

ارزیابی کیفیت خدمات موسسات حسابداری در تهران با بهره‌گیری از مدل سروکوآل

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۴

کد مقاله: ۴۰۲۶۵

سپیده خلفی^{۱*}، عفت بقیعی^۲

چکیده

کلید برتری سازمانهای پیشرو در ارائه خدمات را می‌توان در توجه به کیفیت خدمات آنان جستجو کرد. اهمیت کیفیت و آثار شاخص آن بر رضایت‌مندی مشتریان بسیار حائز اهمیت است. این تحقیق از نظر روش گردآوری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها توصیفی، از نوع پیمایشی بوده و به لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. هدف تحقیق، تعیین متغیرها و ارزیابی سطح کیفیت خدمات موسسات حسابداری از دیدگاه کارفرمایان و بهبود آن می‌باشد. جهت تعیین متغیرهای موثر بر کیفیت خدمات از مطالعات معتبر علمی استفاده شد. برای سنجش اهمیت متغیرها، دیدگاه‌های نمونه‌ای کافی از کارفرمایان اخذ و مورد واکاوی آماری قرار گرفت. نتایج این است که موسسات حسابداری در مورد هیچ‌یک از مولفه‌های پنج‌گانه کیفیت خدمات نتوانسته‌اند انتظارات کارفرمایان را پاسخ داده یا از آن گذر کنند و همواره کیفیت دریافت شده، از کیفیت مورد انتظار کمتر بوده است. در این پژوهش، جهت سنجش کمی وضعیت کیفی خدمات موسسات حسابداری از مدل سروکوآل استفاده شده است. از آنجایی که مقصود از سنجش کیفیت خدمات موسسات حسابداری، بهبود سطح کیفی بوده، لازم است تا تعریفی مفصل از نقاط قوت و ضعف آن انجام تا بتوان بر آن اساس طرح‌های اصلاح و ارتقاء کیفیت خدمات را برنامه‌ریزی و کارایی بهینه را به اجرا درآورد.

واژگان کلیدی: ارزیابی، کیفیت خدمات، کارفرمایان، مدل سروکوآل

۱- استادیار، دانشکده مالی و حسابداری، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران
sepideh.khalafi@iranian.ac.ir

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشکده مالی و حسابداری، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران

۱- مقدمه

فرهنگ عصر حاضر، فرهنگ ارزیابی و ارزشیابی است. این فرهنگ حاصل تغییرات اجتماعی که در طی پنجاه سال گذشته رخ داده، می باشد. رشد تفکر "مشری مداری" در دهه ۱۹۷۰ مصرف کنندگان کالاها و خدمات را تشویق کرد تا با یک دید نقدانه تری به کیفیت خدمات دریافتی بنگرند و در صورت نارضایتی، آن را ابراز نمایند. حرکت در این مسیر را که می توان آن را جنبشی تحت عنوان جنبش حمایت از مشتری تلفی نمود، ابتدا در بخش خرده فروشی، همانند سوپر مارکتها آغاز شد و سپس به بخش خدمات عمومی و در ادامه این مسیر به خدمات تخصصی تسری یافت (لوئیس^۱، ۲۰۱۸). بدین ترتیب نوعی از فرهنگ ارزیابی، در موسسات خصوصی مالی، حسابداری و حسابرسی به وجود آمده است (حساس یگانه، ۱۴۰۱). به این ترتیب جهانی که انواع مختلفی از موسسات حسابداری و حسابرسی در آن به فعالیت مشغول هستند، تحت نفوذ جهان جدیدی از تحلیل و ارزیابی قرار گرفت. این نگرش بخصوص در موسسات و سازمان های حسابرسی معتمد بورس، با توجه به نقش اساسی آنها در زمینه سازی تصمیم گیرهای صحیح در انجام معاملات سودمند و انتقال ثروت در یک جامعه، گسترش یافت. بدین ترتیب آنها به منظور ادامه حیات باید کیفیت خدمات خود را بهبود بخشند (حساس یگانه، ۱۳۸۹). امروزه نیاز به درک آنچه کارفرمایان موسسات انتظار دارند برای مدیر خوب الزامی است. بنابراین مدیران موسسات باید با رویکردی جدید به ارزیابی کیفیت خدمات بپردازند. رویکردی که در آن کارفرمایان اهمیت بسیار دارند (باقر زاده خواجه، ۱۳۸۸). زیرا بخش عمده ای از هدف موسسات حسابرسی برطرف نمودن نیازهای آنهاست و هر موسسه حسابرسی در رابطه با پاسخگویی به انتظارات جامعه ای استفاده کننده خود متعهد می باشد (کمیته تدوین، ۱۴۰۰). اصول مهم و اساسی که در مورد کارفرمایان باید مورد قبول واقع شود عبارت اند از:

مهمترین رکن درآمدزا برای هر موسسه حسابرسی کارفرمایان مراجعه کننده به آن می باشد.

به منظور جذب کارفرمایان جدید و حفظ کارفرمایان قدیمی باید به نیازهای آنها احترام گذارده و در چارچوب قوانین، مقررات و استانداردهای حسابداری و اخلاقی سعی در برآوردن آنها برآییم.

نمی توان نیازهای کارفرمایان را برآورده ساخت مگر آنکه نیازها شناسایی شوند.

با توجه به این اصول شناخت و درک کارفرمایان، نیازها و انتظارات آنها از اهمیت بسزایی برخوردار بوده و به همین خاطر به کارگیری روشها و الگوهای "مشری-محور" (که در موسسات حسابرسی کارفرما محور نامیده شده) به منظور شناخت از سطح انتظارات رجوع کنندگان بسیار حائز اهمیت است.

۲- بیان مساله پژوهش

دگرگونی های عصر حاضر باعث شده تا صنایع خدماتی با سرعت بسیار بالایی رشد و بر تعدادشان افزوده شود. جوامع توسعه یافته بیش از چندین دهه است که اقتصاد خدماتی را آزموده و بر اهمیت این بخش از اقتصاد پی برده اند. در جوامع توسعه یافته، ارزش ایجاد شده در بخش خدماتی از میانگین ۵۴ درصد تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری در دهه ۶۰ میلادی به بیش از ۷۵ درصد در دهه اخیر میلادی رسیده است. در اتحادیه اروپا و انگلیس این مقدار از میانگین ۴۷ درصد به حدود ۸۰ درصد و در ایالات متحده از میانگین ۵۷ درصد به حدود ۷۹ درصد رسیده و این سیر صعودی ادامه دارد (بردفورد جانسون^۲، ۲۰۱۸). یکی از زیر بخش های خدمات، بخش خدمات ارائه شده توسط موسسات حسابرسی است، که در میان انواع گوناگون خدمات دارای مرتبه ای خاص است، چرا که ابتدا در این حیطه از فعالیت با طیف وسیعی از جامعه در ارتباط بوده و مهم تر از آن اینکه تکلیف و مأموریت حساس حفظ سلامت اقتصادی و پیش برنده یک جامعه به سوی توسعه اقتصادی را عهده دار است. اما جای بسی تأسف است که موسسات حسابرسی با وجود اهمیت بالای جایگاه، نحوه ارائه خدمات در این بخش به گونه ای است که در موارد زیادی ناخرسندی افراد جامعه را به دنبال داشته، چرا که به لحاظ حساس بودن تکالیف بخش خدمات حسابرسی حتی خطاهای کوچک ضررهای سنگین و غیر قابل جبرانی را به دنبال خواهد داشت. بر اساس همین ادله این طور تصور می شود که با بیان نمودن اصول کیفیت در این قسمت می توان پروسه ارائه خدمات را بهبود، توسعه و بسط داد و رضایت مشتری را که به عنوان مولفه ای خطیر در میدان رقابت نوگرا است، در چارچوب ضوابط قانون برآورده نمود.

