**بررسی کیفیت واقعی موسسات حسابرسی در ایران بر مبنای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران**

**چکیده**

هدف این پژوهش، بررسی کیفیت واقعی حسابرسی در ایران بر مبنای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. در این پژوهش، از چهار شاخص تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا، تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا، تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای (منتهی به تعلیق و ابطال و ...) و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی به عنوان متغیر وابسته و از چهار شاخص تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات، تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، داده های مربوط به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در دوره زمانی سال 1389 لغایت 1394 می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها، نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین متغیرهای تعداد پرسشنامه تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای و رابطه منفی معنادار بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای است.

**واژه های کلیدی**: آیین رفتار حرفه ای، کنترل کیفیت، کیفیت حسابرسی، کیفیت واقعی مؤسسات حسابرسی**.**

**مقدمه**

به دنبال رسوایی هاي مالی شرکت ها و بحرانهاي مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودي به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی 1390، برخی کارشناسان ادعاي شکست حسابرسی را مطرح کردند ]4[. در پاسخ به این رویدادها، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند. قانون ساربنز آکسلی (SOX) سال 2002 در ایالات متحده وضع شد تا به بی نظمی هاي گزارشگري مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست گذاران بار دیگر بر روي اهمیت حسابرسی مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه هاي کلیدي بازارهاي سرمایه کارا تاکید نمودند و تلاش هایی را براي شناسایی محرك هاي کلیدي کیفیت حسابرسی انجام دادند. براي نمونه، در سال 2007، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت دهی به اداره خزانه داري این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شوراي گزارشگري مالی انگلستان (FRC) در سال 2008 گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا- یک مرور راهبردی" را در سال 2010 منتشر نمود. این تحولات حکایت از نارضایتی از اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد ]16[. در ایران نیز، نتایج بررسی کیفیت حسابرسی در مؤسسات عضو توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بررسی و اعلام می‌شود. لــذا در ایــن زمینــه شناســایی متغیرهــای محــرک، کلیــدی و مؤثــر کیفیــت حسابرســی در ســطح مؤسســات حسابرســی عضــو جامعه حســابداران رســمی ایــران اهمیــت پیــدا می کنــد. با این مقدمه به نظر می رسد که امروزه یکی از نکات مؤثر در پژوهش های حسابرسی، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی و کنترل کیفی است که بسیاری معتقدند این کنترلها در ایران موجب افزایش کیفیت شده است.

 **مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوع های بااهمیت در حوزۀ حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطۀ بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آن جا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، پژوهش ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. در مورد کیفیت حسابرسی تعریفی فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چند وجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی بر روی آن اثر می گذارد. ذینفعان درک متفاوتی از سطح کیفیت حسابرسی دارند که آن درک، بستگی زیادی به آشنایی آنها با گزارش های حسابرسی و کار حسابرسی و صورت های مالی دارد. یکی از متداول ترین تعریف ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو ارایه شده است ]9[. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است:

«ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس: 1. بتواند موارد تحریفات بااهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و 2. تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد.» احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. تعریف «دی آنجلو» از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس کنندۀ کیفیت واقعی حسابرسی است ]20[. تعریف «دی آنجلو» از کیفیت حسابرسی، بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی، پذیرفته است ]1[.

در بسیاری از مطالعات، کیفیت حسابرسی را بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی می پذیرند. از آنجا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابل مشاهده نیست، پژوهشگران به دنبال یافتن متغیرهای معتبری هستند تا براساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد ]13[.

از چالش های اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی، ایجاد تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده اند و اغلب آن ها را برابر یکدیگر به کار گرفته اند ]4[. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در همه حسابرسی های مؤسسه تعریف می شود، ولی کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی به طور جداگانه تعریف شود. زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است همه حسابرسی های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم کیفی بودن حسابرسی های مؤسسه حسابرسی است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم کیفیت واقعی هر یک از کارهای حسابرسی است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش های مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است. در پژوهش های صورت گرفته در بطن بازارهای کارا، برداشت از کیفیت حسابرسی باید معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد]4[.

استانداردهای حسابرسی شماره (1) و (220)، مدیریت و کارکنان مؤسسات حسابرسی را مکلف به طراحی و پیاده سازی سیستم کنترل کیفیت نموده است تا اطمینان معقول به دست آورد که الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی رعایت می گردد و گزارش های حسابرسی مناسب شرایط موجود از سوی مدیر مسئول کار و مؤسسه حسابرسی صادر می شود. جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده 31 اساسنامه و انجام نظارت حرفه ای باید سالیانه حداقل یک بار، کیفیت حسابرسی در سطوح مؤسسه حسابرسی و کار حسابرسی، اعضای خود را بررسی و نتیجه آن را در پایگاه اطلاع رسانی جامعه منتشر نماید. لذا جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق مراجعه حضوری همکاران کار گروه کنترل کیفیت به مؤسسات حسابرسی عضو و تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت مشتمل بر اندازه گیری 36 شاخص مربوط، بر مبنای 1000 امتیاز و انتشار امتیاز مکتسبه، کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو را اندازه گیری و به صورت عام اطلاع رسانی می نماید ]6[.

