

Explaining a Comprehensive Model for Measuring the Quality of Audit Report, Providing Quality Rating and Comparative Comparison with the Ranking of Auditing Institutions¹

Ahmad Eskandari², Ali Bayat³, Ali Mohammadi⁴

Received: 2023/01/09

Accepted: 2023/06/02

Research Paper

Abstract

The Purpose of this study is to explain a model for assessing the quality of audit reports providing quality ratings for issued reports and finally Conformity of the rank of trusted auditing institutions in the IACPA and the SEO with the obtained rank of the quality of the audit report. The method of the research is descriptive-survey and the implementation method is the Delphi of experts. Finally, a checklist for evaluating the quality of audit reports was prepared. The final checklist consists of thirteen sections; each section is divided into subsidiary indicators. The number of subsidiary indicators determines the quality control score of the reports which is 42 indicators. In order to explain main indicators of the checklist from auditing report standards, the auditor's position regarding compliance with the legal requirements and the tone and frankness of reporting have been used. The research was conducted throughout the year 2020 and the sample used is the audit reports of stock and non-stock exchange companies. The findings show that there is a positive and significant relationship between the quality ratings of the audit report with the ranking of the IACPA. However, there was no significant relationship between the quality rating of the audit report and the ranking of the SEO.

Key Words: Quality of Audit Report, IACPA Ranking, SEO Ranking, Linguistic Structure, Audit Standards.

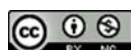
JEL Classification: M4.

1. doi: 10.22034/JSE.2022.11947.1964

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran. (Corresponding Author). (Ahmadeskandarie@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.



Copyright © 2023 The Authors. Published by Securities and Exchange Organization.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited.



سازمان بورس و اوراق بهادار، مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی
فصلنامه بورس و اوراق بهادار، سال شانزدهم، شماره ۶۲، تابستان ۱۴۰۲، صص ۲۲۴-۱۹۳

تدوین الگوی جامع سنجش کیفیت گزارش حسابرسی، ارائه رتبه کیفیت و مقایسه تطبیقی آن با رتبه‌بندی موسسات حسابرسی^۱

احمد اسکندری^۲، علی بیات^۳، علی محمدی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۲

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف این پژوهش تبیین الگویی برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ارائه رتبه کیفیت برای گزارش‌های صادره و در نهایت مطابقت رتبه موسسات حسابرسی معتمد در جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار با رتبه کسب شده کیفیت گزارش حسابرسی است. روش انجام این پژوهش توصیفی-پیمایشی بوده و شیوه گردآوری اطلاعات از طریق دلفی خبرگان است که سرانجام منتج به تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی شد. چک لیست کیفیت نهایی محقق ساخته شامل ۱۳ بخش می‌باشد که هر بخش به شاخص‌های فرعی تقسیم شده است. تعداد شاخص‌های فرعی که رویهم امتیاز کنترل کیفی گزارش‌ها را تعیین می‌کنند ۴۲ شاخص است. برای تبیین شاخص‌های اصلی چک لیست از مفاد استانداردهای گزارشگری حسابرسی، نحوه موضع‌گیری حسابرس در خصوص رعایت الزامات قانونی، لحن و صراحت گزارشگری استفاده شده است.

دوره انجام پژوهش سال ۱۳۹۹ بوده و نمونه مورد استفاده، گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط موسسات حسابرسی معتمد برای شرکت‌های بورسی و غیر بورسی است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین رتبه کیفیت گزارش حسابرسی و رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد در حالی که بین رتبه کیفیت گزارش حسابرسی و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار رابطه معنادار مشاهده نشد.

واژه های کلیدی: کیفیت گزارش حسابرسی، رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی، رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، استانداردهای حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: M4

doi: 10.22034/JSE.2022.11947.1964

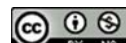
۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. (نویسنده مسئول). (Ahmadeskandarie@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

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

حق انتشار این مستند متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله، سازمان بورس و اوراق بهادار است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با



رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International license
(<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

مقدمه

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی و به دنبال آن تضاد منافع، نیازهای نظارتی را بیش از قبل ضروری می‌کند و موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعاتی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. در این رابطه صورت‌های مالی مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آن‌ها محسوب می‌شود. اما مساله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات یادشده است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، فرآیند تهیه آن و آثار زیان بار استفاده از اطلاعات گمراه‌کننده و مهمتر از آن تضاد منافع موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸، ص ۸۳). درجه اتکای استفاده‌کننده صورت‌های مالی به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. کیفیت پایین حسابرسی باعث کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳، ص ۶۰). در پژوهش‌های دانشگاهی برای سنجش کیفیت حسابرسی از متغیرهای متعددی استفاده شده است، همانند (اقلام تعهدی، چرخش حسابرس، شهرت حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه، تجربه و ...). نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که تغییر حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) نشان دادند که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود. علوی و همکاران (۱۴۰۰) شواهدی ارائه کردند که نشان داد رابطه مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد شرکاء، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارها، قدمت مؤسسه حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و رابطه منفی معنی‌دار میان متغیر درآمد سالیانه، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی وجود دارد. نتایج یافته‌های محمدرضائی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) بیانگر این است که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابسان معتمد طبقه «اول» نسبت به حسابسان سایر طبقات بیشتر است.

یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی است که برپایه برخی پژوهش‌ها، اندازه بزرگ‌تر بیانگر اعتبار موسسه حسابرسی و کیفیت بالای حسابرسی است (بهن

و همکاران^۱، ۲۰۰۸). لازم به بیان است که بیشتر پژوهش‌ها نشان داده‌اند که موسسات بزرگ‌تر کیفیت بالاتری نسبت به سایر حساب‌برسان دارند. موضوعی که در این میان مغفول مانده است، سنجش کیفیت گزارش حسابرسی است که در فرآیند کیفیت حسابرسی حاصل می‌شود. حرفه حسابرسی، همانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. نتیجه کار حسابرس در قالب گزارش حسابرسی تبلور می‌یابد. گزارش حسابرسی به عنوان محصول کار حسابرسی و زنجیره ارتباط بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان است. اگر گزارش حسابرس توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت اهداف حسابرسی تحقق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هرگونه ارزش اقتصادی خواهد بود. باوجود توان و لیاقت حرفه‌ای حسابرس، در صورتی که نتایج حاصل از حسابرسی در قالبی مفید در اختیار استفاده‌کنندگان نیازمند اطلاعات قرار نگیرد، فعالیت‌های وی به طور نسبی بی‌ثمر خواهد بود (نیکخواه‌آزاد، ۱۳۹۷، ص ۸۳). آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت است. این کیفیت، ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی می‌تواند به اطلاعات مالی شرکت‌ها بیفزاید (حساس‌یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹، ص ۵۲).

بیان مسئله

مشکلات نمایندگی در جهت تضاد منافعی که بین سهام‌داران و مدیران وجود دارد، ایجاد می‌شود. تضاد منافع به گونه دیگری میان سهام‌داران عمده و اقلیت نیز وجود دارد. وجود چنین تضادی باعث بروز مشکلات نمایندگی و در نتیجه منجر به هزینه‌های نمایندگی شده که به شرکت و ذینفعان آن منتقل می‌شود. از سوی دیگر، مدیران نیز مایلند ثابت کنند که آنان نسبت به منافع سهام‌داران مسئول بوده و به دنبال افزایش ثروت سهام‌داران هستند (جنسن^۲، ۱۹۸۶). در همین راستا اهمیت شفافیت گزارشگری مالی مساله‌ای است که قریب به اتفاق صاحب‌نظران و اعضای حرفه به آن اذعان دارند، زیرا سهام‌داران و اعتباردهندگان تصمیم‌های با اهمیت سرمایه‌گذاری خود را بر مبنای اطلاعات مالی بنا می‌نهند (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۶۸). آن‌ها خواستار اطلاعاتی شفاف و مطمئن درباره عملکرد هستند. به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تامین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل

1. BEHN
2. Jensen

اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد. زیرا نتیجه مجموع این اقدامات و فعالیت‌ها در دستیابی به اهداف تدوین شده برای حفظ منافع عمومی تنها از طریق افزایش کیفیت خدمات حسابرسی صورت می‌پذیرد بر همین اساس است که توجه به ماهیت کیفیت حسابرسی برای انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (IAASB) از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و انجمن استانداردهای بین‌المللی (IAASB) به‌طور مستقیم در حمایت از کیفیت خدمات حسابرسی از طریق تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت (ISQC) اقدام به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی می‌کند. به طوری که این استانداردها همواره به عنوان یک بنیاد حمایتی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا به شمار می‌روند^۱. همچنین به جز استانداردهای حسابرسی، ورودی‌های دیگری برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. یکی از آن‌ها، ویژگی‌های شخص حسابرس مانند مهارت و تجربه وی، ارزش‌های اخلاقی، رعایت آیین‌رفتار حرفه‌ای و طرز تفکر او (قضاوت حرفه‌ای) است. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که عوامل زیادی از قبیل حق‌الزحمه حسابرسی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی، اندازه موسسات حسابرسی، تعداد کارکنان تحت استخدام موسسه و ... کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (آقایی قهی و همکاران، ۱۳۹۸، ص ۳۵۹). در همین راستا برای انجام خدمات حسابرسی باکیفیت، در ایران در سال ۱۳۸۳ موضوع رتبه‌بندی موسسات حسابرسی در ایران مطرح شد. سازمان بورس و اوراق بهادار، موسسات معتمد بورس را به چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» دسته‌بندی می‌کند. برپایه این رتبه‌بندی موسسات گروه «اول» به احتمال زیاد باید کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر گروه‌ها داشته باشند (افضل‌نیا، ۱۳۹۸، ص ۱۴۴). بنابراین حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ به موسسات حسابرسی معتمد گروه «اول» محول شده است. در واقع می‌توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرس در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است (غفوریان‌شاگردی و موسوی، ۱۳۹۶، ص ۸). همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران موسسات را در چهار گروه «الف»، «ب»، «ج»، «د» رتبه‌بندی می‌کند. از طرفی با بررسی معیارهای

طبقه‌بندی و رتبه‌بندی موسسات توسط این دو نهاد مشخص می‌شود، عمده امتیاز طبقه‌بندی بر اندازه موسسات متمرکز است. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد، در پژوهش‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی، به محصول و نتیجه کار حسابرسی که گزارش حسابرس است، توجهی نشده است. به عبارتی چنانچه گزارش حسابرس به‌طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند و همچنین نتایج و یافته‌های این حسابرسی، انعکاس صحیحی از شرایط واقعی موضوع بررسی شده باشد، به‌طور قطعی می‌تواند اثری مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. بنابراین ارائه یک گزارش حسابرسی عملکرد باکیفیت می‌تواند در بهبود فرایند عملیات مفید و مؤثر واقع شود و از اتلاف منابع جلوگیری کند و استفاده از یک چارچوب گزارشگری که به بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی نکند، ممکن است بر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک عامل خارجی اثری معکوس گذارد (اسدی، ۱۳۹۱، ص ۱۱۴). از دیگر ویژگی‌های کیفی گزارش‌های حسابرسی، قابل فهم بودن است. در زبان شناختی، قابل فهم بودن به معنای درک صحیح متن است. قابل فهم بودن به‌عنوان ویژگی کیفی، به واسطه‌ی عوامل متعددی مانند مهارت نوشتن، قابلیت اطمینان ابزار ارتباطی و مهارت خواندن در نظر گرفته می‌شود (فخفاخ^۱، ۲۰۱۵). درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان موجب می‌شود تا آن‌ها بتوانند تصمیم‌های باکیفیتی اتخاذ کنند (آسای^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین صورت‌های مالی و همچنین گزارش حسابرسی که یکی از گزارش‌های مالی است و نتیجه بررسی صورت‌های مالی را نشان می‌دهد، باید خوانا باشد تا در تصمیم‌گیری مناسب و باکیفیت به استفاده‌کنندگان کمک کند.

با توجه به مطالب بالا می‌توان ادعا کرد تاکنون الگویی جامع برای ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در ایران با استفاده از مفاهیم و الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و رویکرد زبان‌شناسی و ساختاری تدوین نشده است و انگیزه این پژوهش، پرکردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه از طریق بررسی محتوایی گزارش‌های حسابرسی در چارچوب استانداردهای گزارشگری حسابرسی، لحن گزارشگری و رتبه‌بندی موسسات حسابرسی است. در این راستا پژوهش حاضر از طریق آزمون دلفی، به تدوین الگوی یادشده می‌پردازد. پژوهش حاضر تلاش می‌کند تا نسبت به تبیین الگوی جامع سنجش کیفیت

1. Fakhfakh

2. Asay

گزارش حسابرسی، ارائه رتبه کیفیت گزارش و مقایسه تطبیقی آن با رتبه‌بندی موسسات حسابرسی پردازد.

بنابراین هدف اصلی پژوهش عبارت است از:

ارائه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش های حسابرسی.

و پرسش اصلی پژوهش عبارت است از:

آیا رتبه‌بندی موسسات حسابرسی در ایران بر اساس کیفیت گزارش های حسابرسی صورت می‌گیرد؟

مبانی نظری پژوهش

کیفیت حسابرسی دارای مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف بسیاری از این مفهوم وجود دارد اما این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیستند. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه اساسی براساس فرآیند حسابرسی است. این سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های موثر بر کیفیت حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرس)، روش‌شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی و ارتباطات حسابرس است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی می‌باشد (IAASB^۱, 2011). یکی از متداول‌ترین تعاریف درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱) ارائه شده است، او کیفیت حسابرسی را شامل دو احتمال تعریف می‌کند: اول اینکه حسابرس ایرادهای سامانه حسابداری را کشف کند و دوم اینکه آن ایرادها را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند به استقلال حسابرس بستگی دارد. تیتمن و ترومن^۳ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را درستی اطلاعاتی که حسابرس به سرمایه‌گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. شلتون^۴ (۱۹۹۹) تجربه حسابرس در جمع‌آوری

1. Board Standards Assurance And Auditing International

2. Diangelo

3. Titman & Trueman

4. Shelton

شواهد مربوط و غیرمربوط را باعث تاثیر در کیفیت اظهارنظر وی می‌دانند. دیویدسون و نیو^۱ (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریف‌های با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. گزارش حسابرس مستقل معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استاندارد های حسابداری است، در واقع حسابرس از گزارش حسابرسی برای ارائه اظهارنظر خود در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به ذینفعان استفاده می‌کند (ال تونیت، خامس و ال فایومی^۲، ۲۰۰۸). بنابراین کیفیت گزارش حسابرسی یکی از شاخص‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است.

رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۹۱ عملیاتی شده است. این تفکر بیانگر آن است که شرکت‌های بزرگ باید توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شوند، چون مؤسسات حسابرسی یکسان و هم اندازه نیستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر، این تفکر مدعی است که حسابرسی شرکت‌های بزرگ باید به مؤسسات حسابرسی بزرگ واگذار شود چون این مؤسسات نیروی انسانی و سیستم کنترلی مناسبی دارند (محمدرضائی و یحیایی، ۱۳۹۵، ص ۱۷۴). با این وجود برخی حسابداران با این استدلال که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در هیچ‌یک از مجامع حرفه‌ای دنیا وجود ندارد و تنها برخی مجلات از جمله بولتن حسابداری بین‌المللی، مؤسسات حسابرسی را تنها براساس درآمد و ظرفیت تحت عناوین چهار بزرگ و متوسط رتبه‌بندی می‌کنند، مخالف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به شیوه فعلی هستند (دوانی، ۱۳۸۸، صفحات ۸-۴).

الف) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

برپایه ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب جلسه ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار و اصلاحیه‌های بعدی آن)، سازمان هر سال یک‌بار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس اطلاعات یک‌سال اخیر منتهی به تاریخ آخرین پرسشنامه ارسالی و مطابق با معیارهای گفته شده در جدول ۱، ارزیابی و طبقه‌بندی کرده و نتایج

1. Davidson & Neu

2. Al-Thuneibat, A; Khamees, A, B; Al-Fayoumi

آن را به عموم اعلام می کند. اهداف رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار عبارت است از معیارهای عادی (معیارهای ارزیابی شرکاء، کارکنان، ساختار سرمایه و سازمان موسسه، تنوع ارائه خدمات و کیفیت خدمات) و معیارهای تخلفاتی (سوابق تخلفاتی موسسه و شریک موسسه) که امتیاز منفی محسوب می شوند. جمع امتیازات موسسه حسابرسی براساس معیارهای یادشده مبنای تعیین طبقه موسسه است. برحسب امتیاز کسب شده، موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» قرار می گیرند.