به همین منظور در این پژوهش سعی بر این داریم که با بررسی ادراکات مشتری (کارفرمایان) و همچنین چشم انداز، خواسته های وی از خدمت به سنجش کیفیت خدمات ارائه شده بپردازیم. در این پژوهش به واکاوری این پرسمان پرداخته می شود که موسسات تا چه میزان انتظارات مشتری را تامین نموده اند. مدل به کار رفته در این پژوهش نیز مدلی منبسط از ابعاد کیفیت خدمات می باشد که مشتمل بر ۵ بُعد می باشد. در این تحقیق تنها بُعد پنجم است که، میانه انتظارات و ادراکات مشتری از خدمت ارائه شده و از طرفی حاصل جمع چهار بُعد قبلی خود بوده، را بررسی می کنیم. این مدل در سال ۱۹۹۰، بوسیله استاد زیطامل^۳ به اتفاق همکاران خود مطرح شد و در سالهای بعد بسط و توسعه پیدا کرد. (کرونین^۴، ۱۹۹۴). تحقیق فعلی به دنبال پیاده سازی این

1- Lewis
2- J. Bradford Jensen
3- Zeithaml
4- Cronin

تکنیک در جهت سنجش کیفیت خدمات حسابرسی به مشتریان هدف می باشد. حال در تحقیق ما در پی یافتن پاسخی برای سوالات ذیل هستیم:

- مهمترین عوامل یا شاخص های تعیین کننده، جهت ارزیابی سطح کیفیت خدمات حسابرسی کدامند؟
- آیا عوامل موثر بر کیفیت خدمات حسابرسی از دید نظر کارفرمایان با آنچه که در عمل رخ می دهد یکسان می باشد؟

۳- اهمیت، شکاف و ضرورت پژوهش

امروزه کیفیت خدمات و خشنودی کارفرمایان و مشتریان یکی از چالش برانگیزترین جنبه های مدیریتی سازمان های خدماتی به شمار رفته، چرا که به اعتقاد این مجموعه ها، مشتری گرانبهارترین ثروت تلقی می شود. از طرفی می دانیم که رضایتمندی مشتری رابطه مستقیمی با سودآوری موسسات و بنگاه های اقتصادی دارد. با این ادله تمام چالش فکری و سیاست گذاران واحد های بازرگانی موسسات اقتصادی این است که با تمامی توان و چاره جویی تلاش نمایند که در گام نخست با تبلیغ کالا و خدمات خود هر چه گسترده تر مشتریان بالقوه را به بالفعل تبدیل و در گام دوم مشتریان مجذوب شده به سمت مجموعه را به مشتریان همیشگی مبدل سازند و در گام آخر از آنها به عنوان اهرمی قوی و مطمئن برای تبلیغات محصولات و خدمات خود استفاده نمایند. از سوی دیگر می دانیم که موسسات و بنگاه های اقتصادی که مشتریان خود را نمی توانند راضی نگه دارند در بلند مدت از بازار بیرون رانده خواهند شد. فروش محصولات با کیفیت تر و ارائه خدمات به مشتریان و کارفرمایان به صورت ویژه و در سطوح بالا و استمرار این عمل، موجبات فراهم شدن مزیت رقابتی برای آن بنگاه اقتصادی خواهد شد؛ از دیگر مزایا می توان حل موانع رقابتی، وفاداری کارفرمایان و مشتریان، تولید و عرضه محصولات ویژه و قابل تمایز در بازار، پایین آمدن هزینه های تبلیغات و بازاریابی و نهایتا کسب حاشیه سود بالاتر.

فلیپ^۱ و دیگران (۲۰۰۴) در مطالعات خود به این نتیجه نایل آمده اند که در بنگاه های اقتصادی راهبردی، کیفیت کالاها و خدمات به عنوان بارزترین و تاثیر گذارترین مولفه ی بر عملکرد این موسسات است. آنها بیان نمودند که کیفیت بالاتر، سود های بالاتری از طریق افزایش قیمت محصولات حاصل و مسیری برای رشد آن موسسات فراهم خواهد نمود. همچنین بازل و گال^۲ (۲۰۰۵) بیان نمودند که در نتیجه کیفیت بر ارزش درک شده از سوی کارفرمایان و مشتریان، کیفیت خدمات نه تنها با شایستگی سودآوری، بلکه با بلوغ آن موسسات نیز در ارتباط است (سیدجوادی و کیماسی، ۱۳۹۳). براسی که، " کیفیت برتر، راه حلی است برای بهره وری، کارائی، خاص و ویژه بودن " (چنگ و چین^۳، ۱۹۸۸) " در رشته حسابداری و حسابرسی، کیفیت خدمات را می توان اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده به واسطه حسابداران و حسابرسان حرفه ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام پذیرد بیان نمود (کریم آبادی و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین، از نظر اعتباردهندگان و سرمایه گذاران که باید تصمیمات مرتبط با اعتباردهی و سرمایه گذاری را در مورد شرکت اتخاذ نمایند، بسیار ضروری است که گزارش صورت های مالی، قابلیت اعتماد و اطمینان را به همراه داشته باشد (فتحی، ۱۴۰۲).

سرانجام ادله گوناگونی را می توان عنوان نمود که موسسات می بایست به دنبال ارائه خدمات با کیفیت برتر به کارفرمایان و مشتریان خود باشند. در ادامه به صورت خلاصه به بیان برخی از آنها خواهیم پرداخت:

۱- بالا رفتن سطح انتظارات کارفرمایان: حقیقت این است که به سطح انتظارات کارفرمایان نسبت به سالهای گذشته افزوده شده و این سطح از انتظارات را می توان به تعدادی متغیر همچون سطوح آگاهی جامعه، تبلیغات سازمان، معلومات و دانش کارفرمایان، عملکرد رقیبان و غیره را دانست.

۲- عملکرد رقیبا: رقیبان با تغییر و تحول خدمات قابل ارائه خود و نحوه ارائه آن به کارفرمایان، مدام در حال تغییر دادن شرایط بازار هستند تا به واسطه این کار سهم خود را در بازار ارتقاء و بهبود ورزند، این عمل خود باعث افزایش و ارتقاء سطح انتظارات کارفرمایان و مشتریان می شود.

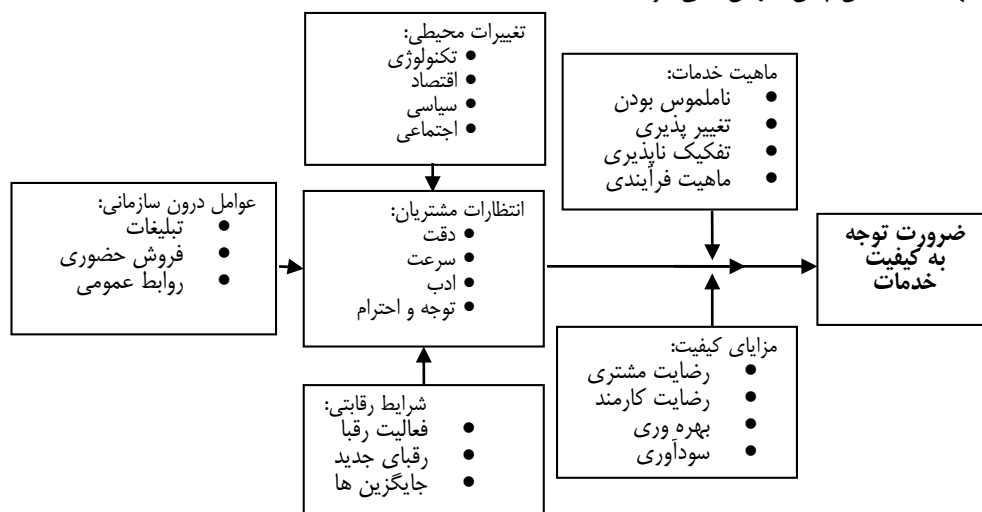
۳- متغیرهای محیطی: از جمله متغیر های که سازمان ها را به سمت ارائه خدمات باکیفیت تر سوق می دهد می توان عوامل اقتصادی، قانونی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را نام برد.

۴- ماهیت خدمات: سنجش کیفیت خدمات با توجه به ساختار و ماهیت آن برای درک کنندگان مشکل به نظر می رسد. به همین خاطر ایجاد یک ذهنیت مطلوب در مشتریان لازم خواهد بود تا با وجود غفلت در بخشی از فرآیند ارائه خدمات باز هم مشتریان نظر مثبت داشته باشند.

۵- مزایای کیفیت: در مسیر کیفیت بخشی بر ارائه خدمات ما منافع و مزایایی را کسب خواهیم کرد. این مزایا می تواند از طریق گوش فرا دادن به ندای مشتری تحقق یابد. این مزایا باعث احساس رضایت هم در محیط داخل سازمان (کارمندان) و هم در محیط خارجی (مشتریان) سازمان خواهد شد.

1 - Philips
2 - Buzzell & gale
3 - Chang & chen

۶-ع وامل درون سازمانی: عواملی چون تبلیغات، فروش و ارائه خدمات توسط شعب، تضمین خدمات، ارائه خدمات پس از فروش و روابط عمومی و... باعث افزایش انتظارات مشتریان گردیده و ارائه هرچه بهتر این عوامل باعث تغییر نگرش در مشتریان و سوق آنها به سمت این چنین سازمان هایی خواهد شد.



