

تاثیر تخصص حسابرِس، استقلال حسابرِس و روش‌های حسابرِس کشف تقلب بر کیفیت حسابرِس

آرزو آقایی چادگانی^۱*

گروه حسابداری، واحد نجف‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف‌آباد، ایران

فرزانه انصاری^۲

گروه حسابداری، واحد نجف‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف‌آباد، ایران

چکیده - هدف این پژوهش بررسی تاثیر تخصص حسابرِس در صنعت، استقلال حسابرِس و روش‌های حسابرِس کشف تقلب بر کیفیت حسابرِس در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرِس و موسسات خصوصی حسابرِس است. روش پژوهش، توصیفی پیمایشی می‌باشد و در تدوین چارچوب نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای و در جمع‌آوری داده‌ها از روش میدانی بهره گرفته شده است. جامعه آماری این پژوهش را حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرِس و موسسات خصوصی حسابرِس تشکیل می‌دهند. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تاثیر تخصص حسابرِس در صنعت، استقلال حسابرِس و روش‌های حسابرِس کشف تقلب بر کیفیت حسابرِس و همچنین تاثیر تخصص حسابرِس در صنعت و استقلال حسابرِس بر روش‌های حسابرِس کشف تقلب در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار است.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرِس، تخصص حسابرِس در صنعت، استقلال حسابرِس، روش‌های حسابرِس کشف تقلب

۱. مقدمه

بحران‌های اقتصادی و ورشکستگی‌های اخیر منجر به پرنگ تر شدن نقش اساسی گزارشگری مالی قابل اعتماد و با کیفیت شده است. به دنبال رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا

^۱ استادیار حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف‌آباد، (نویسنده مسئول)

Email: arezoogaie2001@yahoo.com

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف‌آباد، Email: saba7233@yahoo.com

حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

از حلقه‌هایی که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابرسی مستقل است. حسابرسی مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک مهم مبتنی بر منافع عمومی است. بنابراین، کیفیت حسابرسی مهم‌ترین موضوع برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می‌شود. به عقیده هیات کیفیت حسابرسی، حرفه حسابرسی نتوانسته هم قدم با محیط خود که به سرعت در حال تغییر است گام بردارد. آنها تاکید دارند که تحقیقات زیادی برای ارزیابی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی باید انجام شود و اهمیت این موضوع را یاد آوری می‌کنند. کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل: توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. ساختار کیفیت حسابرسی چندبعدی ولی نامشهود است، به همین جهت اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آنجا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حسابرسی موضوعی با اهمیت محسوب می‌شود. موسسات حسابرسی با توجه به کیفیت خدماتی که به صاحب‌کاران خود عرضه می‌کنند، متفاوت هستند (انصاری و همکاران، ۱۳۹۱).

بعد از ماجرای رسوایی مالی انرون و وردکام در سال ۲۰۰۱، ایالات متحده ۲۳۳ شرکت را به دلیل کشف تقلب در صورت‌های مالی، مجبور کرد که صورت‌های مالی خود را مجدداً تهیه نمایند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون‌گذاران تغییراتی را در دستورکار قرار دادند. برای نمونه، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت‌دهی به اداره خزانه‌داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه‌داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا - یک مرور راهبردی" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود. این تحولات حکایت از نارضایتی از کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد (کیلگور و همکاران^۱، ۲۰۱۱).

¹ Kilgore et al

انجمن حسابداران رسمی امریکا نیز استانداردهایی را جهت بهبود کیفیت حسابرسی وضع نمود، تا با اجرای این استانداردها، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام شود و در نتیجه قابلیت اعتماد صورت‌های مالی افزایش یابد. با این حال، همچنان کیفیت حسابرسی و تعیین عوامل موثر بر آن مورد توجه و بررسی قرار می‌گیرد، تا کیفیت صورت‌های مالی و قابلیت اعتماد آنها بیش از پیش افزایش یابد. لذا، با توجه به نقش کنترلی و اعتباردهی حساب‌رسان و وجود سطوح متفاوت کیفیت مؤسسات حسابرسی از یک سو و همچنین وجود انگیزه‌ها و مسایل مختلف در تهیه و ارایه اطلاعات و گزارش‌های مالی متقلبانه از سویی دیگر، در این پژوهش، اثر تخصص حسابرس در صنعت، استقلال حسابرس و روش‌های حسابرسی به‌منظور کشف تقلب در صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲. پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی به‌طور خاص یک مفهوم پیچیده و چندوجهی است. یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریف دی آنجلو^۱ در سال ۱۹۸۱ است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: "ارزیابی بازار از احتمال اینکه حسابرس تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی را کشف و تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند". در حقیقت بعد اول تعریف کیفیت حسابرسی بر توانایی حسابرس و تجربه و دانش او و بعد دوم تعریف بر استقلال حسابرس تاکید دارد.

