



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال یازدهم / شماره ۴۱ / بهار ۱۴۰۱

بررسی ابعاد نظارت مطلوب بر حسابرسی در بازار سرمایه ایران

سعید اسمعیل پور زنجانی

دانشجوی دکتری مدیریت دولتی-گرایش تطبیق و توسعه، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمان، ایران،
se_33333@yahoo.com

علی رئیس پور

استادیار و عضو هیئت علمی گروه اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان،
mailboxali@gmail.com

سنجر سلاجقه

دانشیار و عضو هیئت علمی گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان،
s.salajeqhe@iauk.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۵/۱۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۲۹

چکیده

هدف تحقیق حاضر بررسی ابعاد نظارت مطلوب بر حسابرسی در بازار سرمایه ایران و کشورهای نمونه شامل ایالات متحده، انگلستان، آلمان، استرالیا و مالزی است. تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش مبتنی بر مدل سه شاخگی و دارای رویکرد تطبیقی است. جامعه آماری تحقیق شامل خبرگان شاغل در مؤسسات حسابرسی در ایران است. جمع‌آوری اطلاعات از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و نظر خبرگان به روش دلفی و با کمک پرسشنامه گردآوری شده است. برای بررسی سؤالات تحقیق آزمون تی تک نمونه‌ای، تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌سازی معادلات ساختاری و برای تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS و AMOS استفاده شده است. تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده نشان داد که وضعیت نظارت بر حسابرسی در بازار سرمایه ایران بر طبق مؤلفه‌های مدل سه شاخگی در قیاس با کشورهای نمونه در سطح خوب و بیش از رضایت بخش قرار می‌گیرد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که سطح مؤلفه‌های نظارت بر حسابرسی در ایران و کشورهای توسعه یافته نمونه در سطح بیش از رضایت بخش است و بین ابعاد مدل سه شاخگی نظارت بر حسابرسی در ایران و کشورهای توسعه یافته نمونه رابطه معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: نظارت مطلوب، حسابرس، مؤسسات حسابرسی، نهاد نظارتی، مدل سه شاخگی، بازار سرمایه.

۱- مقدمه

انسان به ذات خود، موجودی اجتماعی است و تداوم زندگی اجتماعی او، در گرو پیروی از قانون است. پیروی از قانون، در گرو صحت فعل نظارت و بازرسی است (استینر^۱، ۲۰۱۹). نظارت و بازرسی، فعلی است که تداوم روابط اجتماعی در جامعه‌های انسانی را تضمین می‌کند (بوین و سربینوی^۲، ۲۰۱۹). سهولت برقراری ارتباطات انسانی در دهکده جهانی، لزوم کنترل و نظارت در تمامی جوامع انسانی را محسوس و الزام وجود ساختارهای سازمانی مناسب برای برآورده شدن این نیاز را مشهود ساخته است. دولت‌ها، با ایجاد نهادهای ناظر مستقل، مسئولیت حفظ منافع همگانی و اطمینان از تهیه گزارش‌های مستقل، دقیق و اطمینان‌بخش را به حسابرسان سپردند و نهادهای ناظر، وظیفه مراقبت از صحت حسابرسی حسابرسان مستقل را عهده‌دار شدند (چرچ و همکاران^۳، ۲۰۱۹). اداره ثبت و بازرسی هیأت نظارت حرفه‌ای حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام^۴، چشم‌اندازی از اهداف و زمینه‌های بالقوه مورد تأکید در موضوعات بازرسی را تعیین کرده است. بر این اساس، هنگام برنامه‌ریزی، اجرا و بررسی کنترل کیفیت کارهای حسابرسی، حوزه‌های اصلی تمرکز بازرسان هیأت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام روی سیستم کنترل کیفیت، استقلال، نقاط ضعف پرتکرار در بازرسی‌های قبلی، ملاحظات برون‌سازمانی، ریسک‌های امنیت سایبری^۵، شاخص‌های کیفیت حسابرسی، تغییر در گزارش حسابرسی و اجرای استانداردهای حسابرسی جدید است (تیسلیک و درو^۶، ۲۰۱۸). براساس مفاد قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب سال ۱۳۷۲، نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی به‌عهده جامعه حسابداران رسمی ایران است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵). اما تعدد مراجع نظارتی تاکنون نتیجه‌ای جز سردرگمی حسابرسان و شرکت‌ها، حاصلی در بر نداشته و فضا را برای برخی فرصت‌طلبی‌ها و فرار از مسئولیت‌ها نیز فراهم آورده است (حاجیان، ۱۳۹۵). با توجه به خلاء وجود یک نظام جامع و مؤثر نظارت بر فعالیت حسابرسان در کشور در حال حاضر که در عین حال ضامن استقلال حسابرسان مستقل نیز باشد، در تحقیق حاضر برآنیم به ابعاد استقرار نظام جامع و مؤثر نظارت با هدف حصول اطمینان از درستی جریان امور و رعایت کامل رفتار حرفه‌ای و حفظ استقلال از سوی حسابرسان مستقل فعال در بازار سرمایه ایران دست یابیم. به این منظور در تحقیق حاضر، پرسش به این سؤال را دنبال خواهیم کرد که آیا براساس مدل سه‌شاخگی سه دسته عوامل ساختاری-فرایندی، رفتاری-

محتوایی و محیطی-زمینه‌ای بر نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران و کشورهای توسعه‌یافته نمونه تأثیرگذار است؟

۲- ضرورت و اهداف تحقیق

فرآیند حسابرسی به‌عنوان سازوکار برون‌سازمانی در اصول حاکمیت شرکتی، نقش مهمی ایفا می‌کند. طبق استاندارد حسابرسی، اهداف کلی حسابرسی، به‌دست‌آوردن اطمینان معقول از عدم وجود تحریف‌های عمده ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و صدور گزارش‌های حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و در ارتباط با موضوع مدیریت مشتری است. فرآیند حسابرسی متضمن تداوم فعالیت و گریز از انحراف در سازمان‌ها است (دکلی و همکاران^۷، ۲۰۲۰). حرفه حسابرسی مستقل، رکن ایجاد اعتماد عمومی به بازار سرمایه، تقویت شفافیت اقتصادی و مبارزه با فساد است (داگسن^۸، ۲۰۲۰). این روزها پدیده مذموم فساد، بزرگترین سرمایه اجتماعی حرفه حسابرسی یعنی اعتماد مردم را نشانه گرفته است و برای حفظ سرمایه اجتماعی، ضروری است تمام سازوکارهای مؤثر در ایجاد شفافیت و مبارزه با فساد اصلاح شود. زیرا از دست‌رفتن سرمایه اجتماعی طی مدتی کوتاه رخ می‌دهد و به‌دست‌آوردن آن فرآیندی زمان‌بر است (ماناگو و ملتون^۹، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر، در ایران، وزارت اقتصاد و دارایی، سازمان بورس اوراق بهادار و کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی و سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران همواره در پی دستیابی به ساختار مشخصات نظارت مطلوب بر حسابرسان با هدف اصلاح ساختار و قانونمندی ارائه خدمات حسابداری و حسابرسی، تقویت و ارتقای نظارت بر حرفه حسابرسی در کشور بودند که در این مورد، پیش‌نویس ماده واحده قانون مذکور تنظیم و پس از نظرسنجی از مراجع دولتی و حرفه‌ای تصویب و مبنای عمل قرار گرفته است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵). با توجه به اهمیت موضوع و مباحث پیش‌گفته در خصوص ضرورت نظارت مؤثر بر حسابرسان، هدف تحقیق در وهله اول، شناسایی ابعاد نظارت بر حسابرسان، در بازار سرمایه ایران و مقایسه آن با کشورهای توسعه‌یافته نمونه و در وهله دوم، بررسی رابطه بین ابعاد نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران و کشورهای توسعه‌یافته براساس مدل سه‌شاخگی است.

۳- مبانی نظری تحقیق

در ایران، طبق اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۷۸، نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات حسابرسی، تنها در صلاحیت جامعه حسابداران رسمی ایران است و مرجع

دیگری صلاحیت این کار را ندارد. این اساسنامه در سال ۱۳۷۸ به تصویب هیأت وزیران رسیده و بر این اساس، جامعه حسابداران رسمی ایران موظف شد که بر کیفیت خدمات حرفه‌ای اعضای خود نظارت کند و از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای آنان جلوگیری نماید. برای انجام این کار، آیین نامه رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل در اواخر سال ۱۳۸۲ و آیین نامه نظارت حرفه‌ای در سال ۱۳۸۳ تهیه و به تصویب شورای عالی و وزیر دارایی وقت رسید (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵).

در ایالات متحده به موجب بخش ۱۰۱ قانون ساریبنز اکسلی، "هیأت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام" از سوی کنگره ایالات متحده، راه اندازی شده است. این هیأت دارای پنج عضو، مرکب از دو حسابدار رسمی و سه نفر از کارشناسان برجسته مالی است که به صورت تمام وقت مشغول به کار هستند و حقوق و مزایای آنان، معادل رئیس و اعضای هیأت استانداردهای حسابداری مالی است. مسئولیت این هیأت، نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و کارگزاران اوراق بهادار برای پاسداری از منافع عمومی و سرمایه گذاران از راه بهبود گزارش‌های حسابرسی آگاهانه، درست و مستقل است. ضابطه گذاری این هیأت در قالب استانداردهای حسابرسی، اخلاقی، کنترل کیفیت و اطمینان بخشی، انجام می‌شود و رهنمودهایی را نیز به فراخور موضوع در زمینه این استانداردها، منتشر می‌کند که برای تمام مؤسسات این کشور لازم‌الاجرا است (قانون ساریبنز اکسلی^{۱۱}، ۲۰۰۲).

