

Journal iranian political sociology

Vol. ۵, No.۷, Mehr ۲۰۲۲

<https://dx.doi.org/10.30510/psi.2022.317376.2722>

Investigating and determining the relationship between the components of the external quality control model (external) of the audit using structural equation analysis

Abstract:

The need for quality in audit services arises from the lack of information symmetry between company executives and investors. Since it is a question of valuing a company's stock, auditing is one way to determine the validity of financial statement information. The present study is a quasi-experimental and applied study and was conducted after different stages by qualitative or judgmental methods. The qualitative part of the research included interviews with experts. Therefore, the statistical population consisted of experts familiar with the subject of research (university professors and experts in the field of accounting and auditing). The external audit quality control model consists of ۸ components. These components included the external quality of the audit, legal requirements, professional standards, professional independence, professional ethics standards, audit clients, professional staff of auditing firms, competition in the auditing market, and the general public. In order to measure the variables, the survey method of experts and employees of the auditing organization and auditing firms under review has been used. Therefore, in order to determine the relationship between the variables, the estimation of structural equations was used by Smart-PLS software.

Keywords: Audit, External Quality Control, Auditing Institutions

پوریا یزدانی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۲۰

حسن قدرتی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۳

حسین پناهیان^۳میثم عرب زاده^۴اسماعیل مزروعی نصرآبادی^۵

چکیده

نیاز به کیفیت در خدمات حسابرسی از آنجا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آنجا که بحث ارزشیابی سهام شرکت مطرح می‌باشد، حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. پژوهش حاضر از نوع نیمه‌تجربی و کاربردی بوده و پس از طی مراحل مختلف و با روش کیفی یا قضاوتی انجام شد. بخش کیفی تحقیق شامل مصاحبه با خبرگان بود. بنابراین جامعه آماری مورد نظر را خبرگان آشنا به موضوع پژوهش (اساتید دانشگاه و کارشناسان در حوزه حسابداری و حسابرسی) تشکیل دادند. الگوی کنترل کیفیت برون سازمانی حسابرسی متشکل از ۸ مولفه است. این مولفه‌ها مشتمل بر کیفیت برون سازمانی حسابرسی، الزامات قانونی، موازین حرفه‌ای، استقلال حرفه‌ای، موازین اخلاق حرفه‌ای، موکلین حسابرسی، کارکنان حرفه‌ای موسسات حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و عامه مردم بودند. جهت اندازه‌گیری متغیرها از روش نظرسنجی از کارشناسان و کارکنان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تحت بررسی استفاده شده است. لذا به منظور تعیین ارتباط بین متغیرها از برآورد معادلات ساختاری توسط نرم افزار Smart-PLS بهره گرفته شد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، کنترل کیفی خارجی، موسسات حسابرسی.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران (نویسنده مسئول)

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۵. استادیار، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه کاشان، کاشان، ایران

مقدمه

در پی بروز بحران‌های مالی در اروپا، حسابرسی نهایی دوباره به کانون توجه، محور تحقیق و بحث‌های جدید بازگشته است. متاثر از بحران مالی، کمیسیون اروپا یک کتاب سبز منتشر کرده است که در آن تدابیری ارائه شده است که می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی نهایی و هم‌چنین نقش کلی حسابرس نهایی کمک کند. چگونه می‌توان تفاوت‌های کیفیت ارائه شده در گزارش‌های حسابداری یا گزارش‌های حسابرسی شده را توضیح داد؟ این سوال که در ابتدا توسط دی آنجلو عنوان گردید، توجه زیادی را در ادبیات حسابداری به خویش معطوف کرده است (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

یکی از مشکلات کلیدی در زمینه کیفیت حسابرسی، "نا اطمینانی" ذاتی محصول حسابرسی و در واقع ارائه اطمینان است (پاور ۲۰۲۰). از سویی دیگر، اثرات بحران مالی طی دهه گذشته ناشی از رسوایی‌های عمده مالی در شرکت‌های بزرگ و عدم اطمینان که هنوز نیز مسبب وضعیت نابسامان اقتصادی است، بر لزوم بازیابی اعتماد کاربران به اطلاعات مالی تأکید کرده‌اند. در این شرایط، نیاز به اطلاعات مالی معتبر و قابل اعتماد چالشی است که بیشتر حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد، که باید برای بهبود کیفیت حسابرسی قدم نهاده شود (سولانجاکو و شینجرچی، ۲۰۱۵). نقص سیستم کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، پیامدهای اقتصادی به دنبال دارد. ممیزی که توسط موسسات حسابرسی بزرگتر با کمبودهای بیشتر در سطح سازمان انجام می‌شود، به نظر می‌رسد سودآوری کمتری در پی دارد و این در حالی است که ساعت‌های بیشتری روی مشاغلی کار شده است، که منجر به کاهش هزینه در هر ساعت می‌شود. به نظر می‌رسد که این نتایج تا حدی با کمبودهای موجود در سازمان‌ها (در خصوص فرهنگ) و روش حسابرسی توضیح داده شود. شواهد بیشتر نشان می‌دهد که عدم اصلاح کمبودهای سیستم کنترل کیفیت حسابرسی، تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد (اعوبدیا^۱، ۲۰۲۰). حسابرسان برای دستیابی به کیفیت حسابرسی دانش عمیق‌تر و قدرت قضاوت بهتری کسب می‌کنند. مسئولیت‌پذیری، عملکرد حسابرس را بهبود می‌بخشد و عینی بودن، حسابرسان را قادر می‌سازد بدون تأثیر شخص دیگری فعالیت کنند. روحیه باعث می‌شود حسابرسان کار خود را با سختی، درون‌نگری و ثبات زیادی انجام دهند (به عبارتی، تحت تأثیر تغییرات خلق و خوی نیستند) و برای حفظ نتایج حسابرسی، کار حسابرس مطابق با استانداردهای تعیین شده است که نشان‌دهنده کیفیت بالای حسابرسی است (زحمتکش و رضازاده، ۲۰۱۷). صلاحیت عامل مهمی برای حفظ کیفیت حسابرسی است. به طوری که سطح بالاتری از صلاحیت حسابرس را قادر می‌سازد تا تحریفات اساسی در صورت‌های مالی را تشخیص دهد. بنابراین، برای موسسات حسابرسی بسیار مهم است که افراد شایسته را بطور مداوم استخدام و نگهداری کنند و از سویی دیگر به طور دوره‌ای صلاحیت آنها را بررسی کنند و در راستای ارتقا مهارت‌های آنان، تکالیف مختلفی به آنها اختصاص دهند (سولیمان^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). اهمیت حسابرسی خارجی از بی‌طرفی آن در کار برای افزایش اعتبار گزارش‌ها با انجام ممیزی با کیفیت بالا برای ارائه اطلاعات مناسب و بالا بردن درجه قابلیت اطمینان ناشی می‌شود (عَدْحَب^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). هدف از معرفی کنترل کیفیت برون‌سازمانی (خارجی)، تقویت اعتماد

^۱ Aobdia

^۲ Sulaiman

عموم در انجام حسابرسی‌های قانونی، بهبود سیستم‌های کنترل کیفیت در موسسه‌های حسابرسی و تسهیل سازگاری با استانداردهای بین‌المللی بود (ساهر و همکاران، ۲۰۲۱). با توجه به توضیحات به عمل آمده در قالب پژوهش پیش رو به بررسی و تعیین ارتباط بین اجزای الگوی کنترل کیفیت خارجی (برون‌سازمانی) حسابرسی با استفاده از معادلات ساختاری پرداخته خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه

دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) اولین تعریف از کیفیت حسابرسی را بیان کرده و آن را از دو بعد تعریف می‌کند که عبارتند از: (۱) توان تضمین حسابداران معتبری است که بتواند خطاها یا سوء استفاده‌های مالی یا گزارش‌گری مالی را کشف نمایند و (۲) توان گزارش خطاها یا سوء استفاده‌های قابل ملاحظه حسابداری و مالی است. با توجه به این واقعیت که این ویژگی‌ها تا حد زیادی قابل رؤیت نیستند. اصل حقوقی استقلال حرفه‌ای به صراحت برای داوران کنترل کیفیت در این بیانیه بیان شده است. حسابرسی که هرگونه ارتباط اقتصادی، مالی و یا شخصی با شرکت مورد بررسی دارد، ممکن است نقصی برای صلاحیت فرد به عنوان داور کنترل کیفیت حسابرسی به حساب آید. این امر در صورتی است که دلایلی دیگر وجود داشته باشد که باعث نگرانی از سوگیری می‌شود (پلندل و اشنیت^۲، ۲۰۰۵). این سیستم همچنان دارای نقاط ضعف بود، از آن جهت که به وسیله عموم مردم به عنوان یک مدل خود ادراکی اداره می‌شد، حتی اگر واقعیت تنها این تصویر را منعکس می‌کرد (مارتن^۳، ۲۰۰۶). به همین دلیل، مارتن اظهار داشت که علاوه بر انگیزه بیرونی (اجرای مقررات اروپا)، آلمان نیز نیاز به یک انگیزه ذاتی دارد که واقعا منافع خود را مدنظر قرار داده و بر این اساس سیستم نظارتی را معرفی کند که در سطح بین‌المللی شناخته شده و رقابتی است. طبق مطالعه ای که توسط چن^۴ و همکاران (۲۰۱۷) انجام شده است، تجربه کاری بین‌المللی حسابرسان به صورت فردی بر کیفیت حسابرسی در بازار چین تأثیر می‌گذارد. تران^۵ و همکاران (۲۰۱۸) نشان داد که این مدل دارای هشت عامل است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، این عوامل عبارتند از: نگرش حسابرسان، استقلال، تخصص صنعت، صلاحیت حسابرسان، تجربه، حسابرسی زمان، روش‌های کنترل کیفیت و روند حسابرسی. گوین و لی^۶ (۲۰۱۹) بر این باورند که کیفیت حسابرسی با کیفیت حسابرس رابطه دارد. غَدَحَب و همکاران (۲۰۱۹)، در قالب پژوهش خود به نتایج مهمی دست یافتند. مهمترین آنها عبارت است از: "نیاز به تقویت نقش حسابرسی خارجی از طریق صدور دستورالعمل‌ها، کنترل‌ها برای توسعه حرفه، در زمینه حسابداری و حسابرسی." همچنین با توجه به یافته‌های پژوهش آنان، نیاز به دفاتر حسابرسی برای پایداری به سیستم کنترل کیفیت (بررسی همکار) و استقلال کامل از مشتری است که باعث افزایش اطمینان به گزارش حسابرس در ارتباط با همه طرف‌های معامله با واحد اقتصادی می‌شود. آلبکش^۷ (۲۰۱۶)، در پژوهش خود، عنوان نمود که استانداردهای حسابرسی و رفتار حرفه‌ای مهمترین عامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس، صداقت و درستی کیفیتی است که باید توسط حسابرس مستقل ارائه شود. از جمله نتایج مهم پژوهش آنان، نیاز به اتخاذ کلیه سیاست‌ها و رویه‌هایی است که منجر به حفظ استقلال حسابرس می‌شود، به ویژه ایجاد شرایط محیطی منجر

^۱ DeAngelo

^۲ Plendl & Schweiß

^۳ Marten

^۴ Chen

^۵ Tran

^۶ Nguyen & Le

^۷ Albeksh

به دستیابی به استقلال مورد نیاز و مشارکت در دستیابی به کیفیت لازم برای حرفه حسابرسی است. به عبارتی دیگر، استقلال حسابرسان خارجی از جمله موضوعات مهمی است که حسابرسی از همان ابتدای ترکیب حرفه حسابرسی به طور قابل توجهی مورد توجه قرار داده است، زیرا حسابرسان خارجی به عنوان بازیگر اصلی در مشاوره مدیریت شرکت‌ها و سازمان‌ها باید نقش‌های خود را به درستی انجام دهد (عالی و نسرینه^۱، ۲۰۱۵). روغوبور^۲ (۲۰۱۸) عنوان نمود که دولت از اهمیت خاص مؤسسات حسابرسی باخبر بوده و این موضوع را از طریق محافظت از موسسه در برابر خطرات آینده که ممکن است در معرض آن باشد، نشان می‌دهد. پیروی از اصل صداقت و شفافیت در معاملات داخلی و خارجی از طریق اعتبار گزارش‌های مالی، نقش اساسی در ارتقاء موقعیت و ایجاد اطمینان برای مدیریت آن دارد. فام^۳ و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهش خود به بررسی اندازه شرکت حسابرسی، هزینه حسابرسی، اعتبار حسابرسی، کیفیت حسابرسی در ویتنام پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که شرکت‌های حسابرسی کوچکتر کیفیت حسابرسی بهتری را ارائه می‌دهند. بعلاوه، نتایج نشان داد که هرچه حسابرسی‌ها هزینه‌های حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند، کیفیت حسابرسی پایین‌تری را نیز ارائه می‌دهند. اجرای سیستم کنترل کیفیت داخلی در حیطه مسئولیت حسابرسان مربوطه است. در انجام این کار، باید حسابرسان برخی از الزامات قانونی و قانونی را که توسط اداره حسابداران عمومی و موسسه حسابرسی در بیانیه مشترکی با عنوان "الزامات تضمین کیفیت در حسابرسی نسخه اول ۲۰۰۶ به تصویب رسانیده و ابلاغ کرده‌اند، رعایت نمایند (فیتزر^۴، ۲۰۰۶). ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که تأثیر مقررات قانونی (فرانسیس و وانگ^۵، ۲۰۰۸)، اندازه شرکت (فرانسیس و یو^۶، ۲۰۰۹)، خدمات غیرحسابرسی (فرث و کیس^۷، ۱۹۹۷)، ارجاع ضعیف (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱)، حاکمیت شرکتی در موکلین حسابرسی (لینوکس و پیت من^۸، ۲۰۱۰) از جمله به عنوان عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی تعریف شده‌اند.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نوع نیمه تجربی و کاربردی بوده و پس از طی مراحل مختلف و با روش کیفی یا قضاوتی انجام می‌گردد. بخش کیفی تحقیق شامل مصاحبه با خبرگان می‌باشد. بنابراین جامعه آماری مورد نظر را خبرگان آشنا به موضوع پژوهش (اساتید دانشگاه در حوزه حسابداری و مالی) تشکیل می‌دهند. از لحاظ هدف، راهبردی، از لحاظ روش گردآوری داده‌ها و استنتاج، توصیفی، از لحاظ طرح تحقیق، پیمایشی و از منظر ماهیت داده‌ها و روش‌ها، از نوع "کمی" یا "غیر قضاوتی" بوده است. پژوهش حاضر بر پایه الگوی پیشنهادی تحقیق، به تبیین الگوی ارزیابی تأثیر کنترل کیفیت برون سازمانی بر کیفیت مؤسسات حسابرسی در ایران پرداخته است. در این راستا بر اساس الگوهای فستینگر (۱۹۵۷)، برنز و همکاران (۱۹۹۰)، پترسون (۲۰۰۳)، کرکمن و همکاران (۲۰۰۹)، کلنر (۲۰۱۶)، پترسون (۲۰۱۶) و هانه (۲۰۲۱)، رابطه بین کیفیت برون سازمانی حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و از الزامات قانونی، موازین حرفه‌ای، استقلال حرفه‌ای، موازین اخلاق حرفه‌ای، موکلین حسابرسی، کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و عامه مردم به

^۱ Ali & Nesrine

^۲ Rughoobur

^۳ Pham

^۴ Pfitzer

^۵ Francis & Wang

^۶ Francis & Yu

^۷ Frese & Keith

^۸ Lennox & Pittman

عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل مورد مطالعه قرار گرفته است. به طوری که پیش از این عنوان شد در تعریف متغیرها بر اساس پیشینه تحقیقات، به دلیل میسر نبودن اندازه‌گیری عینی داده‌ها به پیروی از مطالعه جونز (۱۹۹۱) و رست (۱۹۸۶) و نیز پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری نظیر سویینی و همکاران^۱ (۲۰۱۳)، آگری والا و همکاران (۲۰۱۷) و تحقیقات مرتبط دیگر، جهت اندازه‌گیری متغیرها از روش نظرسنجی از کارشناسان و کارکنان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تحت بررسی استفاده شده است. لذا به منظور تعیین ارتباط بین متغیرها از برآورد معادلات ساختاری توسط نرم افزار Smart-PLS بهره گرفته خواهد شد.

داده‌ها

با توجه به هدف این مطالعه، در این تحقیق از دو جامعه آماری متمایز بهره گرفته شده است. جهت طراحی پرسشنامه نهایی جامعه آماری عبارت از خبرگان مشتمل بر صاحب نظران، اساتید دانشگاه و متخصصین در زمینه کنترل کیفیت خارجی حسابرسی و عوامل موثر بر آن بوده و در اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق جامعه آماری این پژوهش، مدیران و کارشناسان ذی‌ربط موسسات حسابرسی و متولیان امور در سازمان حسابرسی و به تعبیری خبرگان بوده است.