از جمله عواملی که می‌تواند نماینده تخصص و تجربه حسابرس باشد، تخصص حسابرس در صنعت است. بر اساس SAS شماره ۲۲، حسابرس باید از کم و کیف فعالیت‌های موسسه صاحبکار و صنعت مربوط شناخت و آگاهی کافی داشته باشد. لذا، انتظار می‌رود حسابرسانی که در زمینه صنایع معین به‌کار می‌پردازند، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. یافته‌های پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که حساب‌رسان متخصص صنعت خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری نسبت به حسابرسانی که متخصص صنعت نیستند، ارائه می‌نمایند و رابطه مثبتی بین تخصص حسابرس در صنعت و معیارهای مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی مشاهده شده است (فانگک^۲، ۲۰۰۷؛ کریشنان^۳، ۲۰۰۳؛ لی و همکاران^۴، ۲۰۱۰؛ ساروکو و آگوس^۵، ۲۰۱۴).

¹ De Angelo

² Fung

³ Krishnan

⁴ Lee et al

⁵ Sarwoko and Agoes

افزایش شمار تقلب، تحریف‌ها و ارائه‌های مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ درهم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت صورت‌های مالی به همراه داشته است. به همین جهت پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران و حسابرسان بوده است. بر همین اساس، استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریفات صورت‌های مالی وضع گردیده است (آلاستیر، میگول و پینگ^۱، ۲۰۱۱). مطابق استاندارد حسابداری شماره ۱۶، حسابرسان می‌بایست آزمون‌های محتوا را به گونه‌ای طراحی کنند که مهارت و مراقبت کافی برای کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت را داشته باشند. به عبارت دیگر، می‌توان این استاندارد را به این صورت تفسیر کرد که حسابرسان ملزم به جستجو و تحقیق در مورد تقلب‌ها و تحریف‌ها بوده و ملزم به استفاده از روش‌های کشف تقلب در صورت‌های مالی هستند، اما مسئولیتی در قبال عدم کشف آنها برعهده نداشتند (ساروکو و آگوس، ۲۰۱۴). ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) به بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت و روش‌های کشف تقلب در صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. با استفاده از روش مصاحبه، نتایج این پژوهش نشان داد، تخصص حسابرس در صنعت و همچنین استفاده از روش‌های کشف تقلب در صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

بعد دوم تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی بر استقلال حسابرس تاکید دارد. در بیانیه چارچوب مفاهیم نظری استقلال حسابرس (۱۳۸۱) استقلال، این‌گونه تعریف شده است: "رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را از بین می‌برد". واتز و زیمرمن^۲ (۱۹۸۶)، معتقدند اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی بر اعتبار صورت‌های مالی نمی‌افزاید. بنابراین، حفظ استقلال برای حسابرسان ضروری و واجب است. رحمینا و آگوس (۲۰۱۴) به بررسی اثر استقلال حسابرس، دوره تصدی و هزینه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. این پژوهش با استفاده از داده‌های اولیه حاصل از جمع‌آوری اطلاعات از طریق توزیع پرسشنامه انجام شده است. نتایج نشان داد که استقلال، دوره تصدی و هزینه حسابرسی تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند.

در ایران پژوهش‌هایی در زمینه تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی انجام شده است. برای مثال، سجادی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و هزینه سرمایه سهام عادی پرداختند. در

¹ Alastair, Miguel and Ping

² Wattz and Zimmerman

این پژوهش، کیفیت حسابرسی با سه معیار اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی اندازه‌گیری شد. با استفاده از اطلاعات ۱۲۰ شرکت و استفاده از داده‌های تلفیقی و مدل اثرات ثابت، نتایج نشان داد که اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر هزینه سرمایه سهام عادی ندارد. اما تخصص در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس دارای رابطه منفی با هزینه سرمایه سهام عادی هستند.

حساس‌یگانه و مداحی (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی پرداختند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۸۲ را به‌عنوان جامعه آماری انتخاب نموده و صورت‌های مالی کلیه شرکت‌های مذکور مورد پژوهش قرار گرفت. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در برآوردهای حسابداری و همچنین کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش است. همچنین تفاوت معناداری بین مبالغ اشتباهات و تحریفات موجود در صورت‌های مالی و مبالغ کشف شده توسط حسابرس وجود دارد و مبالغ اعلام شده از سوی حسابرس عمدتاً کمتر از مبالغ تحریفات بوده است.