شکل ۱. ضرورت توجه به کیفیت خدمات

در بحث کیفیت مطلبی اخلاقی نهفته است و آن این است که مشتریان حاضر به پرداخت پول در قبال اینکه انتظارات آنها را برآورده نماییم و ما در قبال آنها مسئول هستیم. بدین ترتیب هم سازمان های ارائه دهنده خدمات و هم تولید کنندگان میبایست در پی راه حل هایی باشند تا به واسطه آن کافرمایان و مشتریان خود را به درستی شناسایی و کالا و خدمات متناسب با نیازشان ارائه و تامین نمایند (قبادیان، ۲۰۱۱).

۴- فرضیه های پژوهش

با توجه به سوالات اساسی مطرح شده در تحقیق فرضیات اصلی زیر مطرح می گردد:

فرضیه اصلی شماره ۱: از دیدگاه مشتریان، ابعاد پنج گانه (بعد اطمینان، اعتبار، عوامل فرآیند ارائه خدمات، عملکرد کارکنان و مسئولیت پذیری اجتماعی) از اهمیت یکسانی برخوردار می باشد.

فرضیه اصلی شماره ۲: بین انتظارات مشتریان از کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد؛ فرضیه فرعی شماره ۱: بین انتظارات مشتریان از لحاظ تاثیر بعد اطمینان بر روی کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد؛

فرضیه فرعی شماره ۲: بین انتظارات مشتریان از لحاظ تاثیر بعد اعتبار بر روی کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد؛

فرضیه فرعی شماره ۳: بین انتظارات مشتریان از لحاظ تاثیر بعد عوامل فرآیند ارائه خدمات بر روی کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد؛

فرضیه فرعی شماره ۴: بین انتظارات مشتریان از لحاظ تاثیر بعد عوامل عملکرد کارکنان حسابرسی بر روی کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد و

فرضیه فرعی شماره ۵: بین انتظارات مشتریان از لحاظ تاثیر بعد عوامل مسئولیت پذیری اجتماعی بر روی کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و خدمات دریافت شده تفاوت وجود ندارد.

۵- ادبیات تحقیق

کیفیت حسابرسی، یکی از بحث های اساسی در حیطه حسابرسی و بازار سرمایه به شمار می رود. به همین منظور جهت درک بهتر مفاهیم و مولفه های مختلف کیفیت خدمات، تحقیقات متعددی توسط پژوهشگران انجام شده است تا ارتباط بین کیفیت خدمات حسابرسی و ابعاد و عواملی دیگر حاصل شود. با این اوصاف، از آنجایی که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشهود است، پژوهش ها در این حیطه همواره با مشکلات و دغدغه های زیادی همراه بوده است. در ادامه با هدف دستیابی به مولفه های کیفیت خدمات از دیدگاه مشتریان (مدیران شرکتهای حسابرسی شده) و همچنین به بررسی متون مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی با اشاره به شماری از پژوهش های صورت گرفته در این حوزه خواهیم پرداخت.

۵-۱- معرفی کیفیت حسابداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی اطمینان بخشی و حسابداری در سال ۲۰۱۴ بیانیه‌ی مبنی بر اینکه کیفیت حسابداری یک مبحث پیچیده بوده و تشریح رسمی و جهانی شناخته شده‌ای، وجود ندارد (صفایی، ۱۳۹۵). با این حال کیفیت حسابداری به روش‌های گوناگون تعریف شده است. در متون کاربردی، کیفیت حسابداری را از انطباق آن با استانداردهای حسابداری بیان نموده‌اند. در مقابل، محققان حوزه حسابداری و حسابداری، مولفه‌های چندگانه کیفیت حسابداری را مورد بررسی و توجه قرار داده‌اند. مولفه‌های مذکور اکثراً به تعاریف گوناگونی ختم می‌شوند. برخی از متداولترین تعاریف کیفیت خدمات حسابداری به شرح ذیل‌اند:

* برآورد بازار از احتمال اینکه تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی باشد و گروه رسیدگی‌کننده این تحریف‌ها را کشف و گزارش نماید (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

* احتمال اینکه گروه رسیدگی نسبت به صورت‌های مالی که حاوی تحریف بااهمیتی باشد گزارش مقبول ارائه نماید (کمیته تدوین، ۱۴۰۰).

* سنجش توانمندی حسابداری برای کاستن از پارازیت، جهت‌گیری و ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری (اسدی، ۱۳۹۹).

تعاریف فوق، مراتب گوناگونی از مولفه‌های شایستگی و استقلال حسابرسان در حین رسیدگی (استقلال واقعی) و از طرفی نحوه ادراک کاربران از استقلال را شامل می‌شود. با این حال کیفیت درک شده حسابداری می‌تواند با کیفیت واقعی حسابداری در ارتباط باشد، اما الزاماً یکی نیستند. بدین ترتیب، از حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای می‌توان برای نگهداری خصیصه‌های واقعی کیفیت حسابداری و ادراک آن کیفیت استفاده نمود. علاوه بر این، این مطلب را می‌بایست مد نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرسان کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را ممکن است تحت تاثیر قرار دهد، در حالی که حسن شهرت حسابرسان بر چگونگی درک ذینفعان از این اطلاعات موثر خواهد بود.

پژوهشگران حسابداری و حسابداری یکی دیگر از متداولترین تعاریف‌ها که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) در خصوص کیفیت حسابداری ارائه شده بر آن تکیه می‌کنند. وی کیفیت حسابداری را این‌طور بیان می‌دارد که: "سنجش (درک) بازار" از این احتمال که حسابرسان ۱- موارد تحریف‌های بااهمیت در دفاتر، سیستم‌های مالی کارفرما و صورت‌های مالی را کشف نماید و ۲- تحریف‌های بااهمیت کشف شده را گزارش نماید. اغلب تعاریف‌های دیگر از کیفیت حسابداری با وجود افتراق‌ها، برخی از خصیصه‌های تعریف دی آنجلو را انعکاس می‌دهند. البته که شایستگی حسابرسان به احتمال کشف تحریف‌های بااهمیت و استقلال آن به احتمال گزارش تحریف‌های بااهمیت بستگی دارد. توصیف دی آنجلو از کیفیت واقعی حسابداری بر اساس ادراک استفاده‌کنندگان و یا به عبارتی دیگر استنباط بازار از این کیفیت می‌باشد. کاربرد این تعریف در بکارگیری کیفیت واقعی حسابداری با این فرض اساسی نمود پیدا می‌کند که استنتاج از کیفیت حسابداری، بازتاب کیفیت واقعی حسابداری است.

چالش اساسی در تعریف کیفیت حسابداری تمایز قائل شدن بین کیفیت حسابرسان و کیفیت حسابداری است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین آن دو مفهوم قائل نیستن و در بیشتر موارد آنها را معادل همدیگر به کار می‌برند. کیفیت حسابرسان همچون کیفیت کلی خدمات رسیدگی در تمام رسیدگی‌های موسسه حسابداری تعریف می‌شوند. اما کیفیت حسابداری را می‌بایست برای هر پروژه حسابداری به صورت مجزا (براساس خدمت به خدمت) بیان شود. چراکه ممکن است موسسه حسابداری کلیه رسیدگی‌های خود را در یک سطح کیفی همانند اجرا نکنند. به بیانی دیگر، کیفیت حسابرسان بر اساس مفهوم "کیفی بودن رسیدگی‌های موسسه حسابداری" بوده درشرایطی که کیفیت حسابداری بر اساس مفهوم "کیفیت واقعی هر یک از پروژه‌های حسابداری" است. بدین ترتیب، در پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابداری لازم است بین این دو مفهوم تمایز قائل شد.

استنباط از کیفیت حسابداری و کیفیت واقعی حسابداری دو مفهوم کاملاً متفاوت است. هرچند که، توجه به کیفیت واقعی حسابداری اهمیت بیشتری به جای استنباط از کیفیت حسابداری برخوردار بوده، اما نباید از یاد برد که سنجش کیفیت واقعی حسابداری به آسانی قابل انجام نخواهد بود. کیفیت واقعی حسابداری برآحتی قابل مشاهده نبوده و صرفاً می‌توان پس از اجرای رسیدگی آن را ارزیابی قرار داد. برای نمونه، پالمروس^۲ (۱۹۸۸) برای سنجش کیفیت واقعی حسابداری از دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده نمود در حالی که مارک دیفوند مبنای سنجش کیفیت واقعی حسابداری را گزارش‌های عدم رعایت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابداری شده توسط حسابرسان را مبنا قرار داد (مارک دیفوند^۳، ۲۰۱۴).

