

## دیدگاه حساب‌رسان در خصوص عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حساب‌رسی

زهرا معصومی\*، سیدعلی حسینی\*\*، مهناز ملانظری\*\*\*

### چکیده

در سال‌های اخیر، نقش کارشناسان در حساب‌رسی اهمیت بیشتری یافته است و به موضوعی برای بحث در میان دانشگاهیان و نهادهای ناظر تبدیل شده است. خدمات کارشناسان همواره در فعالیت‌ها مورد استفاده قرار نمی‌گیرد، بنابراین، درک عوامل مؤثر بر استفاده از این خدمات حائز اهمیت است. از این رو، هدف این مقاله شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حساب‌رسی است. روش گردآوری داده‌های پژوهش پیمایشی بوده و برای این منظور، ۱۹۰ حساب‌رس مستقل طی سال ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفتند. همچنین، به منظور تحلیل داده‌ها از معادلات ساختاری، آزمون‌های آماری تی تک نمونه و فریدمن استفاده شده است. یافته‌ها نشان داد که عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی به ترتیب اهمیت شامل «عوامل مربوط به کارشناس»، «عوامل مربوط به حساب‌رس»، «عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب»، «عوامل بودجه‌ای»، «عوامل محیطی»، «عوامل مربوط به صاحبکار» و «سایر عوامل» می‌باشد. علاوه بر این، از بین عوامل مربوط به کارشناس که از دیدگاه حساب‌رسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حساب‌رسی تأثیرگذار می‌باشد، «استقلال کارشناس»، «نوع تخصص کارشناس» و «عضویت در کانون کارشناسان رسمی / قوه قضائیه» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشد. همچنین، از عوامل مربوط به حساب‌رس «میزان تخصص حساب‌رس در زمینه تخصصی کارشناس»، «میزان

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۰۷

نویسنده مسئول: سیدعلی حسینی

a.hosseini@alzahra.ac.ir

\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

\*\* دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

\*\*\* دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

تمایل و خواست شریک موسسه حسابرسی به استفاده از خدمات کارشناس» و «تجربه قبلی حسابرسان در ارتباط با کار با کارشناس» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت از دیدگاه حسابرسان شناسایی شدند.

## واژه‌های کلیدی: خدمات کارشناسی، حسابرسی، معادلات ساختاری

### مقدمه

افزایش مداوم پیچیدگی گزارشگری مالی و عملیاتی صاحبکار از جمله مهم‌ترین چالش‌هایی است که حسابرسان در حال حاضر با آن مواجه می‌باشند. پیچیدگی بیشتر، اغلب نیاز به قضاوت مدیریت و حسابرسان را افزایش می‌دهد و در نتیجه منجر به تشدید خطر اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی می‌شود. علاوه بر این، تأکید فراوان بر کیفیت حسابرسی از جانب حرفه و تدوین‌کنندگان استانداردها، خود گویای آن است که محیط حسابرسی فعلی مملو از چالش‌ها است و عکس‌العمل حسابرسان به این شرایط، افزایش به‌کارگیری کارشناسان در فعالیت‌های حسابرسی است (جنکینز و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). نتایج پیمایش‌ها و مصاحبه‌های انجام‌شده با حسابرسان و کارشناسان نشان می‌دهد که استفاده از کارشناسان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است (بوریتز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸). بهبود کیفیت حسابرسی و پیامدهای گزارشگری در هنگام استفاده از کارشناسان می‌تواند به اشکال متفاوتی از قبیل طوفان‌های فکری تقلب<sup>۳</sup> با کیفیت بالاتر (بریزل<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۰)، افزایش احتمال شناسایی ضعف‌های کنترل‌های داخلی (جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸) و همچنین افزایش تشخیص تحریف با اهمیت و حمایت بیشتر از تعدیلات پیشنهادی حسابرسی (کانون و بیدارد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷) اتفاق بیفتد.

در ایران نیز بر اساس مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی، از ابتدای سال ۱۳۹۵ آن دسته از شرکت‌هایی که سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین می‌کند و نیز کلیه بانک‌ها، مؤسسات مالی و شرکت‌های بیمه اعم از دولتی و غیردولتی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی سال ۱۳۹۵ بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. همچنین بسیاری از استانداردهای بین‌المللی، مبتنی بر قضاوت و برآورد در ارزیابی‌ها است که این موضوع نقش کارشناسان در حسابرسی را پررنگ‌تر می‌نماید. از سوی دیگر بیشتر مطالعات

انجام شده در زمینه چالش‌های به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران به ضرورت استفاده از کارشناسان رسمی متعهد و دارای تخصص کافی جهت تعیین ارزش منصفانه (سلیمانی‌امیری و رسولی، ۱۳۹۶) و اطمینان زیاد به خدمات کارشناسان ارزشیابی (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷) اشاره دارند.

علاوه بر این، بررسی نتایج پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد علیرغم اعتقاد حسابرسان به ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در سطح مطلوبی قرار ندارد (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹). از سوی دیگر، ابهام در استانداردهای فعلی حسابرسی استفاده از کارشناسان در حسابرسی، حسابرسان را ملزم می‌کند که از قضاوت حرفه‌ای در هنگام تصمیم‌گیری در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی استفاده نمایند (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰)؛ بنابراین شناسایی عناصر مختلفی که حسابرسان هنگام استفاده از کارشناسان در نظر می‌گیرند یا عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی با اهمیت است. مطابق استاندارد حسابرسی ۶۲۰، هنگامی که مدیران اجرایی برای تهیه صورت‌های مالی نیازمند تخصص در حوزه غیرحسابداری هستند، ممکن است خطر تحریف‌های با اهمیت افزایش یابد، برای مثال، به این دلیل که موضوع مورد نظر ممکن است پیچیدگی داشته باشد یا مدیران اجرایی ممکن است دانشی در این حوزه تخصصی نداشته باشند. اگر مدیران اجرایی در تهیه صورت‌های مالی دارای تخصص لازم نباشند، می‌توانند به‌منظور کاهش این خطرها از کارشناس واحد تجاری استفاده کنند.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در محیط حسابرسی ایران است. علی‌رغم بررسی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در پژوهش‌های خارجی، پژوهش حاضر نخستین مطالعه‌ای است که به شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در ایران پرداخته است و با توجه به تفاوت‌های فرهنگی و اقتصادی و محیط حسابرسی ایران با سایر کشورها انتظار می‌رود خروجی این پژوهش در مطالعات آتی این حوزه در نظر گرفته شود و از این طریق به توسعه دانش در این بخش کمک نماید.

### مبانی نظری و فرضیه‌ها

علی‌رغم این‌که حساب‌رسان در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان تصمیم‌گیری می‌کنند، استانداردهای حسابرسی و مطالعات قبلی عوامل مختلفی را بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی مؤثر می‌دانند. میزان تمایل به مشاوره با کارشناسان می‌تواند با حضور الزامات دقیق و مشخص یا زمانی که ریسک تقلب زیاد است، افزایش یابد. کارشناسان به‌طور کلی کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشند و منافع ناشی از استفاده آن‌ها از هزینه‌های آن‌ها بیشتر است. سه پیش‌نیاز مشورت با کارشناسان، عوامل مربوط به کارشناس، عوامل مربوط به صاحبکار و عوامل مربوط به حساب‌رس است (اساری و رایت، ۲۰۱۷).

مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰، کارشناس حساب‌رس، شخص حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در حوزه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی است که حساب‌رس از کار وی در آن حوزه به‌منظور کمک به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب استفاده می‌کند. بر اساس این استاندارد در موارد نیاز به کارشناس، حساب‌رس می‌تواند از خدمات شخصی که به‌عنوان کارشناس در موسسه حسابرسی استخدام شده است (کارشناس داخلی) یا از خدمات شخصی که از بیرون از موسسه بکار گرفته می‌شود، استفاده نماید. استانداردهای حسابرسی ۵۰۰ نیز به کارشناس مدیریت اشاره دارد و کارشناس مدیریت را به دو نوع کارشناس داخلی و خارجی طبقه‌بندی می‌نماید. کارشناس مدیریت شخصی حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی است که کار او در آن زمینه توسط واحد تجاری برای کمک به تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. کار انجام‌شده توسط کارشناس استخدام‌شده یا دعوت به کار شده توسط صاحبکار به‌وسیله شرکت صاحبکار به‌منظور انجام برآوردهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و همچنین ممکن است به‌وسیله حساب‌رس به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود (جوی<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). در ایران، مؤسسات حسابرسی بیشتر از کارشناسان مدیریت و کارشناسان رسمی دادگستری استفاده می‌نمایند و کارشناسان ارزشیابی پر استفاده‌ترین کارشناسان در حسابرسی هستند (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹).

طبق استاندارد حسابرسی ۶۲۰، اگر برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بهره‌مندی از تخصص در حوزه‌ای غیر از حسابداری و حسابرسی ضروری باشد، حساب‌رس

باید در مورد استفاده از کار کارشناس حسابرس تصمیم‌گیری کند. همچنین حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا کارشناس حسابرس، صلاحیت، توانایی و بی‌طرفی لازم برای مقاصد حسابرس را دارد یا خیر. گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) ویژگی‌های کارشناس را از عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان به استفاده از خدمات کارشناسی گزارش نمودند. صنعت کارشناس ارزشیابی نیز عاملی مؤثر برای مشارکت آن‌ها در حسابرسی است (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ گریفیث، ۲۰۲۰). مهارت و تخصص کارشناسان در کمک به حسابرسان جهت مدیریت ریسک، شناسایی، ارزشیابی و پاسخ به ریسک‌های تقلب، دلیل اصلی مشارکت کارشناسان در حسابرسی است (اساری و رایت، ۲۰۰۴، ۲۰۱۷؛ بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸) که این مشارکت می‌تواند در اوایل حسابرسی (مانند جلسات طوفان فکری تقلب) یا طی حسابرسی، زمانی که عوامل خاصی به وجود می‌آید، اتفاق بیفتد (اساری و رایت، ۲۰۱۷)؛ بنابراین با توجه به مطالب فوق و تأکید استانداردهای حسابرسی بر ویژگی‌های کارشناس، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر تدوین گردید:

فرضیه اول: از دیدگاه حسابرسان، عوامل مربوط به کارشناس بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

عوامل مربوط به حسابرس یکی دیگر از پیش‌نیازهای استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی است (اساری و رایت، ۲۰۱۷). بر اساس بررسی انجام‌شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۷</sup> در سال ۲۰۱۵، اختلاف قابل‌توجهی در استفاده از کارشناسان به واسطه اندازه موسسه حسابرسی گزارش گردیده است. در مؤسسات حسابرسی بزرگ و بین‌المللی، حداقل یک کارشناس حسابرس در حدود ۸۵ درصد از حسابرسی‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد و موسسه تقریباً همیشه یک کارشناس را در استخدام دارد. در مقابل در مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر، حسابرسان حدود ۷ درصد از حسابرسی‌ها از کارشناس استفاده می‌نمایند و در اغلب موارد شرکت یک کارشناس خارجی را به کار می‌گمارد (هاکس<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). استفاده از کارشناسان فناوری اطلاعات در مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به مؤسسات حسابرسی ملی یا منطقه‌ای بیشتر است، زیرا مؤسسات حسابرسی بزرگ به احتمال زیاد صاحبکارهای بزرگی دارند که از سیستم‌های فناوری اطلاعات پیچیده‌ای، که نیاز به اتکا به فناوری اطلاعات دارند، استفاده می‌کنند (جانورین و همکاران، ۲۰۰۸).

