



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۲/ شماره ۳ (پیاپی ۴۷)/ پائیز ۱۴۰۲
صفحه ۹۳ تا ۱۱۰

ارائه مدلی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و تکنیک فازی مثلثی مرکز ثقل

کرامت جعفری

گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
Jafari.k65@gmail.com

کیهان آزادی

گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)
ka.cpa2012@yahoo.com

مهدی فدایی

گروه مدیریت، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
fadai@iaurasht.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۹

چکیده

شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی همواره از چالش‌های مطالعاتی محققان حوزه حسابرسی بوده و غالباً عوامل درونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفته است اما تاکنون الگویی مفهومی برای شناسایی همه عوامل درونی و بیرونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بهره‌گیری از روش دلفی ارائه نشده است. در این پژوهش ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بهره‌گیری از نظر ۱۵ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و به روش دلفی احصاء و مدل مفهومی متأثر از عوامل مذکور ارائه شد. مطابق یافته‌های این پژوهش معیارهای درونی شامل ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها و معیارهای بیرونی نیز شامل مؤلفه‌های اقتصادی، فرهنگی و قوانین و مقررات می‌باشند. همچنین با استفاده از منطق فازی مثلثی مرکز ثقل عوامل شناسایی شده وارد مرحله فازی سازی گردیده و در نهایت طی مراحل مختلف ۲۲ عامل با اهمیت شناسایی شدند. عواملی همچون صلاحیت علمی و فنی، استقلال و بی‌طرفی، تخصص سرپرست کار در صنعت صاحبکار، هوش هیجانی حسابرس و تعامل تیم حسابرسی جزو مهم‌ترین معیارهای درونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی احصاء شدند. عواملی نظیر سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی، سطح شفافیت اقتصادی، کمیته حسابرسی، وجود فرهنگ افشاء و پاسخ‌خواهی در جامعه نیز به‌عنوان مهم‌ترین معیارهای بیرونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی و الگوی جامع ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی، هوش هیجانی حسابرس، شفافیت اقتصادی، فرهنگ پاسخ‌خواهی.

۱- مقدمه

مشکلات نمایندگی در نتیجه تضاد منافع که میان مدیران و سهامداران وجود دارد، ایجاد می شود و همچنین، همین تضاد منافع به نحو دیگری میان سهامداران کنترل کننده شرکت (سهامداران عمده) و سهامداران اقلیت وجود دارد. وجود چنین تضاد منفعی باعث ایجاد مسایل و مشکلات نمایندگی و در نتیجه منجر به هزینه های نمایندگی شده که به شرکت و ذینفعان آن منتقل می شود. در همین راستا هزینه های نمایندگی ناشی از تلاش های مالکان برای کنترل مدیران، اغلب قابل توجه و با اهمیت است. از سوی دیگر نیز مدیران مایل هستند تا ثابت کنند که آنها نسبت به منافع سهامداران مسئول بوده و به دنبال افزایش ثروت سهامداران هستند (جنسن، ۱۹۸۶). بنابراین هر دو گروه (مالکان و مدیران) مایل به استفاده از خدمات حسابرسی مستقل هستند. بدین ترتیب حسابرسی به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می شود. در دهه های اخیر، تغییرات محسوسی در حرفه حسابرسی انجام گرفته و قدم های اساسی در پژوهش های حسابرسی برداشته شده و ویژگی غالب پژوهش های اخیر حسابرسی تمرکز بر کیفیت حسابرسی است. با پیچیده تر شدن شرایط بازارهای مالی و گسترش دامنه پاسخ خواهی از مدیران، نقش شفافیت و کیفیت صورت های مالی در پاسخگویی مناسب مدیران بسیار اهمیت یافته است. حلقه ارتباطی بین پاسخ خواهی و پاسخگویی از طریق اطمینان بخشی حسابرسان تکمیل می گردد، و کیفیت بالای گزارش های مالی، از طریق حسابرسی باکیفیت، نزد استفاده کنندگان صورت های مالی عینیت می یابد. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به عنوان یکی از حلقه های این زنجیر، نقش عمده ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می کند (IAASB, 2011).