همان‌طور که پیشتر هم عنوان شد سنجش کیفیت خدمات حسابداری سخت بوده، اما سنجش ادراک عموم از کیفیت حسابداری قابل انجام است و می‌توان انعکاس بازار در مقابل اطلاعات رسیدگی شده را مشاهده کرد. اساساً در بازار کارا درک از کیفیت حسابداری می‌بایست معرف کیفیت واقعی حسابداری باشد. مطالعه صورت گرفته توسط "لی"^۴ (۲۰۰۵) تا حدودی توانسته که مولفه‌های این مطلب را بیان نماید. وی در پژوهش خود به واکاوی این موضوع پرداخته که آیا ادراک از کیفیت حسابداری معرف کیفیت واقعی حسابداری است، هر مطالعه‌ای در این زمینه ارتباط بین ادراک عموم از کیفیت حسابداری و عامل‌های دیگری می‌تواند جوابگوی بسیاری از ابهامات در قلمرو کیفیت واقعی حسابداری باشد. اگر در شرایط خاص بازار نتواند کیفیت واقعی

1 - D'Angelo
2 - Palmrose
3 - Mark DeFond
4 - Lee

حسابرسی را به درستی بسنجد، درک از کیفیت سایر حسابرسی ها معرف کیفیت واقعی حسابرسی نخواهد بود. بدین ترتیب، عنوان مطالعه جدیدی در مقابل پژوهشگران با این عنوان که: "چرا ادراک از بازار از کیفیت حسابرسی معرف کیفیت واقعی حسابرسی نیست؟" نمود پیدا می کند (مارک دیفوند، ۲۰۱۴).

۵-۲- تمایز بین کیفیت واقعی حسابرسی و ادراک از کیفیت حسابرسی

در متون حسابرسی تعاریف گوناگونی از کیفیت حسابرسی به رشته تحریر درآمده است. برخی از متخصصان حرفه کیفیت حسابرسی را به میزان انطباق حسابرسی با استاندارد های حسابرسی تعریف و بسیاری دیگر از پژوهشگران این حوزه مولفه های گوناگون را برای کیفیت حسابرسی بر می شمردند. این مولفه ها در اغلب اوقات به تعاریفی غیر منجر می شود. مرسوم ترین تعریف کیفیت حسابرسی از نقطه نظر پژوهشگران حوزه حسابداری عبارت اند از:

۱- سنجش (درک) بازار از احتمال این که صورت های مالی حاوی تحریف های با اهمیت بوده و حسابرسان قادر به کشف و گزارش آن باشند (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

۲- احتمال آنکه حسابرس در خصوص رسیدگی به صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، گزارش مقبول صادر ننماید (لی، ۲۰۰۵).

۳- صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرس (کمیته تدوین، ۱۴۰۰).

این تعاریف در برگیرنده مولفه های گوناگونی از شایستگی واقعی و استقلال و همچنین ادراک از شایستگی و استقلال، حسابرسان است. اگرچه ادراک از کیفیت حسابرسی با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط است، اما مفهوم یکسانی ندارند. بدین ترتیب، برای حفظ تمایز آن از "مفهوم نظارت حسابرس" و "مفهوم شهرت حسابرس" به ترتیب برای توصیف "کیفیت واقعی حسابرسی" و "برداشت از کیفیت حسابرسی" استفاده می شود. مفهوم نظارت حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت های مالی را تحت شعاع قرار می دهد. هر چه قابلیت نظارتی حسابرس بالاتر باشد، گزارش های مالی ارائه کننده از وضعیت اقتصادی کارفرما، کیفیت بالاتری برخوردار است. اثر بخشی قابلیت نظارتی گروه رسیدگی کننده تحت تأثیر مستقیم شایستگی و استقلال واقعی آنان است. مفهوم حسن شهرت حسابرس چگونگی برداشت ذی نفعان از قابلیت اعتماد یا اعتبار اطلاعات را نشان می دهد. حسن شهرت گروه رسیدگی کننده به برداشت استفاده کنندگان از شایستگی و استقلال ظاهری حسابرسان مربوط شده و نشان دهنده توان حسابرس در ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات صورت های مالی است. بدین ترتیب، مفهوم حسن شهرت را باید از دید تمام حسابرسی های انجام شده توسط این موسسات بررسی کرد، در حالی که مفهوم نظارت حسابرس را می بایست برای هر پروژه حسابرسی جداگانه مورد سنجش قرار داد.

۵-۳- کیفیت واقعی حسابرسی، ادراک از کیفیت حسابرسی و پارامتر اندازه

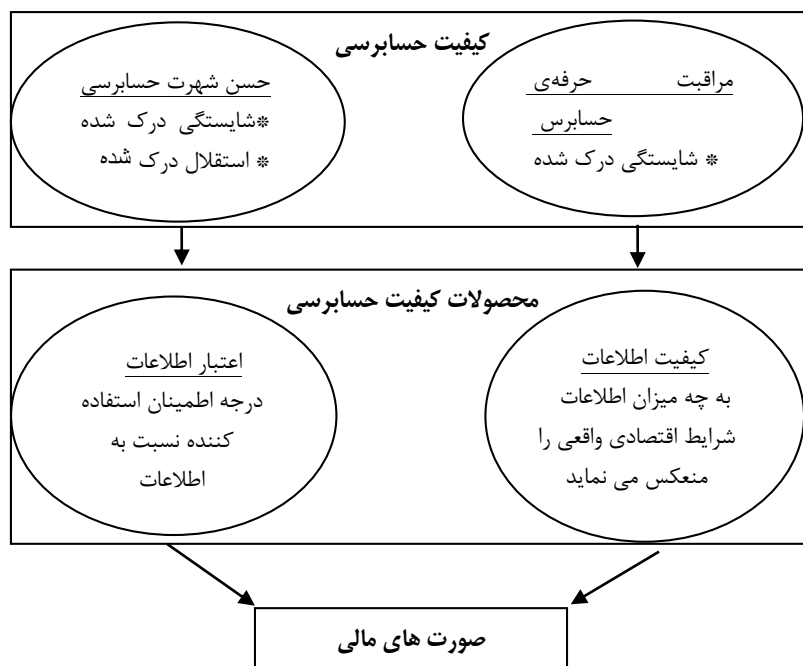
کیفیت حسابرسی از دیدگاه دی آنجلو (۱۹۸۱) به عنوان سنجش بازار از احتمال وجود تحریف های بااهمیت در صورت های مالی و کشف و گزارش آن توسط حسابرس بیان شد. این تعریف با تأکید بر سنجش بازار از کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ادراک از کیفیت حسابرسی است. مطابق این تعریف کیفیت حسابرسی رابطه ای مستقیم با کشف و گزارش تحریف های با اهمیت دارد. از آن جهت که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام رسیدگی و یا در حین رسیدگی مشهود نبوده، نیاز به پارامتر های است که به واسطه آن بتوان کیفیت واقعی را سنجید. دی آنجلو با بکارگیری روشهای تحلیلی ثابت نمود که بین اندازه موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه ی مثبت حاکم است. به دنبال پژوهش وی، بسیاری از پژوهشگران در تحقیقات تجربی خود به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسات حسابرسی پرداختند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). به پیروی از مطالعه "دی آنجلو"، بسیاری از محققان در مطالعات تجربی به بررسی ارتباط بین اندازه موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته اند (محمدرضایی، ۱۳۹۶).

پژوهشگران پارمترهای دیگری همچون دستمزد حسابرسان را به عنوان کیفیت حسابرسی مورد واکاوی قرار دادند. در این بین، در اغلب مطالعات پارامتر اندازه مبنای این پژوهش ها بوده است. در این پژوهش ها در بیشتر موارد از رویه مقایسه ای دو سویه (موسسات بزرگ در برابر دیگر موسسات حسابرسی) به عنوان نمایندگان کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن این فرض که: موسسه های حسابرسی بزرگتر کیفیت حسابرسی بالاتر و موسسه های حسابرسی کوچکتر از کیفیت حسابرسی کمتری برخوردارند اما تا این لحظه پاسخ واضحی به این سوال که آیا ویژگی مذکور می تواند معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد، یا خیر؟ داده نشده است. پژوهش های انجام شده دو سویه (موسسات حسابرسی بزرگ در مقابل موسسات حسابرسی کوچک) در این حوزه بر مبنای دو فرض اساسی بنا نهاده شده اند: ۱- یک موسسه حسابرسی در تمام دوره های مالی و برای تمام صاحب کاران کیفیت حسابرسی یکسانی را ارائه کرده و ۲- کیفیت حسابرسی همه موسسات حسابرسی کوچک یا بزرگ یکسان است. مفروضات فوق، خود با چالش اساسی مواجه است. چرا که شرایط جهت ارائه کیفیت خدمات حسابرسی بصورت یکسان برای تمامی صنایع و درمقاطع زمانی مختلف منطقی نیست. برای مثال، حسابرس ممکن است در رسیدگی به برخی از صنایع می بایست مهارت ویژه ای داشته باشد، بدین ترتیب، مطمئناً کیفیت حسابرسی بهتری نسبت به سایر صنایع ارائه کند. از طرفی منطقی به نظر نمی رسد که تمام

مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی یکسانی ارائه کنند. به هر حال، نتایج پژوهش‌ها در حیطه ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی این فرضیه را تأیید کرده‌اند که رابطه‌ای مثبت بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حاکم است (دی آنجلو، ۱۹۸۱)

۴-۵- چارچوب مطالعات تجربی در خصوص کیفیت

کیفیت حسابرسی در بیشتر پژوهش‌های تجربی حول کیفیت حسابرسی انجام شده و به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی بیان شده است. ریسک حسابرسی اظهار نظر نامعتبر در خصوص صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت را گویند. بیانیه‌های مفاهیم بنیادین حسابرسی، به قابلیت حسابرس در جهت کنترل کیفیت اطلاعات انجام شده با اطمینان از تطبیق آنها با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری می‌پردازد. از طرفی این عامل با شایستگی و صلاحیت گروه رسیدگی یا قابلیت کشف تحریف با اهمیت در ارتباط بوده و از طرفی دیگر منوط به استقلال حسابرس می‌باشد. به دلیل تضاد منافع بین کاربران اطلاعات، این امر منتج به افزایش تقاضا برای رسیگی و حسابرسی می‌شود، بدین ترتیب استقلال باید ویژگی اساسی و پایه‌ای حسابرسی به شمار رود. میزان شایستگی، صلاحیت و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی (مراقبت حرفه‌ای) وابسته است.



شکل ۲. چارچوب کیفیت حسابرسی

در تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابرسی همانطور که قبل‌تر نیز بیان شد، نکته اساسی وجود داشته که این تعریف را در قلمرو "احتمالات سنجش بازار" قرار می‌دهد. بدینسان، این تعریف به برداشت و درک از بازار مبنی بر این که آیا حسابرس عملیات رسیدگی را با شایستگی انجام می‌دهد و آیا به میزان برداشت (ادراک) از استقلال حسابرس، وابسته است یا خیر؟. وی با آشنا کردن عبارت مفهوم درک بازار از شایستگی، صلاحیت و استقلال حسابرس در جهت تأکید بر اجزای کیفیت حسابرسی یا واژه حسن شهرت حسابرسی گام بر می‌دارد. حسن شهرت حسابرس در بیشتر اوقات در تحقیقات تجربی در حول کیفیت حسابرسی مورد سنجش قرار گرفته است. با این وجود، اما در اکثر حوزه متون سنجش فاصله بین شایستگی و استقلال درک شده با واقعی آن مورد ابهام است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). به همین خاطر جهت واکاوی پژوهش‌های گذشته ارائه تعریفی کامل و جامع که شرایط مذکور را توصیف و ترسیم نماید، مقبول به نظر می‌رسد.

شکل شماره ۲ طرحی را ترسیم کرده که ارتباط بین مولفه‌های گوناگون کیفیت حسابرسی را بهتر نمایش دهد. این شکل ارتباط بین اجزای کیفیت حسابرسی و محصولات آن و تأثیر آنها بر اطلاعات تهیه شده صورت‌های مالی را ارائه و تبیین می‌نماید. این شکل از متون دانشگاهی و تخصصی استخراج شده است. اجزای اعلامی دو محصول کیفیت حسابرسی (اطلاعات معتبر و اطلاعات با کیفیت) را تحت تأثیر قرار داده است. مفهوم حسن شهرت حسابرس نیز بر دیدگاه کاربران این حوزه از مراقبت حرفه‌ای حسابرسی بنا نهاده شده، که خود این مطلب هم معمولاً قابل مشاهده نمی‌باشد.

مفهوم حسن شهرت حسابرسان به برداشت بازار از بی طرفی یا استقلال ظاهری و شایستگی حسابرسان مرتبط می‌شود. این مهم قابلیت حسابرسان را برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی حتی در شرایط عدم وجود اطلاعات با کیفیت را نیز به تصویر میکشد. چه بسا مفهوم حسن شهرت را خصیصه اندازه موسسه حسابرسان نیز می‌توان تلقی کرد و در حقیقت قابلیت نظارت حسابرسان توانایی لازم جهت تغییر شرایط قرارداد حسابرسان را دارد.

۵-۵- آنالیز شواهد تجربی و ترکیب مباحث نظری

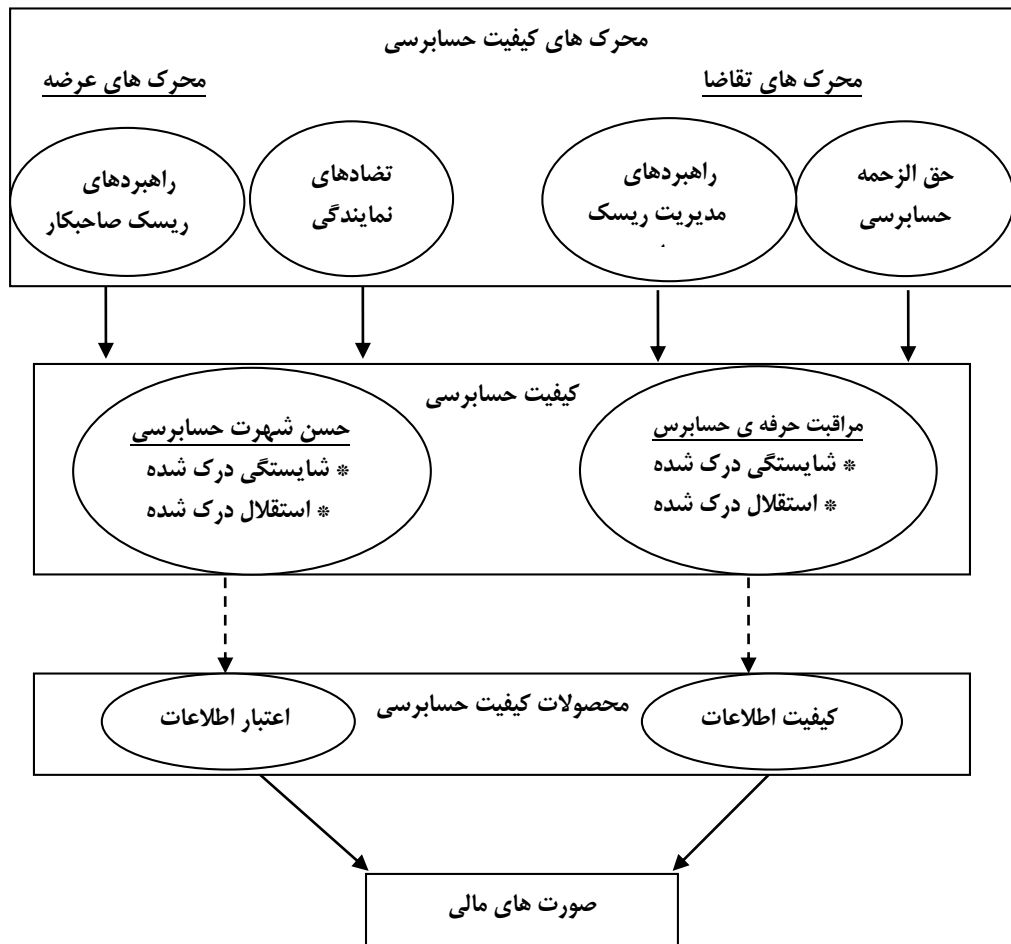
در شکل ۳ طبقه بندی تحقیقات تجربی عملی در حوزه کیفیت حسابرسان به نمایش گذاشته شده است. اغلب این تحقیقات رابطه بین کیفیت حسابرسان یا انگیزه‌های تقاضا همچون دستمزد حسابرسان و راهکارهای مدیریت ریسک موسسات حسابرسان و تضاد نمایندگی را مورد بررسی قرار داده اند. شکل ۳ به نوعی شکل ۲ را توسعه داده تا انگیزه های عرضه و تقاضا را هم شامل شود. دیگر پژوهش های تجربی کیفیت حسابرسان، همبستگی بین اجزای کیفیت حسابرسان (حسن شهرت و قابلیت نظارت حسابرسان) یا ارتباطات بین اجزای کیفیت و محصولات حسابرسان (اعتبار و کیفیت اطلاعات) را مورد نقد و بررسی قرار داده اند. قسمت های بعدی مباحث فرعی تشریح نموده که به بررسی مقوله های اساسی روابط پیش بینی شده بین ویژگی های گوناگون بدست آمده در چارچوب کیفیت حسابرسان پرداخته است. و در ادامه آن برهان های نظری را از دیدگاه تحقیقات تجربی مورد شناسایی و بررسی قرار می دهد.