ابهام در استانداردهای فعلی حسابرسی استفاده از کارشناسان در حسابرسی، حساب‌برسان را ملزم می‌کند که از قضاوت حرفه‌ای در هنگام تصمیم‌گیری در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی استفاده نمایند. اگرچه استفاده از قضاوت حرفه‌ای لزوماً منجر به نتایج نامطلوب نمی‌گردد، اما ممکن است این امر برای حساب‌برسان کم‌تجربه به‌منظور نائل شدن به نتایج مناسب در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان سخت و مشکل باشد. به‌منظور تسهیل در تصمیم‌گیری در ارتباط با استفاده از کارشناسان، تعداد زیادی از مؤسسات به طراحی و اجرای کمک‌های تصمیم‌به‌شکل چک‌لیست یا پرسشنامه اقدام می‌کنند. نتایج مطالعات نشان می‌دهد این کمک تصمیم‌ها بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرس تأثیرگذار است (بایر و استپ ۲۰۱۴، بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰). در مواردی که سیاست‌های رسمی طی برنامه حسابرسی اجرا می‌شود، اثربخشی این سیاست‌ها به‌مناسب بودن خود سیاست‌ها و مورد توجه قرار گرفتن ماهیت سیاست‌ها در برنامه‌ریزی، بستگی دارد. سیاست‌های رسمی شرکت نشان‌دهنده شیوه‌ای است که از طریق آن شرکت روابط را به نحوی رهبری می‌کند که به بهترین نحو کارشناسان و کارشان در حسابرسی ترکیب گردند. زمانی که سیاست‌ها به‌صورت انعطاف‌پذیر و به نر می‌به کار گرفته می‌شوند یا نیازمند استفاده از قضاوت هستند، برای حساب‌برسان فرصتی فراهم می‌شود تا اولویت‌ها و سونگری‌های خود را در ارتباط با تصمیم به استفاده از کارشناسان در حسابرسی صورت‌های مالی لحاظ نمایند (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰). برخی مؤسسات، سیاست‌ها و/یا کمک تصمیم‌ها را به‌منظور کمک به فرآیند قضاوت برای حساب‌برسان فراهم می‌کنند (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). برای مثال، ممکن است سیاست یک شرکت مشاوره با کارشناسان بر اساس ماهیت مشارکت (اساری و رایت، ۲۰۱۷؛ بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰) یا یک ملاحظه خاص حساب مانند اهمیت یا ماهیت حساب/معامله را الزام نماید (گلاور و همکاران، ۲۰۱۷؛ گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). اگرچه ممکن است، چنین سیاست‌هایی بین شرکت‌ها متفاوت بوده و با انسجام در درون شرکت‌ها اعمال نشوند. بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) تنوع قابل توجهی در انواع کمک تصمیم‌ها و سیاست‌ها در بین شرکت‌ها، به‌ویژه با توجه به طول و ماهیت محتوا، ساختار کمک تصمیم، ادغام با برنامه حسابرسی، ارجاع به استانداردهای حسابرسی و قابلیت‌های تأثیرگذاری گزارش نمودند.

مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰ و استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، نیاز حسابرسان به تخصص در موضوعات یا زمینه‌های خاص، عاملی کلیدی است که بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است. حسابرسان فاقد دانش ارزیابی هستند که منجر به مشارکت کارشناس در کمک به حسابرسان می‌شود تا اندازه‌گیری ارزش منصفانه توسط صاحبکار را درک و آزمون کنند (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ گلاور<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷؛ گریفیث و همکاران، ۲۰۱۵). با این حال، دیدگاه حسابرسان درباره توانایی صاحبکاران آن‌ها در زمینه تخمین ارزش‌های منصفانه بر شرایط تصمیم‌گیری درباره استفاده از کارشناس تأثیر گذاشته و باعث استفاده کمتر از حد بهینه خدمات کارشناسان می‌شود (گریفیث، ۲۰۱۵). بر اساس بندت-۸ استاندارد حسابرسی ۶۲۰ نیز، ماهیت روش‌های مورد انتظار در برخورد با خطرهای مشخص‌شده، شامل شناخت و تجربه حسابرس از کار کارشناسان در رابطه با این گونه موضوعات و امکان دسترسی به منابع جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی، از جمله ملاحظات مؤثر بر تصمیم حسابرس در استفاده از خدمات کارشناسی می‌باشد. بر اساس مطالب فوق فرضیه دوم پژوهش مطرح گردید:

فرضیه دوم: از دیدگاه حسابرسان، عوامل مربوط به حسابرس بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

ویژگی‌های صاحبکار یکی دیگر از عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان به استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی است (گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). استانداردهای حرفه‌ای حاکی از آن است که عوامل مربوط به صاحبکار (برای مثال، وجود معاملات غیرمعمول بااهمیت یا پیچیده مربوط به گروه‌های وابسته) منطبق و زمان‌بندی مشورت را تقویت می‌کند (اساری و رایت، ۲۰۱۷). بر اساس بندت-۸ استاندارد حسابرسی ۶۲۰ نیز، اینکه آیا مدیران اجرایی در تهیه صورت‌های مالی، از کارشناس واحد تجاری استفاده کرده‌اند یا خیر؟ از جمله ملاحظات مؤثر بر تصمیم حسابرس در مورد استفاده از کارشناس حسابرس است.

بین استفاده صاحبکار از کارشناس با استفاده حسابرس از کارشناس همبستگی بالایی وجود دارد یا به عبارتی حسابرسان معمولاً زمانی که صاحبکار از کارشناس استفاده می‌نماید از کارشناس استفاده می‌کنند (کانون و بیدارد، ۲۰۱۷). این ارتباط ممکن است به

دلیل شناخت مشترک از پیچیدگی رخ دهد (گریفیث و همکاران، ۲۰۱۵) یا حساب‌رسان نیاز به حمایت کارشناس در موقعیت‌های حسابرسی پر ریسک را به‌منظور تطابق با تخصص اضافی ارائه شده توسط کارشناس صاحبکار را پیش‌بینی می‌کنند. ادبیات فعلی دو دلیل را ارائه نموده است که از این رابطه مثبت حمایت می‌کند. اول این که موقعیت گروه‌ها در مذاکرات صاحبکار/ حسابرس با تخصص بیشتر بهبود می‌یابد، زیرا حساب‌رسان ممکن است ترجیح دهند که کارشناس را به‌منظور تقویت موقعیت وی در مذاکرات استخدام نمایند، آن‌ها ممکن است با احتمال بیشتری به‌طور استراتژیک هنگام استفاده صاحبکار، از کارشناس استفاده نمایند. دوم این که صاحبکار و کارشناس ممکن است هر دو از کارشناسان در اندازه‌گیری ارزش منصفانه مشخصی استفاده کنند، زیرا هر دو به پیچیدگی ارزش‌گذاری پی برده‌اند. علی‌رغم این که این دیدگاه با دیدگاه اکثر شرکا در مطالعه گریفیث و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد، برخی از مشارکت‌کنندگان دیدگاه مغایری ارائه نموده‌اند، بدین معنا که حساب‌رسان احتمال کمتری دارد که هنگام استفاده صاحبکار، از کارشناس استفاده نمایند، زیرا حسابرس می‌تواند هنگامی که ارزش‌گذاری صاحبکار با تخصص بیشتری مورد حمایت قرار می‌گیرد، اطمینان خاطر کسب کند.

پیچیدگی سیستم‌های فناوری اطلاعات صاحبکار، مقدار استفاده صاحبکار از فناوری اطلاعات، تغییر در سیستم فناوری اطلاعات صاحبکار و اعتماد صاحبکار به این سیستم‌ها بر ماهیت و میزان مشارکت کارشناسان حسابرسی فن‌آوری اطلاعات تأثیر می‌گذارد (بائر و استپ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶؛ بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین ویژگی‌های خاص صاحبکار، مانند وضعیت پذیرش، اندازه، نوع صنعت صاحبکار و تخصص صاحبکار، منجر به مشارکت کارشناسان می‌شود (بائر و استپ، ۲۰۱۴؛ بایر و استپ، ۲۰۱۶؛ بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰).

علاوه بر این، ریسک‌های سطح صاحبکار، مانند تخصص و مهارت مدیریت در تعیین ارزش منصفانه و شهرت و خوش‌نامی مدیریت نیز بر آزمون اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه تأثیر می‌گذارد و منجر به مشارکت کارشناسان ارزشیابی می‌شود (گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). ریسک‌های مختلف خاص صاحبکار، شامل مواردی از جمله تجدید ارائه اخیر، درخواست کمیته حسابرسی، این که آیا صاحبکار جدید در حال برنامه‌ریزی برای انتشار عرضه اولیه عمومی است یا خیر، می‌باشد (اساری و رایت، ۲۰۱۷؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸). ریسک یک سازه چندوجهی است که در آن انواع مختلف ریسک بر



مشارکت کارشناسان در کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. با توجه به رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، طبیعی است که ریسک، عامل کلیدی در به‌کارگیری یک کارشناس است. بر این اساس فرضیه سوم پژوهش مطرح گردید:

فرضیه سوم: از دیدگاه حساب‌برسان عوامل مربوط به صاحبکار بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) ویژگی‌های حساب یا برآورد را از عوامل مؤثر بر تصمیم حساب‌برسان به استفاده از کارشناس گزارش نمودند. بر اساس بندت-۸ استاندارد حسابرسی ۶۲۰ نیز، ماهیت و اهمیت موضوع شامل پیچیدگی آن و خطرهای تحریف بااهمیت در موضوع موردنظر می‌تواند از جمله ملاحظات مؤثر بر تصمیم حساب‌برسان در مورد استفاده از کارشناس حساب‌برسان باشد. پیچیدگی بر نیاز به تخصص و بنابراین تصمیم به استفاده از کارشناس در حسابرسی و همچنین ماهیت، زمان‌بندی و میزان استفاده از کارشناس تأثیرگذار است. در ادبیات تخصصی، پیچیدگی به طرق مختلف، در سطح حساب یا فرآیند (قضاوت، مدل‌ها و یا ابزارهای مورد استفاده) و همچنین در سطح مشتری (اندازه، محیط صنعت / محیط نظارتی) طبقه‌بندی و اندازه‌گیری می‌شود. موضوع پیچیدگی اغلب در ماهیت یک حساب یا روند گزارشگری، ذاتی است. در نتیجه مشارکت کارشناسان در حسابرسی آن حوزه را توجیه می‌کند (کانون و بیدارد، ۲۰۱۷؛ گریفیث، ۲۰۲۰).

علاوه بر پیچیدگی، ماهیت، زمان‌بندی و میزان استفاده از کارشناس به ریسک نیز بستگی دارد که شامل ابعاد متعددی از جمله ریسک‌های حساب یا فرآیند است. ریسک خاص حساب و پیچیدگی حساب و سطوح ورودی نیز به‌عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از کارشناسان گزارش شده است (گریفیث و همکاران، ۲۰۱۵). ریسک‌های خاص حساب مانند اهمیت، ریسک ذاتی، ریسک کنترل و نوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه (مالی در مقابل غیرمالی) به استفاده حساب‌برسان از کارشناسان ارزشیابی برای کمک به برآوردهای حسابرسی و اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه منجر می‌شود (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ کانون و بیدارد، ۲۰۱۷؛ گلاور و همکاران، ۲۰۱۷؛ گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). بر این اساس فرضیه چهارم ارائه گردید:

فرضیه چهارم: از دیدگاه حساب‌برسان، عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

برخی از عوامل محیطی از قبیل لزوم پاسخگویی حسابرس به نهادهای ناظر، عوامل ریسک مرتبط با محیط قانونی صاحبکار، تغییرات مداوم در قوانین (از جمله قوانین مالیاتی) و نظارت بر صاحبکار توسط سایر سازمان‌ها یا نهادهای ناظر ممکن است بر تصمیم به استفاده از خدمات کارشناسی مؤثر باشد (اساری و رایت، ۲۰۱۷؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸). علاوه بر این منابع و نگرانی‌های بودجه‌ای استفاده از هر چهار نوع کارشناس (فناوری اطلاعات، ارزشیابی، مالیات و حقوقی) را تحت تأثیر قرار می‌دهد (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰؛ گریفیث، ۲۰۲۰؛ گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). به دلیل این که کارشناسان حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند، استفاده از آن‌ها می‌تواند فوراً کل بودجه حسابرسی را از بین ببرد. برخی از پژوهش‌ها درباره این عامل، تمایزی میان ادراک کارشناسان و حسابرسان از نحوه تأثیرگذاری حق الزحمه‌ها بر مشارکت کارشناسان گزارش نموده‌اند. به‌ویژه، حسابرسان بیان نموده‌اند که حق الزحمه کارشناسان بر تصمیم آن‌ها در ارتباط با استفاده از کارشناس تأثیرگذار نیست، درحالی که کارشناسان معتقدند که هزینه‌ها بر مشارکت آن‌ها تأثیرگذار است و دشوارترین عامل غلبه برای حسابرسان است (بوریتز و همکاران، ۲۰۲۰). بر اساس مبانی نظری فوق فرضیه‌های پنجم و ششم ارائه گردید:

فرضیه پنجم: از دیدگاه حسابرسان، عوامل محیطی بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه ششم: از دیدگاه حسابرسان، عوامل بودجه‌ای بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰ در مواردی که مدیران اجرایی برای تهیه صورت‌های مالی از کارشناس واحد تجاری استفاده می‌کنند، تصمیم حسابرس در خصوص استفاده از کارشناس حسابرس ممکن است تحت تأثیر موارد زیر قرار بگیرد:

- ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس واحد تجاری.
- این که کارشناس واحد تجاری در استخدام واحد تجاری است یا شخصی است که صرفاً برای ارائه خدمات موردنظر، توسط واحد تجاری بکار گرفته شده است.