علوی طبری و عارف‌منش (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر دو پیامد حسابرسی مرتبط با مشتری یعنی حق‌الزحمه حسابرسی و FQR پرداختند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص حق‌الزحمه اضافی کسب می‌کنند، بنابراین افزایش حق‌الزحمه لزوماً به دلیل قیمت‌گذاری انحصاری به دلیل ادغام موسسات حسابرسی نیست. مرور پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد تاثیر تخصص حسابرس در صنعت و روش‌های حسابرسی کشف تقلب به‌عنوان عوامل مربوط به تخصص حسابرس و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا، هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت، روش‌های حسابرسی کشف تقلب و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین، هدف دیگر پژوهش بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس بر روش‌های حسابرسی کشف تقلب است.

۳. فرضیه‌های پژوهش

با مرور ادبیات پژوهش و مبانی نظری فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

- فرضیه اول:** تخصص حسابرسان در صنعت بر کیفیت حسابرسانی تأثیر معناداری دارد.
- فرضیه دوم:** استقلال حسابرسان بر کیفیت حسابرسانی تأثیر معناداری دارد.
- فرضیه سوم:** روش‌های حسابرسانی کشف تقلب بر کیفیت حسابرسانی تأثیر معناداری دارد.
- فرضیه چهارم:** تخصص حسابرسان در صنعت بر روش‌های حسابرسانی کشف تقلب تأثیر معناداری دارد.
- فرضیه پنجم:** استقلال حسابرسان بر روش‌های حسابرسانی کشف تقلب تأثیر معناداری دارد.

۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های رفتاری و از لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. همچنین برحسب روش، جزء پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد، یعنی به دنبال تعیین رابطه بین دو یا چند متغیر است.

۴.۱. قلمرو پژوهش

قلمرو موضوعی در این پژوهش شامل بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت، استقلال حسابرسان و روش‌های حسابرسانی کشف تقلب بر کیفیت حسابرسانی است. قلمرو زمانی سال ۱۳۹۴ و قلمرو مکانی شامل موسسات خصوصی حسابرسانی و سازمان حسابرسانی می‌باشد.

۴.۲. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه حسابداران رسمی شاغل در سازمان و موسسات خصوصی حسابرسانی تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی از تعداد حسابرسان در موسسه‌های حسابرسانی و سازمان حسابرسانی در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر به دست می‌آید. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت، ۵۰۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع شد. از بین پرسشنامه‌های توزیع شده در بین اعضای نمونه، ۶۰ پرسشنامه جمع‌آوری شد.

$$(1) \delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$(2) n = \frac{\max}{\alpha^2} = \frac{1.96^2 * 0.667^2}{0.01^2} = 170$$

۴.۳. نحوه جمع آوری داده ها

در این پژوهش، داده‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پرسشنامه پژوهش شامل ۵ بخش است. بخش اول اطلاعات فردی شامل سن، جنسیت، سابقه کار حسابرسی و میزان تحصیلات و همچنین نوع موسسه حسابرسی که حسابرس در آن مشغول فعالیت است را نشان می‌دهد. پرسشنامه این پژوهش از پژوهش انجام شده توسط ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) اقتباس شده است. بخش دوم استقلال حسابرسان (سوال‌های ۱ تا ۸) و بخش سوم تخصص حسابرس در صنعت (سوال‌های ۹ و ۱۰) را اندازه‌گیری می‌کند. همچنین بخش چهارم، کیفیت حسابرسی (سوال‌های ۱۱ تا ۱۴) و بخش پنجم روش‌های حسابرسی کشف تقلب (سوال‌های ۱۵ تا ۲۱) را اندازه‌گیری می‌کند.

۵. روایی و پایایی پرسشنامه

در این بررسی از روایی محتوایی استفاده شده و برای این منظور پس از طراحی پرسشنامه با کمک پرسشنامه‌های پژوهش‌های پیشین، جهت اطمینان و بررسی بیشتر، پرسشنامه طراحی شده مورد تحلیل اساتید دانشگاه با تجربه کار حسابرسی قرار گرفت. در نتیجه نظرات و پیشنهادات آنها اعمال شد و سپس پرسشنامه توسط ۳۰ نفر از حسابرسان که به‌طور تصادفی انتخاب شدند، تکمیل شد و با کمک خروجی نرم‌افزار لیزرل، میزان آلفای کرونباخ به‌منظور سنجش اعتبار پرسشنامه استخراج شد. میزان آلفای کرونباخ استخراج شده برای ۳۰ نمونه بررسی شده، ۰٫۸۱ بود که نشان از اعتبار بالای پرسشنامه بود.