از آنجا که کیفیت حسابرسی چند بعدی و ناپدنی است، پژوهشگران در جستجوی جانشین ها یا شاخص هایی از کیفیت حسابرسی مانند نظر کارشناسان برای تعیین درون داده ها و نتایج کیفیت حسابرسی هستند (حساس یگانه و جعفری ۱۳۸۶). بعضی از پژوهشگران از برون داده های عینی به عنوان مبنایی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می کنند. به عنوان نمونه، وجود نرخ پایینی از دادخواهی در مؤسسه حسابرسی یا کسب رتبه مناسب از نظر جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان بورس اوراق بهادار معیاری تعیین کیفیت، قلمداد می شوند. در نبود شاخص برای سنجش کیفیت حسابرسی می توان از شهرت حسابرس استفاده کرد، اما دی آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی

را در چارچوب سطح اطمینان تعریف می کرد و پس از پژوهش های او، پالمروس (۱۹۸۸) نیز کیفیت حسابرسی را در همین چارچوب تعریف کرد (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱).

کیفیت حسابرسی به عنوان یک مفهوم انتزاعی (سازه) می بایست از ابعاد مختلفی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. ابعاد و جنبه های مختلف این مفهوم دارای نقاط ضعف و قوت منحصر به فرد، هستند. سنجش کیفیت حسابرسی بسیار دشوار است، بدلیل اینکه میزان گواهی و تصدیقی که حسابرس فراهم می نماید، قابل مشاهده نیست؛ بنابراین برای سنجش کیفیت حسابرسی می توان دو بُعد ورودی و خروجی فرآیند حسابرسی را در نظر گرفت. معیارهای خروجی سنجش کیفیت حسابرسی به وسیله ی سیستم گزارشگری مالی صاحبکار و ویژگی های ذاتی او محدود شده است. این معیارهای خروجی مبتنی بر طرف تقاضا کننده خدمات حسابرسی می باشند. معیارهای ورودی سنجش کیفیت حسابرسی، ورودی های حسابرس به عنوان عرضه کننده خدمات حسابرسی (تخصص، حق الزحمه و اندازه حسابرس) را در نظر می گیرند. این معیارهای ورودی، بدین دلیل جذاب هستند که مشتریان کیفیت حسابرسی را بر اساس ورودی های قابل مشاهده حسابرس انتخاب می کنند. بدلیل اینکه ورودی های فرآیند حسابرسی به سادگی قابل تبدیل به خروجی ها نیستند، آنها به عنوان سنجش های کیفیت حسابرسی دارای خطا می باشند (دی فاند و ژنگ، ۲۰۱۴). مقاله مروری دی فاند و ژنگ، در ارتباط با پژوهش های آرشویی کیفیت حسابرسی، پنجره جدیدی را برای پژوهشگران این حوزه گشوده و معیارهای کیفیت حسابرسی را در قالب معیارهای ورودی و خروجی، طبقه بندی کرده است. اما استفاده از این معیارها در فضای پژوهشی خاص و یکتای ایران، می توانست نتایج گمراه کننده ای را به همراه داشته باشد. معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ماحصل فرآیند حسابرسی (مانند تجدید ارائه صورت مالی) و طرف تقاضا کننده خدمات حسابرسی می باشند. معیارهای ورودی سنجش کیفیت حسابرسی، ورودی های حسابرس به عنوان عرضه کننده خدمات حسابرسی (مانند تخصص یا اندازه حسابرس) را در نظر می گیرند.

بررسی ها نشان می دهد که در تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی، برخی بر محصول و نتیجه کار حسابرسی، برخی بر فرایند حسابرسی و بعضی نیز به تلقی و برداشت استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی تأکید نموده اند و در تحقیقات مختلف نیز تعدادی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته یا بخش هایی از کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده اند. به عبارت دیگر، تاکنون مدل جامع و یکپارچه ای برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن تدوین نشده است

کننده خارجی به شش بعد کیفیت حسابرسی امتیاز بالاتری نسبت به حسابرسان و مدیران دادند.