جدول ۱. معیارهای طبقه بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

ردیف	شرح معیار	حداکثر امتیاز
الف- معیارهای عادی		
۱	معیارهای ارزیابی شرکاء	۲۰۰
۲	معیارهای ارزیابی کارکنان موسسه	۲۸۰
۳	معیارهای ارزیابی ساختار و سازمان موسسه	۲۲۰
۴	معیارهای ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع رسانی و موقعیت در بازار حرفه ای	۱۰۰
۵	معیارهای ارزیابی کیفیت خدمات	۲۰۰
جمع امتیازات عادی		۱۰۰۰
ب- معیارهای تخلفاتی		
۶	سوابق تخلفاتی موسسه (طی ۲ سال اخیر)	(۱۰۰)
۷	سوابق تخلفاتی شرکت موسسه (طی ۲ سال اخیر)	(۱۰۰)
جمع امتیازات تخلفاتی		(۲۰۰)

جدول ۲. امتیازات مبنای طبقه بندی موسسات حسابرسی معتمد

طبقه	امتیاز هر طبقه
اول	حداقل ۷۰۰ امتیاز و ۷۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
دوم	حداقل ۶۰۰ امتیاز و ۶۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
سوم	حداقل ۵۰۰ امتیاز و ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
چهارم	کمتر از ۵۰۰ امتیاز یا کمتر از ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء

جمع امتیازات موسسه حسابرسی براساس معیارهای بیان شده در بالا مبنای تعیین طبقه موسسه حسابرسی است. موسسات حسابرسی معتمد به ترتیب بیشترین امتیاز، در چهار طبقه اول، دوم، سوم و

چهارم قرار می‌گیرند و هر طبقه حد نصاب خاص خود را دارد. افزون بر آن کلیه اشخاص حقوقی مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد، براساس معیارهای میانگین جمع دارایی‌ها و درآمد فروش، ارزش بازار و تعداد کارکنان، به چهار گروه اول، دوم، سوم و چهارم طبقه‌بندی می‌شوند.

ب) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران

جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی به موجب ماده ۳۰ قبلی و ماده ۳۱ جدید اساسنامه خود (به ترتیب مصوب ۱۳۷۸/۰۶/۲۸ و اصلاحی مصوب ۱۳۹۰/۰۴/۰۵ هیئت وزیران) و همچنین براساس ماده ۴ "آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای" مصوب ۱۳۸۳/۰۵/۱۲ وزیر امور اقتصاد و دارایی، حداقل هر سال یک‌بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر می‌کند (منصوری، ابطحی‌نائینی، ۱۳۹۵، ص ۳). این بررسی شامل کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی است. امتیاز کنترل کیفیت با تکمیل پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی و پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی توسط همکاران کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و با بررسی و اظهارنظر نهایی کارگروه یادشده انجام می‌شود. شایان بیان است، هریک از پرسشنامه‌های مذکور پنجاه درصد از کل امتیاز کنترل کیفیت قابل احتساب هر مؤسسه حسابرسی را تشکیل می‌دهد.

جدول ۳. پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران

عنوان	شرح	حداکثر امتیاز قابل احتساب	امتیاز مکسبه		عطف به توضیحات پیوست
			گروه بررسی‌کننده	کارگروه	
نتایج کنترل کیفیت کار	بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار	۱۵			
	پرونده مکاتباتی	۱۰			
	پرونده دائمی	۴۰			
	شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی	۲۱۰			
	آزمون‌های محتوا	۲۹۰			
	برنامه‌ریزی، کنترل و سرپرستی کار	۲۰۰			

عنوان	شرح	حداکثر امتیاز قابل احتساب	امتیاز مکسبه		عطف به توضیحات پیوست
			گروه بررسی کننده	کار گروه	
	چک لیست ها و گزارش	۱۵۰			
	نحوه اجرای وظایف مدیر دوم	۳۵			
	ارزیابی کلی پرونده های حسابرسی	۵۰			
	جمع	۱۰۰۰			

جدول ۴. پرسشنامه کنترل وضعیت کار حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران

عنوان	شرح عناوین مورد بررسی	حداکثر امتیاز قابل احتساب	امتیاز تعیین شده توسط	
			گروه	کار گروه
ارزیابی نتایج بررسی موسسه حسابرسی	رعایت ضوابط (مندرج در اساسنامه)	۱۵۰		
	محل موسسه	۵۰		
	شیوه نگهداری پرونده های حسابرسی	۵۰		
	بیمه و مالیات	۱۰۰		
	وضعیت کارها و کارکنان:			
	تناسب تعداد کارکنان با کارهای حسابرسی	۸۰		
	عدم وابستگی و اتکای موسسه به یک گروه سهامدار	۵۰		
	چرخش کارها	۲۰		
	استخدام کارکنان	۵۰		
	آموزش کارکنان	۱۵۰		
	ارتقای کارکنان	۲۰		
	نظام بندی کنترل کار از طریق زمان بندی	۵۰		
	نظام کنترل کیفیت موسسه	۱۰۰		
	نظام مندی دستورالعمل ها و روش های حسابرسی	۱۳۰		
	سوابق انتظامی موسسه، شرکاء و مدیران	-		
	جمع	۱۰۰۰		

در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه جامعه، مبنی بر انتشار سالانه نتایج کنترل کیفیت (در سطح موسسه و کار حسابرسی) انجام شده، امتیاز مکسبه به شرح زیر ارائه می شود:

- امتیاز الف: ۸۰۱ تا ۱۰۰۰؛
- امتیاز ب: ۶۵۱ تا ۸۰۰؛
- امتیاز ج: ۵۰۱ تا ۶۵۰؛
- امتیاز د: ۰ تا ۵۰۰.

مروری بر پیشینه پژوهش

علوی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. پژوهش آنها نشان داد بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی، تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی، تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسه حسابرسی، تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی، قدمت مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد و بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود ندارد. اخلاقی و پاینده (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود با توجه به بحران مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت معناداری بر کیفیت سود دارد و همچنین بحران مالی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی با کیفیت سود را تضعیف می‌کند. خانی، رجب‌دردی و صدری (۱۳۹۹) به این نتیجه دست یافتند که کیفیت بالاتر حسابرسی، باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت می‌شود. همچنین، پژوهش آنها شواهدی ارائه می‌کند که نشان می‌دهد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی و معناداری وجود دارد. افزون بر آن، بین تخصص حسابرس در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی و معناداری مشاهده شد.

نیک‌بخت و محمودی‌خوشرو (۱۳۹۹) به بررسی تبیین الگوی کیفیت حسابرسی رویکرد سیستمی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که کاربرد مدل منطق فازی معیارهای با اهمیت کیفیت حسابرسی را رتبه‌بندی می‌کند. به‌طوری که معیارهای میانگین سوابق، تخصص صنعت، حجم کار شرکاء، جابجایی شرکاء و تجدیدارائه صورت‌های مالی بیشترین تأثیر اهمیت بر کیفیت حسابرسی را داشتند. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه خود دریافتند که کیفیت حسابرسی با سیاست چرخش حسابرس رابطه معناداری دارد و کیفیت حسابرسی منجر به افزایش حق الزحمه

حسابرس خواهد شد. لی و لوین^۱ (۲۰۲۰) به این نتیجه رسیدند که انگیزه شرکای حسابرسی برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا، زمانی که کیفیت کنترل‌های داخلی مؤسسه حسابرسی بالا باشد، افزایش می‌یابد. اما ممکن است به‌طور همزمان انگیزه‌های شرکاء را برای حفظ سیستم‌های کنترل کیفیت داخلی خوب کاهش دهد که این امر به مرور منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. هریس و ویلیام^۲ (۲۰۲۰) از طریق یک مطالعه ترکیبی، دیدگاه‌های حرفه‌ای دو گروه متمایز PCAOB را برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بررسی کردند. آن‌ها پی بردند شاخص‌های مربوط به پرسنل حسابرس با مهارت و دانش تخصصی، تجربه پرسنل حسابرسی و گزارش به‌موقع مسائل مربوط به کنترل داخلی، بالاترین سطح اثربخشی را در ارزیابی کیفیت حسابرسی دارند.