در ایالات متحده، دفتر حسابدار ارشد (OCA)^{۱۱} از ارکان کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۱۲} است و مسئولیت تدوین و اجرای سیاست‌های حسابداری و حسابرسی را برای افزایش شفافیت و مربوط بودن گزارشگری مالی و همچنین مسئولیت بهبود عملکرد حرفه‌ای حسابرسان شرکت‌های سهامی عام را بر عهده دارد تا اطمینان یابد صورت‌های مالی به کارگرفته شده در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری، به صورت منصفانه ارائه شده‌اند و دارای اعتبار هستند. فعالیت‌های این دفتر برای انجام مأموریت یادشده، اساساً به سه گروه حسابداری، فعالیت حرفه‌ای و اقدامات بین‌المللی، تقسیم شده است. این سه گروه به طور مشترک کار می‌کنند تا در مسائل حسابداری و حسابرسی به عنوان مشاور اصلی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده خدمت کنند (کرب^{۱۳}، ۲۰۱۹؛ روپ^{۱۴}، ۲۰۲۰).

در انگلستان، نهاد نظارتی خاصی به نام "هیئت بازرسی و نظارت حسابداری"^{۱۵} وجود دارد که نهادی مستقل است. این هیئت مرکب از نمایندگان انجمن حسابداران قسم خورده انگلستان^{۱۶}، انجمن حسابداران مدیریت انگلستان^{۱۷}، انجمن

مدیران مالی و حسابداری^{۱۸} و انجمن حسابداران خبره انگلستان انگلستان و ولز^{۱۹} می‌باشند. این هیئت نظارتی متشکل از حسابداران خبره و یک نفر حقوقدان می‌باشد و این مسئله نشان‌دهنده آن است که در هیئت نظارتی حرفه‌ای نمی‌توان از افراد غیرحرفه‌ای خواست که بر فعالیت افراد حرفه‌ای نظارت یا اعمال نظر کنند (اسمیت^{۲۰}، ۲۰۱۷؛ ایمن و ایمهنزوب^{۲۱}، ۲۰۲۰).

در آلمان با کمک کمیسیون نظارت بر حسابرسان^{۲۲}، یک عنصر جدید نظارت عمومی در سیستم فعلی نظارتی موجود در آلمان ایجاد شده است. جامعه حسابداران عمومی^{۲۳} تحت نظارت دولت توسط وزارت امور اقتصادی و انرژی دولت مرکزی است. در آلمان، کمیسیون نظارت بر حسابرسان، مسئول تمام نظارت‌های انجام شده بر حسابرسان در سطح کشور است. سیستم موجود نظارت بر حسابرسان از سیستم نظارت بر حسابداران کاملاً مستقل است (لیدر و لنز^{۲۴}، ۲۰۱۷؛ هوهنفلز و کوپیک^{۲۵}، ۲۰۱۸).

در استرالیا هیئت انضباطی حسابرسان و مدیران تصفیه شرکت‌ها^{۲۶}، به عنوان نهاد مستقل دولتی، وظیفه نظارت را بر عهده دارد. این نهاد در سال ۱۹۹۰ و به عنوان جایگزین نهادهای نظارتی ایالتی ایجاد شد. نام این نهاد در سال ۲۰۱۷ به هیئت انضباطی حسابرسان شرکت‌ها (CADB)^{۲۷} تغییر یافت. این نهاد وظیفه نظارت بر اعمال و رفتار حسابرسان و بررسی مطابقت آن با قوانین موجود را بر عهده دارد. اعضای این هیئت توسط وزارت اقتصاد و دارایی استرالیا تعیین می‌شوند و متشکل از افرادی هستند که دارای تجربه فراوان در حوزه‌های حقوقی، حسابداری و کسب و کار می‌باشند (بسل، پاؤل و ریچاردسون^{۲۸}، ۲۰۲۰).

در مالزی، مرجع نظارت بر حسابرسان در این کشور هیأت نظارت حسابرسی^{۲۹} می‌باشد. این هیأت، مأموریت خود را ترویج حسابرسی مستقل با کیفیت بالا برای افزایش اعتماد و کیفیت و قابلیت اطمینان صورتهای مالی حسابرسی شده از مؤسسات بخش عمومی و برنامه ریزی مالی در مالزی می‌داند. این هیأت، مهم‌ترین اهداف خود را مواردی مانند گزارشگری مالی با کیفیت بالا توسط مؤسسات عمومی^{۳۰} و برنامه‌های بودجه؛ شیوه‌های حسابرسی با کیفیت بالا و افزایش قابلیت اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی شده ذکر می‌کند (ماسکیاندارو، پیا و رملی^{۳۱}، ۲۰۲۰؛ راکا، سوهرمن و سری^{۳۲}، ۲۰۲۰).

۴- پیشینه تجربی تحقیق

بستانیان (۱۳۹۰) در تحقیق وضعیت نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان را بررسی کرد. بنابر نتایج تحقیق تجربه موفق کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد که نظارت مستقل دولتی بر حسابرسان، اگرچه در کوتاه‌مدت موجب بروز تعارض بین حسابرسان و نهاد نظارتی می‌شود، اما در درازمدت موجب ارتقای حرفه حسابرسی خواهد شد. حسابرسان وظیفه‌ی حفظ اعتماد عمومی به بازار سرمایه را دارند و نظارت مستقل دولتی بر حسابرسان حفظ اعتماد عمومی را تضمین می‌کند. نظارت مستقل دولتی بر حسابرسان در درازمدت رفتار حرفه‌ای و گریز از اشتباه از سوی حسابرسان را تضمین می‌کند

علوی (۱۳۹۵) در تحقیق سازوکارها و راهکارهای نظارت حرفه‌ای بر موسسات حسابرسی را بررسی کرد. بنابر نتایج تحقیق جامعه حسابداران رسمی ایران در کوتاه‌مدت با تعارض بین منافع اعضای خود با منافع عمومی کشور در مسأله نظارت حرفه‌ای بر حسابرسان مواجه است. این تعارض به‌ذات خود بد نیست و ایجاد تعارض کوتاه‌مدت برای انجام صحیح وظایف نظارتی اجتناب‌ناپذیر است. نظارت بر حرفه حسابرسی امری ضروری و غیرقابل اجتناب است و تجربه‌ی کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد که نظارت مستقل دولتی موجب ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود.

معنوی‌مقدم (۱۳۹۵) در پژوهشی اصول نظارت بر حسابرسان را بررسی کردند. بنابر نتایج تحقیق اعتماد عمومی، پایه و اساس فعالیت موفق بازارهای مالی است. تجربه کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد برای حفاظت از اعتماد عمومی باید مسأله نظارت بر حسابرسان جدی گرفته شود. در این راستا نظارت بر حسابرسان باید حیطه‌های نظارت بر استقلال و درستی حسابرسان، بی‌طرفی حسابرسان، گزینش و آموزش صحیح حسابرسان، پیروی از اصول روش‌شناختی حسابرسی، ارتباط حرفه‌ای حسابرسان با مدیران و ارتباط مداوم حسابرسان با دستگاه‌های نظارتی را شامل شود.

دهکردی و کشتکار (۱۳۹۶) در تحقیق تأثیر مدل سه‌شاخگی بر نوآوری اجتماعی را در شرکتی وابسته به صنعت خودروسازی بررسی کردند. براساس نتایج تحقیق آن‌ها مدل سه‌شاخگی بر نوآوری اجتماعی شرکت تأثیرگذار است. نتایج تحقیق همچنین نشان داد که عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای به ترتیب اولویت دارای بیشترین تأثیر بر نوآوری اجتماعی سازمان هستند.

صفرزاده و جعفری (۱۳۹۷) در تحقیق نقش عوامل مدل

سه‌شاخگی در استقرار حراج الکترونیک را بررسی کردند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که در بین عوامل ساختاری، عوامل مربوطه به ساختار سازمان بیشترین تأثیر را بر روی استقرار حراج الکترونیک دارد. در بین عوامل رفتاری عوامل مربوطه به فرهنگ سازمانی بیشترین اثر را بر روی استقرار حراج الکترونیک دارد. در بین عوامل محیطی عوامل مربوطه به دولت، قوانین و بانک‌ها بیشترین اثر را بر روی استقرار حراج الکترونیک دارد و عوامل ساختاری بیشتر از عوامل محیطی و عوامل محیطی بیشتر از عوامل رفتاری بر روی استقرار حراج الکترونیک اثر دارد.

هوهنفلز و کوییک (۲۰۱۸) در تحقیقی به بررسی نقش کیفیت سیستم‌های نظارت بر حسابرسان را بر ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی در آلمان پرداختند. براساس نتایج تحقیق کیفیت بالای نظارت بر حسابرس تأثیر بالایی بر ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی از سوی حسابرسان رسمی دارد. نتایج تحقیق همچنین نشان داد که کیفیت سیستم‌های نظارت بر حسابرسان تأثیر بالایی بر کیفیت خدمات حسابرسان دارد.

ایمن و ایمهنزوب (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی توسعه فناوری اطلاعات و اثر آن بر فرآیندهای حسابرسی و نظارت بر حسابرسی پرداختند. براساس نتایج این تحقیق، توسعه فناوری اطلاعات موجب افزایش نظارت بر فرآیندهای حسابرسی می‌شود، اما نظارت فردی بر روی حسابرسان را کاهش می‌دهد. محققان براساس نتایج تحقیق پیشنهاد کردند که باید الگوهای مناسب برای سیستم‌های نظارتی بر روی حسابرسان تدوین گردد.

روپ (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی وضعیت نظارت بر حسابرسان و تأثیر آن بر مدل درآمدی سازمان‌ها پرداخت. براساس نتایج تحقیق قانون ساربینز اکسلی تأثیر بسیاری زیادی بر روی حاکمیت صاحبان سهام بر روی مدل درآمدی سازمان و کاهش ریسک‌پذیری در مدل درآمدی سازمان‌ها گذاشته است. نتایج تحقیق همچنین نشان داد که این قانون از طریق بهبود نظارت بر حسابرسان، ریسک‌پذیری مدیران در تغییر مدل درآمدی سازمان را کاهش داده است.