کاتاناکا (۱۹۹۹)، یک چارچوب مفهومی برای کیفیت حسابرسی ارائه کرد. طبق دیدگاه وی، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسان است: اول، شایستگی (از جمله: دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی، اثربخشی حسابرسی) و دوم، صلاحیت حرفه ای (از جمله: استقلال، بی طرفی، دقت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت حرفه ای) که هر یک از آنها می تواند تحت تأثیر انگیزه های اقتصادی (از قبیل: میزان حق الزحمه، میزان هزینه حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره ای) قرار گیرد. علاوه بر ویژگی های بیان شده، الگوی وی شامل تأثیر ساختار بازار (از قبیل: رقابت، درجه تمرکز در صنعت، صرفه جویی ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات) و دوره تصدی حسابرسان است. ویژگی های حسابرسان و رویه های حسابداری، ارتباط فراوانی با کیفیت حسابداری دارند.

در مدل کیفیت حسابرسی داف (۲۰۰۹)، نه عامل به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی بیان شده است که شامل اعتبار، شهرت، صلاحیت، اطمینان، استقلال، تخصص، تجربه، پاسخ-دهی، همدلی و ارائه خدمات غیر حسابرسی می باشد. این مدل کیفیت حسابرسی را به دو جزء کیفیت فنی و کیفیت خدمات طبقه بندی نموده است. کیفیت فنی به دو عامل مشخص شده در تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی یعنی صلاحیت (شایستگی)، و بی طرفی (عینیت) مربوط می شود. از آنجا که شایستگی و بی طرفی به سادگی قابل مشاهده نیستند، برخی ابعاد مرتبط با این موضوعات ارائه شده است که این ابعاد عبارتند از اعتبار مؤسسه، شایستگی شرکای مسئول و تیم حسابرسی، تجربه شرکای مسئول/تیم حسابرسی، تخصص، استقلال، و توانایی مؤسسه برای ارائه خدمات غیر حسابرسی. کیفیت خدمات به عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی، شریک مسئول کار و تیم حسابرسی مرتبط است. داف (۲۰۰۹) متغیرهای مزبور را در چهار دسته عامل اصلی با عنوان صلاحیت، استقلال، روابط و کیفیت خدمات طبقه بندی نمود.

لونسون، جانسون، راندال و داویز (۲۰۰۷)، آثار تخصص حسابرسان بر کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده-کنندگان و حق الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. آنان نتیجه گرفتند که تخصص حسابرسان به طور مثبت با کیفیت حسابرسی درک شده توسط استفاده کننده رابطه دارد و پیشنهاد کردند که حسابرسان حرفه ای شاغل، ممکن است سیاست خوبی برای دولت های محلی داشته باشند. همچنین آنان به این نتیجه دست یافتند که حق الزحمه حسابرسان پنج مؤسسه حسابرسی بزرگ

و پرکردن خلاهای موجود به عنوان یک مساله مطرح است؛ بنابراین ضرورت دارد تا عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را با استفاده از ابزارهای سنجش مناسب، مدل سازی شود. در این پژوهش با استفاده از رویکرد نظریه پردازی دلفی معیارهای کیفیت حسابرسی در محیط ایران احصاء و سپس عوامل تأثیرگذار اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، روانشناسی، قانونی و سایر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی شناسایی و مدل مفهومی ارائه خواهد شد.

روش های مختلفی در مدل سازی می تواند مورد استفاده قرار می گیرد اما به دلیل غیر قطعی و نامشخص بودن عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی از روش دلفی استفاده شده است. با توجه به نقش عمده عوامل انسانی در حسابرسی، روش دلفی شرایط مناسبی را برای مدل سازی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با استفاده از نظرات خبرگان فراهم می آورد.

ادبیات تحقیق

بررسی ادبیات پیشین نشان می دهد که کیفیت حسابرسی به شیوه های مختلفی تعریف شده است. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق میزان تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده اند. در مقابل پژوهشگران حسابداری و حسابرسی ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده و ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. یکی از متداول ترین تعاریف ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است؛ او کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرد "استنباط بازار از احتمال این که حسابرسان (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد." از سال ۱۹۸۱ محققان تلاش نموده اند تا ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهند که در این قسمت به برخی از آنها اشاره می شود.