جهانی (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد پدیده چرخش حسابرسان مانند تیغ دولبه‌ای است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. حساس‌یگانه و جعفری (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

فونگ، رامن و ژو^۳ (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر شاخص‌های نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند. هدف آن‌ها این بود که تأثیر استانداردها و شاخص‌های PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی بررسی کنند. برپایه نتایج بدست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد. وکیلی فرد و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج آن‌ها نشان‌دهنده رابطه وجود رابطه مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد شرکاء، تعداد کارکنان

1. Lee & Levin

2. M. Kathleen Harris, L. Tyler Williams

3. Fung, Raman & Zhu

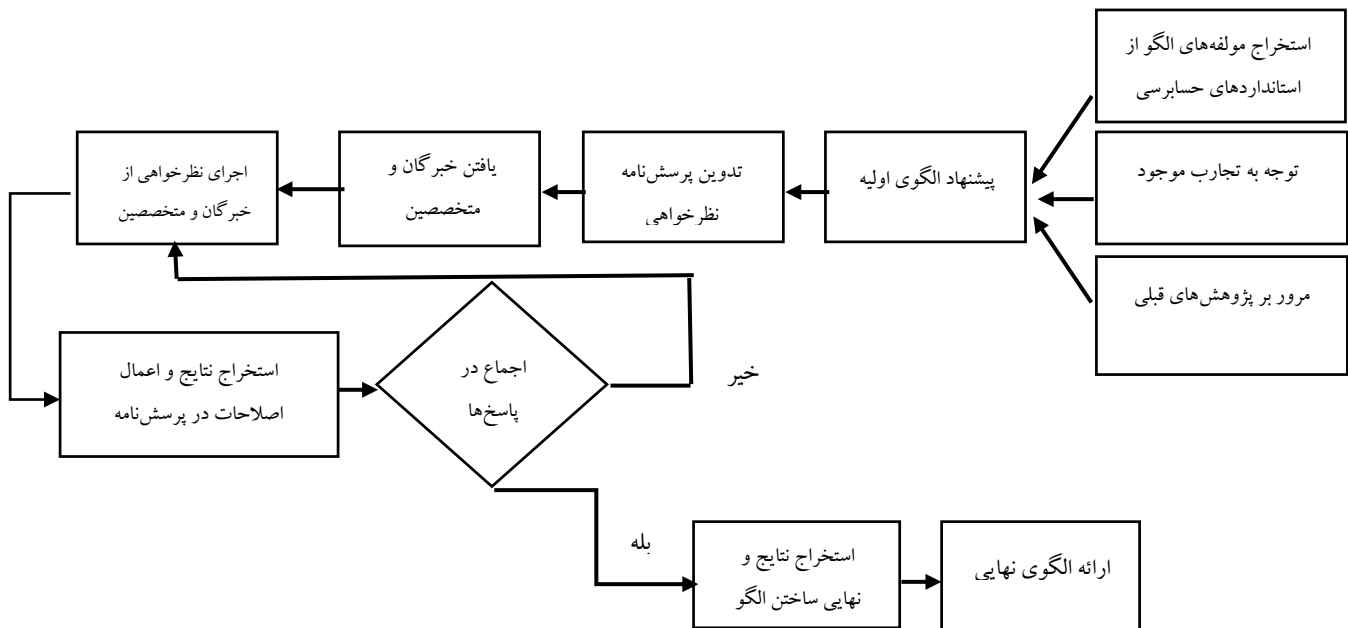
حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارها، قدمت موسسه حسابرسی، سوابق انتظامی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و رابطه منفی و معنی‌دار میان متغیر درآمد سالیانه، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی است. محمدرضائی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) نشان داد که موسسات حسابرسی معتمد طبقه اول گزارش‌های مشروط بیشتری نسبت به موسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند، یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حساب‌برسان معتمد طبقه اول نسبت به حساب‌برسان سایر طبقات بیشتر است. خوشکار و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد میان رتبه‌بندی موسسات حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی (تعداد شرکای موسسه حسابرسی) و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد همچنین نتایج نشان آنها داد که مالکیت دولتی بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسات حسابرسی و اندازه حسابرس تاثیرگذار نیست اما بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر معنی‌دار و معکوسی دارد. مغنی‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه‌بندی موسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. آنها نشان دادند که موسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام موسسات حسابرسی مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کاربردی بوده و روش کلی مورد استفاده در این پژوهش توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی است. بر حسب هدف در این پژوهش با توجه به اینکه قصد تدوین الگوی جامع سنجش کیفیت گزارش حسابرسی، ارائه رتبه کیفیت و مقایسه تطبیقی آن با رتبه‌بندی موسسات حسابرسی را دارد از روش همبستگی و رگرسیونی استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش‌های دلفی خبرگان، روش کتابخانه‌ای (بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها و گزارش‌های موسسات حسابرسی) استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله مجزا اقدام شده است. برای انجام بخش اول پژوهش و تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی، از نظرات ۲۶ نفر از خبرگان حرفه شامل اعضای فعلی و سابق کمیته پذیرش موسسات معتمد بورس، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اعضای شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تعداد محدودی از شرکای موسسات حسابرسی

استفاده شده است. پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تمامی موسسات حسابرسی معتمد بورس در سال ۱۳۹۹ مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. تعداد موسسات معتمد بورس و اوراق بهادار در سال یادشده با احتساب سازمان حسابرسی، ۵۸ موسسه بوده است. برای سنجش کیفیت گزارش‌های صادره توسط موسسات فوق‌الذکر، به‌ازای هر موسسه یک گزارش حسابرسی انتخاب شده است. در انتخاب گزارش‌های نمونه با توجه به هدف پژوهش و چارچوب چک لیست تهیه شده، اولویت انتخاب با گزارش‌های تعدیل شده بوده است. لازم به بیان است با توجه به ساختار چک لیست تهیه شده و الزام به بررسی تعدیلات سنواتی گزارش سال آتی، گزارش‌های حسابرسی انتخاب شده مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۸ هستند. بنابراین برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تعداد ۵۸ گزارش به ازای ۵۸ موسسه حسابرسی انتخاب شده است.

شکل ۱. مدل مفهومی فرآیند اجرای پژوهش



جامعه آماری و نمونه پژوهش

در روش دلفی نمی‌توان از قواعد معمول نمونه‌گیری استفاده نمود. زیرا عنصر تعیین‌کننده در این روش، موضوع صاحب‌نظر، تجربه و متخصص بودن در یک زمینه خاص است. تعداد

شرکت کنندگان معمولاً کمتر از ۵۰ نفر و اکثراً بین ۱۵ تا ۲۰ نفر است. در پژوهش حاضر از خبرگان حرفه شامل اعضای فعلی و سابق کمیته پذیرش موسسات معتمد بورس، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اعضای شورای عالی، هیأت مدیره و کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تعداد محدودی از شرکای موسسات رتبه یک بورس استفاده شده است. بنابراین در این پژوهش از ۲۶ نفر به عنوان خبرگان حرفه استفاده شده است. جداول زیر خلاصه‌ای از سوابق خبرگان حرفه را نشان می‌دهد:

جدول ۵. مصاحبه‌شوندگان (خبرگان حرفه)

سمت	مشخصات	زن		مرد		جمع	
		ارشد	دکتری	ارشد	دکتری	ارشد	دکتری
عضو ارکان جامعه حسابداران رسمی (شورای عالی، هیأت مدیره و کارگروه‌ها)		-	-	۴	۲	۴	۲
عضو کمیته‌های بورس (کمیته پذیرش، کمیته گزارشگری)		۱	-	۵	۲	۶	۲
عضو کمیته‌های سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردها و ...)		-	۱	۲	۲	۲	۳
شرکای موسسات حسابرسی		-	-	۳	۴	۳	۴
جمع		۱	۱	۱۴	۱۰	۱۵	۱۱

هدف اصلی پژوهش عبارت است از:

ارائه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش های حسابرسی

و پرسش اصلی پژوهش عبارت است از:

آیا رتبه‌بندی موسسات حسابرسی در ایران بر اساس کیفیت گزارش های حسابرسی صورت می‌گیرد؟

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول)

H0: رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بر مبنای کیفیت

گزارشگری آنها نیست.

H1: رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بر مبنای کیفیت گزارشگری آن‌ها است.

فرضیه دوم)

H0: رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار بر مبنای کیفیت گزارشگری آن‌ها نیست.

H1: رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار بر مبنای کیفیت گزارشگری آن‌ها است.