لیما و برونی^{۳۳} (۲۰۲۰) در تحقیقی عنوان می‌کنند که مدل سه‌شاخگی پس از معرفی، به سرعت به تحلیل‌ها از وضعیت حرفه‌های گوناگون راه پیدا کرده است. در اغلب تحقیق‌ها فرضیه‌ی تأثیر سه دسته عوامل ساختاری-فرایندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای بر وضعیت شغلی افراد

حسابرسان در بازار سرمایه را داراست. از اینرو فرضیه‌ی اصلی تحقیق حاضر به شرح زیر طرح می‌گردد.

فرضیه اصلی تحقیق: سه دسته عوامل ساختاری-فرایندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای بر نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران و کشورهای توسعه‌یافته تأثیرگذار است.

۶- روش تحقیق

تحقیق حاضر، از منظر هدف کاربردی و از منظر روش توصیفی از نوع همبستگی و تطبیقی است. جامعه آماری تحقیق شامل حسابرسان در بازار سرمایه ایران هستند. در زمان انجام تحقیق، تعداد کل شرکای حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برابر با سیصد و سی و پنج نفر بودند که برای انتخاب اعضای نمونه در این جامعه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌شد و با استفاده از روش تعیین حجم نمونه از جدول کرجسی-مورگان، تعداد نمونه برابر با صد و هشتاد و یک نفر به دست آمد. به دلیل احتمال عدم برگشت یا جمع‌آوری پرسشنامه‌های حاوی اطلاعات نادرست، در مجموع تعداد دویست و پنجاه پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد صد و هشتاد و پنج مورد قابل استفاده بودند. برای بررسی وضعیت رابطه ابعاد مدل سه‌شاخگی در ایران با کشورهای توسعه‌یافته نمونه از حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه در کشورهای آمریکا، انگلستان، آلمان، استرالیا و مالزی استفاده شد. تمامی این کشورها، عضو مجمع بین‌المللی نظارت هستند و فعالیت‌های مرتبط با تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^{۳۵} را سرپرستی می‌کند و بر فعالیت‌های هیأت نظارت بر منافع عمومی^{۳۶} نظارت دارد. علاوه بر این تمام این کشورها، به‌عنوان الگو و جایگاه آن‌ها در ابعاد مختلف به‌عنوان هدف برای جمهوری اسلامی ایران مطرح است. به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کافی، از کل جامعه آماری حسابرسان این کشورها، از این جامعه آماری نمونه‌گیری غیرتصادفی از نوع قضاوتی انجام می‌شود. به این منظور پرسشنامه تحقیق به صورت غیرتصادفی برای صد مؤسسه مطرح حوزه حسابرسی در این کشورها ارسال شد که از این تعداد پس از پیگیری‌های متعدد حدود پانزده پرسشنامه برگشت داده شد. در این تحقیق از دو ابزار برای جمع‌آوری اطلاعات استفاده می‌شود. ابزار اول بررسی اسناد و مدارک در زمینه ادبیات موضوع، تعیین چارچوب نظری و شاخص‌ها است. ابزار دوم پرسشنامه است. با توجه به متغیرهای تحقیق از دو پرسشنامه برای جمع‌آوری

حرفه‌ای مورد بررسی قرار گرفته است و در ادامه نسبت به رتبه‌بندی میزان تأثیر هر یک از این سه دسته عوامل اقدام شده است. بنابر اعتقاد تحقیق‌گران ماهیت پویای محیطی سبب می‌شود مدل سه‌شاخگی کماکان در تحلیل وضعیت شغلی افراد حرفه‌ای دارای کاربرد باشد.

ها و همکاران (۲۰۲۰) معتقدند از مدل سه‌شاخگی می‌توان برای بررسی و تحلیل حرفه حسابرسی استفاده کرد. آن‌ها معتقدند برخورد نهادهای نظارتی، ذی‌نفعان سرمایه و حسابرسان در بازار سرمایه سبب می‌شود مدل سه‌شاخگی در تحلیل‌های چالش‌های حسابرسی در بازار سرمایه کاربرد داشته باشد.

چن و همکاران^{۳۴} (۲۰۲۰) در تحقیقی تأثیر مدل سه‌شاخگی بر نوع ارتباط بین شرکت‌های حسابرسی با مشتریان را بررسی کردند. براساس نتایج این تحقیق مدل سه‌شاخگی بر نحوه ارتباط شرکت‌های حسابرسی با مشتریان تأثیرگذار است. نتایج تحقیق همچنین نشان داد که به ترتیب عوامل زمینه‌ای، ساختاری و رفتاری دارای بیشترین تأثیر بر نوآوری اجتماعی سازمان هستند.

۵- فرضیه‌ی تحقیق

بر طبق مدل سه‌شاخگی پدیده‌های مرتبط با سازمان و مدیریت را می‌توان در سه دسته عوامل ساختاری-فرایندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای تجزیه و تحلیل کرد. علت نام‌گذاری این مدل ارتباط بین عوامل ساختاری-فرایندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای به گونه‌ای است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی نمی‌تواند خارج از تعامل این سه شاخه قرار گیرد. در این مدل رابطه بین سه شاخه، رابطه‌ای تنگاتنگ است و در عمل از هم جدایی ناپذیرند. در واقع روابط موجود بین این سه شاخه از نوع لازم و ملزوم بوده و به مثابه سه شاخه روییده از تنه‌ای واحد است. این مدل تاکنون در بسیاری از مفهوم‌های مرتبط با حسابرسی در زمینه‌های متفاوت به کار گرفته شده است که به برخی از این تحقیق‌ها بیشتر اشاره شد (چن و همکاران، ۲۰۲۰، ها و همکاران، ۲۰۲۰، لیما، لیما و برونی، ۲۰۲۰). استفاده موفق محققان از مدل سه‌شاخگی در تبیین پدیده‌های مرتبط با حسابرسی در تحقیقات پیشین و توصیه‌ی چن و همکاران در بررسی مدل سه‌شاخگی در مورد موضوع نظارت بر حسابرسان سبب می‌شود بنیان نظری مناسبی برای بررسی این موضوع گرد آید که حداقل از جنبه‌ی نظری مدل سه‌شاخگی توانایی تبیین ابعاد نظارت مطلوب بر

نمونه‌گیری برابر با ۰/۹۳۸ است که مقدار قابل قبولی است و با توجه به معناداری آزمون بارتلت ($p < ۰/۰۵$ - مقدار) شرایط لازم برای انجام تحلیل عاملی برقرار است.

جدول ۱. آزمون اعتبار نمونه‌گیری ابعاد مدل سه‌شاخگی

آزمون	آماره	درجه آزادی	P
کایزر، میجر، الکین ^{۴۱}	۹۳۸/۰	-	-
آزمون کرویت بارتلت ^{۴۲}	۱۸۳/۷۰۳۵	۶۳۰/۰	۰۰۱/۰

ب) شناسایی ابعاد نظارت بر حسابرسان: برای پاسخ به این فرضیه از تحلیل عاملی اکتشافی به روش حداکثر درستنمایی و چرخش واریماکس استفاده شده است. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل عاملی، تعداد ۲۱ شاخص مربوط به نظارت بر حسابرسان در ۳ عامل خلاصه شده‌اند. بر اساس یافته‌ها مقدار KMO در باب کیفیت نمونه‌گیری برابر با ۰/۹۶۲ است که مقدار قابل قبولی است و با توجه به معناداری آزمون بارتلت، شرایط لازم برای انجام تحلیل عاملی برقرار است.

جدول ۲. آزمون اعتبار نمونه‌گیری نظارت بر حسابرسان

آزمون	آماره	درجه آزادی	P
کایزر، میجر و الکین	۰/۹۳۸	-	-
کرویت و بارتلت	۷۰۳۵/۱۸۳	۰/۶۳۰	۰/۰۰۱

پایایی ابزار تحقیق: برای بررسی پایایی درونی در مطالعه مقدماتی بر روی ۳۰ نفر از افراد نمونه آماری، پایایی درونی پرسشنامه ابعاد مدل سه‌شاخگی و نظارت بر حسابرسان با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شده و با توجه به اینکه مقادیر آلفای کرونباخ بالاتر از (۰/۷) قرار گرفته است. براین اساس پایایی درونی تمام ابعاد مورد تأیید قرار گرفت. مقدار این آماره‌ها نشان می‌دهد که پرسشنامه‌ها، از پایایی بالایی برخوردارند. در جدول زیر پایایی ابعاد پرسشنامه تحقیق محاسبه شده است.

جدول ۳. پایایی ابعاد پرسشنامه تحقیق

بُعد	آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات هر بُعد
عوامل ساختاری-فرآیندی	۰/۷۹۱	۱۰
عوامل رفتاری-محتوایی	۰/۸۸۰	۱۳
عوامل محیطی-زمینه‌ای	۰/۹۲۴	۱۳
نظارت بر شریکان و کارکنان	۰/۹۲۰	۸
نظارت بر فرآیند حسابرسی	۰/۸۹۷	۶
نظارت بر نتایج حسابرسی	۰/۹۱۷	۷

داده‌ها استفاده می‌شود. اول پرسشنامه مدل سه‌شاخگی شامل عوامل ساختاری-فرآیندی، عوامل رفتاری-محتوایی و عوامل محیطی - زمینه‌ای (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۸۴) است. دوم پرسشنامه ابعاد نظارت مطلوب است. این پرسشنامه به منظور شناسایی ابعاد نظارت مطلوب در ایران و کشورهای توسعه‌یافته نمونه استفاده می‌شود (وسترمان، کوهن و ترومپتر^{۳۷}، ۲۰۱۹). در مدل سه‌شاخگی، پدیده سازمان و مدیریت برحسب سه دسته عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای بررسی و تجزیه و تحلیل می‌شود. پدیده‌های سازمانی و مدیریتی را می‌توان در سه دسته عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای بررسی کرد. علت نامگذاری این مدل ارتباط بین عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای به گونه‌ای است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی، خارج از تعامل این سه شاخه قرار نگیرد. منظور از عوامل ساختاری-فرآیندی، همه عناصر، عوامل و شرایط فیزیکی غیرانسانی سازمان است که با نظم، قاعده و ترتیب خاصی به هم پیوسته و چهارچوب، قالب، پوسته و یا بدنه فیزیکی و مادی سازمان را می‌سازند. (اسفندیاری و همکاران، ۱۳۹۰، ۸). منظور از عوامل رفتاری-محتوایی، کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی است که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد. عوامل محیطی-زمینه‌ای، شامل محیط و شرایط بیرونی است که سبب ساز عوامل رفتاری و ساختاری هستند (اسفندیاری و همکاران، ۱۳۹۰، ۹).