وارمینگ راسموسن و همکاران (۱۹۹۸)، برداشتها از کیفیت حسابرسی در دانمارک را در نمونه ای متشکل از دو گروه استفاده کننده خارجی (سهامداران و تحلیل گران مالی)، مدیران (تهیه کنندگان) و حسابرسان مورد مطالعه قرار دادند تا شاخصی برای کیفیت حسابرسی ارائه نمایند. نتایج تحقیق شش بعد از کیفیت حسابرسی که عمدتاً بر مسائل اخلاقی تاکید داشت را مشخص نمود که عبارتند از (۱) اعتبار شخصی (۲) استقلال حسابرسان نسبت به مدیریت شرکت (۳) وضوح گزارش درباره موضوعات مورد علاقه اعتباردهندگان و سهامداران (۴) دانش نسبت به صنعت (۵) وفاداری به سهامداران اقلیت و (۶) گرایش به تردید حرفه ای حسابرسان نسبت به صاحبکار. دو گروه استفاده

با کیفیت حسابرسی کار انجام شده مرتبط نیست و حق الزحمه بالایی دریافت می‌کند.

لی و بای (۲۰۱۲)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیمی برقرار می‌کند، اما با اقلام تعهدی و اصلاح اشتباه‌ها، رابطه عکس دارد و این رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه‌های حسابرسی معنادارتر است. این با دیدگاه قانون‌گذاران در رابطه با اینکه کیفیت حسابرسی موسسه‌ها، اطلاعات مفیدی را برای صاحب‌کاران و سرمایه‌گذاران، هنگام ارزیابی موسسه‌های حسابرسی فراهم می‌آورد، همسو است.

هوق، احمد و وان زیجل (۲۰۱۵)، در تحقیقی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود و هزینه سرمایه پرداختند و به این نتیجه رسیدند که افزایش کیفیت حسابرسی به افزایش کیفیت سود و کاهش هزینه سرمایه‌ای منجر می‌شود.

فونگ، رامن و زو (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر شاخص‌های نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند. هدف آنها این بود که تأثیر استانداردها و شاخص‌های PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی بررسی کنند. طبق نتایج به‌دست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد.

دیکینز، اسناید و ریچ (۲۰۱۹)، طی مقاله‌ای عواملی که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارند و دانش لازم برای تصمیم‌گیری برای انتخاب حسابرس را معرفی نمودند. آنها نشان دادند که چگونه شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت شرکت برای ارزیابی و انتخاب حسابرس استفاده می‌شود.

لی و لوین (۲۰۲۰)، طی مقاله‌ای به شناسایی ویژگی‌های شرکای حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند. در این مقاله سطح تعاملات شرکای حسابرسی، ویژگی‌های فردی و عملکرد شرکای قبلی بر کیفیت حسابرسی مدل‌سازی شده است. هریس و ویلیام (۲۰۲۰)، از طریق یک مطالعه ترکیبی، دیدگاه‌های حرفه‌ای دو گروه متمایز PCAOB مربوط به رویکرد نظارتی پیشنهادی PCAOB را برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. آنها پی بردند شاخص‌های مربوط به پرسنل حسابرس با مهارت و دانش تخصصی بالا، تجربه پرسنل حسابرسی و گزارش به موقع مسائل مربوط به کنترل داخلی؛ بالاترین سطح اثربخشی را در ارزیابی کیفیت حسابرسی دارند. مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان

مستقل را با استفاده از پرسش‌نامه مورد بررسی قرار دادند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از دو گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران بخش اعتبارات بانک‌ها و حسابرسان مستقل بود. نتایج تحقیق نشان داد که پرسش‌شوندگان بر وجود بیست و چهار عامل تأکید بیشتری دارند. در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل (بین گروهی)، نتایج نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

جعفری (۱۳۸۵)، نیز تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی از طریق پرسشنامه به روش دلفی انجام داد. با توجه به پاسخ‌های دریافتی، عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرس عبارتند از "تخصص‌گرایی، کارایی حسابرس، کشف تحریفات" و عوامل مؤثر بر استقلال عبارتند از "قوانین و مقررات، تضاد منافع، ساز و کار بازار، اندازه مؤسسه حسابرسی". همچنین در تحقیق مزبور نتایج حاصل از بررسی اثربخشی فرایند حسابرسی توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی نیز حاکی از آن بود که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت در برآوردهای حسابداری اثربخش نیست.

خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج تحقیق نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌های حسابرسی و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، پژوهشی را با هدف بررسی عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی، از طریق پرسشنامه و به روش دلفی انجام داد. با توجه به پاسخ‌های دریافت شده، عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرس، تخصص‌گرایی، کارایی حسابرسی و کشف تحریفات و عوامل مؤثر بر استقلال، قوانین و مقررات، تضاد منافع، سازوکار بازار و اندازه مؤسسه حسابرسی شناسایی شد. همچنین، نتایج بررسی اثربخشی فرایند حسابرسی توسط مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی، حاکی از آن بود که فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات بااهمیت در برآوردهای حسابداری اثربخش نیست.

هدف تحقیق

هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی، با توجه به همه عوامل تأثیرگذار اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، قوانین و مقررات حاکم و سایر عوامل شناسایی شده مؤثر خواهد بود. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و سایر شرایط، دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر روش دلفی استفاده خواهد شد. بنابراین پس از توصیف کیفیت حسابرسی، با استفاده از روش دلفی نظرات خبرگان حرفه حسابرسی اخذ و عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی خواهد شد و در انتها مدل یکپارچه مفهومی کیفیت حسابرسی ارائه می‌شود.

از آنجا که کیفیت حسابرسی دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است و تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذینفعان و سایر مشارکت‌کنندگان در زنجیره عرضه گزارشگری مالی و محیط قانونی و مقرراتی، شرایط اقتصادی و اجتماعی و ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان، و سایر عوامل پیرامون قرار دارد، لذا به منظور بررسی جامع‌تر موضوع، مدل‌سازی کیفیت حسابرسی از جنبه‌های مختلف مدنظر قرار خواهد گرفت، که تاکنون در محیط پژوهشی حسابداری و حسابرسی، انجام نشده است.

سؤال تحقیق

باتوجه به این‌که در این تحقیق بدنبال ارائه مدل مفهومی مناسب بر اساس روش دلفی هستیم، به جای فرضیه از سوال استفاده خواهیم کرد:

«مدل مفهومی مناسب برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی چگونه خواهد بود؟»

روش گردآوری اطلاعات

این پژوهش از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها یک پژوهش میدانی است، چرا که درصد است داده‌های لازم را برای بررسی رابطه مورد نظر، از داده‌های ایجاد شده در محیط پدیده مورد نظر کشف نماید.

جامعه آماری این پژوهش، شامل مدیران و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

داده‌ها به روش نمونه‌گیری چندسطحی (چندلایه‌ای) جمع‌آوری می‌شوند و در هر سطح آن با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند نسبت به انتخاب نمونه اقدام خواهد شد. در مرحله اول پژوهش،

حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹)، رابطه کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی را بررسی کردند. شاخص کیفیت حسابرسی در این پژوهش، میزان تحریف‌های کشف شده و گزارش شده در سال قبل و سال جاری بود. نتیجه پژوهش آنها نشان داد کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی به عنوان مؤسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک، در مقایسه با سازمان حسابرسی، بیشتر است.

علوی، قربانی و رستمی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان هر حرفه و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی، رابطه منفی معناداری برقرار است.

حاجیه‌ها و رجب دری (۱۳۹۸)، در پژوهشی اقدام به تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی نمودند. یافته‌های آنها نشان داد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان داشتن استقلال، رعایت اصول و ضوابط، صلاحیت و شایستگی، عوامل ارتباطی و حمایت مدیران از حسابرسان داخلی به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی هستند.