ابزار پژوهش و ساختار آن

در این بخش پژوهش ابتدا با تعدادی از افراد متخصص و خبره مصاحبه شده و نتیجه مصاحبه‌ها ایده اولیه طراحی پرسشنامه را شکل داده است. سپس نسبت به طراحی چک لیستی برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی اقدام شده است. با توجه به اینکه گزارش‌های حسابرسی می‌بایست در چارچوب استانداردهای حسابرسی تهیه و تدوین شود و از آنجایی که استانداردهای گزارشگری حسابرسی (شامل استانداردهای شماره ۷۰۰-۷۰۵-۷۰۶-۷۱۰) الزامات و چارچوب نگارش گزارش حسابررس را مشخص می‌کنند، چک لیست یادشده ابتدا براساس الزامات استانداردهای بالا توسط محقق تهیه شده است، به عبارتی از روش پرسشنامه برای گرفتن نظر خبرگان استفاده شده است. با توجه به مدل طراحی پرسشنامه که امکان اصلاح و ارائه پیشنهاد را به مصاحبه شونده می‌داد، می‌توان از چک لیست یا پرسشنامه حاضر به عنوان پرسشنامه باز نام برد. شیوه عمل به این صورت بوده که خبرگان باید پرسشنامه را مطالعه می‌کردند و به گویه‌هایی که در پرسشنامه به صورت کلی در ۱۳ بخش ارائه شده بود از عدد ۱ الی ۱۰ وزن می‌دادند. عدد ۱۰ شاخص بیشترین میزان اهمیت در کیفیت گزارش حسابررس و عدد ۱ شاخص کمترین میزان اهمیت در کیفیت گزارش بوده است. همچنین در بخش پایانی پرسشنامه مصاحبه شونده می‌توانست نظرات و پیشنهادات خود را درخصوص تکمیل پرسشنامه ارائه کند.

جدول ۶. چک لیست اولیه پژوهش (محقق ساخته)

الف: چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش های حسابرسی					
ردیف	شماره استاندارد	شماره بند استاندارد	موضوع موثر در کیفیت گزارش حسابرسی	نظر خبره	امتیاز از ۱ تا ۱۰
۱	۷۰۰	۹ و ۱۰ الی ۱۷ و ۲۵	الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰		
۲	۷۰۵	۲ الی ۱۵ الی ۱۱ الی ۱۴ و ۱۷	الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۵		
۳	۷۰۶	۵ الی ۷	الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۶		
۴	۷۱۰	۱۲ الی ۱۷	الزامات استاندارد حسابرسی ۷۱۰		
۵	موضع گیری حسابرس در خصوص تحریف های کشف نشده در صورت های مالی		تغییر با اهمیت در مانده حساب تعدیلات سنواتی در صورت های مالی سنوات بعد از سال مورد گزارش.		
۶	رعایت قوانین و مقررات بورس و اوراق بهادار حاکم بر گزارش های حسابرسی		رعایت مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (حاکمیت شرکتی، گزارش تفسیری مدیریت، کنترل های داخلی، الزامات افشا و)		
۷	رعایت قوانین و مقررات حاکم بر گزارش حسابرسی		رعایت سایر قوانین حاکم بر گزارش حسابرسی (قانون تجارت، پولشویی و ...)		
۸	تاثیر لحن گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی		لحن گزارشگری (فراوانی استفاده از واژه گان مثبت یا منفی، پیچیدگی یا سادگی جمله در متن گزارش) می تواند تاثیر با اهمیت در کیفیت گزارش حسابرسی داشته باشد.		
۹	تاثیر صراحت در گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی		صراحت در گزارشگری (تعداد سرفصل های درج شده در بندهای گزارش، درج یا عدم درج آثار مالی بندهای گزارش، تعداد جملات استفاده شده در بندهای گزارش)		
ب: تاثیر کیفیت گزارش حسابرسی (به عنوان محصول کار حسابرسی) در رتبه بندی موسسات حسابرسی					
به نظر شما در بررسی کنترل کیفی و رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، چند درصد از امتیاز چک لیست کنترل کیفیت باید به کیفیت گزارش حسابرسی (به عنوان محصول کار حسابرسی) اختصاص یابد؟					
به نظر شما در طبقه بندی موسسات حسابرسی معتمد بورس توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، چند درصد از امتیاز طبقه بندی باید به کیفیت گزارش حسابرسی (به عنوان محصول کار حسابرسی) اختصاص یابد؟					
ج: ویژگی های گزارش حسابرسی با کیفیت					
از نظر شما یک گزارش حسابرسی با کیفیت چه ویژگی هایی باید داشته باشد؟					

در این مرحله از پژوهش چک لیست اولیه طراحی شده به خبرگان حرفه برای اظهارنظر ارائه شده است. حال با استفاده از محاسبات مربوطه، شاخص‌هایی که امتیاز لازم را کسب نکرده‌اند از پرسشنامه حذف و با استفاده از سوالات باز و شاخص‌های جدیدی که خبرگان اشاره کرده‌اند، به پرسشنامه اضافه می‌شود. در این مرحله از آزمون دلفی، پرسشنامه جمع‌آوری و محاسبات صورت گرفته است. در نتیجه نظرات خبرگان اضافه و پرسشنامه نهایی طراحی شده است. پس از تکمیل پرسشنامه و مصاحبه‌ها، نظرات جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفته است. سپس براساس پیشنهادات و ایده‌های گرفته شده، اقدام به طراحی چک لیست نهایی به شرح جدول ۷ شده است. چک لیست نهایی شامل ۱۳ بخش است که هر بخش به شاخص‌های فرعی تقسیم شده است. تعداد شاخص‌های فرعی که رویهم امتیاز کنترل کیفی گزارش‌ها را تعیین می‌کنند، ۴۲ شاخص است. در این مرحله به منظور گرفتن امتیاز بندهای فرعی، چک لیست نهایی تنظیم شده دوباره به خبرگان حرفه ارائه و امتیازهای هر بند گرفته و جمع‌بندی شده است. با توجه به اینکه امتیاز مؤسسات در زمان رتبه‌بندی توسط جامعه حسابداران رسمی و بورس از عدد ۱۰۰۰ محاسبه می‌شود، در این پژوهش نیز به دلیل قابلیت مقایسه و مطابقت با رتبه‌بندی مؤسسات، امتیاز نهایی چک لیست به جمع امتیاز ۱۰۰۰ معادل‌سازی شده است. پس از نهایی شدن چک لیست سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، اقدام به انتخاب نمونه گزارش‌های حسابرسی برای تمامی مؤسسات معتمد شده و شاخص‌های چک لیست در گزارش‌های انتخاب شده مورد آزمون قرار گرفته و امتیاز نهایی کیفیت هر گزارش حسابرسی به‌دست آمده است.

جدول ۷. چک لیست نهایی (محقق ساخته)

بخش	شماره استاندارد	مفاد بند استاندارد	امتیاز اختصاص	امتیاز کسب
اول	۷۰۰	گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی	۷۵	۰
دوم	۷۰۰	رعایت اجزای گزارش حسابرسی	۶۵	۰
سوم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص نوع اظهارنظر حسابرس	۹۵	۰
چهارم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای محدودیت	۸۰	۰
پنجم	۷۰۵	درج آثار مالی بندهای تحریف	۹۰	۰
ششم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای تأکید بر مطلب خاص	۸۰	۰
هفتم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص سایر بندهای توضیحی	۶۵	۰

بخش	شماره استاندارد	مفاد بند استاندارد	امتیاز اختصاص	امتیاز کسب
هشتم	۷۱۰	رعایت الزامات استاندارد در خصوص موضوعات درج شده در گزارش سال قبل	۸۰	۰
نهم	-	موضع گیری در خصوص تحریف های صورت های مالی	۷۵	۰
دهم	-	رعایت مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (حاکمیت شرکتی، گزارش تفسیری مدیریت، کنترل های داخلی، الزامات افشا و ...)	۶۵	۰
یازدهم	-	رعایت سایر قوانین حاکم بر گزارش حسابرسی (قانون تجارت، پولشویی و ...)	۶۰	۰
دوازدهم	-	تاثیر لحن گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تاکید)	۸۵	۰
سیزدهم	-	تاثیر صراحت در گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تاکید)	۸۵	۰
امتیاز نهایی			۱۰۰۰	۰