روایی سازه: روایی ساخت یا سازه بیان می‌کند نتایج به دست آمده از کاربرد یک ابزار اندازه‌گیری، تا چه حد با نظریه‌هایی تناسب دارد که آزمون بر محور آن‌ها تدوین شده است.

الف) شناسایی ابعاد مدل سه‌شاخگی: برای پاسخ به این فرضیه از تحلیل عاملی اکتشافی^{۳۸} به روش حداکثر درستنمایی^{۳۹} و چرخش واریماکس^{۴۰} استفاده شده است. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل عاملی، تعداد ۳۶ زیر بُعد (شاخص) مربوط به ابعاد مدل سه‌شاخگی در ۳ عامل خلاصه شده‌اند. برای اطمینان از اعتبار داده‌ها و بررسی صحت نمونه‌گیری قبل از تحلیل عاملی از معیار کایزر، میجر، الکین (KMO) استفاده شده است. این روش ضریب همبستگی داده‌ها را محاسبه می‌کند هرچقدر KMO بزرگ‌تر باشد داده‌ها برای تجزیه و تحلیل مناسب‌تر هستند. مقدار KMO بین صفر و یک است و داده‌های بالاتر از ۰/۷ برای تجزیه و تحلیل مناسب هستند. آزمون کرویت بارتلت نیز نشان می‌دهد که متغیرها با هم رابطه دارند و نتایج تحلیل عاملی قابل اعتماد است. بر اساس یافته‌ها مقدار KMO در باب ادراک سیاست سازمانی

۷- یافته ها

۷-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

برای اطلاعات توصیفی متغیر ابعاد مدل سه شاخگی از مقیاس نمره گذاری بازرگان و همکاران (۱۳۷۸، ۱۳) استفاده می شود. با توجه به میانگین تجربی در کشور ایران (۳/۷۰) می توان نتیجه گرفت که متغیر ابعاد مدل سه شاخگی در ایران در سطح خوب و در کشورهای توسعه یافته (۳/۱۳)، این متغیر در سطح بیش از رضایت بخش قرار دارد. در جدول های زیر نتیجه آماره های توصیفی متغیر ابعاد مدل سه شاخگی و مقیاس نمره گذاری عباس بازرگان و همکاران (۱۳۸۷، ۱۳) را مشاهده می کنید. برای اطلاعات توصیفی ابعاد متغیر ابعاد مدل سه شاخگی از مقیاس نمره گذاری بازرگان و همکاران (۱۳۷۸، ۱۳) استفاده می شود. نمرات میانگین نشان می دهد در ایران ابعاد ساختاری-فرآیندی و محیطی-زمینه ای در سطح خوب و بعد رفتاری-محتوایی در سطح بیش از رضایت بخش و در کشورهای توسعه یافته ابعاد رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه ای در

سطح بیش از رضایت بخش و بعد ساختاری-فرآیندی در سطح رضایت بخش قرار گرفته اند.

برای ارزیابی اطلاعات توصیفی متغیر نظارت بر حسابرسان از مقیاس نمره گذاری بازرگان و همکاران (۱۳۷۸، ۱۳) استفاده گردید. این متغیر در ایران در سطح بیش از رضایت بخش قرار دارد و در کشورهای توسعه یافته در سطح بیش از رضایت بخش قرار دارد.

برای اطلاعات توصیفی ابعاد متغیر نظارت بر حسابرسان از مقیاس نمره گذاری عباس بازرگان و همکاران (۱۳۷۸، ۱۳) استفاده گردید. در کشور ایران ابعاد نظارت بر شرکا و کارکنان و نظارت بر فرآیند حسابرسی در سطح رضایت بخش و بعد نظارت بر نتایج حسابرسی در سطح بیش از رضایت بخش قرار گرفته. این در حالی است که در کشورهای توسعه یافته بعد نظارت بر شرکا و کارکنان در سطح خوب و ابعاد نظارت بر فرآیند حسابرسی و نظارت بر نتایج حسابرسی در سطح بیش از رضایت بخش قرار گرفته اند.

جدول ۴. آماره های توصیفی متغیر ابعاد مدل سه شاخگی

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
ایران	۳۳۵	۳/۷۰	۰/۵۴	۱/۸۳	۴/۶۱
کشورهای توسعه یافته	۳۰	۳/۱۳	۰/۷۲	۲/۰۳	۴/۲۵

جدول ۵. مقیاس نمره گذاری عباس بازرگان و همکاران (۱۳۸۷، ۱۳)

بسیار قوی	قوی	خوب	بیش از رضایت بخش	رضایت بخش	مرزی	غیر رضایت بخش
۵	۴/۵۰	۴	۳/۵۰	۳	۲/۵۰	کمتر از ۲/۰۰
۴/۰۱	۴/۰۱	۳/۵۱	۳/۰۱	۲/۵۱	۲/۰۱	

جدول ۶. آماره های توصیفی ابعاد متغیر ابعاد مدل سه شاخگی

بعد	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
ساختاری-فرآیندی	ایران	۳۳۵	۳/۹۳	۰/۵۷	۱/۴۰	۵/۰۰
	کشورهای نمونه	۳۰	۲/۹۴	۰/۶۳	۱/۶۰	۴/۰۰
رفتاری-محتوایی	ایران	۳۳۵	۳/۵۹	۰/۶۵	۱/۶۹	۴/۶۹
	کشورهای توسعه یافته	۳۰	۳/۳۳	۰/۸۲	۲/۰۰	۴/۶۹
محیطی-زمینه ای	ایران	۳۳۵	۳/۶۵	۰/۶۵	۱/۲۳	۴/۶۲
	کشورهای توسعه یافته	۳۰	۳/۰۹	۰/۹۷	۲/۰۰	۴/۶۹

جدول ۷. آماره های توصیفی متغیر نظارت بر حسابرسان

گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
ایران	۳۳۵	۳/۰۴	۰/۴۶	۱/۶۷	۴/۰۵
کشورهای توسعه یافته	۳۰	۳/۳۴	۰/۷۹	۲/۳۳	۴/۵۷

جدول ۸. آماره‌های توصیفی ابعاد متغیر نظارت بر حسابرسان

بُعد	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
نظارت بر شریکان و کارکنان	ایران	۳۳۵	۲/۹۹	۰/۵۹	۱/۵۰	۴/۵۰
	کشورهای توسعه‌یافته	۳۰	۳/۶۰	۰/۷۲	۲/۳۸	۵/۰۰
نظارت بر فرآیند حسابرسی	ایران	۳۳۵	۲/۹۹	۰/۵۸	۱/۳۳	۴/۳۳
	کشورهای توسعه‌یافته	۳۰	۳/۱۶	۰/۹۶	۱/۶۷	۴/۶۷
نظارت بر نتایج حسابرسی	ایران	۳۳۵	۳/۱۳	۰/۵۵	۱/۴۳	۴/۴۳
	کشورهای توسعه‌یافته	۳۰	۳/۲۱	۱/۰۳	۱/۵۷	۵/۰۰

۲-۷- آمار استنباطی

برای سنجش مناسبت شاخص‌های معرفی‌شده از طیف پنج‌گانه لیکرت استفاده و میانگین نظرات اعضای نمونه درباره شاخص‌های مؤثر به وسیله آزمون t با مقدار نظری میانگین طیف (۳/۰۰) مقایسه شده‌است. بر این اساس چنانچه نمره شاخص بیشتر از مقدار نظری (۳/۰۰) باشد، بُعد پیشنهادی در مدل باقی خواهد می‌ماند. نتایج نشان داد هر سه بُعد عوامل ساختاری-فرآیندی، عوامل رفتاری-محتوایی و عوامل محیطی-زمینه‌ای مورد تأیید افراد است. در جدول زیر میانگین نمرات ابعاد نظارت بر حسابرسان را مشاهده می‌کنید.

برای تعیین ابعاد ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای نظارت بر حسابرسان در بازار سرمایه ایران مبتنی بر مدل سه‌شاخگی از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده می‌شود. با توجه به نتایج همه مؤلفه‌های عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای از دیدگاه خبرگان تأیید شدند ($p < 0.05$ -مقدار). در جدول زیر، نمرات مؤلفه‌های عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای را مشاهده می‌کنید.

وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران و کشورهای توسعه‌یافته مبتنی بر مدل سه‌شاخگی در سطح مطلوب قرار گرفته‌است ($p < 0.05$ -مقدار). در جدول زیر، وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان مبتنی بر مدل سه‌شاخگی را مشاهده می‌کنید.

وضعیت ابعاد ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و عوامل محیطی-زمینه‌ای نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران مبتنی بر مدل سه‌شاخگی در سطح مطلوب قرار گرفته‌است ($p < 0.05$ -مقدار). در جدول زیر وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان در ایران مبتنی بر مدل سه‌شاخگی را مشاهده می‌کنید.

بررسی ابعاد نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه کشورهای توسعه‌یافته نشان داد که ابعاد عوامل ساختاری-فرآیندی و عوامل محیطی-زمینه‌ای در سطح نامطلوب ($p > 0.05$ -مقدار) و بُعد عوامل رفتاری-محتوایی در سطح مطلوب قرار گرفته‌است ($p < 0.05$ -مقدار). در جدول زیر وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان در کشورهای توسعه‌یافته مبتنی بر مدل سه‌شاخگی را مشاهده می‌کنید.