علاوه بر این، با استفاده از روش تحلیل عاملی، قابلیت اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش توسط سوالات پرسشنامه با استفاده از نرم‌افزار لیزرل مورد بررسی قرار گرفت. جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که برای RMSEA مقدار ۰٫۰۶۲ به‌دست آمده و چون مقدار کوچکی است (از ۰٫۰۸ کمتر است) لذا مدل دارای خطای کمی است. شاخص ریشه میانگین مجذور پسماند RMR نیز برابر ۰٫۰۲۸ است و مقدار کوچکی است که بیانگر برازش قابل قبول می‌باشد. نسبت مقدار کای-دو بر درجه آزادی که برابر ۲/۹۳ است و مقداری بین ۲ و ۳ دارد و نیز نشان دهنده‌ی مناسب بودن برازش مدل می‌باشد. شاخص برازندگی (GFI) نیز مقدار ۰٫۹۱ محاسبه شده و به یک نزدیک است. مقادیر AGFI و PGFI نیز به ترتیب مقادیر ۰٫۸۲ و ۰٫۸۰ محاسبه شده‌اند و به یک نزدیک هستند. شاخص‌های IFI، CFI، نیز مقادیر بالای ۰٫۹ داشته و نزدیک به یک هستند. شاخص‌های RFI، NNFI، PNFI، NFI نیز مقادیر مطلوبی داشته و همگی نشان‌دهنده مطلوبیت مدل اندازه‌گیری می‌باشند. می‌توان گفت گویه‌های پرسشنامه به خوبی متغیرهای پژوهش را اندازه‌گیری می‌کنند.

جدول (۱): بررسی برازندگی نحوه اندازه‌گیری متغیرها

مقدار گزارش شده	شاخص‌ها	
۳۲۱/۱۴	مجذور کای	
۱۸۳	درجه آزادی	
۱/۷۵	مجذور کای به درجه آزادی	
۰/۰۶۲	<u>RMSEA</u>	تقریب ریشه میانگین مربعات خطا
۰/۰۲۸	<u>RMR</u>	میانگین مجذور پسماندها
۰/۹۱	<u>GFI</u>	شاخص برازندگی
۰/۸۲	<u>AGFI</u>	شاخص برازندگی تعدیل شده
۰/۸۰	<u>PGFI</u>	شاخص برازندگی مقتصد
۰/۹۰	<u>NFI</u>	شاخص برازندگی هنجار شده
۰/۹۴	<u>NNFI</u>	شاخص برازندگی هنجار نشده
۰/۷۸	<u>PNFI</u>	شاخص هنجار شده مقتصد
۰/۹۵	<u>CFI</u>	شاخص برازندگی تطبیقی
۰/۹۵	<u>IFI</u>	شاخص برازندگی فزاینده
۰/۸۸	<u>RFI</u>	شاخص برازندگی نسبی

۶. تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتایج پژوهش

آمار توصیفی

با توجه به مقادیر جدول ۲ که اطلاعات آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد می‌توان نتیجه گرفت در تمامی متغیرها پراکندگی متوسطی وجود دارد که این موضوع را می‌توان از روی مقدار انحراف استاندارد استنباط کرد.

جدول (۲): آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

الف: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی شده				
متغیرها	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
استقلال حسابرسان	۵	۱	۳/۶۰	۰/۵۳
تخصص حسابرسان در صنعت	۵	۱	۳/۱۰	۰/۹۲
کیفیت حسابرسان	۵	۱	۴/۱۱	۰/۳۸
روش‌های حسابرسان کشف تقلب	۵	۱	۳/۹۱	۰/۵۱
ب: آمارهای توصیفی متغیرهای طبقه بندی نشده				
ویژگی‌های فردی	مقدار (تعداد)		درصد	
جنسیت: زن	۱۲		۲۰	
مرد	۴۸		۸۰	
جمع	۶۰		۱۰۰	
تحصیلات: فوق دیپلم	۱		۱,۷	
کارشناسی	۲۲		۳۶,۱	
کارشناسی ارشد	۲۹		۴۸,۳	
دکتری	۸		۱۳,۳	
جمع	۶۰		۱۰۰	
سن: کمتر از ۳۰ سال	۱۹		۳۱,۷	
۳۰ تا ۴۰ سال	۲۴		۴۰	
۴۱ تا ۵۰ سال	۱۱		۱۸,۳	
بالتر از ۵۰ سال	۶		۱۰	
جمع	۶۰		۱۰۰	
تجربه کاری: کمتر از ۵ سال	۲۱		۳۵	
۵ تا ۱۰ سال	۱۵		۲۵	
۱۱ تا ۱۵ سال	۱۰		۱۶,۷	
بالای ۱۵ سال	۱۴		۲۳,۳	
جمع	۶۰		۱۰۰	
محل خدمت: سازمان حسابرسان	۱۱		۱۸,۳	
موسسه خصوصی حسابرسان	۴۹		۸۱,۷	
جمع	۶۰		۱۰۰	

۷. پیش فرض‌های مدل رگرسیون چندگانه

مدل رگرسیون چندگانه رابطه بین چند متغیر مستقل را با یک متغیر وابسته توضیح می‌دهد. مدل رگرسیون چندگانه بر مبنای چند پیش فرض تبیین می‌شود. مهمترین این پیش فرض‌ها، فرض نرمال بودن و خودهمبستگی میان متغیرهای مستقل می‌باشد.