یافته های پژوهش

همانگونه که تحلیل آماره های توصیفی در جدول ۸ نشان می دهد متغیر QUALITY «امتیاز کنترل کیفی» به عنوان متغیر وابسته مدل رگرسیونی پژوهش دارای میانگین ۷۷۸، میانۀ ۷۶۲، ماکسیمم ۱۰۰۰، مینیمم ۵۷۰، انحراف معیار ۹۰، و آماره جاکرک ۰,۷۴ است. مقدار چولگی برای این متغیر عددی بسیار کمی می باشد که گویای این موضوع است که متغیر وابسته دارای نموداری متقارن و انحراف ناچیزی از توزیع نرمال است، بنابراین در برآورد مدل های رگرسیونی مربوط به پژوهش انتظار می رود که مدل های مطلوبی به داده ها برازش یابند. همچنین متغیر RANKING_IACPA «رتبه جامعه حسابداران رسمی» به عنوان متغیر مستقل مدل رگرسیونی پژوهش دارای میانگین ۱,۱۴، میانۀ ۱، ماکسیمم ۲، مینیمم ۱ و آماره جاکرک ۳۴,۵۳ است و متغیر RANKING_BOURSE «طبقه موسسه در بورس» به عنوان متغیر مستقل مدل رگرسیونی پژوهش دارای میانگین ۱,۸۳، میانۀ ۱، ماکسیمم ۴، مینیمم ۱، و آماره جاکرک ۴,۷ است. با توجه به آنکه تعداد گزارش های حسابرسی مورد بررسی تعداد ۵۸ مورد است. از آنجایی که مقادیر چولگی (کمتر از ۵) در تمامی متغیرها است. بنابراین فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرهای پژوهش رد نخواهد شد. پس متغیرهای این پژوهش انحراف معنی داری از توزیع نرمال نخواهد داشت.

جدول ۸. جدول شاخص های توصیفی و آزمون نرمالیتی برای متغیر های پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کولموگوروف-سмирنوف	آماره آزمون	مقدار معنی داری
کیفیت گزارش حسابرسی	Quality	۷۷۸	۷۶۲	۱۰۰۰	۵۷۰	۰,۶۹
رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	Ranking Bourse	۱,۸۳	۱,۰۰	۴,۰۰	۱,۰۰	۰,۱۰
رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی	Ranking IACPA	۱,۱۴	۱,۰۰	۲,۰۰	۱,۰۰	۰,۰۰

جدول ۹. آمار توصیفی رتبه بندی موسسات

رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار		رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی ایران	
طبقات	تعداد گزارش	طبقات	تعداد گزارش
اول	۲۶	الف	۴۷
دوم	۱۰	ب	۱۱
سوم	۱۳	ج	۰
چهارم	۹	د	۰
جمع	۵۸	جمع	۵۸

برای تجزیه و تحلیل استنباطی داده های پژوهش در ابتدا پس از بررسی خصوصیات توصیفی، داده های پرت آن ها حذف و نیز هم مقیاس شده و سپس بررسی توزیع داده های هر کدام از متغیرها از نظر نرمال بودن به بررسی ریشه واحد متغیرها و مانا نمودن متغیرها (در صورت نیاز) اقدام شده است. در نهایت با بررسی دقیق مدل ها، الگوی بهینه ارائه شده است. همانگونه که در جدول قبل مشاهده شد متغیرهای پژوهش و به ویژه متغیر وابسته و نیز متغیرهای مستقل دارای چولگی های ناچیز (شاخص چولگی بیانگر میزان تقارن داده ها می باشد) هستند. بنابراین می توان داده ها را با استناد به این موضوع و نیز قضیه حد مرکزی که در جوامع با اندازه بزرگ توزیع داده ها را می توان نرمال فرض کرد، بنابراین می توان توزیع داده ها را نرمال در نظر گرفت.

جدول ۱۰. نتایج آزمون همبستگی بین متغیرهای توضیحی مدل‌های مورد بررسی پژوهش

متغیرها		رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی	کیفیت گزارش حسابرسی
رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	r	۱,۰		
	sig	-----		
رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی	r	۰,۵	۱,۰	
	sig	۰,۰	-----	
کیفیت گزارش حسابرسی	r	-۰,۲	-۰,۱	۱,۰
	Sig	۰,۲	۰,۶	-----

در بررسی معنی‌دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۵٪ کوچک‌تر می‌باشد ($P\text{-Value} < ۰/۰۵$) با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تایید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۸ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود که مقدار بسیار مناسبی است. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۲,۲۲ دارد که در محدوده مناسب ۱,۵ تا ۲,۵ قرار دارد. آزمون همخطی که نتایج آن در جدول ۱۱ آورده شده است نشان‌دهنده عدم وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مدل می‌باشد.

جدول ۱۱. نتایج آزمون تورش واریانس

متغیر	Vif
رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی	۳,۸۶۸,۵۹۱
رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	۳,۸۶۸,۵۹۱

در جدول ۱۲ آزمون بروش پاگان گادفری برای بررسی ناهمسانی واریانس آورده شده که نتیجه آن نشان‌دهنده عدم ناهمسانی واریانس بین مانده‌های مدل است.

جدول ۱۲. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل	آماره کای اسکور	احتمال معنی داری
اول	۰,۶۱	۰,۷۳

برای تحلیل مانده‌های مدل از نمودار و بررسی شاخص‌ها از آزمون جارکو برا استفاده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود گرچه در آزمون مذکور مقدار سطح معنی‌داری آزمون از مقدار ۵٪ کمتر است و مشاهده می‌شود نمودار دارای چولگی و کشیدگی ناچیز (در بازه ۳ و ۳-) و میانگین داده‌ها بسیار نزدیک به صفر است. بنابراین نرمال بودن توزیع مانده‌های مدل مورد حمایت قرار می‌گیرد که دلیلی بر مناسبت مدل بر داده‌های پژوهش است.

تحلیل فرضیه‌های پژوهش

در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل پژوهشگر ساخته زیر، استفاده شده است. هدف اصلی این مدل بررسی وجود رابطه به رتبه‌بندی موسسات با رتبه کیفیت حسابرسی است. بنابراین مدل حاضر به دنبال سنجش عوامل موثر بر رتبه کیفیت و امتیاز کیفیت نیست.

$$\text{Quality} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking_IACPA} + \beta_2 \text{Ranking_bourse} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

Quality: متغیر وابسته مدل، امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی می‌باشد که از طریق بررسی گزارش‌های انتخاب شده که در چارچوب چک‌لیست طراحی شده مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند، محاسبه شده است. این امتیاز در تحلیل‌های آماری با تقسیم بر عدد ۱۰۰۰ به عنوان حداکثر امتیاز ممکن همچنین در راستای هماهنگی با رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران هم مقیاس شده است.

Ranking_IACPA: یکی از متغیرهای مستقل مدل، رتبه جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی حداقل هر سال یک‌بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر می‌کند. این بررسی شامل کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی است.

Ranking_Bourse: یکی دیگر از متغیرهای مستقل مدل، رتبه سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. سازمان بورس و اوراق بهادار هر سال یک‌بار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس اطلاعات یک‌سال اخیر منتهی به تاریخ آخرین پرسشنامه ارسالی و مطابق با معیارهای مندرج در جداول ارائه شده در این پژوهش، ارزیابی و طبقه‌بندی کرده و نتایج آن را به عموم اعلام می‌کند.

در جدول ۱۳ مدل بالا مورد برازش قرار گرفته است.

جدول ۱۳. مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری
رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	-۶,۹۴	۱۲,۲۲	-۰,۵۶	۰,۵۷
رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی	۷۶,۵۲	۳۵,۱۵	۲,۱۷	۰,۰۳
C	۸۱۲,۶۵	۴۲,۹۳	۱۸,۵۲	۰,۰۰
شاخص های مدل				
مجذور R	۰,۰۸۴	میانگین متغیر وابسته	۷۸۵,۳۲	
آماره f	۲,۶۲	دوربین واتسون	۲,۲۲	
احتمال معنی داری f	۰,۰۴۸			

با توجه به جدول ضرایب رگرسیونی برآورد شده برای مدل، مشاهده می شود که ضریب متغیر RANKING_IACPA برابر ۷۶,۵۲ شده که دارای سطح معنی داری ۰,۰۳ شده است. با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای پژوهش که برابر ۰,۰۵ است، کوچکتر می باشد، پس می توان گفت که بین رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و کیفیت گزارشگری موسسات حسابرسی ارتباط معنی داری وجود دارد. همچنین نتایج تحلیل های استنباطی نشان می دهد که ضریب متغیر RANKING_BOURSE برابر -۶,۹۴ شده که دارای سطح معنی داری ۰,۵۷ شده است با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای پژوهش که برابر ۰,۰۵ است، بزرگتر می باشد، بنابراین می توان گفت که بین رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و کیفیت گزارشگری موسسات حسابرسی ارتباط معنی داری وجود ندارد. به نظر می رسد چک لیست جامعه حسابداران رسمی ایران عوامل کیفی بیشتری را در رتبه بندی موسسات حسابرسی مورد توجه قرار می دهد. همچنین رتبه بندی سازمان بورس اوراق بهادار به دلیل آنکه اثر اندازه و شاخص های کمی موسسات را در رتبه بندی خود بیشتر مورد توجه قرار می دهد، توجه کمتری به کیفیت محتوای گزارش های حسابرسی نشان می دهد.