بین ابعاد نظارت بر حسابرسان بازار سرمایه در ایران و کشورهای توسعه‌یافته مبتنی بر مدل سه‌شاخگی، رابطه وجود دارد؟

در این بخش، با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به بررسی ابعاد پیشنهادی تحقیق پرداخته شد. خروجی نرم‌افزار، نشان‌دهنده مناسب بودن ابعاد پیشنهادی تحقیق بود. نتایج تحلیل عاملی تأییدی نشان داد در متغیر ابعاد مدل سه‌شاخگی ابعاد عوامل رفتاری-محتوایی و عوامل محیطی-زمینه‌ای به ترتیب بیشترین اهمیت را در تبیین متغیر مورد بررسی داشتند به طوری که بُعد عوامل رفتاری-محتوایی ۹۵ درصد و بُعد عوامل محیطی-زمینه‌ای ۸۱ درصد تغییرات ابعاد مدل سه‌شاخگی را تبیین نمودند.

نتایج ارائه‌شده در جدول ۱۲ نشان‌دهنده رابطه معناداری بین ابعاد مدل سه‌شاخگی با نظارت بر حسابرسان است ($p < 0.05$ -مقدار). با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر (۰/۴۸۰)، این رابطه از نوع افزایشی (مستقیم) است. بدین معنا که با افزایش و بهبود در اجرای ابعاد مدل سه‌شاخگی، زمینه نظارت بر حسابرسان بیشتر فراهم می‌شود.

نتایج نشان‌دهنده رابطه معنادار ابعاد ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای با نظارت بر حسابرسان در ایران بود ($p < 0.05$ -مقدار). یعنی با بهبود اجزای مدل سه‌شاخگی، زمینه نظارت بر حسابرسان بیشتر فراهم می‌شود. در نمودار سه نتایج معادلات ساختاری بررسی مدل در ایران را مشاهده می‌کنید.

جدول ۹. بررسی میانگین ابعاد نظارت بر حسابرسان

عوامل	میانگین	انحراف معیار	آماره t	p-مقدار	نتیجه
عوامل ساختاری-فرآیندی	۳/۷۰	۱/۰۸	۲/۹۰	۰/۰۰۵	تأیید
عوامل رفتاری-محتوایی	۳/۶۰	۰/۷۵	۳/۵۶	۰/۰۰۱	تأیید
عوامل محیطی-زمینه‌ای	۳/۶۰	۱/۱۴	۲/۳۵	۰/۰۱۵	تأیید

جدول ۱۰. مؤلفه‌های عوامل ساختاری-فرآیندی، رفتاری-محتوایی و محیطی-زمینه‌ای

نوع مؤلفه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	p-مقدار	نتیجه
فرآیند رسیدگی	۳/۵۰	۱/۰۵	۲/۱۳	۰/۰۲۳	تأیید
ساختار مناسب	۳/۷۰	۰/۸۰	۳/۹۱	۰/۰۰۱	تأیید
به‌کارگیری ترکیب بهینه	۳/۷۰	۱/۱۷	۲/۶۷	۰/۰۰۸	تأیید
به‌کارگیری فناوری اطلاعات	۳/۶۵	۱/۱۴	۲/۵۶	۰/۰۱۰	تأیید
اخلاق و رفتار حرفه‌ای	۳/۷۵	۱/۰۲	۳/۲۹	۰/۰۰۲	تأیید
تصمیم‌گیری مشارکتی	۳/۴۵	۱/۰۰	۲/۰۲	۰/۰۲۹	تأیید
نظارت یکپارچه و جامع و خودکنترلی	۳/۶۰	۰/۸۸	۳/۰۴	۰/۰۰۳	تأیید
ارتقای آموزش و تجربیات	۳/۶۰	۱/۱۹	۲/۲۶	۰/۰۱۸	تأیید
قوانین و مقررات	۳/۶۵	۱/۰۹	۲/۶۷	۰/۰۰۸	تأیید
استقلال و بی‌طرفی	۳/۶۰	۱/۱۹	۲/۲۶	۰/۰۱۸	تأیید
حمایت همه‌جانبه از نهاد نظارتی	۳/۶۰	۱/۰۵	۲/۵۶	۰/۰۰۹	تأیید

جدول ۱۱. بررسی وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان

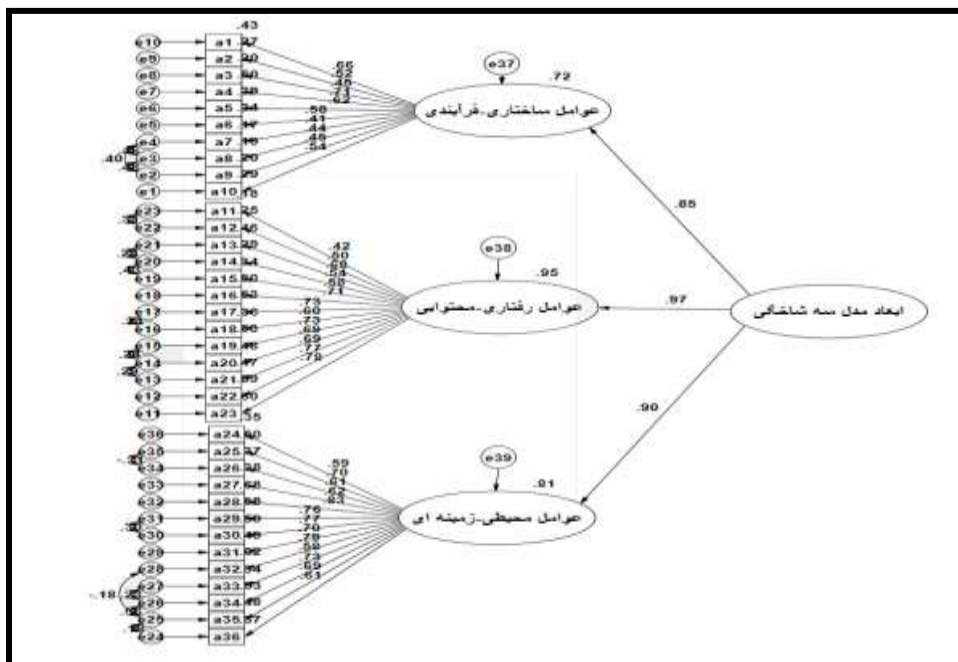
نوع عوامل	میانگین	انحراف معیار	میانگین نظری = ۳/۰۰	
			آماره t	p-مقدار
عوامل ساختاری-فرآیندی	۳/۸۷	۰/۶۲	۲۶/۶۴	۰/۰۰۱
عوامل رفتاری-محتوایی	۳/۵۷	۰/۶۷	۱۶/۱۴	۰/۰۰۱
عوامل محیطی-زمینه‌ای	۳/۶۲	۰/۶۸	۱۷/۱۱	۰/۰۰۱

جدول ۱۲. بررسی وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان در ایران

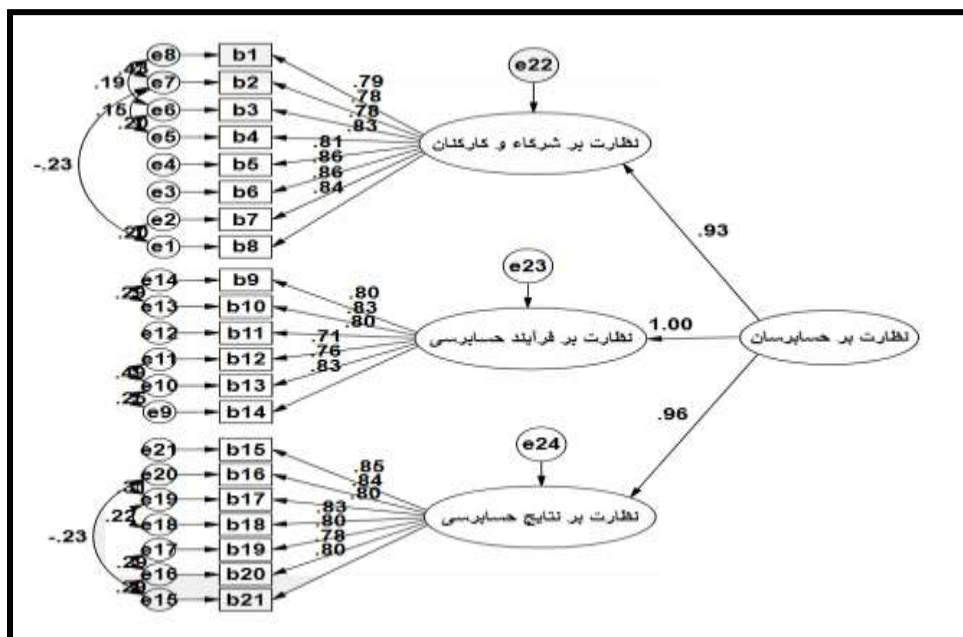
نوع عوامل	میانگین	انحراف معیار	میانگین نظری = ۳/۰۰	
			آماره t	p-مقدار
عوامل ساختاری-فرآیندی	۳/۹۳	۰/۵۷	۲۹/۷۶	۰/۰۰۱
عوامل رفتاری-محتوایی	۳/۵۹	۰/۶۵	۱۶/۳۷	۰/۰۰۱
عوامل محیطی-زمینه‌ای	۳/۶۵	۰/۶۵	۱۸/۳۳	۰/۰۰۱

جدول ۱۳. بررسی وضعیت ابعاد نظارت بر حسابرسان در کشورهای توسعه یافته

نوع عوامل	میانگین	انحراف معیار	میانگین نظری = ۳/۰۰	
			آماره t	p-مقدار
عوامل ساختاری-فرآیندی	۲/۹۴	۰/۶۳	-۰/۴۳	۰/۶۶۳
عوامل رفتاری-محتوایی	۳/۳۳	۰/۸۲	۱/۷۸	۰/۰۴۶
عوامل محیطی-زمینه‌ای	۳/۰۹	۰/۹۷	۰/۴۳	۰/۳۳۷