بنابراین بررسی تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که در اغلب تحقیقات مزبور عوامل مؤثر در سطح "کار حسابرسی" یا "مؤسسه حسابرسی" (بیتی و فرنلی، ۱۹۹۵)، کارسلو و همکاران، (۲۰۰۲) و (۲۰۰۴)؛ شرودر و همکاران، (۲۰۰۹)؛ داف، (۲۰۰۹) از جمله عواملی چون اندازه حسابرسی، تخصص، تجربه، صلاحیت و استقلال حسابرسان اعم از شرکای مسئول کار، تیم حسابرسی و مؤسسه حسابرسی و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی، مورد توجه قرار گرفته‌اند. در این خصوص اگر چه در تحقیقات مختلف، سایر متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی از منظر ویژگیهای متقاضی حسابرسی (شامل ویژگیهای مالکیت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و ...) و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی نیز بررسی‌هایی انجام شده است اما، اولاً: به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در سطح حرفه حسابرسی، کمتر پرداخته شده است، ثانیاً: مدل جامع و یکپارچه‌ای برای کیفیت حسابرسی ارائه نگردیده است و ثالثاً: در کشور ما با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی از منظر محیط حقوقی، شرایط رقابتی و ... تحقیق جامعی انجام نشده است.

- مهارت‌های ارتباطی مؤثر.

عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی

معیارهای درونی با در نظر گرفتن نقش و ویژگی‌های فردی و فنی حسابرسان در بخش عوامل ورودی، ماهیت و ساختار مؤسسه حسابرسی در بخش فرآیندها و گروه‌های ذینفع متأثر از گزارش حسابرسی در بخش خروجی‌ها شکل گرفته است. معیارهای محیطی نیز با امان نظر به عوامل خارج از عملیات حسابرسی و متأثر از شرایط اقتصادی، فرهنگی و قوانین و مقررات حاکم با نظر خبرگان حرفه شناسائی و بر اساس ویژگی‌های مشترک دسته‌بندی شده است. بنابراین معیارهای درونی شامل عوامل ورودی، فرآیندها و خروجی و معیارهای محیطی نیز شامل مؤلفه‌های اقتصادی، فرهنگی و قوانین و مقررات می‌شود.

بعد از شناسائی و احصاء ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بر اساس نوع و ماهیت عوامل در دسته‌بندی‌های مشخص قرار گرفتند و بر این اساس مدل مفهومی پژوهش در شکل شماره (۱) ارائه شده است.

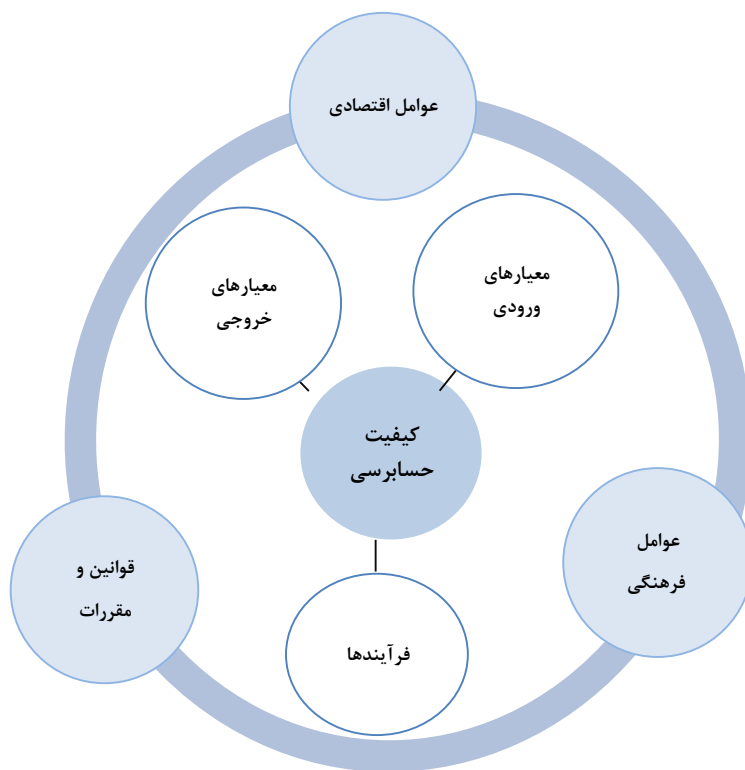
تعدادی از حسابداران رسمی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند برای نمونه انتخاب می‌شوند و در مراحل بعدی ساخت مدل با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند، افزون بر نفرات مرحله اول، از خبرگان حسابرسی به عنوان نمونه انتخاب خواهند شد.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

روش تحقیق حاضر، از نظر هدف، کاربردی است و از منظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی بوده و برای گردآوری اطلاعات سه روش مطالعه اسنادی، دلفی و پیمایشی بکار رفته است. دلفی هم روش پژوهش و هم نوعی روش جمع‌آوری اطلاعات به شمار می‌رود. روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرات متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرات برخی از افراد رنج برده است. در روش دلفی، اطلاعات در قالب زبان نوشتاری از خبرگان دریافت و مدل مفهومی تحلیل می‌شود (یوان و چن، ۲۰۱۲).