مشاوره با کارشناسان می‌تواند هنگام مواجهه حسابرس با شرایط خاص (بر مبنای درجه ریسک) اجباری شود یا می‌تواند بر اساس اختیار و صلاح‌دید تیم حسابرسی انجام شود.

رویکرد اولیه یکنواختی و هماهنگی را ترویج می‌کند در حالی که رویکرد اخیر منجر به مشاوره مناسب و درخور می‌گردد (اساری و رایت، ۲۰۱۷). حسابرسان ممکن است یک الزام اجباری را غیرضروری تلقی کنند. بررسی اثر مشاوره اجباری در حسابرسی نشان داد که تنها زمانی که فشار مهلت مقرر وجود دارد حسابرسان به‌طور مثبتی به‌دقت و سخت‌گیری استاندارد عکس‌العمل نشان می‌دهند و از کارشناسان استفاده می‌نمایند (گولد و همکاران، ۲۰۱۲).

علاوه بر این، نتایج غیرمنتظره از رویه‌های تحلیلی (اساری و رایت، ۲۰۱۷؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۱۸) به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی گزارش گردید. استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی ممکن است تمام کار حسابرسی را با تأخیر مواجه شود. با این حال، دلیل این تأخیر مشارکت کارشناسان حقوقی نیست، بلکه ضرورت مدیریت واقعی یا بالقوه تقلب است (اساری و رایت، ۲۰۱۷). برای یک گروه حرفه‌ای ضروری است که سیستم دانش انتزاعی خود را به‌منظور مطالبه شأن حرفه‌ای کنترل نماید. از طریق این کنترل است که یک حرفه می‌تواند مسائل اجتماعی را که مورد ملاحظه قرار می‌دهد را تعریف و دوباره تعریف نماید و خدمات و رویه‌های عملی (که ابوت به‌عنوان صلاحیت حرفه تعریف می‌کند) که به‌منظور توجه به این مسائل انجام شده است را توسعه دهد و این صلاحیت و اقتدار حاصله را در مقابل حرفه‌های رقیب یا تفرقه و دودستگی در حرفه محافظت نماید. بنابراین کنترل دانش بسیار مهم و حیاتی است به‌طوری‌که ابوت (۱۹۸۸) استنتاج می‌کند که در نائل شدن به ارج و شأن و پاداش مالی بسیار مهم‌تر از رفتار اخلاقی و انفصال حرفه‌ای است (کوالاسکی<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۳). ادعای حرفه‌ای برای اختیار قانونی بر یک کار وابسته به مالکیت و کنترل دانش انتزاعی موردنیاز برای انجام آن کار است (ابوت، ۱۹۸۸). اتکا بر کارشناسان در بلندمدت، تعهدات حسابرسان بر صلاحیت حسابرسی را ضعیف و آسیب‌پذیر می‌سازد و به این ترتیب منجر به رقابت با کارشناسان می‌گردد. آن‌ها ممکن است افراد حرفه‌ای رقیب را در حرفه خود جذب کنند، دانش موردنیاز برای انجام وظایف را مجدد تعریف کنند، یا وظایف خود را مجدد تعریف نمایند یا نقش نظارت و سرپرستی را بر حرفه دیگری که بخشی یا تمام وظایف را به آن‌ها سپرده‌اند، ایفا نمایند (کوالاسکی و همکاران، ۲۰۰۳). تغییر در وظایف خود محرک استفاده حسابرسان از کارشناسان است و وابستگی بر

کارشناسان در ارتباط با بخشی از دانش پشتیبان ادعای حسابرسان به صلاحیت، این ادعا را آسیب‌پذیر می‌سازد. (گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). براین اساس فرضیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه هفتم: از دیدگاه حسابرسان، تأخیر زمانی در گزارش حسابرسی بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه هشتم: از دیدگاه حسابرسان، فشار زمانی حسابرس بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است

فرضیه نهم: از دیدگاه حسابرسان، نتایج غیرمنتظره از رویه‌های تحلیلی بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه دهم: از دیدگاه حسابرسان، ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس صاحبکار بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه یازدهم: از دیدگاه حسابرسان، نوع کارشناس شرکت صاحبکار (داخلی در مقابل خارجی)، بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه دوازدهم: از دیدگاه حسابرسان، تهدید صلاحیت حسابرسان که از طریق نیاز به دانش کارشناسان ایجاد می‌شود بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

### پیشینه

گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تقسیم‌کار بین حسابرسان و کارشناسان ارزشیابی در حسابرسی ارزش‌های منصفانه: مسائل و پتانسیل تغییر تحت استانداردهای تجدیدنظر شده هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به تشریح تقسیم‌کار و مسائل مرتبط با ارزش‌های منصفانه تحت رهنمودهای اولیه پرداختند. در این پژوهش با ۲۸ حسابرس در رده‌های شریک و مدیر و ۱۴ کارشناس ارزشیابی مصاحبه انجام شد. مطابق با نتایج پژوهش، توصیف حسابرسان از عوامل مؤثر بر تصمیم آن‌ها به استفاده از خدمات کارشناسی به ترتیب ویژگی‌های حساب یا برآورد، ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های تیم رسیدگی، سیاست شرکت و کمک تصمیم‌ها، درونداد (ورودی) کارشناس و نگرانی‌های بودجه گزارش شد. تمامی حسابرسان به ویژگی‌های خاص حساب

از قبیل اهمیت حساب، ریسک خاص حساب، پیچیدگی مدل استفاده شده برای ایجاد ارزش منصفانه و سطح ورودی‌ها در سلسله مراتب ارزش منصفانه (سطح ۱، ۲ یا ۳) به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند که با استاندارد حسابرسی « استفاده از کار کارشناس " مطابقت دارد. همچنین تمامی حسابرسان به ویژگی‌های خاص صاحبکار اشاره نمودند. یکی از حسابرسان بیان نمود که به احتمال زیاد زمانی که صاحبکار از خدمات کارشناسی استفاده ننموده است، به منظور توسعه ارزش‌های منصفانه قابل اعتماد از کارشناس استفاده می‌کند. چهار نفر (۱۴ درصد) از حسابرسان بیان نمودند که به احتمال زیاد زمانی که صاحبکار از شخص ثالث استفاده ننموده است از کارشناس استفاده می‌کنند، باین حال یازده نفر (۴۰ درصد) از حسابرسان معتقد بودند که زمانی که ارزش منصفانه به اندازه کافی پیچیده باشد که صاحبکار به کمک شخص ثالث نیاز داشته باشد، تیم حسابرسی نیز به کارشناس نیاز دارد. همچنین نوزده نفر از حسابرسان (۶۸ درصد) به ویژگی‌های کارشناسان از قبیل تخصص در صنعت یا حوزه خاص، تجربه کار با صاحبکار یا تیم رسیدگی و در دسترس بودن کارشناس اشاره نمودند. چهارده نفر (۵۰ درصد) از حسابرسان به استفاده از رهنمودها و کمک تصمیم‌های موسسه حسابرسی به منظور تصمیم‌گیری در مورد استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند. تعداد یازده نفر (۳۹ درصد) از حسابرسان به ورودی (درونداد) قابل حصول کارشناس زمان تصمیم به استفاده از کارشناس اشاره نمودند. مطابق با گفتارهای حسابرسان، کارشناسان جدیدترین رویه‌های ارزیابی را که صاحبکار ممکن است استفاده نماید و همچنین رویه‌های معمول در مقابل رویه‌های غیر معمول برای یک دارایی خاص را درک می‌کنند. کارشناسان همچنین می‌دانند که کدام ارزش‌های منصفانه ورودی‌های قابل مشاهده‌ای دارند و بنابراین برای بررسی آسان‌تر هستند. بنابراین، ورودی کارشناسان در این مرحله به تیم‌های حسابرسی کمک می‌کند تا میزان و دشواری کار لازم برای حسابرسی ارزش منصفانه را درک کنند، که این امر در تصمیم‌گیری برای استفاده از یک کارشناس تأثیر می‌گذارد.

بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی دیدگاه کارشناسان و حسابرسان در ارتباط با استفاده از کارشناسان در طی حسابرسی از طریق انجام ۴۰ مصاحبه با کارشناسان و حسابرسان (شامل ۱۸ حسابرس و ۲۲ کارشناس) از ۶ موسسه حسابرسی بزرگ در کانادا پرداختند. نتایج بیانگر این بود که هم حسابرسان و هم کارشناسان از وضعیت فعلی ناراضی

هستند، ولی دلایل عدم رضایت آن‌ها متفاوت است. مطابق با یافته‌های پژوهش ۵۰ درصد حساب‌برسان به عوامل ریسک مرتبط با محیط نظارتی صاحبکار و ۶۱ درصد آن‌ها به سایر عوامل ریسک عمومی، ۳۹ آن‌ها به پیچیدگی صاحبکار (۳۹ درصد)، ۳۳ درصد آن‌ها به صنعت صاحبکار و ۶ درصد آن‌ها به اندازه صاحبکار به‌عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی اشاره نمودند که این پاسخ‌ها به میزان زیادی با دستورالعمل شرکت‌ها در ارتباط با استفاده از کارشناس مطابق است. رایج‌ترین عوامل منجر به استفاده از خدمات کارشناسی در دستورالعمل شرکت‌ها، ریسک تحریف بااهمیت در ارتباط با موضوع موردبررسی (۶۷ درصد شرکت‌ها) و فقدان تخصص حسابرس در زمینه تخصصی کارشناس (۵۰ درصد شرکت‌ها) شناسایی شد. همچنین کارشناسان در پاسخ به این سؤال که چه عواملی بر مشارکت آن‌ها در حسابرسی تأثیرگذار است، مشابه با پاسخ حساب‌برسان، ۶۲ درصد آن‌ها به عوامل ریسک مرتبط با محیط نظارتی صاحبکار و ۴۳ درصد آن‌ها به صنعت صاحبکار، ۲۴ درصد آن‌ها به ریسک صاحبکار، ۱۹ درصد آن‌ها به اندازه صاحبکار و ۱۹ درصد آن‌ها به پیچیدگی صاحبکار به‌عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی اشاره نمودند. برخلاف پاسخ‌های حساب‌برسان که در سطوح مختلف تجربه همانند و سازگار بودند پاسخ‌های کارشناسان برحسب نوع حوزه تخصصی آن‌ها متفاوت بود. به‌طوری که ۸۳ درصد کارشناسان ارزشیابی، ۶۷ درصد کارشناسان مالیاتی و ۶۷ درصد کارشناسان فناوری اطلاعات، الزامات نظارتی را به‌عنوان مؤثر بر استفاده‌شان بیان نمودند ولی هیچ‌یک از کارشناسان حقوقی به این عامل اشاره نکردند. ۶۷ کارشناسان فناوری اطلاعات و ارزشیابی به صنعت صاحبکار به‌عنوان عامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند درحالی که تمامی کارشناسان حقوقی به عامل ریسک به‌عنوان عامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند. همچنین یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که تنها ۱۷ درصد از حساب‌برسان به هزینه به‌عنوان عاملی مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند درحالی که ۵۵ درصد کارشناسان اعتقاد داشتند که هزینه به میزان زیادی بر استفاده از خدمات کارشناسی اثرگذار است.