در این تحقیق به پیروی از تحقیقات گذشته در پالایش عوامل موثر و تعیین الگوی نهایی از بین اساتید دانشگاه، پژوهشگران مجرب و مولفین یا به طور کلی خبرگان ۱۹ نفر انتخاب کرده و در تعیین درجه اهمیت عوامل و تعیین ارتباط بین آن‌ها از بین حسابرسان، کارشناسان مالی و مدیران سازمان یا موسسات حسابرسی به روش تصادفی نمونه‌گیری شده است. با عنایت به استفاده از نظر سنجی در قلمرو تحقیق، جهت تعیین حجم نمونه تصادفی از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha p. q}^2}{d^2}$$

که در این رابطه n حجم نمونه آماری که از فرمول تعیین گردیده، p نسبت موافقین که در بدبینانه‌ترین حالت برای محاسبه بیشترین واریانس کیفی برابر 0.5 ، q برابر با متمم نسبت موافقین و در واقع با کسر نسبت موافقیت از عدد ۱ محاسبه گردیده، α احتمال خطای نوع اول که در علوم اجتماعی و به تبع آن تحقیق حاضر برابر ۵ درصد منظور شده، Z کوانتیل یا مقادیر تابع توزیع نرمال استاندارد متناظر با $\frac{\alpha}{2}$ و در این تحقیق متناظر با 1.96 درصد و برابر 1.96 و نهایتاً d خطای مجاز در برآورد نسبت موافقین که معمولاً در علوم اجتماعی و به پیروی از آن طی تحقیق حاضر نیز 0.10 یا 10 درصد منظور گردیده است. با جای‌گذاری مقادیر یاد شده در فرمول فوق‌الذکر محاسبه حجم نمونه تصادفی مورد نیاز در انتخاب از جامعه آماری دوم به صورت زیر انجام شده است:

$$n = \frac{1.96^2 * 0.5 * 0.5}{0.1^2} = 96.04$$

با احتساب نرخ برگشت موثر ده درصد ۱۰۵ پرسشنامه توزیع گردیده و با حذف پرسشنامه‌های ناقص یا غیر قابل استفاده ۹۸ پرسشنامه مورد تحلیل نهایی قرار گرفت.

پایایی پرسشنامه

در این پژوهش برای تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این تحقیق نیز به پیروی از پژوهش‌های مبتنی بر نظرسنجی پرسشنامه‌ای در حوزه مالی رفتاری جهت برآورد پایایی از روش آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردیده که مقدار نهایی به دست آمده این ضریب برای متغیرهای مورد بررسی، طبق جدول (۱) می‌باشد:

جدول (۱): آلفای کرونباخ برای عوامل تحقیق جهت سنجش پایایی

ردیف	متغیر	نماد	تعداد گویه ها	شماره گویه ها	ضریب آلفا	قضاوت
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	QUA	۶	۶-۱	۰/۹۳۷	پذیرش پایایی
۲	الزامات قانونی	LIG	۶	۱۲-۷	۰/۸۵۴	پذیرش پایایی
۳	موازن حرفه ای	PER	۶	۱۸-۱۳	۰/۸۵۰	پذیرش پایایی
۴	استقلال حرفه ای	IND	۶	۲۴-۱۹	۰/۹۱۲	پذیرش پایایی
۵	موازن اخلاق حرفه ای	ETH	۶	۳۰-۲۵	۰/۹۰۲	پذیرش پایایی
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۶	۳۶-۳۱	۰/۷۶۲	پذیرش پایایی
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۶	۴۲-۳۷	۰/۷۱۸	پذیرش پایایی
۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۶	۴۸-۴۳	۰/۷۵۵	پذیرش پایایی
۹	عامه مردم	PEO	۶	۵۴-۴۹	۰/۷۰۸	پذیرش پایایی

با توجه به جدول (۱) از آن جهت که ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده به ازای هر یک از متغیرهای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن، بیش از ۰/۷ و حد قابل قبول پایایی نتایج نظرسنجی به دست آمده است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار بوده است.

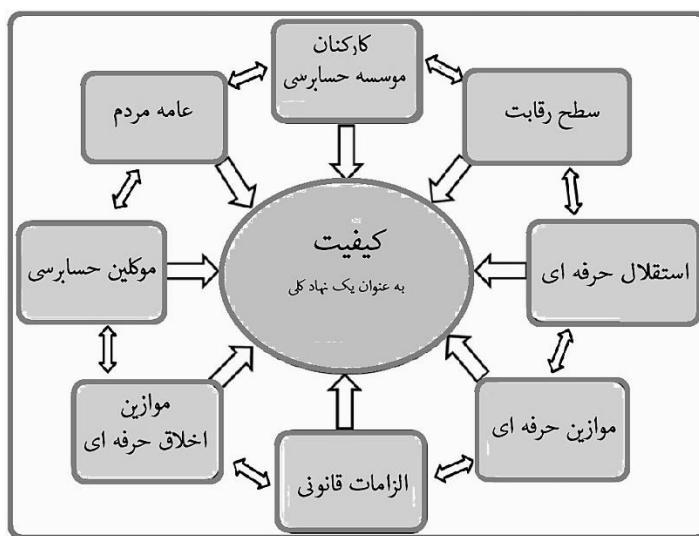
الگوی مفهومی

الگوی پیشنهادی انتظار می‌رود روش یکنواختی را برای کیفیت هر یک از شرکت‌های مربوطه ایجاد نماید. مهم است که یک درک هم نوا و الگویی یک نواخت از نحوه برخورد با کیفیت و تعریف آن با توجه به شرکت مورد حسابرسی به وجود می‌آورد. بنابراین، هدف از این الگو یافتن تعریف منحصر به فرد و مورد اجماعی از کیفیت نیست چرا که چنین تعریفی وجود ندارد. هدف از الگوی پیشنهادی هم‌نواپی در روش تعریف کنترل کیفیت با این باور است که این روش به ازای هر موسسه حسابرسی متفاوت است. هر موسسه حسابرسی باید کیفیت خود را با استفاده از روش پیشنهادی در الگو توضیح دهد. روش و نحوه چگونگی درک کیفیت همانند است، اما هر موسسه حسابرسی برای خودش نوعی کیفیت فردی خود را تعریف کرده که نتیجه‌اش انتظار یک کیفیت متفاوت و منحصر به فرد برای هر موسسه حسابرسی است. در طرح الگوی پیشنهادی، الزامات خاص برخاسته از قوانین و مقررات کشور، موازن اخلاقی یا مقررات و شرایط خاص

یک شرکت تحت بررسی و وظیفه عمومی حسابرسان باید مهم‌ترین جنبه‌ها در طراحی الگوی کنترل کیفی خاص در ارتباط با موسسات حسابرسی کوچک و متوسط را مد نظر قرار دهند.

به طور مشابه، انتظارات مشتریان، ذی نفعان و مردم باید توسط حسابرسان مورد توجه قرار گیرد. بنابراین الگوی کنترل کیفیت پیشنهادی در این تحقیق، هم زمان هم مولفه‌های کیفیت حسابرسی و نیز اجزای کیفیت رفتار را به منظور رعایت الزامات قانونی و حرفه‌ای در نظر می‌گیرد. بر اساس مدل جامع کیفیت، انتظار می‌رود الگویی طراحی شود که هر شرکت ممیزی را قادر به رعایت استانداردهای کیفیت خود با توجه به یک روش واحد نماید.