۷.۱. فرض نرمال بودن

یکی از پیش فرض‌های مهم مدل رگرسیون چک کردن نرمال بودن متغیرهای پژوهش است. با توجه به قضیه حد مرکزی زمانی که تعداد داده‌ها بیشتر از ۳۰ مورد باشد، فرض می‌شود که توزیع متغیرها به شکل نرمال است. تعداد نمونه‌ها در این پژوهش بیشتر از مقدار فوق بوده و فرض می‌شود متغیرها از توزیع نرمال برخوردار هستند. با این وجود آماره کولموگروف-اسمیرنوف (KS) برای آزمون نرمال بودن استفاده شد و نتایج نشان داد سطح معنی داری برای متغیرهای پژوهش از خطای ۵ درصد بیشتر است. لذا، فرض صفر رد نمی‌شود و متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال هستند.

۷.۲. هم خطی بین متغیرهای مستقل^۱

جدول ۳ همبستگی بین متغیرهای پژوهش را با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون^۲ نشان می‌دهد. نتایج این آزمون نشان می‌دهد که تمام متغیرهای مستقل پژوهش با متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) وابستگی دارند.

جدول (۳): نتایج همبستگی

کیفیت حسابرسی	روش‌های کشف تقلب	تخصص در صنعت	استقلال حسابرسی	
			۱	استقلال حسابرسی
		۱	۰/۳۹۰	تخصص در صنعت
	۱	۰/۴۶۶	۰/۴۲۱	روش‌های کشف تقلب
۱	۰/۴۳۴	۰/۴۷۲	۰/۴۵۶	کیفیت حسابرسی

^۱ Multicollinearity

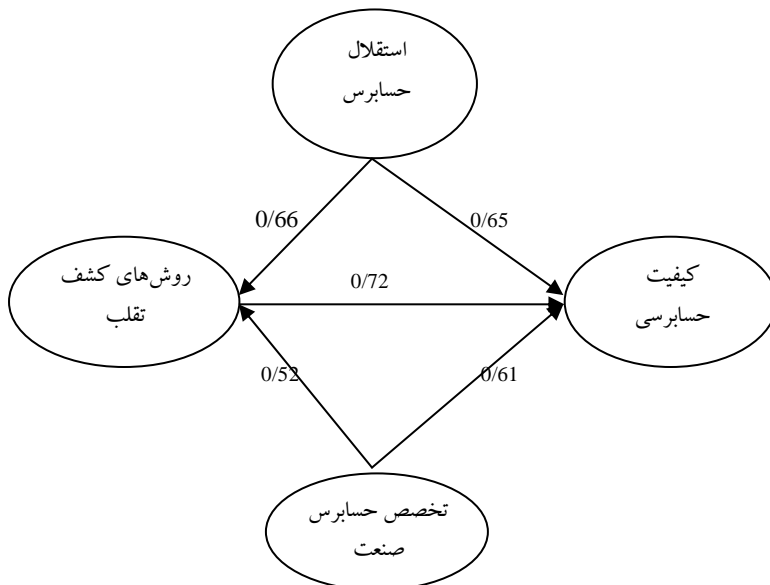
^۲ Pearson

با توجه به نتایج جدول ۳، مقدار ضریب همبستگی باید برابر یا کمتر از ۰,۹ باشد. نتایج نشان می‌دهد که ماتریس همبستگی بین متغیرهای مستقل حاکی از این است که مقدار ضریب برای تمام متغیرها زیر ۰,۹ است. بنابراین هم‌خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. همچنین نتایج آزمون VIF نشان داد که مقدار آن برای تمام متغیرها کمتر از عدد ۲ می‌باشد، در نتیجه، مشکل خودهمبستگی بین متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

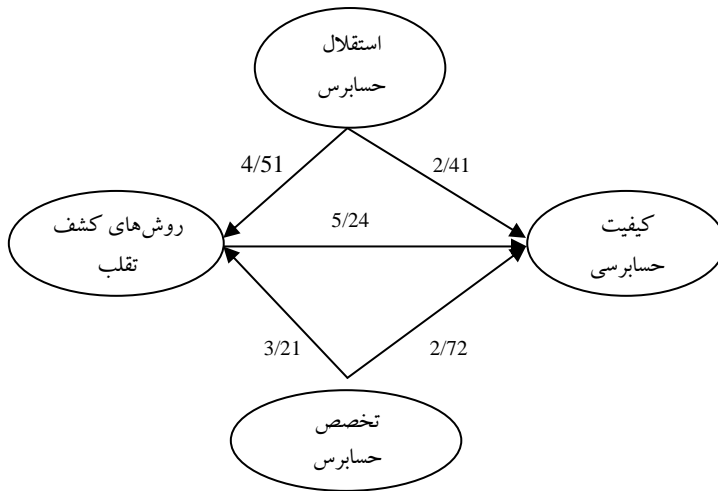
۸. مدل معادلات ساختاری و آزمون فرضیه‌های پژوهش