اساری و رایب (۲۰۱۷) در بررسی شواهد زمینه‌ای در مورد تجارب حساب‌برسان از مشورت با کارشناسان حقوقی، به آزمون و پیشنهاد مدلی که پیش‌نیازهای مشورت بین حساب‌برسان و کارشناسان حقوقی را به کار انجام‌شده و اثربخشی کلی مشورت مرتبط

می‌سازد، پرداختند. نتایج پیمایش ۵۷ حسابرس با تجربه نشان داد که درک کارشناسان حقوقی از کسب و کار صاحبکار و اهداف مشارکت به‌طور مثبتی با ارزیابی‌های ریسک و کار تیمی اثربخش ارتباط دارد. به‌علاوه مشارکت دادن کارشناسان حقوقی در ابتدای فعالیت حسابرسی، با کار تیمی بهبودیافته و حساسیت ریسک ارتباط دارد. همچنین نتایج نشان داد که بین عدم تمایل حسابرس به مشورت با اثربخشی کار تیمی رابطه منفی و معناداری وجود دارد درحالی‌که مشورت زودهنگام ارتباط مثبتی با حساسیت ریسک دارد. نتایج پیمایش شرایطی را آشکار نمود که تحت آن شرایط، مشورت، ارزیابی ریسک را بهبود می‌بخشد و مواردی از رویه‌های منحصربه‌فرد انجام‌شده توسط کارشناسان حقوقی را ارائه نمود. به‌علاوه نتایج اثر مشورت بر هزینه و تأخیر زمانی را آشکار نمود.

معصومی و همکاران (۱۳۹۹)، دیدگاه حسابرسان را در خصوص ضرورت و وضعیت فعلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی موردبررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان به‌ضرورت استفاده از خدمات کارشناسی در شرایط فعلی معتقدند و اکثر مؤسسات حسابرسی هیچ رهنمود و دستورالعملی در ارتباط با استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی ندارند. علاوه بر این، کارشناسان ارزشیابی پرستفاده‌ترین کارشناسان در حسابرسی هستند و حسابرسان بیشتر از کارشناسانی که حواله آن‌ها توسط صاحبکار پرداخت می‌شود استفاده می‌نمایند ولی در تعیین کارشناسان صاحبکار نقش چندانی ندارند.

گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) در بخشی از پژوهشی با عنوان شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی و اطمینان زیاد به نتایج کار کارشناسان ارزشیابی و عدم وجود/عدم رعایت استاندارد حرفه‌ای ارزشیابی را از عوامل محیطی و کاستی‌های زیرساختی در سطح حرفه حسابداری و حسابرسی و ارزشیابی ایران معرفی نمودند. همچنین در این پژوهش، تدوین استانداردهای ارزشیابی به‌منظور بهبود کیفیت گزارش‌های کارشناسان ارزشیابی پیشنهاد گردید.

بهبادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با عنوان بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را به سه دسته کلی ویژگی‌های عملیات حسابرسی مؤثر بر کیفیت

حسابرسی، ویژگی‌های گروه حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی و ویژگی‌های مقررات حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی تقسیم نمودند. در این تقسیم‌بندی استفاده از خدمات کارشناسی به‌عنوان یکی از ویژگی‌های عملیات حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. بر اساس نتایج پژوهش، نقش افراد حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی به‌عنوان حسابرس مستقل یا تهیه‌کننده صورت‌های مالی و نیز تجربه حرفه‌ای افراد در فاصله انتظارات از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مؤثر نیست. درحالی‌که اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در فاصله انتظارات افراد در حوزه مقررات حسابرسی تأثیرگذار است.

### روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی و از نوع پیمایشی است. به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش، در گام اول استانداردهای حسابرسی مرتبط با موضوع استفاده از خدمات کارشناسی و پیشینه موجود در این زمینه مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و ماده‌های مختلفی که به‌عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در پژوهش‌ها و متون مختلف وجود داشت، استخراج گردید.

در گام دوم، عوامل استخراج‌شده در هفت طبقه اصلی شامل عوامل مربوط به کارشناس، عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب، عوامل بودجه‌ای، عوامل محیطی، عوامل مربوط به صاحبکار و سایر عوامل طبقه‌بندی شد و سؤال‌های پرسش‌نامه طراحی گردید و به‌منظور ارزیابی روایی در اختیار چند تن از حسابرسان و استادان دارای سابقه فعالیت در زمینه حسابرسی قرار گرفت و برخی از عوامل از قبیل استقلال کارشناس، پذیرش هزینه‌های کارشناسی توسط صاحبکار، حجم بالای معاملات ارزی صاحبکار، وجود شعبه صاحبکار در خارج از کشور، عکس‌العمل مدیریت صاحبکار به سؤالات حسابرس و فشار زمانی کار حسابرسی، مطابق با پیشنهادهای ایشان به عوامل شناسایی شده در گام اول اضافه شد. سپس پرسش‌نامه نهایی در قالب ۵۵ گزاره در طیف لیکرت پنج‌تایی از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم طراحی گردید. همچنین به‌منظور سنجش پایایی پرسشنامه از شاخص‌های آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شد. آلفای کرونباخ کل پرسش‌نامه ۹۵ درصد و پایایی ترکیبی آن ۹۴ درصد به دست آمد که حاکی از پایایی مناسب کل پرسش‌نامه‌ها است. لازم به ذکر است که شاخص‌های پایایی به



تفکیک عوامل در بخش یافته‌های تحلیل عاملی تأییدی<sup>۱۳</sup> ارائه شده است. به منظور اطمینان از روایی پرسش‌نامه طراحی شده از دو شاخص روایی واگرا و همگرا استفاده شده است که مقادیر آن در بخش یافته‌های تحلیل عاملی تأییدی ارائه شده است. در ادامه با استفاده از آزمون مقایسه میانگین با یک عدد ثابت (آزمون t) و همچنین آزمون فریدمن، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان ارشد، سرپرستان ارشد، مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است و نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس انجام گرفته است. حجم نمونه با توجه به حداکثر انحراف معیار (۰/۳۵)، برای ۳۰ پرسش‌نامه اولیه، تعداد ۱۸۸ پرسش‌نامه به صورت زیر تعیین شده است:

$$n_0 = \frac{z_{\alpha}^2 \frac{s^2}{2}}{d^2} = \frac{1.96^2 \times 0.35^2}{0.05^2} = 188$$

تعداد ۳۰۰ پرسشنامه توزیع و از این تعداد ۲۳۰ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد که به دلیل ناقص بودن تعدادی از آن‌ها در نهایت ۱۹۰ پرسشنامه مورداستفاده قرار گرفته است.

## تجزیه و تحلیل داده‌ها

### آمار توصیفی

در جدول ۱ به بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه آماری پژوهش پرداخته شده است.

جدول ۱. توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

جنسیت	تعداد	درصد	تعداد	درصد
مرد	۱۶۴	۰/۸۶۳	۳۵	۰/۱۸۴
زن	۲۶	۰/۱۳۷	۳۴	۰/۱۷۹
کارشناسی	۴۷	۰/۲۴۷	۴۵	۰/۲۳۷
کارشناسی ارشد	۱۲۲	۰/۶۴۲	۲۲	۰/۱۱۶
دکتری	۲۱	۰/۱۱۱	۵۴	۰/۲۸۴
			کمتر از ۶ سال	
			۶ تا ۱۰ سال	
			۱۱ تا ۱۵ سال	
			۱۶ تا ۲۰ سال	
			بیشتر از ۲۰ سال	

سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۹	۰/۱۵۳	عنوان شغلی	حسابرس ارشد	۴۰	۰/۲۱۱
۳۰ تا ۴۰ سال	۷۰	۰/۳۶۸	سرپرست حسابرسی	۶۶	۰/۳۴۷		
۴۱ تا ۵۰ سال	۵۳	۰/۲۷۹	مدیر حسابرسی	۴۸	۰/۲۵۳		
بیش از ۵۰ سال	۳۸	۰/۲۰	شریک حسابرسی	۳۶	۰/۱۸۹		
<b>نوع اشتغال به حسابرسی</b>							
			شاغل در سازمان	۷۸	۰/۴۱۱		
			شاغل در مؤسسات	۱۰۶	۰/۵۵۸		
			شاغل انفرادی	۶	۰/۰۳۲		

مطابق با جدول فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی، حدود ۷۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سطح تحصیلات بالاتر از کارشناسی و ۶۴ درصد آن‌ها دارای سابقه کار بیش از ۱۱ سال بودند که حاکی از آن است که اکثر پاسخ‌دهندگان از تحصیلات و تجربه کاری مناسب برخوردار می‌باشند. همچنین ۷۸ درصد پاسخ‌دهندگان، حسابرسان در رده‌های سرپرست حسابرسی، مدیر و شریک حسابرسی هستند که این درصد نشان‌دهنده مطلوب بودن مشارکت خبرگان در تکمیل پرسش‌نامه است.

### آمار استنباطی

برای اطمینان از اعتبار (روایی و پایایی) پرسشنامه طراحی شده ابتدا با بهره‌گیری از تحلیل عاملی اکتشافی و تحلیل عاملی تائیدی روایی (سازه، همگرا، واگرا) و پایایی (ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی) ابزار مورد آزمون و بررسی قرار گرفت و در ادامه با استفاده از آزمون مقایسه میانگین با یک عدد ثابت (آزمون t) و همچنین آزمون فریدمن به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شد.

### تحلیل عاملی اکتشافی

در این بخش، از تحلیل عاملی اکتشافی برای شناسایی ساختار زیربنایی مجموعه‌ای از متغیرها (گویه‌ها) استفاده شده است؛ بنابراین هدف این بخش اکتشاف عوامل زیربنایی و مشخص شدن ارتباط هر متغیر (گویه) با عامل‌های مربوط به خود است. با توجه به اینکه در پرسشنامه طراحی شده ابعاد پرسشنامه از قبل مشخص شده بود در تحلیل عاملی اکتشافی با محدود کردن استخراج عوامل به ۷ عامل و استفاده از چرخش واریماکس و نقطه برش ۰/۴۰ تحلیل اکتشافی انجام شد. جهت انجام تحلیل عاملی اکتشافی ابتدا باید معتبر بودن ماتریس همبستگی داده‌ها و کفایت نمونه‌گیری مورد بررسی قرار گیرد. به‌منظور تحقق این

امر، از آزمون کرویت بارتلست و شاخص KMO استفاده شده است. شاخص KMO معیاری برای «کفایت نمونه گیری» است.

### اعتبار ماتریس همبستگی داده‌ها و کفایت نمونه گیری

اندازه‌های KMO (شاخص کفایت نمونه گیری) و نتایج آزمون کرویت بارتلست برای معتبر بودن ماتریس همبستگی‌ها در جدول ۲ قابل مشاهده می‌باشد.

جدول ۲. نتایج آزمون KMO و کرویت بارتلست

سطح معناداری	df	مقدار	
۰/۰۰۰	۱۴۸۵	۹۶۹۵/۱۵۸	آزمون کرویت بارتلست
		۰/۹۰۴	شاخص KMO

نتایج جدول ۲ نشان می‌دهد مقدار آزمون کرویت بارتلست (۹۶۹۵/۱۵۸) با درجه آزادی ۱۴۸۵ در سطح ۰/۰۵ معنادار است و ماتریس همبستگی‌ها از اعتبار لازم برخوردار است. همچنین شاخص KMO، ۰/۹۰۴ می‌باشد که حاکی از کفایت نمونه گیری جهت تحلیل عاملی است. با توجه به نتایج دو شاخص KMO و کرویت بارتلست است می‌توان نتیجه گرفت که اجرای تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی حسابرسی توجیه‌پذیر خواهد بود و مؤلفه‌های انتخاب شده از اعتبار لازم برخوردار هستند. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، تعداد ابعاد پرسشنامه متناسب با مقدار ۷ است که تعداد عامل‌ها در تحلیل عاملی اکتشافی متناسب با آن محدود شده بود.