الگوی پیشنهادی ACQM بر پایه الگوی اولیه کلنرز (۲۰۰۶) و متغیرهای تعدیل شده هانه (۲۰۲۱) که در اصطلاح "تقویت نمایه شهری" نامیده شده، به دست آمده است. رویکرد اساسی در الگوی پیشنهادی کلنرز (۲۰۰۶)، در راستای افزایش کیفیت خدمات شهرداری‌ها بود. هانه (۲۰۲۱) الگوی کنترل کیفی یاد شده را در راستای کنترل کیفی برون سازمانی یا خارجی موسسات حسابرسی مبتنی بر الزامات و امور خاصی که باید توسط حسابرسان مورد توجه قرار گیرد، افزایش داد. هانه (۲۰۲۱) الگوی پیشنهادی خود را برای موسسات حسابرسی عمدتاً کوچک در آلمان که به طور متوسط ۴ نفر حسابرس دارد با هدف ارایه چارچوب کیفی منحصر به فرد به ازای هر موسسه حسابرسی، بسط داد یعنی شرکت‌هایی با یک تا چهار حسابرس، که نیاز به یک مدل کیفی قابل قبول دارند که نه رسمی و نه زیاد است. چارچوب الگوی اولیه کنترل کیفی خارجی در حسابرسی به صورت شکل (۱) تصویر گردیده است. این نمودار بر اساس روش اجماعی نظر-سنجی از خبرگان به شیوه دلفی متناسب با شرایط ایران بومی‌سازی خواهد شد:



شکل (۱): الگوی اولیه کنترل کیفیت خارجی حسابرسی بر مبنای الگوی کلنرز (۲۰۱۶) و هانه (۲۰۲۱)

تجزیه و تحلیل

تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول

به منظور ارزیابی بار عاملی هریک از متغیرها، تحلیل عاملی مرتبه اول انجام و نتایج حاصل از آن در جدول ۲ ارائه شده است. ضرایب عاملی نشان می‌دهد که حداکثر پوشش برای هر یک از متغیرهای الگوهای رفتار اخلاقی و غیر اخلاقی

مدیریت سود و عوامل موثر بر آن، با سازه‌های مورد نظر رخ داده و زیرسازه‌های انتخاب شده در مقایسه با زیرسازه‌های دیگر نیز در این جدول ارائه شده است. در مرحله دوم به برآورد مسیرهای علت و معلولی که به صورت یک‌طرفه در مدل طراحی شده‌اند، پرداخته شده است. این مسیرها رابطه میان شاخص‌ها را برای هر یک از عوامل مختلف بیان می‌کند.

جدول (۲): شاخص‌های برازش مدل برآوردی

بر سش	بار	وزن	آماره ت	نتیجه	بر سش	بار	وزن	آماره ت	نتیجه
۱	۰/۷	۰/۱۴	۶/۲۵	تایید	۲۸	۰/۷	۰/۱۸	۳/۶۱	تایید
۲	۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تایید	۲۹	۰/۷	۰/۱۸	۴/۲۹	تایید
۳	۰/۷	۰/۳۳	۳/۲۸	تایید	۳۰	۰/۶	۰/۰۵	۲/۱۸	تایید
۴	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید	۳۱	۰/۵	۰/۰۴	۱/۳۳	تایید
۵	۰/۶	۰/۲۸	۵/۲۳	تایید	۳۲	۰/۸	۰/۱۳	۳/۲۹	تایید
۶	۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تایید	۳۳	۰/۸	۰/۲۶	۲/۴۳	تایید
۷	۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تایید	۳۴	۰/۷	۰/۳۱	۴/۶۲	تایید
۸	۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تایید	۳۵	۰/۶	۰/۳۳	۲/۴۸	تایید
۹	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید	۳۶	۰/۸	۰/۲۵	۲/۲۲	تایید
۱۰	۰/۸	۰/۱۱	۲/۶۶	تایید	۳۷	۰/۸	۰/۲۸	۲/۳۸	تایید
۱۱	۰/۸	۰/۱۳	۳/۲۹	تایید	۳۸	۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تایید
۱۲	۰/۸	۰/۲۵	۲/۲۲	تایید	۳۹	۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تایید
۱۳	۰/۷	۰/۳۲	۲/۳۶	تایید	۴۰	۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تایید
۱۴	۰/۶	۰/۴۱	۱/۹۸	تایید	۴۱	۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تایید
۱۵	۰/۷	۰/۳۴	۳/۶۸	تایید	۴۲	۰/۸	۰/۱۱	۲/۶۶	تایید
۱۶	۰/۸	۰/۲۸	۴/۵۵	تایید	۴۳	۰/۸	۰/۱۳	۳/۲۹	تایید
۱۷	۰/۸	۰/۳۱	۹/۵۸	تایید	۴۴	۰/۸	۰/۲۷	۲/۳۹	تایید
۱۸	۰/۷	۰/۲۹	۶/۳۸	تایید	۴۵	۰/۷	۰/۳۲	۲/۳۶	تایید
۱۹	۰/۶	۰/۲۲	۲/۵۵	تایید	۴۶	۰/۶	۰/۲۲	۲/۵۵	تایید
۲۰	۰/۸	۰/۳۴	۳/۳۶	تایید	۴۷	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید
۲۱	۰/۸	۰/۲۹	۳/۲۸	تایید	۴۸	۰/۸	۰/۲۵	۲/۲۲	تایید
۲۲	۰/۸	۰/۳۵	۹/۲۲	تایید	۴۹	۰/۸	۰/۲۹	۳/۲۸	تایید
۲۳	۰/۸	۰/۳۴	۳/۳۶	تایید	۵۰	۰/۸	۰/۳۵	۹/۲۲	تایید
۲۴	۰/۷	۰/۲۵	۲/۶۵	تایید	۵۱	۰/۶	۰/۲۸	۵/۲۳	تایید
۲۵	۰/۸	۰/۴۱	۹/۶۵	تایید	۵۲	۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تایید
۲۶	۰/۷	۰/۳۶	۳/۲۸	تایید	۵۳	۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تایید
۲۷	۰/۸	۰/۳۳	۳/۳۳	تایید	۵۴	۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تایید

گفتنی است جهت تصمیم‌گیری در مورد لحاظ کردن مولفه‌ای به عنوان مولفه موثر، اگر مقدار آماره t بالاتر از $1/96$ و کمتر از $2/58$ باشد در سطح $0/05$ (با اطمینان ۹۵ درصد) و اگر مقادیر بیش از $2/58$ باشد در سطح $0/01$ (با اطمینان ۹۹ درصد) معنادار تلقی و مبادرت به پذیرش فرضیه گردیده است.

روایی هم‌گرایی

روایی هم‌گرایی دومین معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی به کار گرفته می‌شود. معیار میانگین واریانس استخراج شده یا AVE^1 نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیانی دیگر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نمایش می‌دهد، هر چه

¹ Average Variance Extracted

این همبستگی بیشتر باشد میزان برازش نیز بیشتر خواهد بود. فورنل و لاکر^۱ (۱۹۸۱) عدد ۰/۵ و محققین دیگر نظیر مگنر^۲ و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ را حد بحرانی معیار AVE معرفی کرده‌اند. یعنی اعداد بالاتر از این مقادیر به معنای روایی همگرایی قابل قبول خواهد بود. نتایج برای متغیرهای مکنون مدل پژوهش به شرح جدول (۳) خلاصه گردیده است:

جدول (۳): مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

ردیف	عامل	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	قضایوت
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۴۸	تایید
۲	الزامات قانونی	۰/۴۳	تایید
۳	موازین حرفه ای	۰/۴۳	تایید
۴	استقلال حرفه ای	۰/۴۷	تایید
۵	موازین اخلاق حرفه ای	۰/۴۹	تایید
۶	موکلین حسابرسی	۰/۳۹	تایید
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	۰/۴۱	تایید
۸	رقابت در بازار حسابرسی	۰/۴۴	تایید
۹	عامه مردم	۰/۴۳	تایید

با توجه به نتایج جدول (۳) مشخص گردید که تمام سازه‌های مورد مطالعه در این پژوهش دارای میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بالاتر از ۰/۴ هستند بنابراین میان متغیرهای مکنون مدل پژوهش روایی همگرا وجود داشته و فرض وجود داشتن هم خطی چندگانه رد شده است.

شاخص نیکویی برازش مدل

این شاخص سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری شده را نشان داده و بر مبنای آن می‌توان پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی تحقیق خود، برازش را نیز کنترل نمود. این شاخص با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{communality}} \times \sqrt{R^2}$$

که در آن communality میانگین مقادیر اشتراک هر سازه در مدل pls و $\overline{R^2}$ همان R Square خواهد بود. مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای معیار GOF معرفی شده است. مقدار GOF محاسبه شده مدل تحقیق ۰/۴۴ محاسبه شده و می‌توان نتیجه گرفت که مدل آزمون شده در نمونه مورد بررسی برازش مناسبی دارد.

^۱ Fornell and Larcker

^۲ Magner

تحلیل هم خوانی

در تبیین الگوی ارزیابی تاثیر کنترل کیفیت برون سازمانی بر کیفیت موسسات حسابرسي در ایران، بخش اول پرسشنامه پس از مقدمه، به پرسش‌های جمعیت شناختی یا دموگرافیک اختصاص داشته است. این بخش از پرسشنامه، ویژگی‌های شخصیتی مدیران و کارشناسان مشارکت‌کننده در نظرسنجی را در ارتباط با سطح تحصیلات، جنسیت، وضعیت تاهل، سابقه فعالیت و سن آن‌ها را بیان کرده که پیش از این در توصیف نمونه آماری از آن بهره گرفته شد. در این قسمت با توجه به فرض بستگی نوع اظهار نظر افراد به ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها، وابستگی نوع اظهار نظر افراد در مورد هر دسته از عوامل، مورد آزمون قرار گرفته است.