۵-۶- محرک عرضه و تقاضای کیفیت بالای حسابرسان

عموما، پژوهش های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسان را می توان به گروه های محرک عرضه (ارائه حسابرسان با کیفیت بالا و محرک تقاضا برای حسابرسان با کیفیت بالا تقسیم بندی کرد. این پژوهش ها از دیدگاه ارائه کنندگان خدمات حسابرسان، بیشتر بر توانایی حسابرسان در ارائه خدمات با کیفیت بالا تاکید و متمرکزند و حال برعکس این مطلب در پژوهش های انجام شده از دیدگاه کاربران خدمات حسابرسان، بیشتر برخواسته های استفاده کنندگان گزارش های حسابرسان همچون سهامداران، اعتباردهندگان (بانکها)، مراجع قانونی و سایر ذینفعان تاکید می ورزد.

الف- محرک عرضه حسابرسان با کیفیت بالا: مولفه های تاثیرگذار بر کیفیت خدمات حسابرسان از منظر حسابرسان، به طور کلی به مولفه هایی اطلاق می شوند که بر تسلط حسابرسان در کشف تحریف های با اهمیت در حین رسیدگی به صورت های مالی حاصل شود و یا انگیزه های مالی و اقتصادی از گزارش تحریف های با اهمیت کشف شده تاثیر پذیرد. برخی از این پژوهش ها، کیفیت تصمیم حسابرسان و آثار آن را بر کارایی و اثربخشی حسابرسان سنجیده اند. بسیاری دیگر از این پژوهش ها، کیفیت خدمات حسابرسان را به گونه ی مستقیم سنجیده اند، اما مولفه های را مورد مطالعه قرار داده اند که نهایتا منجر به ارتقاء کیفیت تصمیم گیری حسابرسان و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرسان می شود. این مولفه ها بیشتر شامل ۱- میزان خبرگی حسابرسان ۲- دعاوی حقوقی مطروحه بر علیه حسابرسان ۳- نظارت بر کار حسابرسان ۴- مقیاس موسسات حسابرسان ۵- داشتن حسن شهرت ۶- داشتن تخصص کافی می باشد.

محرک تقاضا برای حسابرسان با کیفیت بالا: پژوهش هایی که به جست و جوی تاثیر نیاز کاربران به حسابرسان با کیفیت پرداخته اند دارای قلمرو کوچک تری اند، چرا که بیشتر این پژوهش ها در حول موضوعاتی از جمله ۱ - هزینه نمایندگی ۲- نظریه علامت دهی ۳- دستمزد حسابرسان ۴ - وجود هیات رسیدگی، می باشند.



شکل ۳. چارچوب و طبقات پژوهش کیفیت حسابرسي

۵-۷- چارچوب کیفیت خدمات حسابرسي

واکر^۱ (۲۰۱۸) مدلی فراگیر (البته آزمایش نشده) از کیفیت حسابرسي را ارائه نموده است. از دیدگاه وی، کیفیت حسابرسي متأثر از دو متغیر مرتبط با بازده حسابرسي است: نخست لیاقت (که شامل: معلومات، تجربه، توانایی وفق دادن خود با محیط پیرامون، توان تخصصی، توانایی اثربخش در حسابرسي) و دوم مراقبت حرفه ای (که شامل: بی طرفی، دقت حرفه ای، قضاوت حرفه ای، استقلال، تضاد منافع). علاوه بر عامل های فوق، مدل وی شامل اثربخشی انگیزه های اقتصادی (که شامل: مبلغ دستمزد، مبلغ هزینه حسابرسي، اثربخشی حسابرسي، دعاوی و اختلافات حقوقی و خدمات مشاوره ای)، شکل و قالب بازار (که شامل: رقابت، میزان تمرکز در حرفه، بهینه سازی های متأثر از اندازه گیری ها و وجود قوانین و مقررات) و نهایتاً تبادل حسابرسي است. با این وجود بعضی از بخش های این نمونه ها توسط پژوهشگران مورد مطالعه قرار گرفت، اما این ساختار در مطالعات مرتبط با کیفیت حسابرسي نوظهور است و حال این پرسش مطرح می شود که کدام مولفه بر کیفیت حسابرسي تاثیر بیشتری دارد که می بایست با انجام پژوهش به این مهم پاسخ داد. وانگهی اجزای نمونه فوق باید به منظور فهم کامل تر از تاثیر آن بر کیفیت حسابرسي در موقعیت های گوناگون مورد بررسی قرار گیرد و اگر نیاز بود، اصلاحاتی در آن صورت پذیرد. بنابراین الزام به مطالعات بیشتر به دلیل تغییرات مهم در محیط حسابرسي بیش از پیش درک می شود. پاره ای از این تحقیقات شامل توسعه حیطه خدمات اعتباردهی، بهبود فرآیند حسابرسي، الزام به کاستن شکاف بین انتظارات و قبول فناوری های نوین است. به طور کلی می توان این طور بیان نمود که قابلیت و استعداد لازم کثیری برای انجام پژوهش در زمینه کیفیت حسابرسي فراهم است.

۶- روش پژوهش

۶-۱- روش تحقیق و جامعه آماری

این تحقیق به لحاظ هدف از نوع کاربردی بوده و از منظر ماهیتی و روش واکاوی از نوع توصیفی و علی بوده که به روش پیمایشی انجام پذیرفته است. به لحاظ عملی پژوهش، در گام نخست به روش کتابخانه‌ای داده‌های مورد نیاز از اصول و متون تئوریک و مطالب پژوهش را از مقالات، پایان نامه‌ها، کتب و پایگاه‌های اطلاعاتی استخراج شده است. همچنین برای گردآوری اطلاعات در مورد انواع و ویژگی‌های خدمات موسسات حسابرسی ارائه شده از مطالعه مستندات و مدارک علمی موجود در نشریات تخصصی جامعه حسابداران رسمی بهره گرفته شده است. در گام بعدی پژوهش که به روش میدانی بوده، اقدام به گردآوری اطلاعات کارشناسی شده به منظور ارزیابی و سنجش فاصله خدمات و اولویت بندی عامل های پنج گانه اثربخش بر کیفیت خدمات شد. به این خاطر از منظر میزان تاثیرگذاری این عوامل بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط موسسات حسابرسی اقدام به تهیه و انتشار پرسشنامه در بین کارفرمایان و دریافت کنندگان خدمات نمودیم. منظور از جامعه آماری در این تحقیق کلیه مشتریان موسسات فعال حسابرسی و حسابداری، که دفاتر مرکزی آنها واقع در استان تهران بوده، می باشد. می دانیم که حسابرسی سازمان های تمام دولتی توسط سازمان حسابرسی صورت می گیرد و موسسات حسابرسی تنها اقدام به تصدیق بخشی صورت های مالی سازمان های نیمه دولتی و شرکت های خصوصی می نمایند. بنابراین جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه مشتریان (کارفرمایان) و استفاده کنندگان شاغل در موسسات و شرکت های نیمه دولتی و تمام سازمانها، موسسات و شرکت های خصوصی استان تهران که از خدمات موسسات حسابرسی بهره مند شده اند، می باشد. در این پژوهش جامعه آماری مطابق آمار اداره ثبت شرکت های ایران، در استان تهران ۱۵۸۱ شرکت (حداقل ده سال متوالی حسابرسی شده) وجود داشته که از این تعداد ۳۶۲ شرکت دولتی بوده، این شرکتها عمدتاً توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار می گیرد و مابقی این تعداد توسط موسسات حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته است. بدین ترتیب جامعه آماری پژوهش فعلی ۱۲۱۹ شرکت می باشد. برای انتخاب مشتریان از روش نمونه گیری خوشه ای استفاده شده و تعداد نمونه آماری قابل آزمون از طریق جدول مورگان ۲۹۱ مورد تعیین می گردد.