جدول ۳. عامل‌های استخراج شده، مقادیر ویژه و درصد واریانس تبیین شده توسط هر مؤلفه

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته			
ابعاد	کل	درصد واریانس	درصد واریانس تراکمی
عامل اول: عوامل مربوط به صاحبکار	۱۶/۴۸۱	۲۹/۹۶۵	۲۹/۹۶۵
عامل دوم: عوامل مربوط به حسابرس	۵/۳۶۹	۹/۷۶۲	۳۹/۷۲۷

عامل سوم: عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۴/۶۲۱	۸/۴۰۱	۴۸/۱۲۸
عامل چهارم: عوامل مربوط به کارشناس	۴/۵۶۶	۸/۳۰۲	۵۶/۴۳۰
عامل پنجم: سایر عوامل	۳/۵۰۹	۶/۳۸۰	۶۲/۸۱۰
عامل ششم: عوامل محیطی	۲/۴۳۰	۴/۴۱۸	۶۷/۲۲۷
عامل هفتم: عوامل بودجه‌ای	۱/۸۵۹	۳/۳۸۰	۷۰/۶۰۷

همه این هفت عامل از مقادیر ویژه بزرگ‌تر از یک برخوردارند، ولی اهمیت همه آن‌ها برابر و به یک اندازه نیست. در این تحلیل، مهم‌ترین عامل، عامل اول (عوامل مربوط به صاحبکار) می‌باشد که این عامل به‌تنهایی ۲۹/۹۶۵ درصد از واریانس الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی حسابرسی را تبیین می‌نماید.

به‌منظور به دست آوردن ساختاری بامعنا از بارهای عاملی، عامل‌های استخراج‌شده بر پایه روش‌های متداول و با استفاده از چرخش متعامد، به محورهای جدید انتقال داده شد. پس از چندین بار اجرای تحلیل عاملی و استخراج عامل‌های متعدد و مقایسه عامل‌های استخراج‌شده با ساختار نظری پرسشنامه و مبانی نظری موجود و نیز در نظر گرفتن مفروضه‌های تحلیل عاملی، هفت عامل با استفاده از روش چرخش واریماکس استخراج گردید. در ادامه، برون‌داد تحلیل عاملی اکتشافی ابعاد الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی حسابرسی در جدول ۴ ارائه شده است.

#### جدول ۴. نتایج تحلیل عاملی اکتشافی به روش چرخش واریماکس

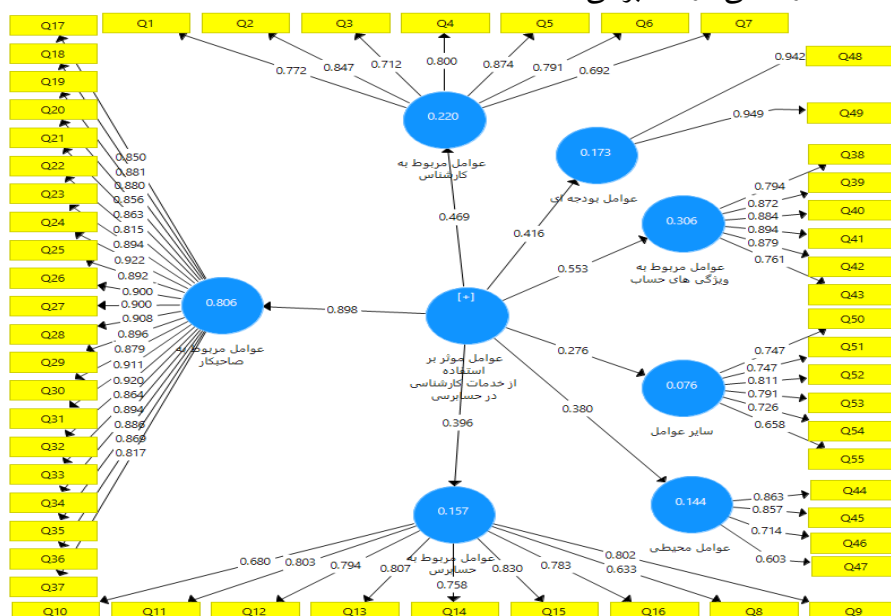
عامل اول		عامل دوم		عامل چهارم	
بار عاملی	گویه	بار عاملی	گویه	بار عاملی	گویه
۰/۸۷۸	گویه ۱۷	۰/۶۴۱	گویه ۸	۰/۷۷۴	بار عاملی
۰/۸۸۷	گویه ۱۸	۰/۷۸۳	گویه ۹	۰/۸۱۲	گویه ۲
۰/۸۹۸	گویه ۱۹	۰/۶۶۸	گویه ۱۰	۰/۷۱۰	گویه ۳
۰/۸۶۲	گویه ۲۰	۰/۷۸۹	گویه ۱۱	۰/۸۰۴	گویه ۴
۰/۸۶۶	گویه ۲۱	۰/۷۶۱	گویه ۱۲	۰/۸۲۴	گویه ۵
۰/۸۰۷	گویه ۲۲	۰/۷۹۰	گویه ۱۳	۰/۷۴۳	گویه ۶
۰/۸۸۲	گویه ۲۳	۰/۷۲۱	گویه ۱۴	۰/۶۹۰	گویه ۷

عامل پنجم		۰/۸۱۹	گویه ۱۵	۰/۹۱۰	گویه ۲۴
بار عاملی	گویه				
۰/۷۱۸	گویه ۵۰	۰/۷۶۸	گویه ۱۶	۰/۸۷۹	گویه ۲۵
۰/۷۶۱	گویه ۵۱	عامل سوم		۰/۸۹۸	گویه ۲۶
		بار عاملی	گویه		
۰/۸۲۳	گویه ۵۲	۰/۷۴۱	گویه ۳۸	۰/۸۹۱	گویه ۲۷
۰/۷۷۷	گویه ۵۳	۰/۸۲۴	گویه ۳۹	۰/۹۰۱	گویه ۲۸
۰/۶۸۸	گویه ۵۴	۰/۸۵۰	گویه ۴۰	۰/۸۹۵	گویه ۲۹
۰/۶۱۲	گویه ۵۵	۰/۸۲۳	گویه ۴۱	۰/۸۶۷	گویه ۳۰
عامل هفتم		۰/۸۳۵	گویه ۴۲	۰/۹۰۶	گویه ۳۱
بار عاملی	گویه				
۰/۷۳۹	گویه ۴۸	۰/۷۷۶	گویه ۴۳	۰/۹۰۹	گویه ۳۲
۰/۷۵۰	گویه ۴۹	عامل ششم		۰/۸۵۹	گویه ۳۳
		بار عاملی	گویه		
		۰/۷۱۰	گویه ۴۴	۰/۸۸۳	گویه ۳۴
		۰/۶۸۲	گویه ۴۵	۰/۸۶۷	گویه ۳۵
		۰/۸۰۴	گویه ۴۶	۰/۸۵۶	گویه ۳۶
		۰/۶۲۳	گویه ۴۷	۰/۷۹۵	گویه ۳۷

یافته‌های جدول ۴ نشان‌دهنده همبستگی هر یک از گویه‌ها با عامل مربوط به خود می‌باشد. همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، عامل اول «عوامل مربوط به صاحبکار» است. در این عامل گویه‌های ۱۷ تا ۳۷ بیشترین بار عاملی را با آن نشان دادند. همچنین گویه‌های ۸ تا ۱۶ بیشترین بار عاملی را با عامل دوم «عوامل مربوط به حساب‌رس»؛ گویه‌های ۳۸ تا ۴۳ بیشترین بار عاملی را با عامل سوم «عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب»؛ گویه‌های ۱ تا ۷ بیشترین بار عاملی را با عامل چهارم «عوامل مربوط به کارشناس»؛ گویه‌های ۵۰ تا ۵۵ بیشترین بار عاملی را با عامل پنجم «سایر عوامل»؛ گویه‌های ۴۴ تا ۴۷ بیشترین بار عاملی را با عامل ششم «عوامل محیطی»؛ و گویه‌های ۴۸ و ۴۹ نیز بیشترین بار عاملی را با عامل هفتم «عوامل بودجه‌ای» نشان دادند. بنابراین طبق یافته‌های فوق، کلیه سؤالات تدوین شده برای پرسشنامه پژوهش از بار عاملی قابل قبول با عامل مربوط به خود برخوردار است.

## تحلیل عاملی تأییدی

جهت مشخص کردن اینکه تا چه اندازه گویه‌های طراحی شده برای متغیر موردنظر از اعتبار لازم برخوردار هستند، ابتدا مدل اندازه‌گیری مورد تحلیل قرار گرفته است. به این منظور از تحلیل عاملی تأییدی برای تعیین روایی سازه الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی استفاده شده است.



شکل (۱) الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در حالت تخمین استاندارد نتایج تحلیل عاملی تأییدی در شکل ۱ بیانگر آن است که کلیه مؤلفه‌ها و گویه‌های انتخاب شده برای الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی دارای بار عاملی قابل قبول هستند. همچنین «عوامل مربوط به صاحبکار» بیشترین میزان بار عاملی (۰/۸۹۸) را در تعریف و سنجش الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی دارد و ۸۱ درصد از واریانس آن را تبیین می‌کند. همچنین نتایج نشان‌دهنده آن است که ابعاد و گویه‌های انتخاب شده برای الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی دارای بار عاملی قابل قبول (بالتر از ۰/۴) هستند که در کمترین حالت ۸ درصد و در بیشترین حالت ۸۱ درصد از واریانس آن را تبیین می‌کنند. همچنین، کلیه مقادیر t-Value بیشتر از ۱/۹۶ هستند، بنابراین ابعاد و گویه‌های انتخاب شده در سطح ۰/۰۵ معنادار هستند.

**آزمون روایی الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی**  
**روایی همگرا:** این شاخص میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر را موردسنجش قرار می‌دهد. حداقل مقدار قابل قبول برای این شاخص ۰/۵ می‌باشد (آذر و همکاران، ۱۳۹۱).

**جدول ۵. روایی همگرای متغیرها**

متغیر	ابعاد	روایی همگرا	ابعاد	روایی همگرا
عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی	عوامل مربوط به صاحبکار	۰/۷۷۷	عوامل مربوط به کارشناس	۰/۶۱۹
	عوامل مربوط به حسابرس	۰/۵۹۰	عوامل محیطی	۰/۵۸۸
سایر عوامل	عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۰/۷۲۰	عوامل بودجه‌ای	۰/۸۹۴
	سایر عوامل	۰/۵۶۰		

با توجه به جدول ۵ روایی همگرای متغیرهای مشاهده‌پذیر بالاتر از ۰/۵ می‌باشد، بنابراین روایی مدل اندازه‌گیری عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی برحسب روایی همگرا مورد تأیید است.

**روایی واگرا<sup>۱۴</sup>:** برای سنجش روایی واگرا در پژوهش حاضر از آزمون فورنل-لارکر<sup>۱۵</sup> استفاده شده است. در روش آزمون فورنل-لارکر، جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر متغیر پنهان باید بیشتر از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان باشد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳).

