of the audit institution; functions of the audit institute; Compliance with the rules and regulations of the auditing profession and the external state of the auditing firm have an effect on the assessment of the auditors' credibility

Key words: measuring the credit of auditors, credit of auditor's report, audit quality

¹ Department of Accounting, Yazd Branch, Isla May Azad University, Yazd, Iran.bakhshian_a@yahoo.com

² Department of Accounting, Yazd Branch, Isla May Azad University, Yazd, Iran (corresponding author)
heyrani@iauyazd.ac.ir

³ Department of Accounting, Yazd Branch, Isla May Azad University, Yazd, Iran.taftian@iauyazd.ac.ir