در بررسی مدل معادلات ساختاری پژوهش از روش تحلیل مسیر با استفاده از نرم‌افزار لیزرل استفاده شده است. شکل و ضرایب اثر در این قسمت ارائه می‌شود و نتایج مربوط به فرضیه‌ها به همراه فرضیه موردنظر در قسمت بعد ارائه شده است. شکل‌های ۱ و ۲ نشان می‌دهند که ضرایب استاندارد در کلیه مسیرهای مدل معادلات ساختاری، مقادیر بزرگی هستند و مقادیر t مسیرهای مذکور نیز مقادیر بزرگی ارائه داده است (از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگ‌تر هستند) و کلیه مسیرهای مدل معادلات ساختاری، معنی‌دار هستند.

شکل (۱): مدل معادلات ساختاری بر اساس برآورد ضرایب استاندارد



شکل (۲): مدل معادلات ساختاری بر اساس مقادیر t-value



۸.۱. آزمون فرضیه اول بر اساس نتایج تحلیل مسیر

در بررسی مدل معادلات ساختاری پژوهش از روش تحلیل مسیر با استفاده از نرم‌افزار لیزرل استفاده شده است. به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل تحلیل مسیر استفاده گردید. هر یک از مسیرهای مدل معادلات ساختاری به‌عنوان یک فرضیه مطرح بوده و لذا نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌صورت زیر ارائه می‌شود.

✓ فرضیه‌ی اول: تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنادار دارد.

نتایج جدول (۳) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون (P) از خطای ۰/۰۱ کمتر است و لذا تخصص حسابرس در صنعت به‌طور مثبت و معنادار با ضریب استاندارد ۰/۶۱ بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد. می‌توان گفت به ازای تغییر در یک واحد تخصص حسابرس در صنعت، میزان ۰/۶۱ واحد کیفیت حسابرسی تغییر می‌کند.

جدول (۳): نتایج آزمون فرضیه اول

از	به	ضریب استاندارد	خطای استاندارد S.E.	مقدار t	معناداری P	نتیجه
تخصص حسابرس در صنعت	کیفیت حسابرسی	۰/۶۱	۰/۰۹	۲/۷۲	۰/۰۰۳۳ **	تایید می‌شود

** به معنای معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ است.

۸,۲. آزمون فرضیه دوم بر اساس نتایج تحلیل مسیر

✓ فرضیه‌ی دوم: استقلال حسابرِس بر کیفیت حسابرِس تأثیر معنادار دارد.

نتایج جدول (۴) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون (P) از خطای ۰/۰۱ کمتر است و لذا استقلال حسابرِس به‌طور مثبت و معنادار با ضریب استاندارد ۰/۶۵ بر کیفیت حسابرِس تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد. می‌توان گفت به ازای تغییر در یک واحد استقلال حسابرِس، میزان ۰/۶۵ واحد کیفیت حسابرِس تغییر می‌کند.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه دوم

از	به	ضریب استاندارد	خطای استاندارد S.E.	مقدار t	معناداری P	نتیجه
استقلال حسابرِس	کیفیت حسابرِس	۰/۶۵	۰/۱۰	۲/۴۱	۰/۰۰۸۰ **	تأیید می‌شود

** به معنای معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ است.

۸,۳. آزمون فرضیه سوم بر اساس نتایج تحلیل مسیر

✓ فرضیه‌ی سوم: روش‌های حسابرِسی کشف تقلب بر کیفیت حسابرِس تأثیر معنادار دارد.

نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون (P) از خطای ۰/۰۱ کمتر است و لذا روش‌های حسابرِسی کشف تقلب به‌طور مثبت و معنادار با ضریب استاندارد ۰/۷۲ بر کیفیت حسابرِس تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد. می‌توان گفت به ازای تغییر در یک واحد روش‌های حسابرِسی کشف تقلب، میزان ۰/۷۲ واحد کیفیت حسابرِس تغییر می‌کند.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه سوم

از	به	ضریب استاندارد	خطای استاندارد S.E.	مقدار t	معناداری P	نتیجه
روش‌های کشف تقلب	کیفیت حسابرِس	۰/۷۲	۰/۰۹	۵/۲۴	۰/۰۰۰۱ **	تأیید می‌شود

** به معنای معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ است.

۸,۴. آزمون فرضیه چهارم بر اساس نتایج تحلیل مسیر

✓ فرضیه‌ی چهارم: تخصص حسابرس در صنعت بر روش‌های حسابرسی کشف تقلب تأثیر معنادار دارد.