**جدول ۶. روایی واگرا برحسب آزمون فورنل-لارکر**

	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
سایر عوامل	۰/۷۴۸						
عوامل بودجه‌ای	۰/۲۶۹	۰/۹۴۵					
عوامل محیطی	۰/۱۳۵	۰/۳۳۰	۰/۷۶۷				
عوامل مربوط به حسابرس	۰/۱۶۲	۰/۲۲۲	۰/۰۳۱	۰/۷۶۸			
عوامل مربوط به صاحبکار	۰/۰۸۱	۰/۱۶۲	۰/۲۰۲	۰/۲۰۵	۰/۸۸۱		
عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۰/۲۱۳	۰/۴۴۰	۰/۳۶۵	۰/۱۲۹	۰/۲۷۲	۰/۸۴۹	
عوامل مربوط به کارشناس	۰/۱۹۷	۰/۳۰۵	۰/۲۲۱	۰/۱۸۴	۰/۲۰۵	۰/۳۲۳	۰/۷۸۷

نتایج آزمون روایی واگرا در جدول ۶ نشان‌دهنده آن است که مقدار جذر واریانس استخراج‌شده (AVE) متغیرهای پژوهش از مقدار همبستگی میان آن‌ها در سایر خانه‌ها بیشتر است. بنابراین روایی واگرای مدل اندازه‌گیری عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در حد قابل قبول است.

**سنجش پایایی الگوی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی**  
برای ارزیابی پایایی مدل اندازه‌گیری، از شاخص‌های پایایی آلفای کرونباخ و پایایی مرکب استفاده شده است.

جدول ۷. آلفای کرونباخ متغیرها

عناصر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	عناصر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
سایر عوامل	۰/۸۴۲	۰/۸۸۴	عوامل مربوط به صاحبکار	۰/۹۸۶	۰/۹۸۶
عوامل بودجه‌ای	۰/۸۸۱	۰/۹۴۴	عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۰/۹۲۲	۰/۹۳۹
عوامل محیطی	۰/۷۶۰	۰/۸۴۹	عوامل مربوط به کارشناس	۰/۸۹۶	۰/۹۱۹
عوامل مربوط به حسابر	۰/۹۱۲	۰/۹۲۸	نمره کل	۰/۹۴۷	۰/۹۵۳

مطابق با جدول ۷ آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، بنابراین پایایی آزمون مدل اندازه‌گیری عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی مورد تأیید می‌باشد.

### آزمون فرضیه‌ها

پس از اعتبار سنجی الگوی عوامل تأثیرگذار بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، در ادامه به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش و تعیین عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده گردید.



جدول شماره ۸. نتیجه آزمون t تک نمونه‌ای عوامل اصلی

مؤلفه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	t	df	سطح معناداری	نتایج آزمون فرضیه
عوامل مربوط به کارشناس	۴/۰۲	۰/۶۷	۲۰/۹۶۷	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه اول
عوامل مربوط به حسابرس	۴/۰۵	۰/۶۳	۲۳/۰۸۰	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه دوم
عوامل مربوط به صاحبکار	۳/۶۹	۰/۹۳	۱۰/۱۲۸	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه سوم
عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۳/۹۹	۰/۷۷	۱۷/۸۵۲	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه چهارم
عوامل محیطی	۳/۸۱	۰/۸۸	۱۲/۷۸۳	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه پنجم
عوامل بودجه‌ای	۳/۸۴	۰/۹۴	۱۲/۲۹۷	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه ششم

مطابق با جدول ۸ در ارتباط با تمامی عوامل، میانگین محاسبه شده از عدد ۳ بیشتر و سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره (t) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین فرضیه‌های اول تا ششم پژوهش مورد تائید قرار می‌گیرد. بر این اساس می‌توان ادعا کرد که مطابق با دیدگاه حسابرسان عوامل مربوط به کارشناس، عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به صاحبکار، عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب، عوامل محیطی و عوامل بودجه‌ای بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است. در ادامه به منظور تعیین آن دسته از عوامل مرتبط با کارشناس که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار هستند و اولویت‌بندی آن‌ها از آزمون (t) تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شده است.

جدول ۹. آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن عوامل مربوط به کارشناس

		آزمون t تک نمونه‌ای (میانگین = ۳)							
آزمون فریدمن		رتبه	رتبه میانگین	سطح معناداری	df	t	انحراف استاندارد	میانگین	مؤلفه‌ها
سطح معناداری	۰/۰۰۰	۴	۳/۹۶	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۶/۴۹	۰/۸۴	۴/۰۰	شهرت کارشناس
		۲	۴/۵۴	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲۰/۱۵	۰/۸۳	۴/۲۱	نوع تخصص کارشناس
		۶	۳/۵۸	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۴/۴۶	۰/۸۳	۳/۸۷	نوع کارشناس
		۳	۴/۱۴	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۸/۳۷	۰/۸۱	۴/۰۸	عضویت کارشناس در کانون کارشناسان رسمی / قوه قضائیه
خی دو	۱۱۹/۳۲۰	۵	۳/۸۶	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۴/۶۳	۰/۹۲	۳/۹۷	سابقه کارشناس
		۱	۴/۷۷	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲۰/۸۱	۰/۸۴	۴/۲۷	استقلال کارشناس
		۷	۳/۱۷	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۹۰	۰/۸۹	۳/۷۰	سن کارشناس
				۰/۰۰۰	۱۸۹	۲۰/۹۶	۰/۶۷	۴/۰۲	نمره کل

همان‌طور که در جدول ۹ ملاحظه می‌شود، در تمام سطوح تحلیل در خصوص میزان تأثیرگذاری هر یک از عوامل مربوط به کارشناس بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی، سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره (t) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد که با توجه به سطوح معناداری و آماره‌های تی می‌توان گفت از دیدگاه حسابرسان عوامل مربوط به کارشناس نظیر شهرت، نوع تخصص، نوع کارشناس، عضویت کارشناس در کانون کارشناسان رسمی/قوه قضائیه، سابقه، استقلال و سن عواملی هستند که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین نتایج آزمون فریدمن با آماره  $\chi^2 = 119 / 320$  در سطح  $P \leq 0/05$  به لحاظ آماری معنادار بوده و حاکی از این است که از بین عوامل مربوط به کارشناس که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیر گذارند «استقلال کارشناس»، «نوع تخصص کارشناس» و «عضویت کارشناس در کانون کارشناسان رسمی/قوه قضائیه» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند.

در ادامه به منظور تعیین آن دسته از عوامل مرتبط با حسابرس که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیر گذار هستند و اولویت‌بندی آن‌ها از آزمون (t) تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شده است.

همان‌طور که در جدول ۱۰ ملاحظه می‌شود، با توجه به سطوح معناداری و آماره‌های تی می‌توان گفت که طبق نظر حسابرسان تمامی عوامل مربوط به حسابرس میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین، نتیجه آزمون فریدمن با آماره  $\chi^2 = 82 / 708$  در سطح  $P \leq 0/05$  به لحاظ آماری معنادار بوده و حاکی از این است که از عوامل مربوط به حسابرس که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیر گذارند به ترتیب «میزان تخصص حسابرس در زمینه تخصصی کارشناس»، «میزان تمایل و خواست شریک موسسه حسابرسی به استفاده از خدمات کارشناس» و «تجربه قبلی حسابرس در ارتباط با کار با کارشناس» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند.

به منظور تعیین آن دسته از عوامل مرتبط با صاحبکار که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیر گذار هستند و اولویت‌بندی آن‌ها از آزمون (t) تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شده است.

جدول ۱۰. آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن عوامل مربوط به حسابرس

نتایج آزمون فریدمن		نتایج آزمون t تک نمونه‌ای (میانگین=۳)							
		مؤلفه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	t	df	سطح معناداری	میانگین رتبه	رتبه
سطح معناداری	۰/۰۰۰	میزان تخصص حسابرس در زمینه تخصصی کارشناس	۴/۳۰	۰/۶۹	۲۵/۸	۱۸۸	۰/۰۰۰	۵/۸۴	۱
		میزان تمایل و خواست شریک موسسه	۴/۱۳	۰/۷۸	۱۹/۹	۱۸۹	۰/۰۰۰	۵/۳۳	۲
		میزان اطمینان حسابرس به توانایی‌های صاحبکار	۴/۰۱	۰/۷۸	۱۷/۷	۱۸۹	۰/۰۰۰	۴/۸۵	۷
		میزان اطمینان حسابرس به گزارش کارشناسی ارائه شده توسط شرکت	۴/۰۸	۰/۸۴	۱۷/۸	۱۸۹	۰/۰۰۰	۵/۰۹	۵
		اندازه موسسه حسابرسی	۴/۰۶	۰/۸۶	۱۶/۹	۱۸۹	۰/۰۰۰	۵/۱۰	۴
		تجربه قبلی حسابرس در ارتباط با کار با کارشناس	۴/۰۸	۰/۸۲	۱۸/۲	۱۸۹	۰/۰۰۰	۵/۱۴	۳
		شهرت حسابرس	۳/۹۲	۰/۸۸	۱۴/۴	۱۸۹	۰/۰۰۰	۴/۶	۸
سطح معناداری	۰/۰۰۰	وجود رهنمودها و دستورالعمل‌های رسمی موسسه حسابرسی در ارتباط با استفاده از کارشناس	۴/۰۴	۰/۷۸	۱۸/۴	۱۸۹	۰/۰۰۰	۴/۹۷	۶
		بیش اطمینانی حسابرس به توانایی‌های خویش	۳/۷۹	۰/۹۰	۱۲/۲	۱۸۹	۰/۰۰۰	۴/۰۷	۹
		نمره کل	۴/۰۵	۰/۶۳	۲۳/۰۸	۱۸۹			

همان‌طور که در جدول ۱۱ ملاحظه می‌شود، در تمام سطوح تحلیل عوامل مربوط به صاحبکار، سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره تی بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که طبق نظر حسابرسان تمامی عوامل مربوط به صاحبکار، میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

همچنین، نتایج آزمون فریدمن حاکی از این است که از عوامل مربوط به صاحبکار که از دید حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیر گذارند، عوامل «پیچیدگی فعالیت صاحبکار»، «نوع صنعت صاحبکار»، «پیچیدگی سیستم فن آوری اطلاعات شرکت» و «اندازه شرکت صاحبکار» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند.

جدول ۱۱. آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن عوامل مربوط به صاحبکار

نتایج آزمون فریدمن		نتایج آزمون t تک نمونه‌ای						
رتبه	میانگین رتبه	df	ت	انحراف استاندارد	میانگین	میانگین		
به	معناداری							
خی دو ۱۹۵/۳۴	۴	۰/۰۰۰	۱۸۸	۱۰/۵۸	۱/۰۶	۳/۸۱	اندازه شرکت صاحبکار	
	۷	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۲۸	۱/۰۱	۳/۷۶	استفاده صاحبکار از کارشناس	
	۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۱/۴۰	۱/۰۴	۳/۸۶	نوع صنعت صاحبکار	
	۱۰	۰/۰۰۰	۱۸۹	۸/۹۶	۱/۰۵	۳/۶۸	عرضه اولیه در بورس یا فرابورس	
	۱۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۸/۱۷	۱/۱۰	۳/۶۵	عضویت شرکت صاحبکار در بورس یا فرابورس	
	۱۷	۰/۰۰۰	۱۸۹	۷/۹۶	۱/۰۵	۳/۶۱	نوع شرکت سهامی (عام یا خاص)	
	۱	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۱/۳۰	۱/۱۰	۳/۹۱	پیچیدگی فعالیت صاحبکار	
	۱۵	۰/۰۰۰	۱۸۹	۸/۴۰	۱/۰۱	۳/۶۲	درخواست کمیته حسابرسی	
	۱۸	۰/۰۰۰	۱۸۹	۷/۵۷	۱/۰۲	۳/۵۶	پذیرش صاحبکار جدید	
	۱۹	۰/۰۰۰	۱۸۹	۷/۴۹	۱/۰۶	۳/۵۷	اعتماد صاحبکار به سیستم‌های واحد تجاری	
	۱۶	۰/۰۰۰	۱۸۹	۷/۸۵	۱/۰۴	۳/۵۹	تخصص مدیریت صاحبکار در انجام برآوردها	
	سطح معناداری ۰/۰۰۰	۱۴	۰/۰۰۰	۱۸۹	۸/۴۵	۱/۰۴	۳/۶۴	تجربه مدیریت صاحبکار
		۸	۰/۰۰۰	۱۸۹	۹/۳۸	۱/۰۹	۳/۷۴	تقلب یا ارائه مجدد اخیر در صورت‌های مالی صاحبکار
		۶	۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۰۴	۱/۰۹	۳/۷۹	ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت ناشی از تقلب
۳		۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۷۳	۱/۰۵	۳/۸۲	پیچیدگی سیستم فن آوری اطلاعات شرکت	
۵		۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۷۰	۱/۰۳	۳/۸	تغییر در سیستم‌های فن آوری اطلاعات شرکت صاحبکار	
۱۳		۰/۰۰۰	۱۸۹	۷/۷۵	۱/۱۱	۳/۶۳	پذیرش هزینه‌های کارشناسی توسط صاحبکار	
۱۱		۰/۰۰۰	۱۸۸	۸/۰۷	۱/۱۰	۳/۶۵	حجم بالای معاملات ارزی صاحبکار	
۲۱		۰/۰۰۰	۱۸۷	۵/۸۵	۱/۰۹	۳/۴۷	وجود شعبه صاحبکار در خارج از کشور	
۲۰		۰/۰۰۰	۱۸۷	۶/۴۲	۱/۰۷	۳/۵۰	عکس‌العمل مدیریت صاحبکار به سؤالات حسابرس	
۰		۰/۰۰۰	۱۸۹	۹/۷۲	۱/۰۱	۳/۷۲	وجود معاملات غیرمعمول یا معاملات پیچیده اشخاص وابسته	
		۰/۰۰۰	۱۸۹	۱۰/۱۲	۰/۹۳	۳/۶۹	نمره کل	