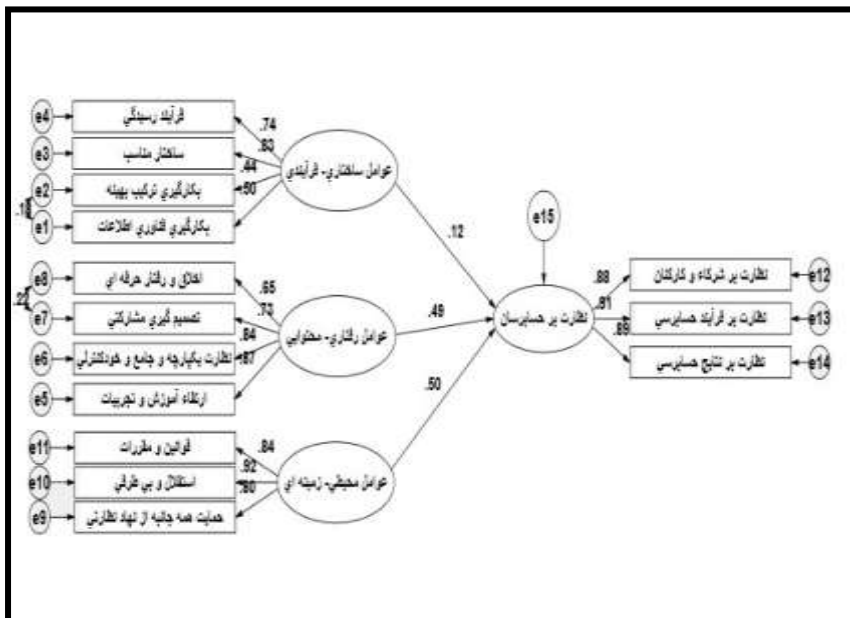
نمودار ۱. نتایج تحلیل عاملی تأییدی ابعاد مدل سه شاخگی (بار عاملی استاندارد شده)



نمودار ۲. نتایج تحلیل عاملی تأییدی نظارت بر حسابرسان (بار عاملی استاندارد شده)

جدول ۱۴. نتیجه آزمون سؤال تحقیق

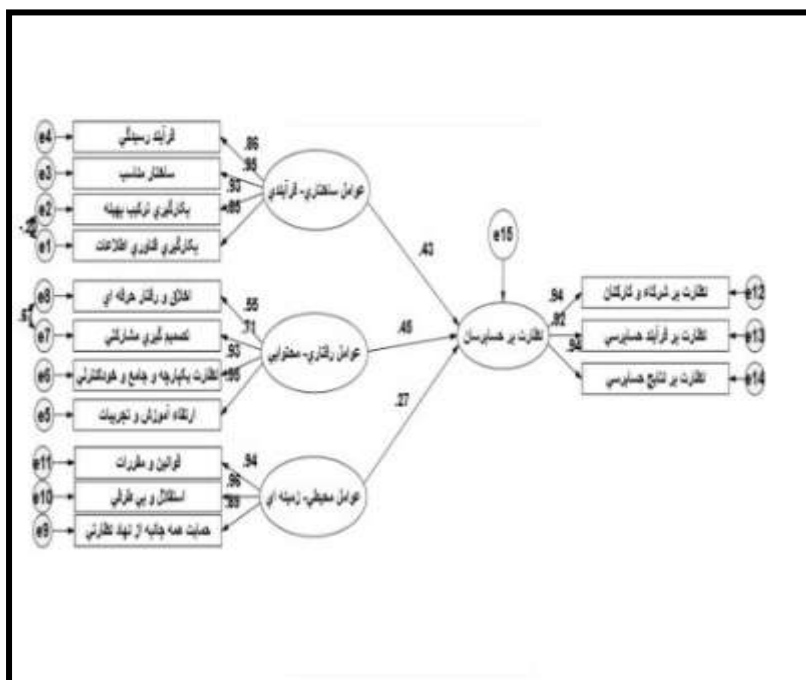
سؤال	ضریب مسیر	آماره t	p-مقدار
ابعاد مدل سه شاخگی ← نظارت بر حسابرسان	۰/۴۸۰	۹/۸۲۰	۰/۰۰۱



نمودار ۳. نتایج معادلات ساختاری برای بررسی مدل ایران

دارد (p < ۰/۰۵). در نمودار چهار نتایج معادلات ساختاری برای بررسی مدل کشورهای توسعه یافته را مشاهده می کنید.

نتایج نشان می دهد رابطه معنادار بین ابعاد عوامل ساختاری-فرآیندی، عوامل رفتاری-محتوایی و عوامل محیطی-زمینه‌ای با نظارت بر حسابرسان در کشورهای توسعه یافته نمونه وجود



نمودار ۴. نتایج معادلات ساختاری برای بررسی مدل کشورهای توسعه یافته

نتایج بررسی رابطه بین ابعاد عوامل ساختاری- فرآیندی، عوامل رفتاری- محتوایی و عوامل محیطی- زمینه‌ای با نظارت بر حسابرسان در ایران و کشورهای توسعه‌یافته نمونه در جدول زیر نشان داده شده‌است. در جدول پانزده نتیجه سؤال آزمون را مشاهده می‌کنید.

جدول ۱۵. نتیجه آزمون سؤال تحقیق

گروه	سؤال	ضریب مسیر	آماره t	p-مقدار
ایران	عوامل ساختاری- فرآیندی ← نظارت بر حسابرسان	۰/۱۱۶	۲/۲۹۰	۰/۰۲۲
	عوامل رفتاری- محتوایی ← نظارت حسابرسان	۰/۴۸۷	۹/۴۸۹	۰/۰۰۱
	عوامل محیطی- زمینه‌ای ← نظارت حسابرسان	۰/۴۹۶	۹/۴۹۱	۰/۰۰۱
کشورهای توسعه‌یافته	عوامل ساختاری- فرآیندی ← نظارت بر حسابرسان	۰/۴۲۹	۴/۹۸۷	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری- محتوایی ← نظارت بر حسابرسان	۰/۴۴۷	۵/۳۰۴	۰/۰۰۱
	عوامل محیطی- زمینه‌ای ← نظارت بر حسابرسان	۰/۲۶۸	۳/۲۶۱	۰/۰۰۱

۸- بحث و نتیجه‌گیری

اگرچه در مطالعه حاضر، ابعاد مدل سه شاخگی در ایران در سطح خوب قرار گرفت لکن با توجه به ساختار کنونی، مؤسسات حسابرسی ایران از ضعف‌های بنیادی برخوردار است (مهتر، میرشکاری و یافتیان^{۴۳}، ۲۰۲۰) و لازم است با بهره‌گیری از تجارب جهانی هر چه سریعتر این ساختار اصلاح شود. مهمترین ضعف این ساختار، حضور افراد شاغل و ذینفع در امر نظارت است که البته وجود چنین وضعی به ناچار جامعه را به سمت یک تشکیلات صنفی سوق می‌دهد. همچنین چالش‌های عمده‌ای در این زمینه وجود دارد که از جمله چالش‌ها در این خصوص می‌توان به مراقبت از استقلال حسابرسان، محدودیت‌های مربوط به گسترش خدمات حسابرسی، انتظارات متفاوت ذینفعان از حرفه حسابرسی، پراکندگی نامناسب کار بین مؤسسات حسابرسی، کمبود نیروی انسانی واجد شرایط و محدودیت امکانات آموزشی را نام برد.

از سوی دیگر، با توجه به اهتمام جدی نهادهای نظارتی در ایران در خصوص ارتقای عوامل محتوایی و رفتاری در مؤسسات حسابرسی با اقداماتی از قبیل تدوین و بازنگری آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد نظارتی و لازم الاجرا نمودن آن توسط همه حسابداران رسمی اشاره نمود. جعفری (۱۳۸۵) به نتایج مشابهی دست یافت و بر عوامل رفتاری و محتوایی تأثیر گذار بر امر نظارت مطلوب حسابرس اذعان داشت. از جمله مصادیق این امر می‌توان توجه به استانداردهای اخلاقی شریکان، درستکاری حسابرس، پایبندی به مبانی اخلاقی، داشتن مسئولیت پاسخگویی حسابرسان و غیره اشاره نمود.

در خصوص عوامل محیطی و زمینه‌ای که عمدتاً از مسائل پیرامونی مؤسسات حسابرسی در امر نظارت هستند، می‌توان نیاز به بستر سازی فرهنگی، اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و مطابقت کلیه قوانین مالیاتی، گمرکی، بازرگانی و تجارت اشاره نمود. با توجه به اینکه امر قانونگذاری در ایران را توسط نهادهای وابسته به دولت صورت گرفته است، لذا به دلیل وجود ذهنیت وابستگی به دولت و موضوع استقلال حرفه‌ای، پذیرش دخالت نکردن تفکر و سیاست‌های دولتی در تدوین مقررات حرفه‌ای از لحاظ جوامع حرفه‌ای با مشکلاتی همراه خواهد بود. هیئت استانداردهای حسابرسی (۲۰۱۱) نیز به نقش عوامل زمینه‌ای در خصوص ارتقای کیفیت حسابرسی توسط نهادهای نظارتی اشاره نموده است.