نتایج جدول (۶) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون (P) از خطای ۰/۰۱ کمتر است و لذا تخصص حسابرس در صنعت به‌طور مثبت و معنادار با ضریب استاندارد ۰/۵۲ بر روش‌های حسابرسی کشف تقلب تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد. می‌توان گفت به ازای تغییر در یک واحد تخصص حسابرس در صنعت، میزان ۰/۵۲ واحد روش‌های حسابرسی کشف تقلب تغییر می‌کند.

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه چهارم

نتیجه	معناداری P	مقدار t	خطای استاندارد S.E.	ضریب استاندارد	به	از
تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۷ **	۳/۲۱	۰/۰۸	۰/۵۲	روش‌های کشف تقلب	تخصص حسابرس در صنعت

** به معنای معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ است.

۸,۵. آزمون فرضیه پنجم بر اساس نتایج تحلیل مسیر

✓ فرضیه‌ی پنجم: استقلال حسابرس بر روش‌های حسابرسی کشف تقلب تأثیر معنادار دارد.

نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون (P) از خطای ۰/۰۱ کمتر است و لذا استقلال حسابرس به‌طور مثبت و معنادار با ضریب استاندارد ۰/۶۶ بر روش‌های حسابرسی کشف تقلب تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌گردد. می‌توان گفت به ازای تغییر در یک واحد استقلال حسابرس، میزان ۰/۶۶ واحد روش‌های حسابرسی کشف تقلب تغییر می‌کند.

جدول (۷): نتایج آزمون فرضیه پنجم

نتیجه	معناداری P	مقدار t	خطای استاندارد S.E.	ضریب استاندارد	به	از
تأیید می‌شود	۰/۰۰۰۱ **	۴/۵۱	۰/۱۱	۰/۶۶	روش‌های کشف تقلب	استقلال حسابرس

** به معنای معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ است.

۹. بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت کیفیت حسابداری، پژوهش‌های اندکی در این زمینه در ایران انجام شده است. در این پژوهش تاثیر تخصص حسابداری در صنعت، استقلال حسابداری و روش‌های حسابداری کشف تقلب بر کیفیت حسابداری سنجیده شده است. همچنین، تاثیر تخصص حسابداری در صنعت و استقلال حسابداری بر روش‌های حسابداری کشف تقلب سنجیده شد. به منظور سنجش رابطه متغیرها از ابزار پرسشنامه استفاده شد. جامعه آماری حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسه‌های خصوصی حسابداری بودند و به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار لیزرل و معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد تخصص حسابداری در صنعت، استقلال حسابداری و روش‌های حسابداری کشف تقلب تاثیر مثبت معناداری بر کیفیت حسابداری دارد. همچنین، تخصص حسابداری در صنعت و استقلال حسابداری بر روش‌های حسابداری کشف تقلب تاثیر مثبت معناداری دارد.

در مورد فرضیه اول، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) و طبری و عارف‌منش (۱۳۹۳) همسو و هماهنگ است که به این نتیجه رسیدند که تخصص صنعت ارتباط مثبت و با اهمیتی با کیفیت حسابداری دارد. همچنین در مورد فرضیه دوم، نتایج این پژوهش با نتایج ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) و علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱) سازگار است. آنها دریافتند که استقلال حسابداری تاثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری دارد و هرچه استقلال حسابداری بالاتر بوده و بیشتر حفظ شود، کیفیت حسابداری افزایش می‌یابد. در مورد فرضیه سوم، نتایج پژوهش با نتایج پژوهش حساس‌یگانه و مداحی (۱۳۸۸) و ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) همسو و تأییدکننده می‌باشد و می‌توان گفت، فرایند حسابداری در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در برآوردهای حسابداری و همچنین کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش است و بر کیفیت کار حسابداری تاثیر مثبت و معناداری دارد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم با نتایج پژوهش ساروکو و آگوس (۲۰۱۴) هماهنگ است زیرا آنها به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابداری در صنعت و استقلال حسابداری بر روش‌های حسابداری کشف تقلب تاثیر مثبت و معناداری دارد. در حقیقت، می‌توان گفت زمانی که حسابداری تخصص بیشتری نسبت به صنعت صاحبکار داشته باشد و همچنین از استقلال و بی‌طرفی برخوردار باشد، احتمال کشف تقلب در صورت‌های مالی به دلیل تجربه و تخصص حسابداری و بی‌طرفی او بیشتر است.