نتایج آزمون تی در تمامی سطوح تحلیل مربوط به ویژگی‌های حساب، نشان‌دهنده سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره تی (t) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد که با توجه به سطوح معناداری و آماره‌های تی می‌توان گفت که طبق نظر حساب‌رسان عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب نظیر اهمیت حساب، ریسک کنترل حساب، ریسک ذاتی حساب، میزان برآوردها/ مفروضات لازم در تعیین مانده حساب‌ها، میزان قضاوت لازم در تعیین مانده حساب و پیچیدگی مدل استفاده‌شده برای تعیین ارزش، عواملی هستند که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین نتیجه آزمون فریدمن با آماره  $X^2=811$  در سطح  $P \leq 0/05$  به لحاظ آماری معنادار نبوده است. بنابراین طبق یافته‌های به‌دست‌آمده تمامی عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب که از دید حساب‌رسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار هستند از اهمیت یکسانی برخوردارند.

نتایج آزمون تی در تمامی سطوح تحلیل مربوط به عوامل محیطی، نشان‌دهنده سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره تی (t) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد که بر این اساس می‌توان گفت که طبق نظر حساب‌رسان تمامی عوامل محیطی، میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علاوه بر این، نتیجه آزمون فریدمن با آماره  $X^2=7/239$  در سطح  $P \leq 0/05$  به لحاظ آماری معنادار نبوده است. بنابراین طبق یافته‌های به‌دست‌آمده تمامی عوامل محیطی که از دید حساب‌رسان بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار هستند از اهمیت یکسانی برخوردارند.

نتایج آزمون تی در تمام سطوح تحلیل عوامل بودجه‌ای، نشان‌دهنده سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره t بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد که با توجه به سطوح معناداری و آماره‌های تی می‌توان گفت که طبق نظر حساب‌رسان عوامل بودجه‌ای نظیر کفایت بودجه حسابرسی و سهم حق‌الزحمه کارشناسی از بودجه حسابرسی عواملی هستند که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین، نتیجه آزمون فریدمن با آماره  $X^2=2/814$  در سطح  $P \leq 0/05$  به لحاظ آماری معنادار نبوده و حاکی از این است که هر دو عامل بودجه‌ای از اهمیت یکسانی برخوردارند.

جدول ۱۲. آزمون t تک نمونه‌ای سایر عوامل

مؤلفه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتایج آزمون فرضیه‌ها
تأخیر زمانی در گزارش حسابرسی	۳/۵۶	۰/۹۴	۸/۱۳۶	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه هفتم
فشار زمانی حسابرس	۳/۵۸	۱/۰۱	۷/۹۱۱	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه هشتم
نتایج غیرمنتظره از رویه‌های تحلیلی	۳/۸۷	۰/۸۹	۱۳/۴۵۹	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه نهم
ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس صاحبکار	۳/۸۲	۰/۷۹	۱۴/۳۲۸	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه دهم
نوع کارشناس شرکت صاحبکار	۳/۷۹	۰/۹۱	۱۲/۰۲۰	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه یازدهم
تهدید صلاحیت حسابرسان	۳/۶۳	۰/۹۶	۹/۰۳۷	۱۸۹	۰/۰۰۰	تائید فرضیه دوازدهم

همان‌طور که در جدول ۱۲ ملاحظه می‌شود، در تمام سطوح تحلیل سایر عوامل، سطح معناداری کوچک‌تر از مقدار ۰/۰۵ و آماره تی بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد که با توجه به سطوح معناداری و آماره‌های تی می‌توان گفت که طبق نظر حسابرسان علاوه بر عواملی که قبلاً مورد بررسی قرار گرفت سایر عوامل نظیر تأخیر زمانی در گزارش حسابرسی، فشار زمانی حسابرس، نتایج غیرمنتظره از رویه‌های تحلیلی، ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس صاحبکار، نوع کارشناس شرکت صاحبکار (داخلی در مقابل خارجی) و تهدید صلاحیت حسابرسان که از طریق نیاز به دانش کارشناسان ایجاد می‌شود (احساس ضعف حسابرس نسبت به توانایی خویش در صورت استفاده از کارشناس) عواملی هستند که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. در انتها به منظور تعیین اولویت و میزان اهمیت هر یک از عوامل اصلی فوق از آزمون فریدمن استفاده شده است.

جدول شماره ۱۳. نتایج آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی عوامل

گویه	رتبه میانگین		رتبه	نی دو	درجه آزادی	سطح معناداری	آماره
	رتبه	میانگین					
عوامل مربوط به کارشناس	۴/۴۸	۱	۵۹/۹۷۰	۸	۰/۰۰۰		
عوامل مربوط به حسابرس	۴/۴۴	۲					

عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب	۴/۴۳	۳
عوامل بودجه‌ای	۳/۹۷	۴
عامل محیطی	۳/۹۲	۵
عوامل مربوط به صاحبکار	۳/۴۴	۶
سایر عوامل	۳/۳۲	۷

بر اساس نتایج جدول ۱۳، عوامل تأثیرگذار بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی به ترتیب اولویت عبارتند از: عوامل مربوط به کارشناس، عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب، عوامل بودجه‌ای، عوامل محیطی، عوامل مربوط به صاحبکار و سایر عوامل.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حساب‌رسان است. در این پژوهش هفت عامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، حاکی از تأیید هر هفت عامل است. بدین معنا که «عوامل مربوط به کارشناس»، «عوامل مربوط به حسابرس»، «عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب»، «عوامل بودجه‌ای»، «عوامل محیطی»، «عوامل مربوط به صاحبکار» و «سایر عوامل» به ترتیب از جمله عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حساب‌رسان می‌باشند که با نتایج گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) و اساری و رایت (۲۰۱۷) هم‌راستا است. مطابق با گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) ویژگی‌های حساب یا برآورد، ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های کارشناس، ویژگی‌های تیم رسیدگی، سیاست شرکت و کمک تصمیم‌ها، درون‌داد (ورودی) کارشناس و نگرانی‌های بودجه به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی گزارش گردید. اساری و رایت (۲۰۱۷) نیز سه پیش‌نیاز برای مشورت را عوامل مربوط به حسابرسی شونده، عوامل مربوط به حسابرس و عوامل مربوط به کارشناسان معرفی نمودند.

علاوه بر این، از بین عوامل مربوط به کارشناس که از دیدگاه حساب‌رسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است، «استقلال کارشناس»، «نوع تخصص

کارشناس» و «عضویت کارشناس در کانون کارشناسان رسمی/قوه قضائیه» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند. با توجه به اهمیت و ویژگی استقلال کارشناس از دیدگاه حسابرسان مطابق با نتایج پژوهش حاضر و از سوی دیگر استفاده حسابرسان از کارشناسان مدیریت و عدم دخالت حسابرسان در انتخاب کارشناس (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹)، پیشنهاد می‌شود به منظور حفظ استقلال کارشناسان، الزامی مشابه ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار با موضوع «نحوه انتخاب کارشناسان رسمی جهت ارزیابی دارایی‌ها در شرکت‌های بورسی» ایجاد شود که بر اساس آن شرکت‌ها ملزم به ارجاع کار از طریق کانون کارشناسان شوند.

تخصص کارشناس به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی با نظریه تخصصی گیدنز (۱۹۹۰) مطابقت دارد. بر اساس این نظریه اعتماد به سیستم‌ها به طور ضمنی دلالت بر اعتماد به اعتبار آن‌ها و روایی و صحت اصول و دانش زیربنایی آن‌ها دارد. اعتماد به سیستم‌های تخصصی "امنیت هستی‌شناسی" فراهم می‌کند. بنابراین، منطقی است که حسابرسان بر سیستم تخصصی از کارشناسان اتکا کنند که دانشی که حسابرسان فاقد آن هستند اما برای انجام حسابرسی‌ها و برای حمایت از صلاحیت و اختیارشان بر حسابرسی‌ها ضروری است را ارائه می‌کنند (گریفیث و همیرسلی، ۲۰۱۹). با توجه به اولویت عوامل مربوط به کارشناس، به منظور تشویق حسابرسان به استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی لازم است که کارشناسان مستقل و متخصص در زمینه‌های تخصصی مورد نیاز در حسابرسی در دسترس باشند. کرزبر (۱۳۹۴) نیز به عامل عدم تخصص کارشناسان و یا استقلال باطنی آن‌ها به عنوان عواملی اشاره نمود که منجر به اندازه‌گیری غلط سهوی یا عمدی ارزش‌های منصفانه می‌گردد و معتقد است که تجربه استفاده از ارزیابی‌های صورت گرفته و ارزیابی سهام واگذار شده در فرآیند خصوصی‌سازی تا حدود زیادی از اعتبار و قابلیت اتکای ارزیابی کارشناسان کاسته است.

از بین عوامل مربوط به حسابرس به عنوان دومین عامل بااهمیت و مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی، عوامل «میزان تخصص حسابرس در زمینه تخصصی کارشناس»، «میزان تمایل و خواست شریک موسسه حسابرسی به استفاده از خدمات کارشناس» و «تجربه قبلی حسابرس در ارتباط با کار با کارشناس» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت شناسایی شدند. مطابق با بوریتز و همکاران (۲۰۲۰)، میزان تخصص حسابرس



در زمینه تخصصی کارشناس و اطمینان بیش از حد حساب‌رس بر توانایی‌های خویش، بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است. مطابق با هاگس (۲۰۱۷) نیز اولویت شریک مؤسسه حسابرسی، تجربه قبلی حساب‌رس در ارتباط با کار با کارشناس و میزان تخصص کارشناس در زمینه تخصصی کارشناس به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی معرفی گردید.

همچنین از بین عوامل مربوط به ویژگی‌های حساب به عنوان سومین عامل بااهمیت و مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حساب‌رسان، «اهمیت حساب»، «ریسک کنترل حساب»، «ریسک ذاتی حساب»، «میزان برآوردها/ مفروضات لازم در تعیین مانده حساب‌ها»، «میزان قضاوت لازم در تعیین مانده حساب» و «پیچیدگی مدل استفاده شده برای تعیین ارزش» عواملی هستند که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. پوشش ریسک‌های احتمالی حسابرسی دلیلی اصلی استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی است (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹) و با توجه به رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، طبیعی است که ریسک، عامل کلیدی در به کارگیری کارشناس است. گریفیث (۲۰۱۴) نیز ریسک کنترل حساب، ریسک ذاتی حساب، اهمیت حساب و پیچیدگی مدل استفاده شده برای ارزش‌های منصفانه را به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی معرفی نمود. جنکینز و همکاران (۲۰۱۸) نیز به ریسک کنترل حساب و ریسک ذاتی حساب به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی اشاره نمودند.