۶-۲- آزمون فرضیات تحقیق

در فرضیه اصلی اول، یکسان بودن اهمیت ابعاد پنج گانه (بعد اطمینان، اعتبار، عوامل فرآیند ارائه خدمات، عملکرد کارکنان و مسئولیت پذیری اجتماعی) را مورد بررسی قرار دادیم. برای بررسی این فرضیه، از تحلیل فریدمن استفاده گردید. نتایج حاصل این تحلیل در جدول ۱ آورده شده است (البته لازم به ذکر است که این فرضیه با به کارگیری رابطه رگرسیونی نیز قابل استنتاج می باشد). برآیند تجزیه و تحلیل این فرضیه نشان دهنده این مطلب است که بین میزان تاثیر مولفه های پنج گانه بر کیفیت خدمات ارائه شده به واسطه موسسات حسابرسی در شرکت های مستقر در استان تهران تفاوت معناداری حاکم است. یعنی از نظر کارفرمایان (مدیران عامل شرکت ها)، میزان تاثیر هر یک از مولفه های پنج گانه بر کیفیت خدمات ارائه شده ناهمگون است. در چنین شرایطی می توان به واسطه تکنیک های تصمیم گیری چند مقیاسی، نسبت به رتبه بندی این مولفه ها اقدام نمود. بدون تردید از نظر کارفرمایان تمامی ابعاد پنج گانه کیفیت خدمات از اهمیت یکسانی در تامین رضایت آنان برخوردار نمی باشد. هر یک از ابعاد مختلف از مقدار وزن منحصر به فردی در ارزیابی مشتری از کیفیت خدمات برخوردار است.

نتایج حاصل از تحلیل داده ها بیانگر عدم تایید فرضیه اصلی دوم و

جدول ۱. نتایج حاصل از تحلیل فرضیه اصلی اول

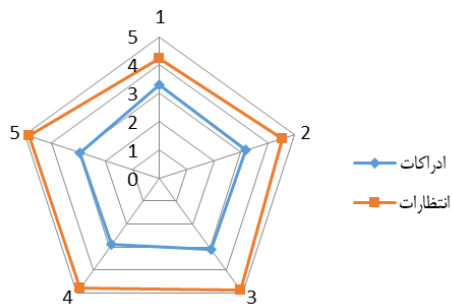
تعداد نمونه	۲۹۱
کای مربع	۱۳/۲۶۸
درجه آزادی	۴
احتمال معناداری	۰/۰۰۴
تصمیم گیری	رد فرضیه اصلی اول

فرضیه های فرعی ۱ الی ۵ در سطح معناداری ۹۵ درصد است. این بدان مفهوم است که موسسات حسابرسی در هیچ یک از مولفه های پنج گانه کیفیت خدمات قادر نبوده اند به میزان انتظارات کارفرمایان پاسخ دهند و یا از آن فراتر بروند و همواره کیفیت حاصل شده، از میزان کیفیت مورد انتظار کارفرمایان کمتر بوده است. در جهت درک بهتر از میزان فاصله بین ادراکات و انتظارات کارفرمایان در مولفه های گوناگون کیفیتی، میزان فاصله ها در شکل ۴ بیان و به نمایش درآمده است.

جدول ۲. نتایج حاصل از تحلیل فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی ۱ الی ۵

ابعاد کیفیت	دریافت ها (ادارک) کارفرمایان (P)	انتظارات های کارفرمایان (E)	شکاف (P-E)	آماره آزمون (Z)	درجه معناداری	نتیجه آزمون
قابلیت اطمینان	۳/۲۸	۴/۲۲	-۰/۹۴	-۷/۵۰۹۴۷۲	۰,۰۰۰	رد فرضیه فرعی ۱
اعتبار و اعتماد پذیری	۳/۲۰	۴/۵۳	-۱/۳۳	-۱۰/۵۶۶۱۱	۰,۰۰۰	رد فرضیه فرعی ۲
عوامل فرآیند ارائه خدمات	۳/۱۰	۴/۱۸	-۱/۷۸	-۱۰/۳۵۶۰۴	۰,۰۰۰	رد فرضیه فرعی ۳
عملکرد و مهارت کارکنان	۲/۸۷	۴/۸۰	-۱/۹۳	-۱۰/۳۳۲۶۴	۰,۰۰۰	رد فرضیه فرعی ۴
عوامل مسئولیت پذیری اجتماعی	۲/۹۵	۴/۸۵	-۱/۹۰	-۱۰/۴۰۳۶	۰,۰۰۰	رد فرضیه فرعی ۵
مجموع عوامل موثر بر کیفیت خدمات	۳/۰۸	۴/۶۶	-۱/۵۸	-۱۰/۱۶۲۷۰	۰,۰۰۰	رد فرضیه اصلی ۲

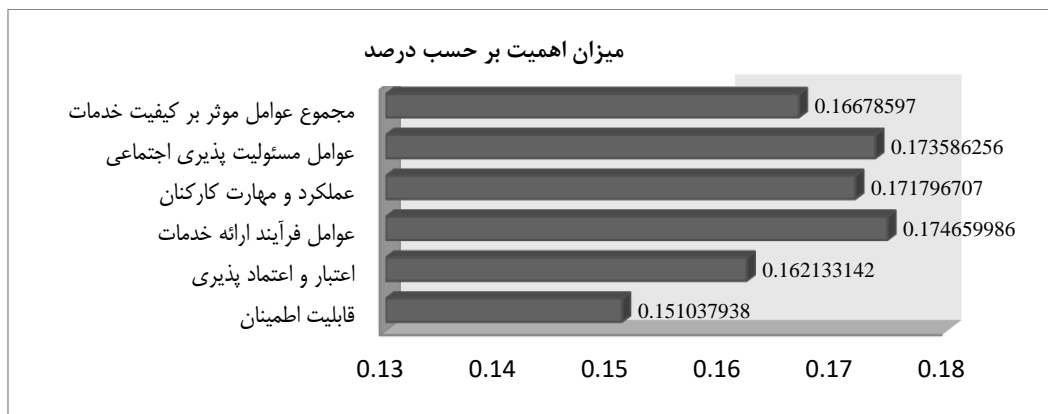
همان طور که در جدول ۲ و شکل ۴ ملاحظه می شود بیشترین میزان در بین دریافت ها (ادراک) متعلق به بعد قابلیت اطمینان (فرضیه ۱) با میانگین ۳,۲۸ (بالتر از بی تفاوت) و کمترین میزان متعلق به ویژگی عملکرد و مهارت کارکنان (فرضیه ۴) با میانگین ۲,۸۷ (نزدیک به بی تفاوت) می باشد. به طور کلی، میانگین کل در این ابعاد برابر ۳,۰۸ (تقریباً بی تفاوت) می باشد.



شکل ۴. شکل رادار شکاف میان انتظارات و ادراکهای کارفرمایان

همچنین ملاحظه می شود بیشترین میزان در بین انتظارات متعلق به بعد ویژگی عملکرد و مهارت کارکنان (فرضیه ۴) با میانگین ۴,۸۸ (نزدیک به خیلی با اهمیت) و کمترین میزان متعلق به ویژگی قابلیت اطمینان (فرضیه ۱) با میانگین ۴,۲۲ (بالتر از با اهمیت) می باشد. به طور کلی، میانگین کل در این ابعاد برابر ۴,۶۶ می باشد.

در خصوص اولویت بندی عوامل موثر بر کیفیت خدمات از دیدگاه مشتریان (کارفرمایان) همان طور که در شکل ۴ نشان داده شده، به ترتیب مولفه‌ی پروسه ارائه خدمات، مولفه‌ی مسئولیت پذیری اجتماعی، عملکرد و مهارت کارکنان، اعتبار و اعتماد پذیری و نهایتاً بعد اطمینان به عنوان موثرترین عوامل بیان داشت.



شکل ۵. اولویت بندی عوامل موثر بر کیفیت خدمات از دیدگاه کارفرمایان

هرچند عوامل فوق از لحاظ رتبه بندی بسیار به هم نزدیک بوده، ولی عامل فرآیند ارائه خدمات که به استاندارد های حسابداری و حسابرسی بر می گردد در بین عوامل فوق پراهمیت ترین را به خود اختصاص می دهد و این نشان از مینا بودن استانداردها در عمل حسابداری و حسابرسی به عنوان یک مسیر درست تلقی می گردد.

۷- کاربردهای تحقیق

این تحقیق می تواند از یک سو با شناسایی فاکتورهای موثر بر کیفیت خدمات موسسات حسابرسی، زمینه بهبود کیفیت خدمات این گونه موسسات را ارتقاء بخشیده و به این ترتیب با بهبود عملکردها، موجبات اطمینان بخشی و اتکاء پذیری بیشتر عملکردهای این حرفه را فراهم آورد و در نهایت موجبات رشد و توسعه پایدار اقتصادی را به همراه داشته باشد. و از سوی دیگر نتایج به دست آمده از این تحقیق می تواند یاری دهنده موسسات و شرکت هایی باشد که به دنبال به حداکثر رساندن ثروت خود هستند. برای نیل به این هدف، موسسات و شرکت ها می بایست عملکرد و خروجی خود را به صورت مستمر مورد بازخورد قرار داده و در صورت انحراف آن را اصلاح کنند، این تحقیق به این چنین شرکت ها و موسساتی کمک می کند تا به واسطه آن خدمات ارائه شده را از منظر مشتری دیده و موانع پیش رو خود را در این خصوص رفع و با توجه به امکانات محدود در عرصه رقابت موفق باشند. بدین ترتیب نتایج این تحقیق علاوه بر وجود معیار سنجش برای موسسات حسابرسی، می تواند مورد بهره انجمن های حرفه ای، نهادهای نظارتی و کارفرمایان نیز قرار گیرد.