در ادامه برای بررسی معنی دار بودن تفاوت بین رتبه‌بندی های سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، و رتبه کیفیت ارائه شده توسط پژوهشگر تحلیل ANOVA انجام شد. نتایج آن در جداول ۱۴ و ۱۵ ارائه شده است.

جدول ۱۴. آزمون ANOVA بین رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و امتیاز کیفیت

موسسات حسابرسي

	جمع مربعات	df	میانگین مربعات	F	Sig.
بین گروه ها	۳۴۵۶,۲۹	۳	۱۱۵۲,۰۹۸	۰,۱۰۸	۰,۹۵۵
درون گروه ها	۵۶۴۰۲۲,۹۰۰	۵۳	۱۰۶۴۱,۹۴۲		
جمع	۵۶۷۴۷۹,۱۹۴	۵۶			

جدول ۱۵. آزمون توکسی (LSD) بین رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و امتیاز کیفیت

موسسات حسابرسي در داخل هر يك از گروه ها

	رتبه (I)	رتبه (J)	میانگین تفاوتها (I-J)	انحراف معیار	Sig.	(سطح اطمینان ۹۵٪)	
						دامنه پایین	دامنه بالا
۱	۲	۱	۱۴,۶۴	۳۸,۵۹	۰,۷۰۶	-۶۲,۷۷	۹۲,۰۵
	۳	۱	۴,۲۰	۳۵,۲۷	۰,۹۰۶	-۶۶,۵۵	۷۴,۹۵
	۴	۱	-۱۱,۷۵	۴۰,۱۰	۰,۷۷۱	-۹۲,۱۸	۶۸,۶۸
۲	۱	۲	-۱۴,۶۴	۳۸,۵۹	۰,۷۰۶	-۹۲,۰۵	۶۲,۷۸
	۳	۲	-۱۰,۴۳	۴۳,۳۹	۰,۸۱۱	-۹۷,۴۷	۷۶,۵۹
	۴	۲	-۲۶,۳۹	۴۷,۳۹	۰,۵۸۰	-۱۲۱,۴۶	۶۸,۶۷
۳	۱	۳	-۴,۲۰	۳۵,۲۷	۰,۹۰۶	-۷۴,۹۵	۶۶,۵۵
	۲	۳	۱۰,۴۴	۴۳,۳۹	۰,۸۱۱	-۷۶,۵۹	۹۷,۴۷
	۴	۳	-۱۵,۹۵	۴۴,۷۳	۰,۷۲۳	-۱۰۵,۶۷	۷۳,۷۷
۴	۱	۴	۱۱,۷۵	۴۰,۱۰	۰,۷۷۱	-۶۸,۶۸	۹۲,۱۸
	۲	۴	۲۶,۳۹	۴۷,۳۹	۰,۵۸۰	-۶۸,۶۷	۱۲۱,۴۶
	۳	۴	۱۵,۹۵	۴۴,۷۳	۰,۷۲۳	-۷۳,۷۷	۱۰۵,۶۷

نتیجه آزمون آنالیز واریانس عدد معنی داری ۰,۹۵۵ مشاهده شده شد. همچنین مقدار آماره F برابر ۰,۱۰۸ شده است؛ بنابراین فرض صفر آزمون آنالیز واریانس «برابری میانگین های جوامع رد نمی شود»، پس بر این اساس می توان گفت که رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار ایران بر مبنای کیفیت گزارشگری آنها نیست. بنابراین فرضیه مورد حمایت قرار می گیرد. پس می توان نتیجه گرفت محتوای کیفیت گزارش های صادر شده توسط حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تفاوت معنی داری با رتبه کیفیت ارائه شده برای این موسسات دارد.

بحث و نتیجه گیری

نتایج پژوهش بیانگر آن است که بین امتیاز کیفیت گزارش های حسابرسی و رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد در حالی که بین امتیاز کیفیت گزارش های حسابرسی و رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار رابطه معنی داری مشاهده نشده است. این نتایج همسو با افته های علوی (۱۴۰۰) و مغایر با پژوهش محمدرضائی و مهربان پور (۱۳۹۵) همان طور که از جدول ۱ نیز می توان برداشت کرد، طبقه بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار با تمرکز بر شاخص های کمی موسسات صورت می پذیرد. از طرفی طبق مفاد ماده ۶ دستورالعمل طبقه بندی موسسات حسابرسی، کارفرمایان بورسی مکلف به رعایت انتخاب حسابرس در چارچوب طبقه بندی صورت گرفته، هستند. این در حالی است که هدف نهایی از طبقه بندی موسسات، ارائه گزارش با کیفیت است که نتایج پژوهش صورت گرفته، صحت طبقه بندی موسسات توسط سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس کیفیت گزارش های موسسه تایید نمی کند. نتایج این پژوهش از نظر وجود رابطه بین رتبه موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و کیفیت گزارش های حسابرسی همسو با یافته های علوی (۱۴۰۰) و ... مس باشد. همچنین نتایج پژوهش حاضر همانند علوی (۱۴۰۰) تاثیر حق الزحمه بر کیفیت حسابرسی را مورد تایید قرار نمی دهد، که این یافته مغایر با یافته ها اخلاقی و پاینده (۱۴۰۰) و آذین فر (۱۳۹۸) است. این پژوهش همانند نیک بخت و محمودی خوشرو (۱۳۹۹) از تجدید ارائه صورت های مالی و معیار وجود تعدیلات سنواتی در چک لیست پژوهشگر ساخته خود به عنوان یکی از مولفه های کیفیت حسابرسی استفاده می کند. مغنی زاده و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه بندی موسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. آنها نشان دادند 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. این در حالی است که نتایج پژوهش حاضر شواهدی را ارائه می‌کند که اثر اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی با تردید روبرو می‌کند.

باوجود اینکه در حوزه کیفیت حسابرسی تحقیقات بی‌شماری صورت گرفته است، ولی پژوهش‌هایی که به طور مشخص چگونگی سنجش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسی را مورد ارزیابی قرار داده باشد، به ندرت یافت می‌شود و بیشتر شاخص‌هایی مانند اندازه، حق‌الزحمه، تخصص، تجربه و ... به‌عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود (محمدرضائی و مهربان پور، ۱۳۹۵، آذین فر، ۱۳۹۸، اخلاقی، ۱۴۰۰، و...). این پژوهش با معرفی شاخص‌های مثل لحن و صراحت حسابرس و همچنین نوع موضع‌گیری حسابرس شواهدی را ارائه می‌کند که یافته‌های پژوهش خوشکار و همکاران (۱۳۹۹) را توسعه می‌دهد. بنابراین شواهد هدف اصلی ارائه شده این پژوهش را که معرفی چک لیست سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی است به‌عنوان ابزار رتبه‌بندی حسابرسی باشد را جامه عمل می‌پوشاند. این یافته‌ها بیانگر آن است که می‌توان امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی را به‌عنوان شرط لازم برای احراز رتبه‌های حسابرسی در دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات در نظر گرفت.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج پژوهش، برای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ❖ از شاخص‌های یکسانی برای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار استفاده شود.
- ❖ در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی افزون بر کسب حداقل امتیازهای تعیین شده برای هر طبقه، کسب حداقل امتیاز برای کیفیت گزارش حسابرسی الزامی شود.
- ❖ یکی از پرسش‌های پرسشنامه، در خصوص اختصاص حداقل امتیاز پیشنهادی در دستورالعمل‌های طبقه‌بندی برای کیفیت گزارش‌های حسابرسی بوده است که میانگین امتیاز تخصیص داده شده به این پرسش توسط مصاحبه‌شوندگان، ۳۷۰ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز است که با وضعیت موجود دستورالعمل طبقه‌بندی جامعه حسابداران رسمی و

سازمان بورس و اوراق بهادار فاصله بسیار زیادی دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود در طبقه‌بندی موسسات حسابرسی امتیاز چشمگیری برای کیفیت گزارش‌های حسابرسی در نظر گرفته شود.

❖ پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی با استفاده از نتایج پژوهش حاضر، تمهیدات لازم برای ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی، رتبه‌بندی بهتر موسسات و در نهایت ارائه خدمات بهتر اطمینان بخشی به گزارشگری مالی شرکت‌ها را فراهم ساخته و در نهایت زمینه بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم کنند.

❖ بخش پنجم چک لیست مربوط به الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۵ در خصوص نحوه موضع‌گیری حسابرس در بندهای تحریف است. مطابق آمار توصیفی پژوهش در ۷۲٪ از بندهای تحریف گزارش‌های بررسی شده، الزامات استاندارد یادشده رعایت نشده است. پس پیشنهاد می‌شود دلایل عدم درج آثار مالی بندهای تحریف مورد مطالعات دقیق قرار گیرد و متناسب با نتایج پژوهش‌های صورت گرفته، الزامات و راه‌کارهایی توسط متولیان حرفه در نظر گرفته شود.

References

- Afzal Nia, H. (2019). Investigating the Effect of Audit Quality on the Relationship between Internal Control Weakness and Debt Costs of Firms Listed in Tehran Stock Exchange. Quarterly Journal of Accounting and Management Outlook, Volume2, No. 22, Fall 2020 (Vol. ۱). (In Persian).
- Aghaei Ghahi, A; S. Yazdan. & M. Khan Mohammadi. (2018). Conceptual Model of Factors Affecting Audit Quality in Iran Using Text Theorizing Method. Audit Knowledge, No. 80, Fall 2019. (In Persian).
- Akhlaqi, I. & N. Payandeh. (1400). Investigating the Impact of Fees and Audit Quality on the Quality of Profit Due to Financial Crisis. Journal of Contemporary Research in Management and Accounting Sciences, No. 8, Spring 2021. (In Persian).
- Alavi, S.M; H.R. Vakilifard. & G. Talebnia. (2021). the Impact of Audit Firm's Size on Audit Quality in Audit Institutions of Iranian Society of Public Accountants. Quarterly Journal of Accounting and Management Auditing. Vol. 10, No. 37, Spring 1400. (In Persian).
- Al-Thuneibat, A, Khamees, A. & Al-Fayoumi, N, A. (2008). The Effect of Qualified Auditors' Opinions on Share Prices: Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*. V (23), No (1), 84-101.
- Amani, A. & G. Davani. (2009). Audit Services Audit Fees and Auditor Ratings. Chartered Accountant, 32-41. (In Persian).
- Asadi, M. & M. Darabi. (2012). Audit Quality, Auditor Magazine, 2012, Issue 62. (In Persian).
- Asay, H. S, Elliott, W. B. & Rennekamp, K. M. (2016). Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. *The Accounting Review* 92(4):1-25.
- Azinfar, K; A. Ghodrati Zavarm, S. Teymourpour. & M. Norouzi. (2019). Audit Quality, Audit Firms' Rotation Policy and Auditor Fees: A Structural Equation Modeling Approach. Audit Knowledge, 19th Year, No. 77, Winter 2020, 289-275. (In Persian).
- Behn, B.K; Choi, J.H; & Kang, T. (2008), Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts, *the Accounting Review*, Vol.83, No.2, PP.327-349.
- Devani, G. (2009). Audit Institutions. *Journal of Accountant*. Volume 21, Issue 175, pp. 4-8 (In Persian)

- Davidson, R.A. & Neu, D. (1993), a Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality, *Contemporary Accounting Research*, 9(2), PP. 479-488.
- DeAngelo, L. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3, PP. 297-322.
- Ensafi, Z; F.Nasirizadeh. & M. Salehi. (2015). Investigating the Relationship between Management Ability with Audit Fees and Conditional Auditor Comment. Department of Science, Research, and Technology. Ferdowsi University of Mashhad. Master's thesis. (In Persian).
- Fakhfakh, M. (2015). The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economic, Finance and Administrative Science* 20: 21-29.
- Fung, S.Y.K; Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
- Ghafourianshagerdi, A. & M. Mousavi. (2015). Investigating the Relationship between Ranking of Auditing Institutions and Size of Audit Institute. Iranian and World New Research Conference on Management, Economics, Accounting and Humanities, 2017. (In Persian).
- Hassas Yeganeh, Y. & V. Jafari. (2010). The Effect of Audit Rotation on the Quality of Auditing Reports of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. Spring 2010. Third Year. (In Persian).
- Hassas Yeganeh, Y. & R. Rajabi. (2004). Factors Influencing the Professional Power of Independent Auditing. Experimental studies of financial accounting, No. 2:86-55. (In Persian).
- Jahani, M. (2020). The Relationship between Audit Quality and Period of Audit Practice. *Journal of Modern Research Approaches in Management and Accounting*, No. 47, Winter 2020, 38-45. (In Persian).
- Jensen, M. (1986). Agency costs of FCF, corporate finance, and takeovers. *The American Economic Review* 76, 323-329.
- Khani, Z; H. RajabDorri. & N. Sadri. (2020). Relationship between audit quality (size of audit institution, auditor's expertise in industry, and auditor's period of tenure and auditor's unusual fees) with auditor's opinion on continuity of activity. *Audit Knowledge*, Vol. 20, No. 79, summer 2020. (In Persian).

- Khoshkar, F. & S. Ojaghi. & N. Hoseinzadeh Moghadam. (2020). the Impact of Ownership on the Relationship between Audit Firm's Rating and Audit Quality. Accounting and management perspective. Vol. 3 Winter 2020 No. 34 (Vol. 2). (In Persian).
- Lee, K.K; Levine, C.B. Audit partner identification and audit quality. Review of Accounting Studies. 25, 778–809 (2020).
- Mansouri, M. & A.AbtahiNaeini. (2016). Investigating the Relationship between Income and Capacity of Audit Firms of Iranian Association of CPAs and their Ranking". Ferdowsi University of Mashhad. Ministry of Science, Research and Technology National Conference on Financial Auditing and Supervision of Iran. Spring 2016 Vol. 1. (In Persian).
- Kathleen Harris, M. & Tyler Williams, L. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from NonBig Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, Volume 50, pp 130-148.
- MoghnizadehTorshizi, M. & MoghadasArdebili, N; AtashiGolestani, H. (2016). "Ranking of Audit Institutions and Its Effects". 2nd National Conference on Management and Accounting. (In Persian).
- Mohammadrezaei, F. & M. MehrabanPour. (2016). Type of Auditor Report and Number of Audit Clauses: Effect of Rank of Audit Institutions Trusted by Securities and Exchange Organization. Quarterly Journal of Accounting and Management Auditing. Volume5, pp. 65-77. (In Persian).
- Mohammadrezaei, F. & M.Yahyaei. (2016). Renewal of Financial Statements: The Effect of the Rank of Audit Institutions Trusted by the Securities and Exchange Organization. Audit knowledge. Fall 2016 Vol 16(64): 171-188. (In Persian).
- Nikbakht, M.R. & O.KhoshrooMahmoudi. (2020). Explanation of Quality Model of Systemic Approach Audit. Audit Knowledge. No. 81, Winter 2020. (In Persian).
- NikkhahAzad, A. (2018). Statement of fundamental concepts of auditing. Publishing Organization of Auditors, Committee for Compilation of Audit Guidelines. (In Persian).
- Shelton, S, W. (1999). The Effect of Experience in Auditor Judgment. *The Accounting Review*, 74 (2) , 217-224.
- Talibnia, G. & H.R.Vakilifard, A. A. ArabMazar & M. Samadi Lorgani. (2011). Investigating the Impact of Tax Reporting on Financial Reporting

- Transparency. *Journal of Financial Accounting*. Vol. 3, No. 9, Spring 2011, 67-83. (In Persian).
- Trueman, B. & Titman, S. (1998). An Explanation for Accounting Income Smoothing, *Journal of Accounting Research*, 26 (1), PP. 127-139.
- Vakilifard, H.R; G. Talebnia & S.M, Alavi. (2020). Factors Affecting the Quality of Audit Reports in Audit Institutions of Iranian Society of Public Accountants. *Accounting and Auditing Research*, winter 2020, Issue 48, from page 83 to 89. (In Persian).
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L (1986). *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, N.J: Prentice – Hall, Inc.