عوامل بودجه‌ای نظیر «کفایت بودجه حسابرسی» و «سهم حق‌الزحمه کارشناسی از بودجه حسابرسی» به عنوان چهارمین عامل بااهمیت و مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حساب‌رسان شناسایی شد که با یافته‌های بوریتز و همکاران (۲۰۲۰)، گریفیث (۲۰۲۰) و گریفیث و همیرسلی (۲۰۱۹) هم‌راستا است. مطابق با بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) و گریفیث (۲۰۲۰) منابع و نگرانی‌های بودجه‌ای استفاده از هر چهار نوع کارشناس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و به دلیل اینکه کارشناسان حق‌الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند، استفاده از آن‌ها می‌تواند فوراً کل بودجه حسابرسی را از بین ببرد. تمرکز بازار حسابرسی در ایران باعث تشدید رقابت ناسالم در میان موسسه‌های حسابرسی کوچک می‌شود و در نتیجه، برای پوشش ریسک از دست ندادن صاحبکار، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت

حسابرسی کاهش می‌یابد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به کوچک بودن اکثر مؤسسات حسابرسی و بالا بودن نسبی حق‌الزحمه‌های کارشناسی به نظر می‌رسد آن‌ها امکان استفاده از کارشناس حسابرس مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰ (استخدام کارشناس در موسسه یا به کارگیری کارشناس از خارج از موسسه) را ندارند و به همین دلیل در حال حاضر بیشتر از کارشناسان مدیریت استفاده می‌کنند (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹) که با توجه به ابهام موجود در ارتباط با استقلال این نوع کارشناسان ممکن است در برخی از موارد اتکای حسابرسان به گزارش‌های کارشناسی آن‌ها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.

عوامل محیطی نظیر «لزوم پاسخ‌گویی حسابرس به نهادهای ناظر»، «عوامل ریسک مرتبط با محیط قانونی صاحبکار»، «تغییرات مداوم در قوانین» و «نظارت بر صاحبکار توسط سایر سازمان‌ها یا نهادهای نظارتی» به عنوان پنج‌مین عامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی از دیدگاه حسابرسان شناسایی شد که میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. مطابق با بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) نیز، عوامل ریسک مرتبط با محیط قانونی صاحبکار و تغییر در قوانین و مطابق با جنکینز و همکاران (۲۰۱۸)، نظارت بر صاحبکار توسط سایر سازمان‌ها یا نهادهای دولتی به عنوان عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی گزارش شدند. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان و وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، از جمله مهم‌ترین عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشد (خوش‌طینت و بستانیان، ۱۳۸۹). از سوی دیگر کافی نبودن نظارت عمیق و محتوایی بر پرونده‌ها و عملکرد حسابرسی (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲) و استفاده حسابرسان از قضاوت حرفه‌ای در هنگام تصمیم‌گیری در مورد مشارکت یا عدم مشارکت کارشناسان مطابق با استانداردهای حسابرسی فعلی، ممکن است باعث استفاده کمتر از حد بهینه خدمات کارشناسان در حسابرسی گردد. بنابراین پیشنهاد می‌شود کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی، از شکل چک لیست فعلی به کنترل کیفیت کیفی تبدیل شود و تیم کنترل کیفیت به نوع صنعت در رسیدگی هایش توجه نماید و استفاده از خدمات کارشناسی در موارد لازم، توسط تیم کنترل کیفیت مورد توجه جدی قرار گیرد.

از دیدگاه حسابرسان از بین عوامل مربوط به صاحبکار به عنوان ششمین عامل مؤثر بر

استفاده از خدمات کارشناسی به ترتیب «پیچیدگی فعالیت صاحبکار»، «نوع صنعت صاحبکار»، «پیچیدگی سیستم فن آوری اطلاعات شرکت» و «اندازه شرکت صاحبکار» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند. این یافته‌ها هم‌راستا با نتایج بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) است، مطابق با نتایج بوریتز و همکاران (۲۰۲۰) پیچیدگی فعالیت صاحبکار، نوع صنعت صاحبکار، پیچیدگی سیستم فن آوری اطلاعات شرکت و اندازه شرکت صاحبکار بر میزان استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار است.

علاوه بر این از سایر عواملی که از دیدگاه حسابرسان بر استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی تأثیرگذار هستند عوامل «نتایج غیرمنتظره از رویه‌های تحلیل»، «ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس صاحبکار» و «نوع کارشناس شرکت صاحبکار (داخلی در مقابل خارجی)» به ترتیب دارای بیشترین اهمیت می‌باشند. این یافته‌ها با استاندارد حسابرسی ۶۲۰ و بوریتز و همکاران (۲۰۲۰)، اساری و رایت (۲۰۱۷) و جنکینز و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۲۰، توانایی‌ها و صلاحیت تیم رسیدگی در موضوع موردنظر، ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس واحد تجاری و نوع کارشناس واحد تجاری بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است. مطابق با تحقیق اساری و رایت (۲۰۱۷) و جنکینز و همکاران (۲۰۱۸) نیز نتایج غیرقابل پیش‌بینی از رویه‌های تحلیلی بر استفاده از خدمات کارشناسی تأثیرگذار است.

در این پژوهش، عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی به‌طور عام مورد بررسی قرار گرفت از این رو پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات کارشناسی به تفکیک حوزه‌های تخصصی کارشناسی پرداخته شود. همچنین با توجه به بدیع بودن پژوهش‌هایی با موضوع استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی در محیط ایران پژوهش‌گران می‌توانند با انجام تحقیقات کیفی در این حوزه چالش‌های آن را به‌طور عمیق‌تر بررسی کرده و ابعاد جدیدی در ارتباط با این موضوع شناسایی نمایند.

## یادداشت‌ها

1. Jenkins
2. Boritz
3. Fraud brainstorming sessions
4. Brazel
5. Cannon& Bedard
6. Joe
7. Public Company Accounting Oversight Board
8. Hux

- |                                       |                           |
|---------------------------------------|---------------------------|
| 9. Griffith & Hammersley              | 10. Glover                |
| 11. Bauer & Estep                     | 12. Covalleski            |
| 13. Confirmatory Factor Analysis(CFI) | 14. Discriminant Validity |
| 15. Fornell-Larcker                   |                           |

## منابع

- آذر، عادل؛ غلامزاد، رسول و قنواتی، مهدی (۱۳۹۱). مدل‌سازی مسیر- ساختاری در مدیریت کاربرد نرم‌افزار SmartPLS. تهران: انتشارات نگاه دانش.
- بهزادیان، فتاح و ایزدی نیا، ناصر (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظارات حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۶۷-۸۸.
- خوش طینت، محسن؛ بستانیان، جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات حسابداری، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و رسولی، ندا (۱۳۹۶). دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۱-۲۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظم علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۳۶)، ۶۵-۸۳.
- کرزبر، شاهین (۱۳۹۴). پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی: انقلاب در اجرا. ماهنامه حسابداری، شماره ۲۸۵، ۳۵-۴۱.
- گل محمدی، مریم و رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS 13، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.
- محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمدرحیم (۱۳۹۳). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار SmartPLS. تهران: مهربان نشر.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس و اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.

معصومی بیلندی، زهرا؛ حسینی، سید علی؛ ملا نظری، مهناز (۱۳۹۹). دیدگاه حساب‌برسان در خصوص ضرورت و وضعیت استفاده از خدمات کارشناسی در حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۱۱ (۴)، ۱-۲۳.

- Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. Chicago, IL: The University of Chicago Press.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2004). The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 325-352.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2017). Field Evidence about Auditors' Experiences in Consulting with Forensic Specialists. *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 1-25.
- Azar, A., Gholamzade, R., Qhanavati, M. (2012). *Path-Structure Modeling in SmartPLS Software Application Management*, Tehran, Negahe Danesh. [In Persian].
- Bauer, T., & Estep, C. (2014). The IT auditor function on financial statement and integrated audits: Description of practice and avenues for future research. *Available at SSRN 2579193*. Bauer, T., & Estep, C. (2016). One team or two teams? Exploring the relationship between auditors and IT specialists and its implications for a collective audit team identity and audit quality. *Working paper*.
- Behzadian, F & Izadiniya, N. (2017). Investigating the gap between the expectations of independent auditors and users of audit services regarding service quality. *Applied Research in Financial Reporting*, 6 (10), 67-88. [In Persian].
- Boritz, J. E., Kochetova, N. V., Robinson, L. A., & Wong, C. (2020). Auditors' and specialists' views about the use of specialists during an audit. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 15-40.
- Brazel, J. F., Carpenter, T. D., & Jenkins, J. G. (2010). Auditors' use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field. *The Accounting Review*, 85, 1273-1301.
- Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2017). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 92(4), 81-114.
- Covaleski, M. A., M. W. Dirsmith, and L. E. Rittenberg. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: The institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4): 323-355.
- Giddens, A. (1990). *The Consequences of Modernity*. Stanford, CA:

Stanford University Press.

- Griffith, E. E. (2015). How do auditors use valuation specialists when auditing fair values. Unpublished paper, The University of Wisconsin-Madison.
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833–863.
- Griffith, E. E., & Hammersley, J. S. (2019). Division of Labor Between Auditors and Valuation Specialists in Audits of Fair Values: Problems and Potential for Change under Amended PCAOB Standards.
- Griffith, E. E. (2020). Auditors, specialists, and professional jurisdiction in audits of fair values. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 245-276.
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2017). Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 63-84.
- Gold, A., Knechel, R. and Wallage, P. 2012. The effect of the strictness of consultation requirements on fraud consultation. *The Accounting Review*, 87(3), 925-949.
- Golmohammadi, M., Rahmani, A. (2018). Technical challenges of implementing fair values in financial reporting of Iran: emphasizing on IFRS13 requirements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414. [In Persian].
- Hux, C. T. (2017). Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 39, 23-51.
- Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, J. D. (2008). An examination of audit information technology use and perceived importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1–21.
- Jenkins, J. G., Negangard, E. M., & Oler, M. J. (2018). Getting comfortable on audits: Understanding firms' usage of forensic specialists. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1766-1797.
- Joe, J. R., Janvrin, D. J., Barr-Pulliam, D., Mason, S., Pitman, M. K., Rezaee, Z., Sanderson, K., & Wu, Y. (2015). The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association is pleased to provide comments on

PCAOB Staff Consultation Paper No. 2015-01, The auditor's use of the work of specialists. *Current Issues in Auditing*, 9(2), C18–C37.

Kordestani, G., Rezazade, J., Kazemi, M., Abdi, M. (2108). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Research*, 2 (36), 65-83. [In Persian].

Korzber, S. (2015). Implementing International Standards: A revolution in practice. *The Accounting Monthly*, 285, 41-35. [In Persian].

Khoshtinat, M & Bostanian, J. (2007). Professional Judgment in Auditing. *Accounting Studies*, 5 (18). 25-57. [In Persian].

Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A., Madahi, A. (2013). Development of Audit Quality Model. *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, 6 (23), 103-137. [In Persian].

Masoumi Bilondi, Z., Hosseini, S.A., Molanazari, M. (2020). Auditors' view on the necessity and status of using expert services in auditing. *Accounting Knowledge*, 11(4), 1-23.

Mohsenin, S & Esfidani, M. (2014). Structural equations based on the partial least squares approach using Smart PLS software, Tehran, Mehraban. [In Persian].

PCAOB. (2015). Staff Consultation Paper No. 2015: The auditor's use of the work of specialists.

Soleimani, G & Rasouli, N. (2017). Perspectives of people active in the accounting profession regarding the acceptance and application of international financial reporting standards in Iran. *Empirical Accounting Research*, 6 (24), 1-24. [In Persian].