ابعاد مدل سه‌شاخگی در کشورهای پیشرفته در سطح بیش از رضایت‌بخش قرار گرفت (بطوریکه ابعاد عوامل رفتاری- محتوایی و عوامل محیطی-زمینه‌ای در سطح بیش از رضایت‌بخش وبعد عوامل ساختاری-فرآیندی در سطح رضایت‌بخش قرار گرفته‌اند). در تبیین و توجیه این نتایج می‌توان گفت که با توجه به تدوین قوانین و مقررات شفاف و اهتمام جدی و همگانی مبنی بر بکارگیری شیوه‌های نظارتی اثربخش بر عملکرد مؤسسات حسابرسی در کشورهای توسعه‌یافته نمونه، مانند بکارگیری اثربخش آئین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی و حسابداری، انجام اقدامات انضباطی موثر، تدوین رهنمودها و مقررات راهبردی شرکتی، نتایج این یافته، مبین پاسخ‌گویی در سطح بیش از رضایت‌بخش خبرگان جامعه هدف می‌باشد.

عوامل مرتبط با ابعاد ساختاری-فرآیندی در کشورهای توسعه‌یافته نمونه، در سطح رضایت‌بخش قرار گرفته‌است. با

تغییرات به سرعت از مرزهای ایالات متحده آمریکا فراتر رفته است. استرالیا نیز به طور مشابه با پیاده سازی برنامه‌ی اصلاحات اقتصادی قوانین شرکت‌ها، در سال ۲۰۰۴ تحولاتی را در مقررات حسابرسی خود رقم زد که بلافاصله پس از رسوایی حسابرسی شرکت بیمه اچ‌آی‌اچ^{۴۶} به وقوع پیوست. بیشتر کشورهای بی‌نام کشورهای توسعه یافته نمونه شناخته می‌شوند، امروزه پیروی از مقررات حرفه حسابداری را اجباری کردند که می‌تواند مدعایی در خصوص ارزیابی بیش از سطح رضایت بخش افراد به این شاخص باشد. این موضوع با یافته‌های تحقیق لیما، لیما و برونو (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

نتایج نشان دادند ابعاد نظارت بر شریکان و کارکنان و نظارت بر فرآیند حسابرسی در سطح رضایت بخش قرار دارند. ها و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی مشابه عنوان نموده‌اند به دلیل تنوع صاحب‌کاران و زیاد بودن تعداد آن‌ها و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، شریکان مؤسسات حسابرسی، مسئولان انجام کارها را در دوره‌های زمانی چهارساله مورد چرخش قرار می‌دهند. این جابه‌جایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل موسسه حسابرسی محول کند. فرآیند چرخش تنها بین گروه‌های مختلف در درون مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود و در زمره قانون چرخش مؤسسات حسابرسی همگام و هم مفهوم با سایر کشورها قرار نمی‌گیرد. به نظر می‌رسد توجه به مسائلی چون به روز بودن مهارت‌ها و شایستگی‌های مورد نظر شریکان و کارکنان و نیز انجام تحقیق‌های علمی مبتنی بر میزان تمرکز حسابرسان بر مراحل حسابرسی و بررسی زمینه‌های ریسک و همچنین ارائه راهکارهای مناسب برای آن می‌تواند، جایگاه این شاخص را از نظر خبرگان جابجا نماید. نتایج این تحقیق با مطالعات دیلمی‌پور (۱۳۹۱) همخوانی دارد. همچنین وضعیت نظارت در حوزه نظارت بر فرآیند حسابرسی در مؤسسات حسابرسی ایران، در سطح رضایت بخش قرار گرفتند. در مورد مشکلات فرآیند حسابرسی بررسی مبانی پیشین در این زمینه نشان دهنده این مطلب است که مؤسسات حسابرسی عمدتاً در مواجهه با مشکلاتی مرتبط با جمع آوری اطلاعات مورد نیاز، برآورده کردن محدودیت‌های زمانی مقرر توسط صاحبکار، شرکت‌های بزرگ صاحبکار، حسابرسی همزمان چند شرکت در یک بازه زمانی مشخص و درک و شناسایی فرآیند حسابرسی صاحبکار جدید، هستند. همچنین صاحبکار در مواجهه با مشکلاتی از قبیل عدم درک کارکنان حسابرسی از محیط کسب و کار صاحبکار و به تبع آن فقدان صلاحیت حرفه‌ای هستند. نتایج این تحقیق با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

توجه به اهتمام جدی در کشورهای توسعه یافته نمونه مبنی بر اصلاح و بهبود فرآیندهای رسیدگی، سازماندهی مجدد و ایجاد ساختار مناسب، بکارگیری ترکیب بهینه تیم‌های رسیدگی و نیز استفاده از فناوری اطلاعات باعث شده تا خبرگان جامعه هدف درک بهتری از سیاست‌ها، دستورالعمل‌ها و فرایندهای مؤسسه حسابرسی در ارتباط با نظام کنترل کیفیت آن داشته باشند. در عین حال، مجموعه نگاه فرآیند محور به شاخص‌های کیفیت حسابرسی کمک می‌کند تا شناخت بهتری از موانع پیش روی کیفیت حسابرسی (که احتمالاً در تمام فرآیند حسابرسی وجود دارند)، داشته باشند. چرچ و همکاران (۲۰۱۹) نیز معتقد است که فرآیند رسیدگی مؤسسات حسابرسی و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم می‌باشد و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد تأکید و توجه قرار می‌گیرد.

وضعیت عوامل مرتبط با ابعاد رفتاری - محتوایی و محیطی زمینه‌ای، در کشورهای توسعه یافته نمونه، در سطح بیش از رضایت بخش قرار گرفتند. مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون^{۴۴} و حسابرسان مؤسسه آرتور اندرسون^{۴۵} نشان داد دلیل آن، استانداردهای بین‌المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابرسی نبوده، بلکه دلیل اصلی آن عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای خود آنان به عنوان یکی از عوامل ابعاد رفتاری و محتوایی بوده است. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد رفتار حرفه‌ای، با کارکنان متخصص و دارای صلاحیت علمی بر کیفیت حسابرسی صورت گرفته تأثیر مثبت دارد. مؤسسات حسابرسی با رعایت معیارهای کنترل کیفیت و حفظ استقلال حسابرسان خود باعث بهبود خدمات ارائه شده توسط حسابرسان می‌شوند، همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت و صلاحیت حسابرسان و کیفیت خدمات حسابرسی وجود دارد. نتایج این یافته با یافته‌های تحقیق حساس‌یگانه (۱۳۸۷) همخوانی دارد.

در خصوص وضعیت عوامل مرتبط با ابعاد محیطی - زمینه‌ای در کشورهای توسعه یافته نمونه، می‌توان از جمله مهمترین شاخص‌های این حوزه به تدوین قوانین و مقررات‌های وضع شده از سوی دولت یا نهادهای قانون گذار در این زمینه اشاره نمود. محدودیت‌های اعمال شده بر ماهیت خدمات غیرحسابرسی، که تا پیش از آن، هر موسسه حسابرسی می‌توانست به صاحبکاران خود ارائه دهد و مهمتر از آن، شروع بازرسی‌های حسابرسی توسط بازرسان دولتی، از جمله تحولات قابل توجهی بود که در پی راه اندازی هیأت‌های نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام بروز کرد. این

در مجموع هر مرحله از کار حسابرسی باید چنان هدایت، سرپرستی و بررسی شود که از انجام شدن کار با کیفیت مناسب، اطمینانی معقول بدست آید. نتایج تحقیق حاضر، نشان‌دهنده رابطه معناداری بین ابعاد مدل سه‌شاخگی با نظارت بر حساب‌برسان در ایران و کشورهای توسعه‌یافته نمونه است و با افزایش و بهبود در اجرا و استقرار ابعاد مدل سه‌شاخگی، زمینه نظارت بر حساب‌برسان بیشتر فراهم می‌شود. در تبیین و توجیه این نتایج می‌توان گفت که کلیه پاسخ دهندگان جوامع هدف آماری اعم از مؤسسات حسابرسی داخلی و پنج کشور توسعه‌یافته نمونه، بر این مدعا هستند که ابعاد مورد آزمون از استاندارد لازم برخوردار بوده و با توجه به اثر بخش بودن ابعاد مدل سه‌شاخگی و سایر ابعاد مورد آزمون در سطح جوامع توسعه‌یافته نمونه، وضعیت‌های هر یافته در سطح قوی ارزیابی شده‌اند و در مقایسه با شرایط مؤسسات حسابرسی ایران نیز دارای رتبه بالاتری قرار گرفته‌اند. لذا همین موضوع می‌تواند راهبردی برای استفاده از تجربیات کشورهای مورد بحث برای اصلاح و توسعه روند امور مرتبط با ایجاد نظارت مطلوب در نهادهای نظارتی در سطح کشور باشد. نتایج تحقیق نشان دادند بین ابعاد مدل سه‌شاخگی با نظارت بر مؤسسات حسابرسی ایران در حوزه‌های مختلف، رابطه وجود دارد.

۹- پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- در پژوهش حاضر کشورهای نمونه از بین کشورهای توسعه‌یافته‌ای انتخاب شد که فاصله‌ی جغرافیایی، اقتصادی و فرهنگی زیادی با ایران دارند. در پژوهش‌های آتی می‌توان طراحی الگوی نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران مبتنی بر مدل سه‌شاخگی را با رویکرد تطبیقی نسبت به سایر کشورها در سطح منطقه‌ای مانند کشورهای خاورمیانه یا در سطح توسعه اقتصادی مانند کشورهای در حال توسعه دنبال کرد.
- در این پژوهش مدل سه‌شاخگی برای بررسی وضعیت نظارت مطلوب بر حساب‌برسان استفاده شد. در پژوهش‌های آتی می‌توان سنجش و بررسی ارتباط میان مؤلفه‌های به‌دست آمده و آزموده شده در این پژوهش را با استفاده از دیگر مدل‌های رایج مدیریتی دنبال کرد.
- در این پژوهش مؤلفه‌های نظارت بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه در چهارچوب مدل سه‌شاخگی بررسی شد. در پژوهش‌های آتی می‌توان عوامل مربوط به نظارت بر حساب‌برسان داخلی و خارجی به تفکیک در

وضعیت نظارت در حوزه نظارت بر نتایج حسابرسی در مؤسسات حسابرسی ایران در سطح بیش از رضایت بخش قرار گرفته است. از جمله دلایلی که سطح این شاخص را در این وضعیت قرار داده است، می‌توان به فراوانی و اثر تجدیدارانه صورت‌های مالی به دلیل اشتباه‌ها، تقلب و سایر تخلف‌های گزارشگری مالی، عدم گزارشگری به موقع موضوعات مداوم فعالیت و ضعف‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی و نیز دعاوی حقوقی مطرح شده علیه مؤسسات حسابرسی اشاره نمود، که با توجه به اینکه این شاخص در سطح بیش از رضایت بخش می‌باشد، نیاز است تا توجه کافی برای رفع موارد گفته شده در مؤسسات حسابرسی مبذول گردد.

متغیر نظارت بر حساب‌برسان در کشورهای توسعه‌یافته در سطح بیش از رضایت بخش قرار گرفت. در تبیین این نتایج می‌توان گفت که کیفیت و نظارت حسابرسی، از موضوعاتی است که در کشورهای توسعه‌یافته نمونه بسیار به آن توجه شده است. در این زمینه، شاخص‌های نظارت و کیفیت حسابرسی مطرح شده در نشریه مفهومی درباره شاخص‌های نظارت و کیفیت حسابرسی به اختصار ارائه شده، که در سال ۲۰۱۵ توسط هیات نظارت بر حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام منتشر شده است. بیشتر شاخص‌های ارائه شده، در کشور ما نیز قابل محاسبه‌اند و اطلاعات لازم برای محاسبه بسیاری از شاخص‌ها، از مؤسسه‌های حسابرسی به دست می‌آید. بنابراین، مؤسسه‌های حسابرسی، می‌توانند با محاسبه شاخص‌ها، نظارت و کیفیت حسابرسی مؤسسه را بسنجند.

سنجش کیفیت حسابرسی، بررسی و تجزیه و تحلیل آن، از جمله بررسی روند شاخص‌ها و تغییرات آن، می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف کیفیت و تلاش برای رفع آنها در سطح هر کار حسابرسی و سطح مؤسسه کمک کند و در نهایت، نظارت و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. در همین راستا، بیست و هشت شاخص بالقوه مطرح شده در نشریه گفته شده، در سه گروه زیر جای گرفتند:

افراد حرفه‌ای حسابرسی: شامل معیارهایی درباره در دسترس بودن، صلاحیت و تمرکز کسانی که حسابرسی را اجرا می‌کنند.

فرآیند حسابرسی: شامل معیارهایی درباره فضای اخلاقی حاکم و رهبری، مشوق‌ها و استقلال مؤسسه حسابرسی، توجه به زیرساخت و سابقه نظارت و اصلاح فرآیندها است.

نتایج حسابرسی: شامل صورت‌های مالی، کنترل داخلی، مداوم فعالیت، ارتباطات بین حساب‌برسان و کمیته حسابرسی و اجبار و دادخواهی است.

Report for the year ended 2018.

- * Crabb, J. (2019). PRIMER: Sarbanes-Oxley. *International Financial Law Review*.
- * Dikolli, S. S., Keusch, T., Mayew, W. J., & Steffen, T. D. (2020). CEO behavioral integrity, auditor responses, and firm outcomes. *The Accounting Review*, 95(2): 61-88.
- * Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89-111.
- * Hohenfels, D., & Quick, R. (2018). Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 1-49.
- * Imene, F., & Imhanzenobe, J. (2020). Information technology and the accountant today: What has really changed?. *Journal of Accounting and Taxation*, 12(1), 48-60.
- * Leidner, J. J., & Lenz, H. (2017). Client's business risk, public-interest entities, and audit fees: The case of German credit institutions. *International Journal of Auditing*, 21(3), 324-338.
- * Lima Filho, R., Lima, G. A. S. F. D., & Bruni, A. L. (2020). Self-Regulated Learning in Accounting Diagnosis, Dimensions and Explanations. *BBR. Brazilian Business Review (English Edition. Online)*, 12, 36-54.
- * Manago, A. M., & Melton, C. J. (2020). Emerging Adults' Views on Masspersonal Self-Disclosure and their Bridging Social Capital on Facebook. *Journal of Adolescent Research*, 35(1), 111-146.
- * Masciandaro, D., Peia, O., & Romelli, D. (2020). Banking supervision and external auditors: Theory and empirics. *Journal of Financial Stability*, 46, 100722.
- * Mihret, D. G., Mirshekary, S., & Yaftian, A. (2020). Accounting professionalization, the state, and transnational capitalism: The case of Iran. *Accounting, Organizations and Society*, 82, 101091.
- * Raga, R. A., Suharman, H., & Sari, P. Y. (2020). The Role Internal Supervision Unit Auditor and Organizational Commitments Toward Good University Governance in Public Service Agency State Universities. *Jurnal organisasi dan manajemen*, 16(1), 48-59.
- * Rupp, A. (2020). Securitization and ⁴⁷earnings management: evidence from the Sarbanes-Oxley act. *Journal of Financial Regulation and Compliance*.
- * Sarbanes-Oxley (SOX) Act. (2002). Washington: Authors.
- * Smith, G. S. (2017). The accountant: a character in literature. *Meditari Accountancy Research*.
- * Steiner, K. (2019). Islam, Law, and Human Rights of Women in Malaysia. *International Human Rights of Women*, 381-401.
- * Tysiac, K., & Drew, J. (2018). Accounting Firms: The Next Generation; Command of Data Will Take Precedence as Advanced Technologies Push CPAs to Seek New Skills, Explore Different Services, and Enter into New Practice Structures. *Journal of Accountancy*, 225(5), 26.

چهارچوب مدل سه‌شاخگی بررسی شود.

فهرست منابع

- * بستانیان، جواد. (۱۳۹۰). وضعیت نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌رسان. ۵۴(۲): ۷۴-۷۹.
- * جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۵). مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- * حاجیان، حسن. (۱۳۹۵). نظارت شکلی؛ ظلم بر حرفه، حساب‌رسان. ۱۲(۸۷): ۳۲-۶۱.
- * دهکردی، علی، کشتکار، مهران. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر مدل سه شاخگی بر نوآوری اجتماعی (مطالعه موردی یک شرکت وابسته به صنایع خودروسازی). فصلنامه مدیریت نوآوری. ۴(۱۰): ۵۷-۷۵.
- * دیلمی پور، مصطفی. (۱۳۹۵). نگاهی تطبیقی به ضرورت نهاد ناظر در کشور در حوزه حساب‌رسانی مستقل و بازرسی قانونی، حسابدار رسمی، ۶(۳۲): ۸۷-۱۰۳.
- * صفرزاده، حسین، جعفری، محمدسعید. (۱۳۹۷). بررسی نقش عوامل مدل سه شاخگی مدیریت (ساختار، زمینه و رفتار) در استقرار حراج الکترونیک. تحقیقگر مدیریت. ۸(۲۳): ۵۱-۶۹.
- * علوی، سیدمحمد. (۱۳۹۵). نظارت سازوکارها و راهکارهای نظارت حرفه‌ای بر موسسات حساب‌رسانی. حسابدار رسمی. ۷۵(۴): ۶۳-۶۹.
- * کمیته تدوین استانداردهای حساب‌رسانی سازمان (۱۳۹۷). استانداردهای حساب‌رسانی. تهران: سازمان حساب‌رسانی. چاپ اول.
- * معنوی‌مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۵). اصول نظارت بر حساب‌رسان. ۸۷(۴): ۸۴-۸۶.
- * میرزایی‌اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۴). نقش تئوری پیچیدگی در تحول سازمان‌ها. تدبیر. ۲۱۶: ۳۰-۳۵.
- * Bessell, M., Powell, L., & Richardson, G. (2017). An analysis of the inconsistencies regarding the co-regulatory environment for registered company auditors in Australia.
- * Boyns, T., & Cerbioni, F. (2019). Accounting and performance monitoring in Tuscany: Larderello, 1836-1858. *Accounting History Review*, 29(2), 243-267.
- * Chen, Y., Che, L., Zheng, D., & You, H. (2020). Corruption culture and accounting quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(2), 106698.
- * Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X. (2019). The Role of Auditor Narcissism in Auditor-Client Negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*.
- * Companies Auditors Disciplinary Board, Annual

- * Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). PCAOB inspections: Public accounting firms on trial. *Contemporary Accounting Research*. 36(2): 694-731

یادداشت‌ها

1. Steiner
2. Boyns & Cerbioni
3. Church et al.
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
5. Cybersecurity risks
6. Tysiac & Drew
7. Dikolli et al.
8. Dodgson et al.
9. Manago & Melton
10. Sarbanes-Oxley (SOX) Act, Section 101.
11. Office of the Chief Accountant (OCA)
12. Security and Exchange commission (SEC)
13. Crabb
14. Rupp
15. The Accountancy Investigation & Discipline Board (AIDB)
16. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
17. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
18. The Association of Accountant and Financial Professionals in Business (AAFPPB)
19. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
20. Smith
21. Imene & Imhanzenobe
22. Auditor Oversight Commission (AOC)
23. Chamber of Public Accountants (CPA)
24. Leidner & Lenz
25. Hohenfels & Quick
26. Companies Auditors and Liquidators Disciplinary Board (CALBD)
27. Companies Auditors Disciplinary Board (CADB)
28. Bessell, Powell & Richardson
29. Audit Oversight Board (AOB)
30. the Audits of Public Interest Entities (PIEs)
31. Masciandaro, Peia & Romelli
32. Raga, Suharman & Sari
33. Lima, Lima & Bruni
34. Chen et al.
35. International Federation of Accountants (IFAC)
36. Public Interest Oversight Board (PIOB)
37. Westermann, Cohen & Trompeter
38. Exploratory Factor Analysis (EFA)
39. Maximum Likelihood
40. Varimax
41. Kaiser-Meyer-Olkin
42. Bartlett's Test of Sphericity
43. Mehrt et al
44. Enron
45. Arthur Andersen
45. HIH