در ایران نیز جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد قانونی حاکم و ناظر بر مؤسسات حسابرسی براساس فصل چهارم اساسنامه (بخش نظارت حرفه ای) و آئین نامه نظارت حرفه ای به صورت سالیانه از مؤسسات حسابرسی بازرسی به عمل می آورد. بازرسی از مؤسسات حسابرسی از طریق تکمیل پرسشنامه های کنترل کیفیت و تخصیص امتیاز مربوط بر مبنای 1000 امتیاز می باشد.

پژوهش هایی که تاکنون در ایران در مورد کیفیت حسابرسی صورت گرفته بیشتر تأثیر عوامل مختلف را بر روی کیفیت حسابرسی بررسی کرده اند. در این پژوهش به دنبال پاسخ به این سئوال هستیم که آیا بین کیفیت واقعی موسسات حسابرسی و کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران رابطه معنی داری وجود دارد؟

براساس بررسی محقق، پژوهش های بسیار کمی پیرامون کنترل کیفیت یا کنترل وضعیت در حسابرسی انجام شده است. لذا در ادامه به اختصار پژوهش هایی که به نوعی به کیفیت حسابرسی مربوط می شوند و یا حسب مورد به نقش نظارت جامعه حسابداران رسمی یا حرفه حسابرسی می پردازند، ارائه شده است.

آرومگا و همکاران ]8[ در مطالعه ای اثر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی را با در نظر گرفتن تردید حرفه ای حسابرس به عنوان متغیر تعدیل گر در سال 2016 بررسی کردند. جامعه آماری این پژوهش تمام حسابرسان شاغل در ریائو بوده که برای تحلیل آماری از نرم افزار spss استفاده شده است. نتایج نشان داد که اخلاق و تجربه بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تردید حرفه ای حسابرس به عنوان متغیر میانجی تأثیر داشته اما متغیر میانجی روی صلاحیت اثری ندارد.

پرساکیس ]19 [نیز به بررسی کیفیت حسابرسی در بحران های مالی در سال 2015 پرداخت. او این گونه عنوان می کند که کیفیت حسابرسی در دوره های رکود اقتصادی و بحران مالی کاهش پیدا می کند. علاوه بر این، او نشان می دهد که بدون در نظر گرفتن بحران های مالی، کیفیت حسابرسی بالا (پایین) منجر به کیفیت سود بالا (پایین) می شود.

جیانگ و همکاران ]14[ به بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه در چین در سال 2015 پرداختند. نمونه مورد بررسی آنها شامل 557 مشاهده بود. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن بود که دستکاری سود، احتمال مشاهدات تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را افزایش می دهد. اما، حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می کند. با این حال، آن ها چنین شواهدی برای تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی پیدا نکردند. به عبارتی افزایش کیفیت حسابرسی اثری بر تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی ندارد.

جوهل و همکاران ]15[ در پژوهش خود تأثیر مکانیزم های نظارتی شامل کیفیت حسابرسی و هیأت مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی را در سال 2014 مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها نشان می دهد که کارایی عملکرد نظارتی هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می گردد.

دیاز و همکاران ]10[ تأثیر دوره تصدی حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی با استفاده از 254 شرکت در سال 2014 بررسی کردند. براساس یافته های پژوهش بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس رابطه معنادار وجود دارد و افزایش طول دوره تصدی، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

فیرث و همکاران ]12[ تأثیر انواع چرخش حسابرس شامل چرخش اجباری، چرخش اختیاری، چرخش شریک مسئول و چرخش موسسه حسابرسی را بر کیفیت خدمات حسابرسی در بازار سرمایه چین در سال 2012 مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها حاکی از آن است که بین چرخش اجباری شریک و چرخش اختیاری موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معکوس معناداری وجود دارد. که این رابطه در مورد چرخش اختیاری شریک و چرخش اجباری موسسه حسابرسی معنادار نمی باشد.

ایمانی و همکاران ]1[ به بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی در سال 1395 پرداختند. که جامعه آماری پژوهش، کل اعضای جامعه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی است که از این میان 85 نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. ابزار پژوهش نیز پرسشنامه ای می باشد. یافته های پژوهش نشان داد که از بین عوامل ورودی، عامل های تجربه حسابرس و عوامل اجرای کار، از بین عوامل خروجی، وجود کنترل های داخلی و از بین عوامل محیطی، وجود حاکمیت شرکتی، بیشترین اثر را بر افزایش کیفیت حسابرسی داشته اند. همچنین نتایج نشان داد که از دیدگاه حسابداران رسمی، انجام حسابرسی مالیاتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مالی خواهد شد.

صالحی و فلاح گنجه ]5[ ارکان کیفیت گزارش حسابرسی را از دیدگاه حسابرسان مستقل در سال 1395 با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی اولویت بندی کردند و عوامل کیفیت حسابرسی را در هشت گروه طبقه بندی کردند. نتایج آزمون های آماری نشان داد که مهمترین عامل تأثیرگذار بر کیفیت گزارش حسابرسی استانداردهای حسابرسی می باشد و اولویت اول کیفیت حسابداری، مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابرسی در ایران، سازمان حسابرسی می باشد. با توجه به نتایج حاصل شده اولویت دوم، نظارت و کنترل بر حسابرسی و اولویت سوم قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی می باشد. پس می توان استنباط کرد که بخش عمده ای از کیفیت گزارش حسابرسی به دوش سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. لذا این سازمانها می تواند با انجام ساز و کارهای مناسب و تدوین استانداردهای حسابرسی با کیفیت بالا و وضع قوانین مناسب نقش مؤثری در افزایش کیفیت گزارش حسابرسی داشته باشد.

پورحیدری و همکاران ]2[ تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی و قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه های اولیه را در بازه زمانی 1382 تا 1392 برای شرکت هایی که سهام خود را در بورس اوراق بهادار تهران عرضه اولیه کرده اند در سال 1394 بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که موسسات حسابرسی بزرگ (موسسات با کیفیت تر) هزینه حسابرسی بیشتری نسبت به سایر موسسات دارند و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری با قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه های اولیه سهام دارد.

علوی و همکاران ]6[ به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال 1394 پرداختند. که نمونه پژوهش متشکل از 142 موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای دوره زمانی 1391-1387 می باشد. نتایج نشان داد که رابطه مثبت و معنی داری بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه ای و قدمت موسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه منفی و معنی داری میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای موسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. و نیز رابطه معنی داری بین درآمد سالیانه موسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی وجود ندارد.

جبارزاده و همکاران ]3[ در مقاله بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران در سال 1393 به بررسی این سوال پرداختند که آیا تمایز کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک در مورد مشتریانی که خطر اقامه دعوا توسط آنها بیشتر هست، بیشتر از مشتریانی است که خطر اقامه دعوا توسط آنها کمتر هست یا نه؟ که برای جواب به این سوال از مدل کریشنان و ژانگ ]17[ برای اندازه گیری اقامه دعوا علیه حسابرس و مدل تعدیل شده جونز برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، برای بازه زمانی 1381 تا 1389 استفاده کردند. با توجه به نتیجه مدل پژوهش استنباط شد که با توجه به این که تمایزی بین کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوای بیشتر نسبت به مشتریان با اقامه دعوای کمتر در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود ندارد، این نتیجه گویای این مطلب است که موسسات حسابرسی (کوچک و بزرگ) به مشتریان خود (مشتریان با ریسک اقامه دعوای بالا یا مشتریان با ریسک اقامه دعوای پایین) به یک دیده می‌نگرند و صرف نظر از این که در آینده مشتری علیه آنها در آینده مشکلاتی از نظر حقوقی به وجود آورد یا نه، سعی در ارائه حسابرسی با کیفیت دارند.

یعقوب نژاد و همکاران ]7[ ارتباط بین شاخص های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی را در سال 1391 مورد بررسی قرار دادند. که قلمرو مکانی و زمانی پژوهش شامل موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس اوراق بهادار طی سالهای 86 تا 89 می باشد. که در این پژوهش تعداد 150 حسابرس در قالب 10 موسسه حسابرسی انتخاب و مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج پژوهش نشان داد که بین شاخص های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**فرضیه های پژوهش**

در مورد اندازه گیری کیفیت حسابرسی، آرای متعدد و مهمی به شرح زیر وجود دارد:

دایز و گیروکس ]11[ بررسی کنترل کیفیت در موسسات را معیاری برای سنجش کیفیت واقعی حسابرسی تلقی می کنند. پالم رز ]18[ در رابطه با اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی، از میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده کرده است. او اعتقاد دارد که کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی با یکدیگر همبستگی مثبت دارند. کریشنان و شوئر ]20[ مقیاس واقعی اندازه گیری کیفیت را ناشی از این می‌دانند که موسسات، اصول حسابداری را رعایت کنند.

همانگونه که بیان شد پژوهش حاضر به دنبال این موضوع است که کنترل جامعه حسابداران رسمی ایران بر اعضا (موسسات حسابرسی) موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. از این رو فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شده اند:

**فرضیه اول:** بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین تعداد گزارش های حسابرسی صادره اعضا و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

**روش پژوهش**

پژوهش حاضر به دنبال بررسی کیفیت واقعی موسسات حسابرسی بر مبنای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. لذا روش پژوهش از نوع توصیفی است و با توجه به اینکه می تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد از نوع کاربردی است. هم چنین پژوهش حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع همبستگی است.

برای گردآوری اطلاعات مرتبط با داده های مورد نیاز آزمون فرضیه های پژوهش همچنین مباني نظري و پيشينه پژوهش، از روش کتابخانه ای استفاده شده است. داده های مورد نیاز آزمون فرضیه پژوهش، از سایت اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابدار رسمی و اطلاعات واحد کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج شده است. برای پردازش و تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای EXCEL و EVIEWS استفاده شده است.

**جامعه و نمونه آماری**

جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، داده های مربوط به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در دوره زمانی سال 1389 لغایت 1394 می باشد که این داده ها به طور سالیانه هنگام کنترل کیفیت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری شده و در دسترس است.

**روش تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه**

برای بررسی فرضیه ها از تحلیل رگرسیون استفاده می شود. در این پژوهش علاوه بر تحلیل و تبیین رابطه بین داده ها، در راستای آزمون فرضیات از روش های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است.

**مدل پژوهش و متغیرها:**

رابطه (1) بیانگر مدل اصلی پژوهش است.

 رابطه (1) $Quality=α+b\_{1}NIVQ+b\_{2}NICQ+b\_{3}NAR+b\_{4}BMR+ε$

$NIVQ$: تعداد پرسشنامه های کنترل وضعیت، $NICQ$: تعداد پرسشنامه های کنترل کیفیت، $NAR$: تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا، $BMR$: تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای،$Quality$: کیفیت حسابرسی *را نشان می دهد.*

**تبیین و اندازه گیری متغیرهای وابسته**

متغیر وابسته در این پژوهش کیفیت واقعی حسابرسی می باشد که برای تعیین کیفیت حسابرسی به پیروی از بیانیه های جامعه حسابداران رسمی ایران، از چهار شاخص تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا، تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا، تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای (منتهی به تعلیق و ابطال و ...) و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی استفاده می گردد. که تمام اطلاعات مربوط به موضع گیری های کارگروه نسبت به نقض و یا عدم رعایت اصول و ضوابط حرفه ای و همچنین اطلاعات مربوط به سایر متغیرها از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران که به صورت سالیانه منتشر می شود استخراج شده است.

**تبیین و اندازه گیری متغیرهای مستقل**

متغیر مستقل پژوهش حاضر اجزا و عناصر کنترل جامعه حسابداران رسمی (کنترل وضعیت و کنترل کیفیت) می باشد. که عبارتند از:

1. تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات

2. تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات

3. تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا

4. تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای

که انجام کنترل وضعیت موسسات و کیفیت کار حسابرسی و تکمیل پرسشنامه های مربوط با مراجعه حضوری از همکاران کارگروه کنترل کیفیت به عنوان گروه بررسی کننده به محل فعالیت موسسه های حسابرسی صورت گرفته و پرسشنامه های مربوط تکمیل و سپس در کارگروه کنترل کیفیت مطرح و تصویب و نتایج مربوط به موسسات می شود. کنترل کیفیت و کنترل وضعیت متعلق به موسسات حسابرسی است که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت سالیانه منتشر می شود.

**یافته های پژوهش**

**آمار توصیفی**

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره (1) نشان داده شده است.

**نگاره 1. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **میانگین** | **میانه** | **ماکزیمم** | **مینیمم** | **انحراف معیار** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 203 | 224 | 280 | 121 | 93/62 |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات | 83/160 | 181 | 279 | 32 | 12/103 |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 33/141 | 5/152 | 271 | 41 | 89/80 |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 6 | 5/6 | 8 | 2 | 28/2 |
| تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا | 83/21 | 5/15 | 58 | 2 | 07/22 |
| تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا | 66/12 | 5/11 | 25 | 4 | 11/8 |
| تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای | 16/15 | 5/15 | 25 | 7 | 14/7 |
| تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی | 16/33 | 5/27 | 68 | 20 | 39/17 |

منبع: یافته های پژوهش

در نگاره (1) شاخص های مرکزی و پراکندگی داده ها نشان داده شده است. با توجه به نگاره فوق مشاهده می‌گردد که میانگین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای شرکت های نمونه به ترتیب 203 و 6 بوده است.

انحراف معیار نیز عددی است که نشان دهنده نحوه پراکندگی داده ها اطراف مقدار میانگین همان داده ها می‌باشد. در بین متغیرهای پژوهش نیز متغیر تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات بیش ترین انحراف حول میانگین را دارد.

**بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها**

در این قسمت از پژوهش برای آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش از آماره جارک-برا استفاده شده است که در نگاره (2) نشان داده شده است.

**نگاره 2. آزمون نرمال بودن**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **مقدار جارک برا** | **احتمال جارک برا** | **نتیجه** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 57/0 | 75/0 | نرمال |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات | 68/0 | 70/0 | نرمال |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 23/0 | 88/0 | نرمال |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 83/0 | 65/0 | نرمال |
| تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا | 71/0 | 69/0 | نرمال |
| تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا | 49/0 | 78/0 | نرمال |
| تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای | 54/0 | 76/0 | نرمال |
| تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی | 89/2 | 23/0 | نرمال |

منبع: یافته های پژوهش

همانطور که در نگاره (2) مشاهده می شود سطح معنی داری در هر کدام از متغیرها، بیشتر از 5 درصد می‌باشند پس با اطمینان بیش از 95 درصد می توان گفت این متغیرها دارای توزیع نرمال هستند.

**نتایج آزمون فرضیه های پژوهش**

**نتایج آزمون فرضیه اول**

فرضیه های فرعی مربوط به فرضیه اول که بیان می نمود « بین تعداد پرسشنامه کنترل وضعیت و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد» به شرح زیر تدوین شده است:

1-1- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

2-1- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

3-1- بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

4-1- بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه های فوق از رابطه (2) استفاده می شود:

 رابطه (2) $NMG=α+b\_{1}NIVQ+b\_{2}NICQ+b\_{3}NAR+b\_{4}BMR+ε$

$NMG$ : تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا

نتایج حاصل از تخمین رابطه (2) در نگاره (3) آورده شده است.

**نگاره 3. نتایج آزمون نهایی فرضیه اول**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **ضرایب** | **آماره t** | **احتمال آماره t** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 0433/0- | 3243/0- | 8003/0 |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت کار موسسات | 1106/0 | 6720/0 | 6233/0 |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 0784/0 | 3986/0 | 7585/0 |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 1696/6- | 5915/2- | 2344/0 |
| عرض از مبدأ | 9014/38 | 5446/1 | 3658/0 |
| ضریب تعیین | 59/0 |
| ضریب تعیین تعدیل شده | 57/0 |
| آماره دوربین واتسون | 22/2 |
| آماره F | 7504/4 |
| احتمال آماره F | 3298/0 |

منبع: یافته های پژوهش

طبق نتایج نگاره (3)، ضریب تعیین تعدیل شده برابر با 57/0 می باشد که نشان می دهد که 57 درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می شود. همچنین با توجه به احتمال آماره F نیز می‌توان گفت که مدل پژوهش در حالت کلی معنادار نیست. علاوه بر این، نتایج مربوط به آماره دوربین واتسون در بازه مطلوب بین 5/1 تا 5/2 قرار گرفته، بنابراین بین خطاهای الگوی رگرسیونی خودهمبستگی وجود ندارد.

نتایج نشان می دهد که تعداد پرسشنامه های کنترل وضعیت، تعداد پرسشنامه های کنترل کیفیت، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای در سطح اطمینان 95 درصد تاثیر معناداری بر تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا ندارد.

**نتایج آزمون فرضیه دوم**

فرضیه های فرعی مربوط به فرضیه دوم که بیان می نمود « بین تعداد پرسشنامه کنترل کیفیت و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد» به شرح زیر تدوین شده است:

1-2- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

2-2- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

2-3- بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

2-4- بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد.

به منظور بررسی فرضیه های فوق الگوی رگرسیونی زیر مورد استفاده قرار گرفته است که به صورت رابطه (3) می‌باشد:

 رابطه (3) $NSZ=α+b\_{1}NIVQ+b\_{2}NICQ+b\_{3}NAR+b\_{4}BMR+ε$

$NSZ$ : تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا

نتایج حاصل از تخمین رابطه (3) در نگاره (4) آورده شده است.

**نگاره 4. نتایج آزمون نهایی فرضیه دوم**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **ضرایب** | **آماره t** | **احتمال آماره t** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 0107/0- | 3523/0- | 7843/0 |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت کار موسسات | 1354/0 | 5999/3 | 1725/0 |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 0774/0- | 7252/1- | 3344/0 |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 9263/1 | 5429/3 | 1751/0 |
| عرض از مبدأ | 2151/7- | 2544/1- | 4284/0 |
| ضریب تعیین | 79/0 |
| ضریب تعیین تعدیل شده | 78/0 |
| آماره دوربین واتسون | 22/2 |
| آماره F | 3311/10 |
| احتمال آماره F | 2287/0 |

منبع: یافته های پژوهش

نتایج نشان می دهد که ضریب تعیین تعدیل شده برابر با 78/0 می باشد و این الگو توانسته است 78 درصد از تغییرات متغیر وابسته را از طریق تغییرات متغیرهای مستقل تبیین نماید. همچنین با توجه به احتمال آماره F نیز می توان گفت که مدل پژوهش در حالت کلی معنادار نیست. علاوه بر این، نتایج مربوط به آماره دوربین واتسون در بازه مطلوب بین 5/1 تا 5/2 قرار گرفته که این نشان می دهد که جمله های خطا در مدل رگرسیونی فاقد مشکل خودهمبستگی می‌باشد.

نتایج نشان می دهد که تعداد پرسشنامه های کنترل وضعیت، تعداد پرسشنامه های کنترل کیفیت، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای در سطح اطمینان 95 درصد تاثیر معناداری بر تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا ندارد.

**نتایج آزمون فرضیه سوم**

فرضیه های فرعی مربوط به فرضیه سوم که بیان می نمود « بین تعداد گزارش های حسابرسی صادره اعضا و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد» به شرح زیر تدوین شده است:

3-1- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد.

3-2- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد.

3-3- بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد.

3-4- بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه های فوق از رابطه (4) استفاده می شود:

 رابطه (4) $NNM=α+b\_{1}NIVQ+b\_{2}NICQ+b\_{3}NAR+b\_{4}BMR+ε$

$NNM$ : تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای

نتایج حاصل از تخمین رابطه (4) در نگاره (5) آورده شده است.

**نگاره 5. نتایج آزمون نهایی فرضیه سوم**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **ضرایب** | **آماره t** | **احتمال آماره t** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 1167/0 | 5341/44 | 0143/0 |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت کار موسسات | 0273/0 | 4698/8 | 0748/0 |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 1433/0- | 1441/37- | 0171/0 |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 7179/0 | 3736/15 | 0414/0 |
| عرض از مبدأ | 1401/3 | 3560/6 | 0993/0 |
| ضریب تعیین | 59/0 |
| ضریب تعیین تعدیل شده | 59/0 |
| آماره دوربین واتسون | 22/2 |
| آماره F | 965/943 |
| احتمال آماره F | 0244/0 |

منبع: یافته های پژوهش

طبق نتایج نگاره (5)، ضریب تعیین تعدیل شده برابر با 59/0 می باشد که نشان می دهد که 59 درصد از تغییرات متغیر وابسته از طریق متغیرهای مستقل توضیح داده می شود. همچنین با توجه به احتمال آماره F نیز می‌توان گفت که مدل پژوهش در حالت کلی معنادار بوده است. علاوه بر این، نتایج مربوط به آماره دوربین واتسون در بازه مطلوب بین 5/1 تا 5/2 قرار گرفته که این نشان می دهد که جمله های خطا در مدل رگرسیونی فاقد مشکل خودهمبستگی می باشد.

نتایج نشان می دهد که تعداد پرسشنامه های کنترل وضعیت، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد بوده و بر تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای اثر معناداری دارند.

**نتایج آزمون فرضیه چهارم**

فرضیه های فرعی مربوط به فرضیه چهارم که بیان می نمود « بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و کیفیت واقعی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد» به شرح زیر تدوین شده است:

4-1- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد.

4-2- بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد.

4-3- بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد.

4-4- بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه های فوق از رابطه (5) استفاده می شود:

 رابطه (5) $NHE=α+b\_{1}NIVQ+b\_{2}NICQ+b\_{3}NAR+b\_{4}BMR+ε$

$NHE$ : تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی

نتایج حاصل از تخمین رابطه (5) در نگاره (6) آورده شده است.

**نگاره 6. نتایج آزمون نهایی فرضیه چهارم**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **نام متغیر** | **ضرایب** | **آماره t** | **احتمال آماره t** |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات | 0388/0 | 3793/0 | 7692/0 |
| تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت کار موسسات | 1636/0 | 2952/1 | 4186/0 |
| تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا | 1910/0- | 2661/1- | 4256/0 |
| تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای | 4950/4- | 4607/2- | 2457/0 |
| عرض از مبدأ | 1726/52 | 6999/2 | 2258/0 |
| ضریب تعیین | 74/0 |
| ضریب تعیین تعدیل شده | 70/0 |
| آماره دوربین واتسون | 22/2 |
| آماره F | 0559/4 |
| احتمال آماره F | 3544/0 |

منبع: یافته های پژوهش

طبق نتایج نگاره (6)، ضریب تعیین تعدیل شده برابر با 70/0 می باشد که نشان می دهد که 70 درصد از تغییرات متغیر وابسته از طریق متغیرهای مستقل توضیح داده می شود. همچنین با توجه به احتمال آماره F نیز می‌توان گفت که مدل پژوهش در حالت کلی معنادار نیست. علاوه بر این، نتایج مربوط به آماره دوربین واتسون در بازه مطلوب بین 5/1 تا 5/2 قرار گرفته که این نشان می دهد که جمله های خطا در مدل رگرسیونی فاقد مشکل خودهمبستگی می باشد.

نتایج نشان می دهد که تعداد پرسشنامه های کنترل وضعیت، تعداد پرسشنامه های کنترل کیفیت، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای در سطح اطمینان 95 درصد تاثیر معناداری بر تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی ندارد.

**بحث و نتیجه گیری**

آنچه در این پژوهش به طور خاص بدست آمد اثر معناداری تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات، تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه‌ای با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای بود. که تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای دارای اثر مثبت و معنادار می‌باشد. این امر نشان دهنده ارتباط مستقیم تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه‌ای می باشد. به طوری که با افزایش تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای، تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه‌ای نیز افزایش می یابد. بدین صورت که در نهایت که موارد مطرح شده در پرسشنامه کارگروه کنترل وضعیت و موارد مطرح شده در کارگروه آیین رفتار حرفه ای مورد بررسی و نتیجه گیری قرار گرفت، تصمیم های کارگروه در قالب ارجاع به هیأت انتظامی، تذکر و اخطار کتبی، کسر امتیاز کنترل وضعیت و معرفی به مرکز آموزش جامعه ابلاغ خواهد گردید. نظارت بر اجرای آیین رفتار حرفه ای به وسیله اعضای حرفه از طریق تدوین آیین نامه انضباط حرفه ای و تشکیل مراجع انتظامی صورت می گیرد و اعضا به تناسب خطاهایی که مرتکب شده اند تنبیه انضباطی شده و به تعلیق عضویت به مدت یک تا پنج سال در می آیند.

از طرفی نتایج پژوهش نشان داده است که بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه منفی معناداری هست. به طوری که با افزایش تعداد نتایج بررسی گزارش‌های حسابرسی صادره اعضا، تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای کاهش می یابد. که این در انطباق با یافته های کارسل و پالمرز می باشد. که نتایج حاصل از این موضوع ها در صورت وارد بودن شکایت ها موضوع به هیأت انتظامی ارجاع خواهد گردید.

**نگاره 7. نتایج آزمون فرضیه ها**

|  |  |
| --- | --- |
| **فرضیه ها** | **نتیجه** |
| **فرضیه اول** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه دوم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه سوم** | بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فر ضیه چهارم** | بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه پنجم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه ششم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه هفتم**  | بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه هشتم** | بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد شکایت ذینفعان از عملکرد اعضا رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه نهم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد. | **پذیرش فرضیه** |
| **فرضیه دهم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه یازدهم** | بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد. | **پذیرش فرضیه** |
| **فرضیه دوازدهم** | بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه ای رابطه معناداری وجود دارد. | **پذیرش فرضیه** |
| **فرضیه سیزدهم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه چهاردهم** | بین تعداد پرسشنامه های تکمیل شده کنترل کیفیت موسسات و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه پانزدهم** | بین تعداد نتایج بررسی گزارش های حسابرسی صادره اعضا و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |
| **فرضیه شانزدهم** | بین تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه ای و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی رابطه معناداری وجود دارد. | **رد فرضیه** |

منبع: یافته های پژوهش

**پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش**

1- براساس آزمون فرضیه های پژوهش، ملاحظه می شود که رابطه معناداری بین کیفیت واقعی حسابرسی (بر حسب متغیرهای مورد بررسی) و تعداد پرسشنامه کنترل کیفیت یا وضعیت و تعداد بازنگری در مجموعه آیین رفتار حرفه ای وجود ندارد. لذا به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می شود که جهت ارتقاء واقعی کیفیت حسابرسی به مبانی دیگری توجه داشته باشد.

2- طبقه بندی موسسه های حسابرسی تنها براساس نتایج پرسشنامه های کنترل وضعیت و کنترل کیفیت در غیاب سایر شاخص های حاکم بر طبقه بندی، روشی حرفه ای نیست. امتیاز کنترل کیفیت شرط لازم برای طبقه بندی است، لیکن شرط کافی نیست.

3- برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این موسسات با سازمان حسابرسی انجام شود.

**پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی**

1- جهت بررسی کیفیت واقعی حسابرسی از اطلاعات کنترل کیفیت به تفکیک موسسات حسابرسی استفاده شود.

2- اثر سایر موارد مطرح شده در کارگروه کنترل کیفیت بر کیفیت واقعی حسابرسی مورد مطالعه قرار بگیرد.

3- در صورت امکان پرسشنامه هایی به موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ارسال و براساس آن اطلاعات کیفیت حسابرسی مؤسسات بررسی شود.

4- براساس امتیازهای موسسه های حسابرسی که سالانه به ترتیب حروف الفبا توسط جامعه حسابداران رسمی گزارش می شود، موسسات رتبه بندی شده و کیفیت حسابرسی طبق رتبه های بدست آمده بررسی شود.

**محدودیت های پژوهش**

1- با توجه به نبود پیشینه پژوهش کافی مخصوصا در ایران، محدودیت قابل توجهی در پژوهش ایجاد کرده است.

2- پژوهش حاضر دربرگیرنده ی یک دوره زمانی شش ساله (1389-1394) است. با توجه به اینکه این عمل از سال 1389 به بعد اجرایی و داده ها در دسترس است، بدیهی است که این بازه زمانی برای مطالعه کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بسیار کوتاه است. اما متأسفانه به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات مربوط دوره زمانی این پژوهش محدودتر شده است.

**منابع و ماخذ**

1- ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه و رحیم حجت شمامی. (1395). شناسایی عوامل تعیین کنندۀ کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. *مجله دانش حسابداری*، سال هفتم، شماره 25، صص 167-189.

2- پورحیدری، امید، صفی پور افشار، مجتبی، گودرز تله جردی، علی و معصومه صفی پورافشار. (1394). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی و قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه های اولیه. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، سال هفتم، شماره 26، صص31-51.

3- جبارزاده کنگرلویی، سعید، سبزواری، سعید و مرتضی متوسل. (1393). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، سال چهاردهم، شماره 56، صص 69-85.

4- حساس یگانه، یحیی و مسعود غلام زاده لداری. (1391). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. *دهمین همایش ملی حسابداری ایران*، خرداد 1391.

5- صالحی، مهدی و زین العابدین فلاح گنجه. (1395). اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی AHP. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره 18، صص 15-27.

6- علوی، سید محمد، قربانی، بهزاد و وهاب رستمی. (1394). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. *دانش حسابرسی*، سال پانزدهم، شماره 60، صص 47-70.

7- یعقوب نژاد، احمد، رویایی، رمضانعلی و کاوه آذین فر. (1391). ارتباط بین شاخص های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، سال پنجم، شماره 14، صص 25-35.

8- Arumega Zarefar, Andreas, Atika Zarefar. (2016). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, Vol. 219, Pp. 828-832.

9- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, Pp. 183-199.

10- Diaz, B. Fernandez, R and Diaz, A. (2014). Auditor Tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, Vol. 32, No. 12, Pp. 1-12.

11- Dies, D. R. and Giroux (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 3, Pp. 462-479.

12- Fires et al. (2012). "Information Aummetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: Review of the Empirical Disclosure Literature".

13- Francis, J. R. and Wang, D. (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, No. 1, Pp.157-191.

14- Jiang, H. Habib, A. and Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 31, Pp. 125-135.

15- Juhel et al. (2014). Bias and Accuracy of Management Earnings Forecasts: An Evaluation of the Impact pf Auditing. *Contemporary Accounting Research*, No. 15, Pp. 167-195.

16- Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, Vol. 21, No. 3, Pp. 253–265.

17- Krishnan, J., Zhang, Y. (2005). Auditor Litigation risk and corporate disclosure of quarterly review report, Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, Pp. 115-138.

18- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 1, Pp. 55-73.

19- Persakis, Anthony. Audit quality, investor protection and earnings management during the financial crisis of 2008: An international perspective, (2015).

20- Schauer P.C., Krishnan, J. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector Accounting. *Journal of Practice and Theory*, Vol. 19, No. 2, Pp. 9-26.

**Title**

**review actual quality of audit firms in Iran based on quality control of Iranian Association of Certified Public Accountants**

**Abstract**

This paper investigate the actual quality of audit firms in Iran based on the quality control of IACPA. Iranian association of certlfied public accountants, determines and classifies the quality of audit firms through an annual inspection. The statistical population of this study is the data related to the audit institutions of the member of the official accountants community of Iran during the period of 2010 to 2015. That the hypotheses are examined by descriptive and inferential statistics and regression models. Thus, in direct of research's purpose, the relationship between (number of status control question, number of quality control question, number of results of reviewing audit reports, number revision of the code of professional behavior( as an independent variable with some actual quality criteria of audit (number of non-compliance by members of the community, number of complaints from the stakeholders about the performance of the members, number of referrals to the law enforcement board, number of violations of the rules of professional conduct) as a dependent variable is investigated. The results showed there is not significant relationship between the number of status control question, number of quality control question, number of results of reviewing audit reports, number revision of the code of professional behavior with actual audit quality (number of non-compliance by members of the community, number of complaints from the stakeholders about the performance of the members, number of referrals to the law enforcement board). But, the relation between the number of state contral question, the number of revision of the code of professional of the members and the number of results of reviewing aduit reports with the number of violations of the rules of professional conduct, is significant.

**Keywords:** Religion professional behavior, quality control, audit quality, real quality of audit institutions.