۸- نتیجه گیری

نظریه‌های پویا و الگوهای مفهومی وسیعی به منظور مدون سازی اصول و قواعدی جهت تفسیر نحوه ارائه خدمات به دیگران پیشنهاد و الزام شده است. ارزیابی‌های انجام شده در تحقیق فعلی، حاکی از این است که برای نقش کیفیت خدمات نمی توان مدل

استانداردی ارائه داد. به هر حال، بسط و توسعه این علم یک الزام اجتناب ناپذیر برای سنجش و اندازه گیری کیفیت خدمات به حساب می آید. همچنین نتایج این تحقیق نشان می دهد که موسسات حسابرسی باید سیاست ها و روش های کنترل کیفیت را به گونه ای طراحی و مستقر کنند که از انجام کلیه عملیات حسابرسی طبق استاندارد های حسابرسی، اطمینان حاصل کنند. در هر کار حسابرسی نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود سیاست ها و روش های کنترل کیفیت در آن موسسه به عواملی چون اندازه، نوع و ماهیت کار حرفه ای آن، پراکندگی جغرافیایی، ساختار سازمانی و ملاحظات مربوط به رابطه منافع و مخارج، بستگی دارد. از این رو سیاست ها و روش های بکار گرفته شده در موسسات حسابرسی و همچنین مواردی چون میزان مستند سازی آنها با یکدیگر متفاوت خواهد بود. لذا پیشنهاد می گردد تا موسسات حسابرسی در جهت ارتقاء کیفیت خدمات ارائه شده خود، با بکارگیری روشهای از جمله تکنیک های تصمیم گیری چند مقیاسی، نسبت به رتبه بندی این مولفه ها اقدام نموده، اما در گام نخست می بایست با علم به اهمیت این ابعاد، نسبت به کاهش شکاف در ابعاد مهم تر اقدام نمایند.

منابع

۱. اسدی، ک (۱۳۹۹). تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر فرآیند تصمیم گیری سرمایه گذاران بالقوه، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
۲. سازمان حسابرسی (۱۴۰۰)، کمیته فنی، استانداردهای حسابرسی
۳. سیدرضا سیدجوادی، مسعود کیماسی، (۱۳۹۳). مدیریت کیفیت خدمات، نگاه دانش
۴. سید عماد صفائی، حسن همتی، رضا داغانی، (۱۳۹۵) "ارزیابی تاثیر کیفیت حسابرسی بر تاخیر در گزارشگری مالی"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.
۵. غلام حسن تقی نتاج ملکشاه، فاطمه بلوردی (۱۳۹۶)، ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با استفاده از مدل سروکوآل، فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم / شماره ۴۲
۶. فخرالدین محمد رضایی، احمد یعقوب نژاد (۱۳۹۶)، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۴، صفحه ۶۰-۳۱
۷. مجید باقرزاده خواجه، فاطمه باقرزاده، (۱۳۸۸)، بررسی کیفیت خدمات مراکز آموزش عالی تبریز با استفاده از مدل سروکوآل و رتبه بندی مراکز با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، علوم تربیتی، ۵۴-۸۳۱.
۸. محمد حسین فتحه، الهه باقری علی آبادی، میثم جعفری پور (۱۴۰۲)، تأثیر انتخاب حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۶۰، دی ۱۴۰۲، صفحه ۱۳۹-۱۵۶
۹. محمد کریم آبادی، حسین جهانگیرنیا، زهره حاجیها، رضا غلامی جمکرانی (۱۴۰۱)، ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، صفحه ۷۹-۱۰۱
۱۰. یحیی حساس یگانه، کاوه آذین فر، (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۹، صفحه ۸۵-۶۸
۱۱. یحیی حساس یگانه، مهدی خرم آبادی، سهیلا لشگرآرا (۱۴۰۱)، شناسایی و اولویت بندی عوامل زمینه ساز ارزیابی اثربخش کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فرآیند تحلیل شبکه فازی، دانش حسابرسی شماره ۸۷، صفحه ۳۸۰-۳۳۷
3. Change , Tung- zong and Su-Jan Chen (1988), "Market Orientation, Service Quality and Business Profitability: and Conceptual Model and Empirical Evidence," The journal of Service Marketing , Vol.12 ,NO.4, Oct, PP.45-46SS
4. Chi-Wen Jevons Lee ,Zhaoyang Gu, Joshua G. Roset, What Determines the Variability of Accounting Accruals?, Review of Quantitative Finance and Accounting volume 24, pages313-334 (2005)
5. Cronin, J. J., and Taylor, SERVPERF versus SERVQUAL: Reconciling performance – minus – expectations measurement of service quality, Journal of Marketing, Vol. 58 (January 1994), 125-131
6. DeAngelo, L.(1981). Auditor independence, "Low Balling," and disclosure regulation. Journal of Accounting & Economics (August), pp. 113-127
7. Ghobadian Abby and et al, (2011) "Service Quality Concepts and Models," International Journal of Quality & Reliability Management, Vol.11 , No.9, Feb
8. Ishak Ismail, Hasnah Haron, Daing Nasir Ibrahim and Salmi Mohd Isa, Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies, Managerial Auditing Journal Vol. 21 No. 7, 2006, pp. 738-756
9. J. Bradford Jensen, McDonough School of Business, "Global Trade in Services, Fear, Facts, and Offshoring", Georgetown University Peterson Institute for International

Economics Georgetown Center for Business and Public Policy NBER, October 18, 2018

10. Lewis Walker Ca, Three-Yearly Audit Cycle For Some Self-Managed Superannuation Funds, Accountancy Services PTY LTD, 31 August 2018
11. Lys, T. and R. L. Watts. (1994). Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research (Supplement)*: 65-93.
12. Mark DeFond a, Jieying Zhang , A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics* Volume 58, Issues 2–3, November–December 2014, Pages 275-326
13. Muhammad Zulfaris Mohd Salleh¹, Azwan Abdullah¹, Noorshella Che Nawi¹ & Mohd Zulkifli Muhammad¹, Assessing the Service Quality and Customer Satisfaction on Islamic Banking by Using SERVQUAL Model, *Research in World Economy* Vol. 10, No. 2; Special Issue, 2019
14. Nancy B. Csuti, DrPH (2007), Director of Evaluation, The Importance of Culture in Evaluation, A PRACTICAL GUIDE FOR EVALUATORS, www.coloradotrust.org
15. Palmrose Z., (1988), An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review* (January):55-73. 29
16. Parasuraman, A., Berry, L., & Zeithaml, V.A (1991). Understanding Customer Expectations of Service. *Sloan Management Review*, spring,39-48
17. Philips.K, N.Hill and J.Alexander (2004), "Handbook of Customer Satisfaction and Loyalty Measurement", Grower Publishing Limited, USA Shahin, A. "SERVQUAL and Model of Service Quality Gaps: A Framework for Determining and prioritizing Critical Factors in Delivering Quality Service", In *Proceedings of the International Conference on Quality Management*. pp.45-52.
18. Kristina Peštović , Nikola Milicevic , Nenad Djokic * and Ines Djokic, Audit Service Quality Perceived by Customers: Formative Modelling Measurement Approach, *Sustainability* 2021, 13,11724. <https://doi.org/10.3390/su132111724>

Service quality evaluation of audit institutions in Tehran using the SERVQUAL model

Sepideh Khalafi^{1,*}, Effat Baghiee²

1. Assistant Professor, Faculty of Finance & Accounting, Iranian eUniversity, Tehran, Iran
sepideh.khalafi@iranian.ac.ir
2. Master's Student of Science in Accounting, Faculty of Finance & Accounting, Iranian eUniversity, Tehran, Iran

Abstract

Key for success in superior institutions which provide services is paying attention to the service quality. Always this question arises that why should evaluate the quality of service institutions? Aim of study is to determine effective factors on auditing service quality and measuring, institutions service quality. Determine the effective factors on quality service we referred to scientific literature. For evaluating importance of factors, attitude and opinion of client is accumulated and reviewed statistically. Results shows that auditing institutions cannot meet the expectation of client in each of the five dimension of service quality. In this study Servqual model is used in order to determine and quantity evaluation of service quality. As the final aim of evaluating auditing institution service quality is to improve its quality level, so it is essential to determine advantages and disadvantages and plan for improving and promoting the service quality and implement efficiency and effectiveness successfully.

Key words: Evaluating, Service quality, Clients, Servqual model