محدودیت‌هایی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرد به شرح زیر می‌باشد:

- یکی از محدودیت‌های این پژوهش استفاده از یک منبع (پرسشنامه) برای جمع‌آوری اطلاعات بوده است. استفاده از پرسشنامه به دلایلی مانند سوگیرانه بودن برخی از پاسخ‌های ارائه شده به منظور مطلوب جلوه دادن وضعیت موجود، بر روی نتایج تاثیرگذار است. جهت کنترل این محدودیت، محقق از پاسخگویان خواش کرد با توجه به بی‌نام و محرمانه بودن پرسشنامه‌ها، پاسخگویان نظر دقیق خود را اعلام کنند.

- محدودیت زمانی، بدین معنی که نتایج این پژوهش متعلق به این دوره زمانی است و شاید اگر در زمان‌های دیگر انجام شود این نتیجه به دست نیاید.

- در این پژوهش تنها نظر حساب‌برسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است و انگیزه حساب‌برسان داخلی و دولتی مورد بررسی قرار نگرفته است. این محدودیت باعث می‌شود نتایج را نتوان به بخش‌های دیگر و سطوح دیگر حساب‌برسی تعمیم داد.

با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش پیشنهادهای زیر به موسسات حساب‌برسی ارائه می‌گردد:

- با توجه به تاثیر تخصص حساب‌برس در صنعت بر کیفیت کار حساب‌برسان، پیشنهاد می‌شود حساب‌برسان مسائل خاص صنعت را شناخته، سازمان‌های کلیدی در آن صنعت را بشناسند و در آن صنعت فعال باشند.

- با توجه به تاثیر استقلال حساب‌برس بر کیفیت کار حساب‌برسی، پیشنهاد می‌گردد، حساب‌برس مستقل، از تاثیر کنترل یا اراده‌ی دیگری یا دیگران رها باشد. حقیقت را همان‌گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. تا بتواند گزارش‌های حساب‌برسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی‌اش منتشر کند.

- همچنین با توجه به تاثیر روش‌های حساب‌برسی کشف تقلب بر کیفیت حساب‌برسی، حساب‌برسان در فرایندهای حساب‌برسی این روش‌ها را مدنظر قرار دهند.

به منظور انجام پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان و متغیرهای محیطی مانند فرهنگ اخلاقی در موسسات حساب‌برسی و کیفیت کار حساب‌برسان مورد بررسی قرار گیرد. همچنین، در پژوهش‌های آتی می‌توان از ابزار دیگری مانند مصاحبه برای گردآوری داده‌ها استفاده کرد و این پژوهش را به صورت کیفی انجام داد.

۱۰. منابع و مآخذ

۱. الف. انصاری، عبدالمهدی. کمالی کرمانی، نرجس. طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حساب‌برسی و غیرحساب‌برسی بر استقلال حساب‌برس از دیدگاه دانشجویان و

تحلیل گران بورس اوراق بهادار. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۶. صص

۵۳-۷۳

۲. ب. حساس یگانه، یحیی. مداحی، آزاده. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی و کشف اشتباهات و

تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، صفحه ۴۹ و ۵۰ و ۶۴.

۳. پ. سجادی، سیدحسین. فرازمنند، حسن. تاج‌الدینی، عبدالله. (۱۳۹۲). تاثیر کیفیت حسابرسی بر

هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره سوم، شماره ۲، صص ۱۰۹-۱۲۸.

۴. ت. علوی طبری سیدحسین، خلیفه سلطان، سیداحمد و شهیندیان، ندا. (۱۳۸۸). کیفیت حسابرسی و

پیش‌بینی سود. تحقیقات حسابداری، شماره سوم، صص ۲۲-۳۵.

۵. ث. علوی طبری، سیدحسین. عارف‌منش، زهره. (۱۳۹۳). تخصص صنعت حسابرس و پیامدهای

حسابرسی، پژوهش حسابرسی، شماره ۱۲، صفحه ۳۷ و ۳۸.

۶. ج. علوی طبری، سیدحسین. مجتهدزاده، ویدا. بختیاری، نغمه. (۱۳۹۱). تاثیر جنسیت حسابرس بر

کیفیت حسابرسی مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره سیزدهم، صفحه ۲۱.

7. Alastair L, Miguel MM, Ping Z. (2011). Can Big 4 versus Non Big 4 Differences in Audit Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?. The Accounting Review, 86, 1, 245- 259.

8. DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3, 3, 183-199.

9. Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. Australian Accounting Review, 21, 3, 253-265.

10. Krishnan, G. V. (2003). Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. Accounting Horizons, 17, 1-16.

11. Rahmina, L. Y., Agoes, s. (2014). Influence of independence, audit tenure and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia, social and behavioral science, 164, 324-331.

12. F. Sarwoko, I and Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor independence and audit procedures on audit quality. Auditing: A journal of practice and theory, 2, 18-30.

13. G. Watts, R. L., and J. L. Zimmerman. (1986). Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall.