

تحلیل محتوای پژوهش‌های حوزه حسابداری در فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری

علی امیری^۱

سید احمد ارمان*^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۸/۱۲

چکیده

این پژوهش به تحلیل محتوای مقالات انتشار یافته حسابداری می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش، مقالات انتشار یافته حسابداری، در فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، بین سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ می‌باشد که ۲۵ مقاله را شامل می‌شود. پژوهش با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا انجام پذیرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که بیشترین تعداد مقالات حسابداری، با ۳۰٪، در سال ۱۳۹۵ انتشار یافته‌اند. از این میان، بیشترین تعداد مقالات در رابطه با ویژگی‌های حسابداری می‌باشد که ۴۳٪ مقالات را به خود اختصاص داده است. بیشترین روش پژوهش بکار گرفته شده، روش همبستگی بوده و در ۵۲/۱۷٪ مقالات، متغیرهای حسابداری، متغیر وابسته است. در ۹۵٪ پژوهش‌های انجام شده، متغیرهای حسابداری با متغیرهای مورد بررسی، دارای رابطه معنادار می‌باشند.

واژگان کلیدی

پژوهش‌های حسابداری، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، تحلیل محتوا.

^۱ استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس، بندرعباس، ایران.

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس، بندرعباس، ایران.

مقدمه

در کنار رشد روز افزون تعداد مطالعات حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی مجموعه گسترده‌تری از موضوع‌های تحقیقاتی را دربر گرفته و با به کارگیری تئوری‌ها و روش‌شناسی‌های وسیع، حوزه حسابرسی را غنی‌تر کرده است. با توجه به پیچیدگی رو به رشد پژوهش‌های حسابرسی، مطالعه مروری در حوزه حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. مطالعه مروری به ایجاد بینش‌های نوین و مشاهده تصویر جامع از پژوهش‌ها منجر می‌شود و به انبوهی از پژوهش‌ها معنا می‌بخشد، به گونه‌ای که خواننده از مطالعه تک تک تحقیقاتی که در خصوص یک موضوع خاص وجود دارد، بی‌نیاز می‌شود (آویارد، ۲۰۱۰).

با اینکه در داخل کشور پژوهش‌های زیادی در زمینه حسابرسی انجام شده، پژوهش‌های اندکی در رابطه با مرور مطالعات پیشین صورت گرفته است. از این رو، در مطالعه حاضر به مرور پژوهش‌های حسابرسی در ایران و ارائه چارچوب مفهومی جامعی از این پژوهش‌ها پرداخته شده است. ارائه چنین چارچوبی، ضمن سازماندهی پژوهش‌های حسابرسی در ایران، برای شناخت تکامل حوزه‌های پژوهشی طی زمان، ارزیابی وضعیت فعلی پژوهش‌ها و شناسایی حوزه‌های تحقیقاتی نوظهور مفید است و انجام پژوهش‌های حسابرسی در آینده را تسهیل می‌کند.

پیشینه مطالعات مروری در حوزه حسابرسی

مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی نسبت به مطالعات انجام شده در بازار سرمایه و نیز حسابداری مالی به مراتب کمتر انجام پذیرفته است برخی از پژوهش‌های خارجی که به مرور مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی پرداخته اند گرمینگ، جنکینز و تیلور (۲۰۱۰) در مطالعه مروری خود از قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای سازماندهی تحقیقات استفاده کردند. بر این اساس پژوهش‌های استقلال حسابرسی در پنج طبقه روابط مالی، تجاری و استخدامی، ارائه خدمات غیرحسابرسی، مسائل حق الزحمه حسابرسی، مسائل چرخش حسابرس و نقش گسترش یافته کمیته حسابرسی سازماندهی شدند. فرانسیس (۲۰۱۱) با مرور پژوهش‌های آرشیوی کیفیت حسابرسی در مجله‌های آمریکای شمالی، چارچوبی عمومی برای هدایت و زمینه بندی پژوهش‌های کیفیت حسابرسی ارائه کرد. در این چارچوب، کیفیت حسابرسی همانند یک پیوستار دارای درجه بندی در نظر گرفته شد که توسط شش سطح ورودی‌های فرایند حسابرسی، فرایند حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی، صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، نهادها و پیامدهای اقتصادی حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. مطالعه مروری نیچل و همکارانش (۲۰۱۳) دربردارنده مطالعات رفتاری، آزمایشی و پیمایشی در حوزه کیفیت حسابرسی است. در این پژوهش عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی بر اساس «کارت ارزیابی متوازن» در چهار بخش ورودی، فرایند، نتیجه و شرایط حسابرسی، سازماندهی شدند. ترامپتر و همکارانش (۲۰۱۳) به مرور مطالعات صورت گرفته در زمینه نقش حسابرس در گزارشگری متقالبانه پرداختند. آنها برای یکپارچه کردن مطالعات در این حوزه، از مدلی شامل چهار بخش مثلث تقلب، اقدامات ضد تقلب شرکت صاحبکار، عناصر تقلب و نقش حسابرس در ارتباط با تقلب استفاده کردند.

مطالعه مروری چندانی در داخل کشور انجام نگرفته است. تعداد معدودی از پژوهش‌های مروری انجام شده پژوهش، ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) است که در این پژوهش ۴۷۵ مقاله حسابرسی چاپ شده در ۱۶ نشریه علمی پژوهشی و علمی ترویجی در گروه‌های حسابداری و حسابرسی، اقتصاد، مدیریت و مالی از سال ۱۳۷۱ تا پاییز ۱۳۹۶ مرور کرده اند. به منظور تدوین نقشه ادبیات پژوهش، ضمن بررسی چارچوب مفهومی مقاله‌ها، متغیرهای مستقل و وابسته هر پژوهش

شناسایی شد. بر اساس ماتریس روابط بررسی شده در مقاله‌ها، چارچوب مفهومی جامعی از پژوهش‌های حسابداری در ایران به دست آمد و ۱۱ حوزه تحقیقاتی همراه با فراوانی روابط بررسی شده در هر حوزه، شناسایی شد. بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش آرشیوی و ۳۳ درصد از روش پیمایشی استفاده کرده‌اند. کیفیت حسابداری بخش عمده مطالعات گذشته (۷۰ درصد) را به خود اختصاص داده است. پس از کیفیت حسابداری، حق الزحمه حسابداری و اظهارنظر حسابرس در رتبه‌های دوم و سوم قرار دارند. همچنین محققان به حوزه‌هایی همانند تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری، تقلب، اخلاق و رفتار حرفه‌ای کمتر توجه کرده‌اند. پژوهش دیگر در این زمینه، پژوهش ساعی و همکاران (۱۳۹۴) است. آنها با بهره‌مندی از طبقه‌بندی شانزده گانه لسیج و وچلر (۲۰۱۲) به تحلیل محتوای ۱۱۸ مقاله از ۱۶ مجله علمی پژوهشی طی سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۹۱ پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد تعداد و تنوع مقاله‌های چاپ شده در هفت زمینه حرفه، گزارش حسابداری و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، ارتباط حسابداری با مشتری، حاکمیت شرکتی، بازار حسابداری، روش‌های حسابداری، خطر تقلب و ریسک حسابداری، نسبت به زمینه‌های دیگر بیشتر بوده است.

بررسی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد مطالعه مروری نقش فزاینده‌ای در رشد دانش و انتقال اطلاعات ایفا می‌کند. مطالعه مروری چارچوبی ایجاد می‌کند که بتوان تحقیقات انفرادی را در قالب یک چشم‌انداز مشاهده کرد و زمینه‌شناسایی حوزه جدیدی از مطالعات را فراهم آورد. همچنین پیشینه تحقیقات حسابداری در داخل و خارج از کشور نشان می‌دهد که بر خلاف مطالعات داخلی، مطالعات مروری در ادبیات خارجی اهمیت ویژه‌ای دارد و مطالعات مروری متعددی برای روشن شدن روند پیشرفت تحقیقات حسابداری انجام شده است. اغلب این مطالعات از چارچوب معینی برای طبقه‌بندی مقاله‌های بهره‌برده‌اند و به کمک آن به تحلیل مطالعات پرداخته‌اند.

روش پژوهش

این پژوهش براساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابداری طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۰ می‌پردازد. مقالات چاپ شده در نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری به عنوان داده‌های این پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد. به منظور جمع‌آوری پژوهش‌های انجام شده در نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری در ابتدا ۱۸۶ مقاله که در طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۰ در این مجله چاپ شده بود، استخراج شد و وارد نرم‌افزار اکسل شد. سپس از بین موضوعات انجام شده، موضوع حسابداری که دارای بیشترین فراوانی بود، انتخاب شد. جدول ۱ اطلاعات کلی در این زمینه را نشان می‌دهد.

با توجه به اینکه از بین موضوعات چاپ شده در نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری موضوعات در حوزه حسابداری دارای بیشترین فراوانی است بعنوان موضوع مورد مطالعه انتخاب شد.

جدول (۱). طبقه بندی و آمار موضوعات چاپ شده در نشریه پژوهش های تجربی حسابداری

| ردیف | موضوع | تعداد | درصد | ردیف | موضوع | تعداد | درصد |
|------|----------------------|-------|------|------|------------------------|-------|------|
| ۱ | محتوای اطلاعاتی سود | ۶ | ۰/۰۳ | ۱۵ | مدیریت سود | ۷ | ۰/۰۴ |
| ۲ | مباحث در حوزه سود | ۱۱ | ۰/۰۶ | ۱۶ | اقلام تعهدی | ۴ | ۰/۰۲ |
| ۳ | سیاست تقسیم سود | ۳ | ۰/۰۲ | ۱۷ | کیفیت سود | ۹ | ۰/۰۵ |
| ۴ | تصمیمات سرمایه گذاری | ۶ | ۰/۰۳ | ۱۸ | اطلاعات حسابداری | ۵ | ۰/۰۳ |
| ۵ | جریان وجه نقد | ۹ | ۰/۰۵ | ۱۹ | نقدشوندگی | ۳ | ۰/۰۲ |
| ۶ | ساختار سرمایه | ۷ | ۰/۰۴ | ۲۰ | راهبری شرکت | ۳ | ۰/۰۲ |
| ۷ | ارزش شرکت | ۵ | ۰/۰۳ | ۲۱ | ساختار مالکیت | ۳ | ۰/۰۲ |
| ۸ | ریسک شرکت | ۵ | ۰/۰۳ | ۲۲ | سرمایه فکری | ۳ | ۰/۰۲ |
| ۹ | حوزه حسابرسی | ۲۰ | ۰/۱۱ | ۲۳ | عملکرد مالی | ۶ | ۰/۰۳ |
| ۱۰ | محافظه کاری | ۱۲ | ۰/۰۶ | ۲۴ | هزینه حقوق صاحبان سهام | ۳ | ۰/۰۲ |
| ۱۱ | عدم تقارن اطلاعات | ۶ | ۰/۰۳ | ۲۵ | هزینه سرمایه | ۴ | ۰/۰۲ |
| ۱۲ | گزارشگری مالی | ۹ | ۰/۰۵ | ۲۶ | افشاء | ۵ | ۰/۰۳ |
| ۱۳ | بازدهی | ۸ | ۰/۰۴ | ۲۷ | شفافیت سود | ۴ | ۰/۰۲ |
| ۱۴ | هیئت مدیره | ۷ | ۰/۰۴ | ۲۸ | چرخه عمر شرکت | ۲ | ۰/۰۱ |

تحلیل داده‌های پژوهش

به منظور بررسی پژوهش‌های انجام شده با توجه به تحلیل محتوا و بر اساس رویکرد توصیفی پژوهش‌های انجام شده به چهار دسته عمده با عنوان‌های حسابداری مستقل، حسابداری داخلی، حسابداری عملکرد و حسابداری رعایت، طبقه‌بندی شده است

جدول (۲). فهرست موضوعی طبقه‌بندی پژوهش‌های حسابداری در ایران از سال ۱۳۹۷-۱۳۹۰

| طبقات | موضوعات | تعداد | جمع |
|------------------|-------------------------|-------|-----|
| حسابداری مستقل | استقلال | ۵ | ۲۰ |
| | نوع اظهار نظر | ۲ | |
| | دوره تصدی | ۲ | |
| | کیفیت حسابداری | ۲ | |
| | حق الزحمه | ۲ | |
| | قضاوت و دانش | ۵ | |
| | انتخاب حسابرس | ۲ | |
| حسابداری رعایت | قانون مالیات‌های مستقیم | ۲ | ۲ |
| حسابداری داخلی | کمیته حسابداری | ۲ | ۳ |
| | کنترل‌های داخلی | ۱ | |
| حسابداری عملیاتی | | ۰ | |

جدول ۲ فهرست موضوعی زیر مجموعه‌های هر یک از طبقات چهار گانه یاد شده را نشان می‌دهد. هم‌چنین این جدول، تعداد و درصد پژوهش‌های انجام شده را بر حسب موضوع نشان می‌دهد. با یک نگاه اجمالی می‌توان گفت که بیشترین درصد از مطالعات انجام شده در میان ۴ طبقه به بخش حسابداری مستقل و کمترین آن مربوط به بخش حسابداری عملیاتی بوده است. در بخش حسابداری مستقل بیشترین پژوهش‌ها در رابطه با استقلال حسابداری و کمترین پژوهش‌ها در رابطه با کیفیت حسابداری می‌باشد.

با نگاهی اجمالی به جدول ۲ می‌توان به این موضوع پی برد که اکثر محققین در بخش حسابداری مستقل علاقمند به بررسی موضوعات مربوط به استقلال و قضاوت و دانش حسابرس در صنعت بوده‌اند. در اکثر پژوهش‌های انجام شده داده‌های مورد نیاز برای پژوهش از صورت‌های مالی حسابداری شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و گزارشات حسابداری آنها استخراج گردیده است.

جدول (۳). روند زمانی پژوهش های حسابرسی

| موضوعات سال | ۱۳۹۰ | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۲ | ۱۳۹۳ | ۱۳۹۴ | ۱۳۹۵ | ۱۳۹۶ | ۱۳۹۷ |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| استقلال | ۲ | | | ۱ | ۱ | ۱ | | |
| نوع اظهار نظر | ۱ | | | ۱ | | | | ۱ |
| دوره تصدی | | ۱ | | | | | | |
| کیفیت حسابرسی | | | ۱ | | | ۱ | | |
| حق الزحمه | | | | | ۱ | ۱ | | |
| قضاوت و دانش | | ۱ | ۱ | | | ۲ | ۱ | |
| انتخاب حسابرس | | ۱ | | ۱ | | | | |
| قانون مالیات های مستقیم | | ۲ | | | | | | |
| کنترل های داخلی | | | | | ۱ | | | |
| کمیته حسابرسی | | | | | | ۲ | | |

جدول ۳ روند زمانی تحقیقات حسابرسی را به تفکیک هر حوزه تحقیقاتی نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، تحقیقات حسابرسی تا سال ۹۵، روند رو به رشدی داشته است و از سال ۱۳۹۶ به بعد روند نزولی داشته است. در بخش بعدی چارچوب مفهومی هر یک از حوزه پژوهشی اشاره شده در جدول ۳ به تفصیل بررسی شده اند.

استقلال حسابرس:

در حال حاضر، بازار خدمات حسابرسی در کشور ما در اختیار دو گروه عمده از واحدهای ارائه کننده خدمات حسابرسی است: سازمان حسابرسی و موسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی. از طرفی، سازمان حسابرسی به عنوان یک نهاد دولتی از منابع و امکانات بیشتری در جهت افزایش کیفیت و آموزش مستمر برخوردار است و سابقه بیشتری نیز نسبت به موسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی در ارائه خدمات حسابرسی دارد. به لحاظ ساختار دولتی سازمان حسابرسی، به دلیل اینکه مدیران این سازمان در زمان تنظیم گزارش حسابرسی، منافع مالی خاصی در شرکت مورد رسیدگی ندارند، ممکن است با استقلال رأی بیشتری، یافته های خود طی فرآیند حسابرسی را به ذی نفعان گزارش نمایند. از سوی دیگر، شرکا و مدیران موسسه های حسابرسی خصوصی دارای جریان شبه منافع مالی در درون واحد تجاری هستند و این امر ممکن است، استقلال این موسسات را تحت تأثیر قرار دهد. در مقابل این نگرش، دیدگاه دیگری نیز وجود دارد که موسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی با ویژگی های یک موسسه خصوصی مشغول به کار هستند و یک موسسه خصوصی جهت نیل به منافع بلندمدت به صورت مستمر به فکر ارتقاء سطح کیفی کار خود است و تلاش می کند با ارائه خدمات بهتر و با کیفیت بیشتر، به اعتبار خود بیافزاید، بنابراین موسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به سازمان حسابرسی انگیزه بیشتری برای افزایش کیفیت کار خود دارند (ناطق، ۱۳۹۷).

یکی از مشکلات بازار خدمات حسابرسی در کشور ما رشد روزافزون موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران است، به گونه‌ای که تعداد این موسسه‌ها در سال ۱۳۹۳ به ۲۷۰ موسسه رسیده است و از سویی دیگر، ممکن است در صورت از دست دادن یک صاحبکار خاص، بخش اعظمی از درآمد خود را از دست بدهند که همین امر ممکن است که بر استقلال رأی آنها اثر گذارد. با توجه به مطالب ذکر شده، میزان درآمد و اندازه حسابرسان دو عاملی هستند به صورت بالقوه می‌توانند بر کیفیت حسابرسی ارائه شده از سوی حسابرسان اثر گذارند (ساعی و همکاران، ۱۳۹۴).

جدول (۴). اهم نتایج مطالعات مربوط به استقلال حسابرسی

دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران، عرضه همزمان خدمات حسابداری و مدیریتی همراه با خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان تاثیر دارد و می‌تواند آن را مخدوش کند. بین ارائه صورت‌های مالی با تغییر حسابرسان هیچ رابطه معناداری وجود ندارد. بین با اهمیت بودن تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر حسابرسان مستقل رابطه معنادار یافت شد. هرچه کیفیت حاکمیت شرکتی بالا باشد، تغییر حسابرسان مستقل در شرکت‌های برخوردار از تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معنادار وجود داشته باشد. بازده منفی سهام پیرامون تاریخ تجدید ارائه براساس با اهمیت یا کم اهمیت بودن تجدید ارائه بیشتر است. از دیدگاه حسابرسان مستقل تصویب آیین‌نامه معاملات توسط هیئت مدیره، تفکیک وظایف، بررسی دوره‌ای معاملات و انطباق آن با دفاتر توسط مدیر عامل و... از کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری است.

علاوه بر میزان درآمد و اندازه حسابرسان، تخصص حسابرسان و شناخت وی از واحد مورد رسیدگی نیز می‌تواند بر کیفیت فرآیند حسابرسی ارائه شده از سوی آنها اثر گذارد بنابراین موسسات بزرگ حسابرسی در کشور دارای استقلال بالاتری نسبت به سایر موسسات می‌باشد همچنین با تشکیل جامعه حسابداران رسمی به عنوان یک تشکل حرفه‌ای تشکیل موسسات حسابرسی در کشور افزایش و این امر موجب رقابت بین موسسات حسابرسی در جذب صاحبکاران و به تبع آن کاهش استقلال حسابرسان گردیده است. در این بین رابطه بلند مدت و نیز ارائه خدمات غیر حسابرسی و نیز وابستگی اقتصادی به یک صاحبکار بر استقلال حسابرسان تاثیر گذار می‌باشد. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۴ استخراج نمود.

کیفیت حسابرسی:

چارچوب‌های مختلف کیفیت حسابرسی این موضوع را برجسته می‌کند که کیفیت حسابرسی یک چالش چندبعدی از دو منظر تئوری و کاربردی است. فرانسیس (۲۰۱۱) برای درک و پژوهش در کیفیت حسابرسی چارچوبی پیشنهاد کرده است. او خاطرنشان می‌سازد که کیفیت حسابرسی یک مفهوم پیچیده است و در نتیجه درجه‌بندی‌هایی از کیفیت حسابرسی در عرض وجود دارد. فرانسیس بیان می‌دارد که کیفیت حسابرسی در شش سطح از تحلیل که از نقطه نظر فرایند حسابرسی است، آغاز شده و تا حد خیلی گسترده از نتایج (پی آمدها) حسابرسی که شامل موارد زیر است، ادامه دارد: ۱-

ورودی حسابرسی، ۲. فرایند حسابرسی، ۳. مؤسسات حسابداری، ۴. صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، ۵. انجمن‌ها و ۶. پی آمدهای اقتصادی نتایج حسابرسی.

اگر یک برش از سطح کیفیت حسابرسی، از منظر تئوریک بررسی کنیم، پیچیدگی مسئله پدیدار می‌شود. برای هر سطح از چارچوب فرانسیس، موضوعاتی مثل انگیزه‌ها، پی آمدها، یگانگی، فرایند و قضاوت به شکل‌های مختلفی مورد اشاره قرار گرفته است (رابرت نیچل و همکاران، ۲۰۱۳).

جدول (۵). اهم نتایج مطالعات مربوط به کیفیت حسابرسی

| |
|--|
| <p>سازوکار حاکمیت شرکتی، اندازه هیئت مدیره و تمرکز مالکیت، تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد.</p> <p>استقلال هیئت مدیره و وجود حسابرسی داخلی، بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است.</p> <p>کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی تاثیر گذار است؛ به گونه ای که کیفیت حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود واقعی می‌گردد.</p> <p>اندازه ی موسسه ی حسابرسی تاثیر معناداری بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی ندارد.</p> <p>تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس دارای رابطه ی منفی با هزینه ی سرمایه ی سهام هستند.</p> <p>کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی دارد.</p> |
|--|

در بررسی کیفیت حسابرسی مولفه های زیادی مورد بررسی قرار گرفته است. بطوری که برخی از محققین جهت بررسی کیفیت حسابرسی از اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی، نوع موسسه حسابرسی و یا مولفه هایی همانند مدیریت سود، حاکمیت نهادی و هزینه های سرمایه ای و غیره استفاده نموده اند. تعداد مطالعات در این بخش به تعداد دو مطالعه می‌باشد که از بررسی پژوهش های صورت گرفته در این خصوص می‌توان به نتایجی به شرح جدول شماره ۵ دست یافت.

گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر:

در حال حاضر در کشور ما سالانه هزینه های هنگفتی بابت انجام حسابرسی صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها و مؤسسات مالی پرداخت می‌شود. نتیجه کار حسابرسی انجام شده انتشار گزارش حاوی اظهار نظر حسابرس در مورد صورت های مالی واحد مورد رسیدگی می‌باشد. لذا گزارش وی نیز حاوی مطالب مفید و سودمندی برای استفاده کنندگان می‌باشد. بررسی های مقدماتی نشان می‌دهد که استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی با مشکلاتی از قبیل نامفهوم بودن بندهای گزارش حسابرسی بدلیل، عدم آشنایی آنها با اطلاعات مالی و نتیجتاً عدم تصمیم گیری صحیح و همچنین عدم آشنایی آنان با نوع گزارش حسابرسی، مواجه می‌باشند. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۶ استخراج نمود.

¹ Robert Knechel et al

جدول (۶). اهم نتایج مطالعات مربوط به نوع اظهار نظر حسابر

بین ویژگی‌های شرکت و نوع اظهار نظر حسابر رابطه وجود دارد. تاثیر ریسک مالی و فرصت‌های رشد و اظهار نظر حسابر مستقل (تاخیری) بر اظهار نظر حسابر مستقل (جاری) به منزله شاخص حسابداری معنادار است. از گزارشات حسابرسی و اطلاعات مندرج در آن استفاده مطلوب نمی‌گردد.

حق الزحمه حسابر:

منافع اقتصادی حسابر از طریق حق الزحمه ای تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود.

جدول (۷). اهم نتایج مطالعات مربوط به حق الزحمه

تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد. ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. همچنین، ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی دارد. بین حق الزحمه-ی حسابرسی و پاداش هیئت مدیره رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد. افزایش پاداش پرداختی به مدیران به علت افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که نیازمند حسابرسی با کیفیت بالاتر و در نتیجه حق الزحمه‌ی پرداختی بالاتری نیز می‌باشد.

حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و پژوهش‌های زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. حق الزحمه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابرسی بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۷ استخراج نمود.

دوره تصدی و تغییر حسابر:

مطالعات دوره تصدی حسابر به بررسی این امر می‌پردازند که آیا مدت طولانی رابطه حسابر صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد یا خیر. علت و محرک این پژوهش‌ها نیز دعوت به تغییر اجباری یا اختیاری حسابر می‌باشد. استدلالی که در جهت تغییر حسابر عنوان می‌شود این است که دوره تصدی بلندمدت، استقلال حسابر را خدشه دار می‌کند. استدلال مخالف نیز این است که حسابرسان از انگیزه‌های اقتصادی قوی برای حفظ استقلال برخوردارند و سازوکارهای داخلی از قبیل چرخش پرسنل برای حفظ استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان کافی می‌باشد (فرانسیس، ۲۰۱۱) همچنین استدلال می‌شود که دوره تصدی بلندمدت تر باعث آشنایی بیشتر حسابر با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری صاحبکار می‌شود و لذا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (حکیم و عمری، ۲۰۱۰). با توجه به این موارد

می‌توان متصور بود که دوره تصدی حسابرِس بر کیفیت اطلاعات مالی یا تاثیر مثبت داشته و یا اینکه سرمایه‌گذاران، دوره تصدی بلندمدت تر را به عنوان علامتی منفی ارزیابی کرده و سبب عدم اطمینان اطلاعاتی گردد. با توجه به این دو استدلال رقیب، صرفنظر از مستقیم یا معکوس بودن این رابطه، انتظار می‌رود که دوره تصدی حسابرِس با عدم اطمینان اطلاعاتی رابطه داشته باشد. در این ارتباط پژوهش‌های مختلفی صورت پذیرفته است که از جمله آنها دوره تصدی با محافظه‌کاری، دوره تصدی با اقلام تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۸ استخراج نمود

جدول (۸). اهم نتایج مطالعات مربوط به دوره تصدی و تغییر

بین اقلام تعهدی اختیاری و دوره تصدی حسابرِس در شرکت‌های مورد مطالعه رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری در کلیه شرکت‌های مورد مطالعه رابطه مثبت معنی‌داری وجود دارد

علت اصلی ایجاد اکثر اختلافات و تعارضات بین حسابرسان و صاحبکاران که مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد عبارتند از: ۱. علل دانشی (کمبود دانش با کیفیت طرفین مذاکره)، ۲. علل اطلاعاتی (عدم تقارن اطلاعاتی) و ۳. علل ارتباطی (ماهیت کسب و کار صاحبکار و شیفت کلیه ارتباطات به آخر سال) و ۴. مشکل ابزاری (کیفیت قوانین و استانداردهای حسابداری).

مهم‌ترین چالش‌های شناسایی شده در این فرایند عبارتند از عدم تخصص صنعتی حسابرسان، نگاه اشتباه صاحبکاران به حسابرسی و نبود مکانیزم‌های مناسب حاکمیت شرکتی است.

بیش اعتمادی مدیر با اظهارنظر غیرمقبول حسابرِس رابطه معنادار و منفی دارد؛ یعنی با افزایش بیش اعتمادی، احتمال اظهارنظر غیرمقبول حسابرِس کاهش می‌یابد.

قضاوت و دانش حرفه‌ای:

در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در رعایت اصول بنیادی با مخاطراتی برخورد می‌کند و بر اساس ارزیابی آنها به این نتیجه می‌رسد که آن مخاطرات، در سطحی پذیرفتنی نیستند باید وجود داشتن یا نداشتن تدابیر ایمن‌ساز مناسب و قابلیت بکارگیری آنها را برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی، مشخص کند. حسابدار حرفه‌ای برای این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده نماید و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه دار نشود. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۹ استخراج شده است.

جدول (۹). اهم نتایج مطالعات مربوط به قضاوت و دانش حرفه ای

در وظایف پیچیده تر، آموزش ضمن خدمت به تنهایی و مدرک تحصیلی همراه با تجربه تاثیر بسزایی بر قضاوت حسابرسان دارد.

حسابرسان دارای مدرک تحصیلی پایین و کم تجربه در وظایف پیچیده مخصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی شوند، بنابراین بنظر می رسد که بهتر است کار حسابرسی در این موارد بیشتر به حسابرسی که آموزش ضمن خدمت بیشتری گذرانده اند و یا دارای مدرک تحصیلی بالا همراه با تجربه بالا هستند واگذار شود.

بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر، نیمه ماهر و نحوه تعیین تنبیه های انتظامی توسط آنها اختلاف معنادار وجود دارد.

کمیته حسابرسی:

کمیته حسابرسی به منظور اجرای وظیفه نظارتی هیئت مدیره به ویژه در زمینه های مرتبط با کنترل های داخلی، مدیریت ریسک، گزارشگری مالی و فعالیت های حسابرسی تشکیل می شود کمیته حسابرسی، کمیته ای است متشکل از معمولاً سه الی هفت نفر از اعضای غیرموظف هیئت مدیره که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت های مالی شرکت را بر عهده دارد. منظور از غیرموظف، اعضای از هیئت مدیره است که در عین حال که عضو هیئت مدیره هستند هیچ گونه مسئولیت اجرایی یا عملیاتی در شرکت ندارند. نبودن مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی سبب می شود تا حسابرسان بتوانند مسائلی همچون نقاط ضعف کنترل داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روش های حسابداری، نشانه های احتمالی سو استفاده های مدیریت درباره اصول و روش های حسابداری، نشان های احتمالی سو استفاده های مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را صریح تر با کمیته حسابرسی مطرح کنند.

جدول (۱۰). اهم نتایج مطالعات مربوط به قضاوت و دانش حرفه ای

بین دو ویژگی کمیته حسابرسی یعنی تجربه و مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت افشا شرکت ها رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد.

بین تخصص و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت افشا رابطه معناداری وجود ندارد.

نسبت غیرموظف اعضای هیات مدیره بر رابطه ی بین تجربه اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت افشا تاثیر مثبت و معناداری دارد

نسبت غیرموظف اعضای هیات مدیره بر رابطه ی بین سایر ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت افشا شرکت ها اثر تعدیل کننده ندارد.

تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند

ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

تماس‌های کمیته حسابرسی با حساب‌رسان، اطلاعاتی به هنگام درباره وضعیت مالی واحد اقتصادی و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درست‌کاری مدیریت در اختیار هیئت‌مدیره واحد اقتصادی قرار می‌دهد. در سال‌های اخیر، کشورهای توسعه‌یافته شاهد ظهور و تکامل شتابان کمیته حسابرسی بوده‌اند. گسترش عملیات بین‌المللی، تشدید فعالیت‌های شرکت‌های سهامی برای کسب مزایای رقابتی، افزایش بدهی‌های ناشی از خسارت به محیط‌زیست، نقش و تأثیر برآوردهای مدیریت در ارقام مندرج در صورت‌ها و گزارش‌های مالی، نبود مبنایی معتبر برای بررسی ادعاهای مدیریت در رابطه با کفایت ساختار کنترل داخلی از سوی حساب‌رسان مستقل، گسترش استفاده از سیستم‌های رایانه‌ای و به دنبال آن، مشکل‌تر شدن نظارت بر کنترل این سیستم‌ها، سبب تشدید روند ایجاد و به‌کارگیری کمیته حسابرسی شده است از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح جدول شماره ۱۰ استخراج نمود.

نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری می‌باشد؛ به دلیل این که گزارش حسابرسی یک منبع اطلاعاتی ارزشمند است و توسط فردی مستقل از شرکت ارائه می‌شود. همچنین، از آنجا که نوع اظهارنظر حساب‌رسان برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دارای اهمیت است؛ بنابراین انتظار می‌رود موسسه‌های حسابرسی در جهت بهبود کیفیت حسابرسی تلاش مضاعف نمایند منطقی است که پیش‌بینی نماییم احتمال کشف رویه‌های حسابداری سؤال‌برانگیز، توسط حساب‌رسان با کیفیت بالا در مقایسه با حساب‌رسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از پژوهش‌ها، از اندازه موسسات حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است، پیش‌بینی می‌شود مدیریت سود در شرکت‌هایی با حساب‌رسان با کیفیت پایین (موسسات حسابرسی کوچک) بیشتر از شرکتهای با حساب‌رسان با کیفیت بالا (موسسات حسابرسی بزرگ) رخ دهد، همانطوری که در این مطالعه آمده است دو دیدگاه در خصوص دوره تصدی حسابرسی مطرح گردیده است، دیدگاه اول مربوط به فرضیه تخصص حساب‌رسان و دیدگاه دوم مربوط به فرضیه استقلال حساب‌رسان می‌باشد. دیدگاه تخصص حساب‌رسان بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد که به تبع آن، عدم اطمینان اطلاعاتی کاهش می‌یابد. برعکس دیدگاه دوم یعنی استقلال حساب‌رسان معتقد به کاهش کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی حسابرسی است که منجر به افزایش عدم اطمینان اطلاعاتی می‌گردد.

مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی نسبت به مطالعات انجام شده در بازار سرمایه و نیز حسابداری مالی به مراتب کمتر انجام پذیرفته است. در این پژوهش موضوعات به چهار دسته تقسیم بندی شده است: حسابرسی مستقل، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی. لازم به یادآوری است که این مقاله فقط نتایج مربوط به حسابرسی مستقل را تحلیل نموده و مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی داخلی، رعایت و عملیاتی را مورد مطالعه قرار نداده است. نتایج ارائه شده مربوط به دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۰ می‌باشد و با توجه به محدودیت‌های اطلاعاتی که فقط شامل مقالات چاپ شده در پژوهش‌های تجربی حسابداری می‌باشد، کامل نیست. با این وجود، سعی شده است که نتایج مهم در زمینه‌های مهم استخراج گردد پیشنهاد می‌گردد در آینده پژوهشگران هر یک از موضوعات دسته بندی شده را به جداگانه مورد مطالعه قرار دهند تا بتوان به نتایج قطعی و مشخص تری دست یافت.

منابع و مآخذ

۱. ساعی، م؛ لاری دشت بیاض، م؛ فاتح گوش، ح. (۱۳۹۴). بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابداری در دو دهه اخیر. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۲(۲)، صص ۲۲۰-۲۰۳.
۲. ناطقی، س؛ مهرانی، ک؛ تحریری، آ. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۵(۱). صص ۱۵۹-۱۷۹.
3. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), 125–152.
4. Aveyard, H. (2010). *Doing a literature review in health and social care: A practical guide*. UK: Open University Press.
5. Lesage, C. & Wechtler, H. (2012). An inductive typology of auditing research. *Contemporary Accounting Research*, 29 (2), 487–504.
6. Gramling, A. A., Jenkins, J. G., Taylor, M. H. (2010). Policy and research implications of evolving independence rules for public company auditors. *Accounting Horizons*, 24 (4), 547–566.
7. Trompeter, G.M., Carpenter, T.D., Desai, N., Jones, K.L., Riley, Jr, R.A. (2013). A Synthesis of Fraud-Related Research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (S-1), 287–321.
8. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M.B., Shefchik, L., Velury, U. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (S-1), 385–421.
9. Hakim F, Omri M.A. Quality of the external, information asymmetry, and Bid–ask spread. *The Journal of Accounting and Information Management* 2010; 18: 5-18.

Content analysis of audit research in the Quarterly Journal of Experimental Accounting Research

Ali Amiri¹

Seyyed Ahmad Ardakan^{*2}

Date of Receipt: 2020/10/21 Date of Issue: 2020/11/02

Abstract

This research analyzes the content of published audit articles. The statistical population of the study is the published audit articles in the Quarterly Journal of Experimental Accounting Research, between 1390 and 1397, which includes 25 articles. The research was conducted using content analysis technique. The results show that the highest number of audit articles, with 30%, was published in 2016. Among these, the highest number of articles is related to the characteristics of the auditor, which accounted for 43% of the articles. The most used research method is correlation method and in 52.17% of articles, audit variables are dependent variables. In 95% of the researches, the audit variables have a significant relationship with the studied variables.

Keywords

Audit Research, Quarterly Journal of Experimental Accounting Research, Content Analysis.

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Bandar Abbas Branch, Bandar Abbas, Iran.

2. Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University, Bandar Abbas Branch, Bandar Abbas, Iran.