پیشینه تحقیق نشان داده که در صورت کمی بودن متغیر، نرمال بودن توزیع متغیرها و برابری واریانس‌ها در این راستا از آنالیز واریانس کمی با معیار فیشر و در غیر این صورت از آزمون ناپارامتریک کروسکال والیس بهره جسته‌اند. فرضیه‌های آماری به صورت جدول (۴) تنظیم گردیده‌اند:

جدول (۴): تبیین فرضیه‌های آماری تحلیل هم خوانی نظرات

ردیف	فرضیه	شرح فرضیه	معیار پذیرش
۱	H ₀	اتفاق نظر افراد شرکت‌کننده	بیش از ۵ درصد بودن احتمال
۲	H ₁	اختلاف نظر افراد شرکت‌کننده	کمتر از ۵ درصد بودن احتمال

آمار استنباطی

از آنجا که در تعریف متغیرها از طیف کمی و عموماً با مقیاس ۱ تا ۹ استفاده شده است جهت ارزیابی نرمال بودن توزیع گزینه‌های پاسخی از آزمون کولموگروف استفاده شده است. از این آزمون به عنوان پیش فرض استفاده از روش تحلیل عاملی و مدل معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. علاوه بر آن از آزمون‌های تشخیصی کومو، برابری واریانس‌های بارتلت و آزمون‌های سنجش مناسبت مدل برآوردی نیز بهره گرفته شده است.

جهت سنجش ارتباط بین متغیرها از مدل معادلات ساختاری مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی و برآورد مدل مبتنی بر مدل تحقیق بهره گرفته شده است. پس از اندازه‌گیری متغیرها و آزمون‌های تشخیصی و اعتبارسنجی مناسبت مدل برازش، بر پایه استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و مدل معادلات ساختاری به شیوه رگرسیون خطی مرکب مبتنی بر داده‌های مقطعی پرسشنامه‌ای و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس ارتباط بین متغیرها در تناظر با فرضیات تحقیق تعیین گردیده و بر مبنای خروجی‌های نرم‌افزار مزبور نسبت به پذیرش یا رد فرضیه‌های تحقیق مبادرت گردیده است.

ویژگی جنسیت

اثر جنسیت (زن یا مرد بودن) افراد شرکت‌کننده در نظرسنجی بر پاسخ‌های آن‌ها به عنوان اولین ویژگی جمعیت شناختی بوسیله آزمون ناپارامتریک مقایسه میانگین‌ها ارزیابی شده است. نتایج آزمون برای عوامل نه‌گانه تحقیق در جدول (۵) آورده شده است:

جدول (۵): اثر جنسیت افراد بر نظرات

ردیف	عامل	نماد	کای-دو	درجه آزادی	سطح معنادار	قضایات
------	------	------	--------	------------	-------------	--------

۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	QUA	۰/۳۰۰	۱	۰/۵۸۴	H. پذیرش
۲	الزامات قانونی	LIG	۰/۰۶۰	۱	۰/۸۰۶	H. پذیرش
۳	موازن حرفه ای	PER	۰/۸۰۰	۱	۰/۳۷۱	H. پذیرش
۴	استقلال حرفه ای	IND	۱/۱۶۰	۱	۰/۲۸۲	H. پذیرش
۵	موازن اخلاق حرفه ای	ETH	۰/۸۰۴	۱	۰/۳۷۰	H. پذیرش
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۰/۷۷۸	۱	۰/۳۷۳	H. پذیرش
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۰/۶۲۸	۱	۰/۴۵۱	H. پذیرش
۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۰/۸۴۶	۱	۰/۳۷۷	H. پذیرش
۹	عامه مردم	PEO	۰/۷۰۴	۱	۰/۳۹۲	H. پذیرش

با توجه به نتایج این آزمون، بین نظرات شرکت کنندگان در این نظرسنجی از نظر جنسیت به عنوان اولین ویژگی جمعیت شناختی تفاوتی وجود نداشته و به عبارتی بین نظرات هم‌خوانی وجود داشته است. بررسی جزئیات اظهار نظر افراد مبنی بر به حد بالا میل کردن متوسط سطح اهمیت ابعاد این متغیر، بیانگر اهمیت بسیار بالای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از دید خبرگان شرکت کننده در نظرسنجی صرف نظر از نوع جنسیت آنها بوده است.

ویژگی وضعیت تاهل

اثر وضعیت تاهل افراد شرکت کننده در نظرسنجی بر پاسخ‌های آنها به عنوان دومین ویژگی جمعیت شناختی بوسیله آزمون ناپارمتریک مقایسه میانگین‌ها ارزیابی شده است. نتایج آزمون برای عوامل نه گانه تحقیق در جدول (۶) آورده شده است:

جدول (۶): اثر وضعیت تاهل افراد بر نظرات

ردیف	عامل	نماد	کای-دو	درجه آزادی	سطح معنادار	قضایات
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	QUA	۰/۲۰۷	۱	۰/۶۴۹	H. پذیرش
۲	الزامات قانونی	LIG	۲/۲۷۴	۱	۰/۱۳۲	H. پذیرش
۳	موازن حرفه ای	PER	۳/۱۳۹	۱	۰/۰۷۶	H. پذیرش
۴	استقلال حرفه ای	IND	۱/۰۰۲	۱	۰/۳۱۷	H. پذیرش
۵	موازن اخلاق حرفه ای	ETH	۰/۵۱۱	۱	۰/۴۷۵	H. پذیرش
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۰/۶۴۸	۱	۰/۴۳۴	H. پذیرش
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۰/۷۸۵	۱	۰/۳۹۸	H. پذیرش

۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۰/۶۲۲	۱	۰/۴۴۶	H. پذیرش
۹	عامه مردم	PEO	۰/۵۹۸	۱	۰/۴۴۹	H. پذیرش

با توجه به نتایج این آزمون، بین نظرات شرکت‌کنندگان در این نظرسنجی از نظر وضعیت تاهل به عنوان دومین ویژگی جمعیت شناختی تفاوتی وجود نداشته و به عبارتی بین نظرات هم‌خوانی وجود داشته است. بررسی جزئیات اظهار نظر افراد مبنی بر به حد بالا میل کردن متوسط سطح اهمیت ابعاد این متغیر، بیان‌گر اهمیت بسیار بالای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از دید خبرگان شرکت‌کننده در نظر سنجی صرف نظر از وضعیت تاهل آن‌ها بوده است.

ویژگی سن

اثر سن افراد شرکت‌کننده در نظرسنجی بر پاسخ‌های آن‌ها به عنوان سومین ویژگی جمعیت شناختی به وسیله آزمون ناپارمتریک مقایسه میانگین‌ها ارزیابی شده است. نتایج آزمون برای عوامل نه گانه تحقیق در جدول (۷) آورده شده است:

جدول (۷): اثر سن افراد بر نظرات

ردیف	عامل	نماد	کای - دو	درجه آزادی	سطح معنادار	قضایات
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	QUA	۰/۰۹۸	۲	۰/۹۵۲	H. پذیرش
۲	الزامات قانونی	LIG	۴/۵۱۹	۲	۰/۰۶۸	H. پذیرش
۳	موازیان حرفه ای	PER	۲/۹۴۹	۲	۰/۲۲۹	H. پذیرش
۴	استقلال حرفه ای	IND	۲/۱۸۷	۲	۰/۳۳۵	H. پذیرش
۵	موازیان اخلاق حرفه ای	ETH	۰/۰۷۴	۲	۰/۹۶۴	H. پذیرش
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۰/۱۵۸	۲	۰/۷۸۷	H. پذیرش
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۰/۲۲۵	۲	۰/۶۵۲	H. پذیرش
۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۰/۲۱۴	۲	۰/۶۱۲	H. پذیرش
۹	عامه مردم	PEO	۰/۱۹۹	۲	۰/۷۲۵	H. پذیرش

با توجه به نتایج این آزمون، بین نظرات شرکت‌کنندگان در این نظرسنجی از نظر سن به عنوان سومین ویژگی جمعیت شناختی تفاوتی وجود نداشته و به عبارتی بین نظرات هم‌خوانی وجود داشته است. بررسی جزئیات اظهار نظر افراد مبنی بر به حد بالا میل کردن متوسط سطح اهمیت ابعاد این متغیر، بیان‌گر اهمیت بسیار بالای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از دید خبرگان شرکت‌کننده در نظرسنجی صرف نظر از میزان سن آن‌ها بوده است.

ویژگی وضعیت تحصیلات

اثر وضعیت تحصیلات افراد شرکت‌کننده در نظرسنجی بر پاسخ‌های آن‌ها به عنوان چهارمین ویژگی جمعیت شناختی بوسیله آزمون ناپارامتریک مقایسه میانگین‌ها ارزیابی شده است. نتایج آزمون برای عوامل نه گانه تحقیق در جدول (۸) آورده شده است:

جدول (۸): اثر وضعیت تحصیلات افراد بر نظرات

ردیف	عامل	نماد	کای-دو	درجه آزادی	سطح معنادار	قضایات
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	QUA	۳/۳۱۶	۳	۰/۳۴۵	H. پذیرش
۲	الزامات قانونی	LIG	۷/۳۵۵	۳	۰/۰۶۱	H. پذیرش
۳	موازن حرفه ای	PER	۴/۰۱۵	۳	۰/۲۶۰	H. پذیرش
۴	استقلال حرفه ای	IND	۲/۵۸۶	۳	۰/۴۶۰	H. پذیرش
۵	موازن اخلاق حرفه ای	ETH	۰/۶۴۶	۳	۰/۸۸۶	H. پذیرش
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۱/۱۵۸	۳	۰/۵۲۹	H. پذیرش
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۱/۰۵۸	۳	۰/۵۳۸	H. پذیرش
۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۱/۶۶۱	۳	۰/۴۹۹	H. پذیرش
۹	عامه مردم	PEO	۱/۳۵۸	۳	۰/۵۱۲	H. پذیرش

با توجه به نتایج این آزمون، بین نظرات شرکت‌کنندگان در این نظرسنجی از نظر جنسیت به عنوان چهارمین ویژگی جمعیت شناختی تفاوتی وجود نداشته و به عبارتی بین نظرات هم‌خوانی وجود داشته است. بررسی جزئیات اظهارنظر افراد مبنی بر به حد بالا میل کردن متوسط سطح اهمیت ابعاد این متغیر، بیان‌گر اهمیت بسیار بالای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از دید خبرگان شرکت‌کننده در نظر سنجی صرف نظر از سطح تحصیلات آن‌ها بوده است.

ویژگی تجربه کاری

اثر تجربه کاری شرکت‌کننده در نظرسنجی بر پاسخ‌های آن‌ها به عنوان آخرین ویژگی جمعیت شناختی بوسیله آزمون ناپارامتریک مقایسه میانگین‌ها ارزیابی شده است. نتایج آزمون برای عوامل پنج گانه تحقیق در جدول (۹) آورده شده است:

جدول (۹): اثر تجربه کاری افراد بر نظرات

ردیف	عامل	نماد	کای-دو	درجه آزادی	سطح معنادار	قضایات
۱	کیفیت موسسات حسابرسی در	QUA	۰/۹۵۲	۴	۰/۹۱۷	H. پذیرش

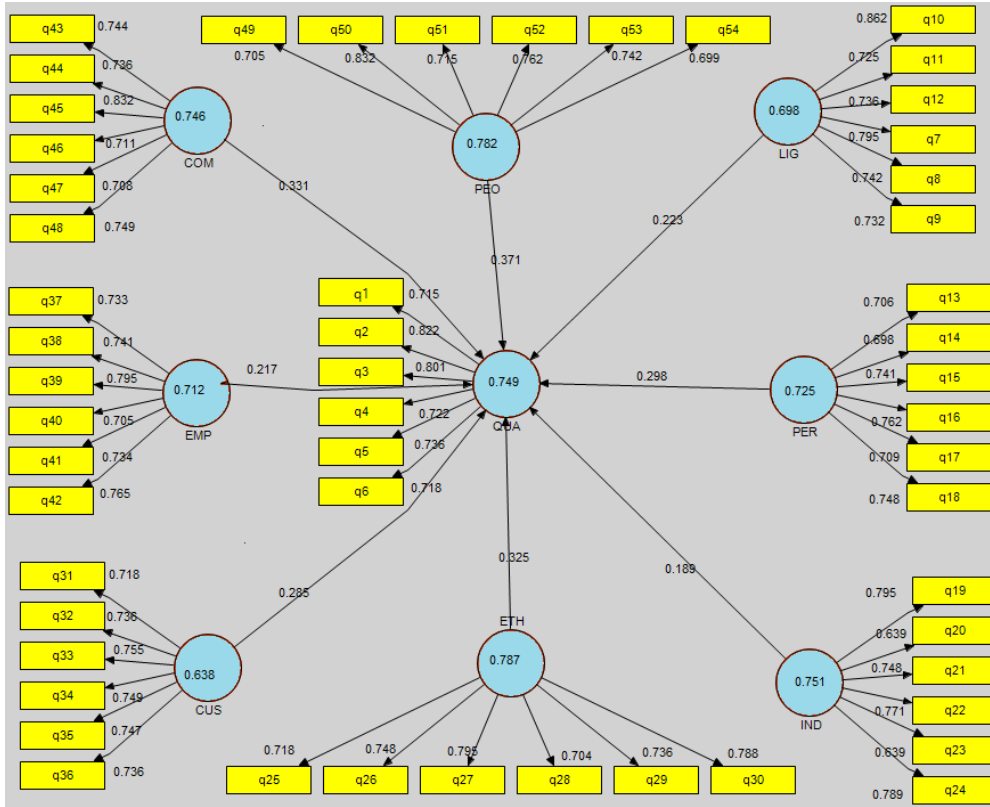
ایران						
۲	الزامات قانونی	LIG	۷/۱۱۲	۴	۰/۰۶۷	H. پذیرش
۳	موازن حرفه ای	PER	۵/۰۹۱	۴	۰/۲۷۸	H. پذیرش
۴	استقلال حرفه ای	IND	۶/۸۹۹	۴	۰/۱۴۱	H. پذیرش
۵	موازن اخلاق حرفه ای	ETH	۳/۱۷۹	۴	۰/۵۲۸	H. پذیرش
۶	موکلین حسابرسی	CUS	۲/۱۵۸	۴	۰/۵۵۹	H. پذیرش
۷	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی	EMP	۱/۱۹۹	۴	۰/۵۹۸	H. پذیرش
۸	رقابت در بازار حسابرسی	COM	۲/۸۵۲	۴	۰/۵۳۶	H. پذیرش
۹	عامه مردم	PEO	۲/۰۵۸	۴	۰/۵۹۰	H. پذیرش

با توجه به نتایج این آزمون، بین نظرات شرکت‌کنندگان در این نظرسنجی از نظر میزان تجربه کاری به عنوان آخرین ویژگی جمعیت شناختی تفاوتی وجود نداشته و به عبارتی بین نظرات هم‌خوانی وجود داشته است. بررسی جزئیات اظهارنظر افراد مبنی بر به حد بالا میل کردن متوسط سطح اهمیت ابعاد این متغیر، بیان‌گر اهمیت بسیار بالای کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از دید خبرگان شرکت‌کننده در نظر سنجی صرف نظر از میزان تجربه کاری آن‌ها بوده است.

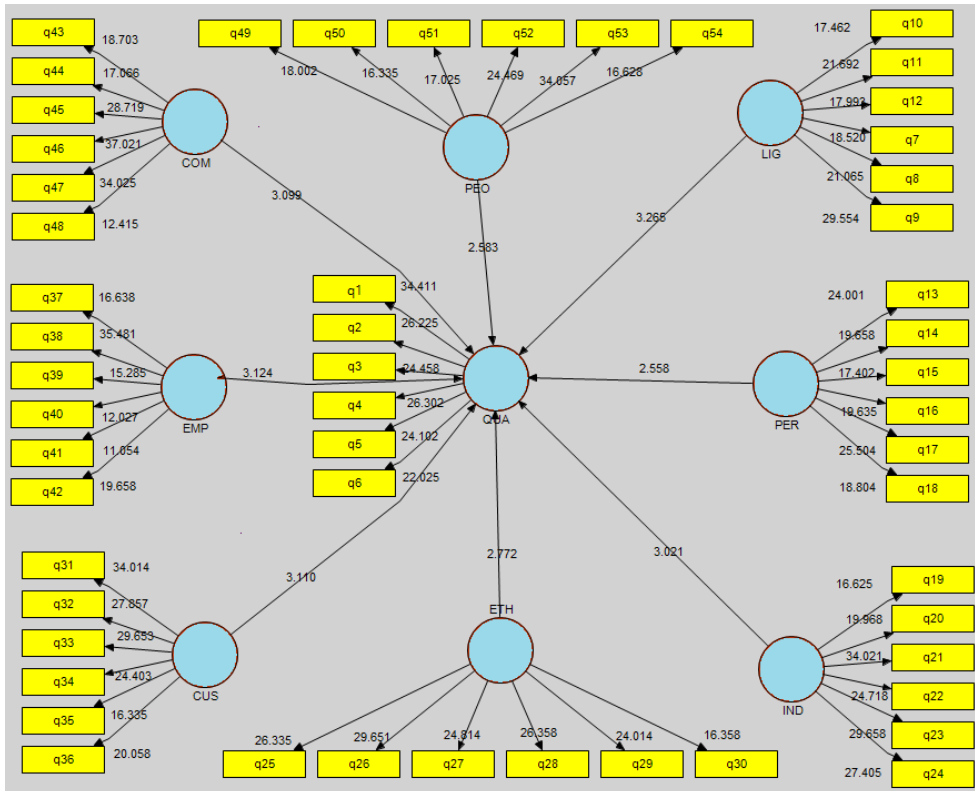
ارتباط کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن

در این تحقیق بر اساس الگوهای فستینگر (۱۹۵۷)، برنز و همکاران (۱۹۹۰)، پترسون (۲۰۰۳)، کرکمن و همکاران (۲۰۰۹)، کلنر (۲۰۱۶)، پترسون (۲۰۱۶) و هانه (۲۰۲۱)، رابطه بین کیفیت برون سازمانی حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و از الزامات قانونی، موازن حرفه ای، استقلال حرفه ای، موازن اخلاق حرفه ای، موکلین حسابرسی، کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و عامه مردم به عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل مورد مطالعه قرار گرفته است. جهت ارزیابی ارتباط بین کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن از تحلیل مسیر یا معادلات ساختاری پیشرفته بهره گرفته شده است. بر این اساس الگوی معادلات ساختاری را مطابق مدل مفهومی تحقیق و جدول نهایی (۱۰) در دو بعد معنی داری و استاندارد برآورد گردیده است.

در این بخش از گزارش، با استفاده از نتایج برازش مدل نهایی با روش معادلات ساختاری به بررسی رد یا پذیرش فرضیات پژوهش پرداخته شده است. خروجی مدل سازی معادلات ساختاری نمودار مسیر را در حالت معناداری نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری و ساختاری را با استفاده از آماره تی استیودنت، آزمون کرده است. شکل (۲) ضرایب مسیر بین متغیرها و شکل (۳) آماره تی استیودنت یا سطح معنی داری ارتباط بین متغیرها را نشان داده است.



شکل (۲): مدل ساختاری به همراه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس های تبیین شده



شکل (۳): آماره t روابط بین متغیرهای تحقیق

در جدول (۱۰)، ضرایب مسیر، ضرایب معناداری و ضرایب تعیین مسیرهای مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج تأیید یا عدم تأیید آنها براساس خروجی مدل یابی معادلات ساختاری ارائه شده است.

جدول (۱۰): نتایج اجرای مدل یابی معادلات ساختاری

ردیف	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه	ضریب تعیین
۱	الزامات قانونی ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۲۲۳	۳/۲۶۵	تایید	۰/۵۶۹
۲	موازن حرفه ای ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۲۹۶	۲/۵۵۸	تایید	۰/۴۰۸
۳	استقلال حرفه ای ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۱۸۹	۳/۰۲۱	تایید	۰/۴۴۶
۴	موازن اخلاق حرفه ای ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۳۲۵	۲/۷۷۲	تایید	۰/۵۰۸
۵	موکلین حسابرسی ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۲۸۵	۳/۱۱۰	تایید	۰/۵۱۹
۶	کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۲۱۷	۳/۱۲۴	تایید	۰/۶۳۸
۷	رقابت در بازار حسابرسی ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۳۳۱	۳/۰۹۹	تایید	۰/۴۲۹
۸	عامه مردم ← کیفیت موسسات حسابرسی در ایران	۰/۳۷۱	۲/۵۸۳	تایید	۰/۳۵۸

نتیجه گیری

لازم است که هر موسسه حسابرسی بر اساس این الگو یکی از اجزای اساسی را به خود اختصاص داده و متناسب با آن الگوی کنترل کیفی خود را ایجاد نماید. الگوی هر موسسه از آن جهت منحصر به فرد خواهد بود که هر یک از موسسات حسابرسی مشتریان یا موکلین خاص خود را دارد، در محیط های منطقه ای مختلف کار کرده، دارای تخصص و تجربه در زمینه های کاری یا تخصص مرتبط با خود بوده و در نتیجه محیط رقابتی متفاوت و هم چنین سطح کیفی مختلفی برای کارکنان خود دارند.

بر پایه تحلیل مسیرهای مبتنی بر الگوی تحلیل معادلات ساختاری پیشرفته می توان با توجه به روابط مستقیم بین کیفیت موسسات حسابرسی در ایران و عوامل موثر بر آن ها، نتایج تحقیق نشان داد که:

- ۱) ضریب تاثیر متغیر الزامات قانونی در رابطه بین الزامات قانونی و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۲۲۳ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری الزامات قانونی بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۳/۲۶۵ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم الزامات قانونی بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.
- ۲) ضریب تاثیر متغیر الزامات قانونی در رابطه بین موازین حرفه ای و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۲۹۶ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری موازین حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۲/۵۵۸ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم موازین حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.
- ۳) ضریب تاثیر متغیر استقلال حرفه ای در رابطه بین استقلال حرفه ای و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۱۸۹ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری استقلال حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۳/۰۲۱ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم استقلال حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.
- ۴) ضریب تاثیر متغیر موازین اخلاق حرفه ای در رابطه بین موازین اخلاق حرفه ای و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۳۲۵ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری موازین اخلاق حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۲/۷۷۲ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم موازین اخلاق حرفه ای بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.
- ۵) ضریب تاثیر متغیر موکلین حسابرسی در رابطه بین موکلین حسابرسی و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۲۸۵ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری موکلین حسابرسی بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۳/۱۱۰ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم موکلین حسابرسی بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.
- ۶) ضریب تاثیر متغیر کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی در رابطه بین کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی و کیفیت موسسات حسابرسی در ایران برابر با ۰/۲۱۷ مثبت بوده یعنی بین دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی بر کیفیت موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۳/۱۲۴ و بیش از ۱/۹۶ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسی بر کیفیت موسسات حسابرسی را نمی توان رد کرد.

(۷) ضریب تاثیر متغیر رقابت در بازار حسابرسي در رابطه بين رقابت در بازار حسابرسي و كيفيت موسسات حسابرسي در ايران برابر با $۰/۳۳۱$ و مثبت بوده يعني بين دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری رقابت در بازار حسابرسي بر كيفيت موسسات حسابرسي تاثیر مثبت دارد. آماره تي استیودنت متناظر با این رابطه $۳/۰۹۹$ و بیش از $۱/۹۶$ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم رقابت در بازار حسابرسي بر كيفيت موسسات حسابرسي را نمی توان رد کرد.

(۸) ضریب تاثیر متغیر عامه مردم در رابطه بين عامه مردم و كيفيت موسسات حسابرسي در ايران برابر با $۰/۳۷۱$ و مثبت بوده يعني بين دو متغیر ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری عامه مردم بر كيفيت موسسات حسابرسي تاثیر مثبت دارد. آماره تي استیودنت متناظر با این رابطه $۲/۵۸۳$ و بیش از $۱/۹۶$ و سطح معنی دار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح ۹۵ درصد معنی داری تاثیر مستقیم عامه مردم بر كيفيت موسسات حسابرسي را نمی توان رد کرد.

با توجه به نتایج پژوهش، به سیاست گذاران و نهادهای قانونی، مجریان و دست اندرکاران حسابرسي توصیه می‌گردد که در راستای ارتقای سطح كيفيت حسابرسي به موارد زیر توجه کنند:

- بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه های مختلف همچون شفافیت و صراحت، آگاهی متولیان امور، ضمانت قانونی، عدالت در اعمال، به روز بودن و اطلاع رسانی مناسب الزامات قانونی گزارش گری مالی در تدوین، ابلاغ و اعمال الزامات قانونی، در راستای موثرتر بودن الزامات قانونی و موازین حرفه ای.
- در راستای موثرتر بودن استقلال حرفه ای به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه: صداقت و درست کاری در اعلام نظر حسابرسي، واقع بینی و مستند بودن اعلام نظر حسابرسي، تکیه بر تردید حرفه ای در قضاوت و اعلام نظر، اجتناب از هر گونه پیش داوری، اجتناب از هر گونه حب و بغض شخصی نسبت به موکلین، اجتناب از هر گونه گرایش و جانب داری از موکلین، استقلال رای و تاثیر ناپذیری از دیگران، ارائه صرف خدمات حسابرسي به موکلین از ناحیه مدیران موسسات حسابرسي، کارشناسان و مجریان یا ممیزین حسابرسي.
- در راستای موثرتر بودن موازین اخلاق حرفه ای به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه: شفافیت و صراحت موازین، آگاهی متولیان امور از موازین، پشتوانه اجرایی موازین، باور داشتن و پای بندی به موازین، به روز بودن موازین و اطلاع رسانی مناسب موازین اخلاق حرفه ای حسابرسي و سطح تحصیلات موکلین حسابرسي از ناحیه سیاست گذاران، قانون گذاران و ارکان نظارتی.
- در راستای موثرتر بودن ایفای نقش موکلین حسابرسي به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه افزایش سطح: دانش مالی، حسابداری یا حسابرسي موکلین، آگاهی موکلین از موازین اخلاقی و حرفه ای حسابرسي، آگاهی موکلین از موازین و الزامات قانونی در گزارش گری، روابط و ارتباط شخصی موکلین با حسابرسان، انگیزه ها و منافع شخصی موکلین در گزارش گری مالی، سطح تعهد و مسئولیت پذیری اجتماعی موکلین، سطح شفافیت و پاسخ گویی موکلین به ذی نفعان از ناحیه سیاست گذاران، ارکان نظارتی، نهادهای قانونی، مراجع علمی و نهادهای آموزشی.
- در راستای اثربخش تر بودن کارکنان حرفه ای موسسات حسابرسي به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه افزایش: سطح تحصیلات، میزان تجربه حسابداری یا حسابرسي، تجربه تخصصی در صنعت، فرهنگ فاصله از قدرت، آشنایی به الزامات قانونی، موازین اخلاقی و حرفه ای، باور و پای بندی به الزامات قانونی، موازین اخلاقی و حرفه ای، جنسیت حسابرسي، از ناحیه مدیران، شرکا و سیاست گذاران موسسات حسابرسي جهت گزینش، آموزش، پرورش و توانمندسازی کارکنان موسسات حسابرسي.
- در راستای اثربخش تر بودن رقابت در بازار به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه بهبود: اندازه بازار حسابرسي، تعداد موسسات حسابرسي، شاخص هرفیندال(سهم بازار)، شاخص بخش بندی خدمات حسابرسي، تمرکز بازار(درصد سهم بازار ۵ حسابرسي بزرگ)، سهولت ورود موسسات جدید حسابرسي، از ناحیه سیاست گذاران، قانون گذاران و ارکان نظارتی.

- در راستای اثربخش تر بودن ایفای نقش نظارت و مسئولیت خواهی عامه مردم به بسترسازی و تدابیر لازم در زمینه بهبود: سطح سواد مالی مردم، سطح تحصیلات مردم، سطح باور و اصرار به مسئولیت، خواهی مردم، سطح آشنایی مردم با موازین حرفه ای و قانونی حسابرسی، سطح اهمیت مردم به کیفیت حسابرسی، سطح اعتماد مردم به گزارش های مالی حسابرسی شده، سطح آگاهی مردم از مدیریت و دست کاری سود، از ناحیه سیاست گذاران، قانون گذاران، ارکان نظارتی و نهادهای قانونی.

منابع

۱. Albeksh, H. M. A. (۲۰۱۶). Factors affecting the independence of the external auditor within the auditing profession. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, ۲(۱).
۲. Ali, O. M., & Nesrine, A. (۲۰۱۵). Factors affecting auditor independence in Tunisia: the perceptions of financial analysts. *Journal of Finance and Accounting*, ۳(۳), ۴۲-۴۹.
۳. Al-Olimat, N. H., & Al Shbail, M. O. (۲۰۲۱). The mediating effect of external audit quality on the relationship between corporate governance and creative accounting. *International Journal of Financial Research*, ۱۲(۱), ۱۴۹-۱۵۷.
۴. Aobdia, D. (۲۰۲۰). The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies. *Management Science*, ۶۶(۷), ۲۸۸۳-۲۹۰۵.
۵. Chen, X., Dai, Y., Kong, D., & Tan, W. (۲۰۱۷). Effect of international working experience of individual auditors on audit quality: Evidence from China. *Journal of Business Finance & Accounting*, ۴۴(۷-۸), ۱۰۷۳-۱۱۰۸.
۶. DeAngelo, L. E. (۱۹۸۱a). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, ۳(۲), ۱۱۳e۱۲۷.
۷. Francis, J. R., & Wang, D. (۲۰۲۱). The joint effect of investor protection and Big ۴ audits on earnings quality around the world. *Contemporary Accounting Research*, ۲۵(۱), ۱۵۷e۱۹۱.
۸. Francis, J. R., & Yu, M. D. (۲۰۰۹). Big ۴ office size and audit quality. *The Accounting Review*, ۸۴(۵), ۱۵۲۱e۱۵۵۲.
۹. Frese, M., & Keith, N. (۲۰۱۵). Action errors, error management, and learning in organizations. *Annual Review of Psychology*, ۶۶(۱), ۶۱e۶۸۷.
۱۰. Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., & Hameed, A. M. (۲۰۱۹). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies. *Academy of Strategic Management Journal*, ۱۸(۱), ۱-۲۷.
۱۱. Hahne, G. (۲۰۱۳). New Model of Quality Development in Auditing Companies. In *Conference proceedings*. ISBN (pp. ۹۷۸-۹۹۸۴).
۱۲. Hai, P. T., & Tu, C. A. (۲۰۱۹). Research on factors affecting organizational structure, operating mechanism and audit quality: An empirical study in Vietnam. *Journal of Business Economics and Management*, ۲۰(۳), ۵۲۶-۵۴۵.

۱۳. Lennox, C., & Pittman, J. (۲۰۲۰). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, ۴۹(۱), ۸۴-۱۰۳.
۱۴. Marten, K. U. (۲۰۰۶). Die Bedeutung einer international anerkannten Abschlussprüferaufsicht für deutsche Unternehmen. *Der Betrieb* ۲۰۰۶, pp ۱۱۲۵-۱۱۲۱.
۱۵. Nguyen, T., & Le, T. (۲۰۱۹). Auditing financial statements in insurance enterprises: The case of Vietnam. *Management Science Letters*, ۹(۲), ۳۱۳-۳۲۴.
۱۶. Pfitzer, N. (۲۰۰۶). Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle. *Die Wirtschaftsprüfung*, ۴, pp. ۱۸۶-۱۹۷.
۱۷. Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., & Ho, N. T. T. (۲۰۱۷). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, ۹(۱), ۴۲۹-۴۴۷.
۱۸. Plendl, M., & Schneiß, U. (۲۰۰۵). Die Durchführung von Qualitätskontrollen nach der Neufassung des IDW PS ۱۴۰: Erweiterte Berichterstattungspflichten des Prüfers der Qualitätskontrolle
۱۹. Power, M., & Gendron, Y. (۲۰۱۵). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۴(۲), ۱۴۷-۱۶۵.
۲۰. Rughoobur, S. (۲۰۱۸). An assessment of good corporate governance in state owned enterprises of Mauritius. *Studies in Business and Economics*, ۱۳(۱), ۱۶۶-۱۸۰.
۲۱. Sulaiman, N. A., Shahimi, S., & Nashtar Singh, R. K. (۲۰۱۹). People and audit process attributes of audit quality: Evidence from Malaysia. *Management & Accounting Review (MAR)*, ۱۸(۲), ۴۷-۸۰.
۲۲. Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (۲۰۱۵). An Overview of Factors Affecting Auditing Quality in Albania. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, ۴(۳ S1), ۲۲۳.
۲۳. Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (۲۰۱۵). An Overview of Factors Affecting Auditing Quality in Albania. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, ۴(۳ S1), ۲۲۳.
۲۴. Tran, P., Tran, V. T., Dinh, T. C., & Pham, T. K. A. (۲۰۱۸). Auditors' behavior impact on the quality of auditing – experimental research in Hochiminh city. In *Proceedings of the International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA ۲۰۱۸)*. Hanoi, Vietnam (pp. ۵۲۸-۵۳۹).
۲۵. Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (۲۰۱۷). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, ۱۴(۲), ۷۹-۸۷.
۲۶. Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (۲۰۱۷). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, ۱۵(۲), ۷۹-۸۷.