در پژوهش حاضر از بین خبرگان و متخصصان جامعه مدنظر، معیارهای زیر در نظر گرفته شده است:

- دانش و تجربه در موضوع؛
- تمایل و زمان کافی برای همکاری در پژوهش؛



شکل شماره (۱) - مدل مفهومی پژوهش

عوامل شناسائی شده بر اساس نظر خبرگان بصورت زیر ارائه شده است:

الف) معیارهای درونی

۱- عوامل ورودی

- ✧ استقلال و بی طرفی حسابرسان
- ✧ صلاحیت علمی و فنی تیم حسابرسی
- ✧ رعایت آئین رفتار حرفه ای
- ✧ وضعیت مالی حسابرس
- ✧ شهرت حسابرس
- ✧ مشکلات شخصی حسابرسان
- ✧ تشویق مالی کارکنان
- ✧ تعهد شغلی
- ✧ رتبه مؤسسه حسابرسی
- ✧ حق الزحمه حسابرسی
- ✧ نسبت تعداد شرکا به کل کارکنان
- ✧ هوش هیجانی
- ✧ تطبیق سازمانی
- ✧ شناخت سیستم مالی واحد مورد رسیدگی
- ✧ مستندسازی
- ✧ دوره تصدی حسابرسی
- ✧ محدوده پروژه
- ✧ تخصص سرپرست کار در صنعت صاحبکار
- ✧ تعامل بین تیم حسابرسی
- ✧ انتقال دانش
- ✧ تفکیک وظایف

۲- فرآیندها

- ✧ نحوه استخدام و گزینش
- ✧ آموزش مستمر
- ✧ فرآیندهای ارتقاء و رتبه بندی کارکنان
- ✧ مدیریت انگیزشی
- ✧ نوع اشتغال پرسنل
- ✧ جابجایی شرکا
- ✧ بروزرسانی دانش فنی
- ✧ حضور شرکا در حسابرسی
- ✧ تخصص شریک در صنعت صاحبکار
- ✧ کیفیت صورت‌های مالی
- ✧ ساختار مالکیتی
- ✧ کمیته حسابرسی
- ✧ تغییرات و تعداد اعضای هیأت مدیره
- ✧ کمیته ریسک
- ✧ ترکیب اعضای موظف و غیر موظف

- ✧ تضاد منافع مدیران و سهامداران
- ✧ دلیل ارجاع کار (اختیاری - الزامی)
- ✧ کمیته تطبیق
- ✧ سطح پذیرش کار از سوی مدیران

۳- عوامل خروجی

- ✧ گستردگی استفاده کنندگان
- ✧ برداشت سرمایه‌گذاران
- ✧ فضای رقابتی
- ✧ تضاد منافع گروه‌های ذینفع
- ✧ انگیزه مدیران
- ✧ رتبه‌بندی مؤسسات توسط نهادهای نظارتی

ب) معیارهای محیطی

۱- مؤلفه‌های اقتصادی

- رشد اقتصادی
- تورم
- روابط اقتصادی
- سطح شفافیت اقتصادی
- سطح ارجاع حسابرسی مالیاتی
- نوع بازار (آزاد - تحت کنترل)
- سطح توسعه یافتگی بازار سرمایه

۲- مؤلفه‌های فرهنگی

- فرهنگ پاسخ‌خواهی
- اهمیت افشاء در جامعه
- فرهنگ سرمایه‌گذاری و سپرده‌گذاری
- فرهنگ مالیات‌پذیری

۳- قوانین و مقررات

- خدمات اطمینان بخشی حسابرسان
- تدوین مقررات حق‌الزحمه حسابرسی
- ریسک دعاوی حقوقی
- خصوصی سازی
- سطح الزامات حسابرسی از سوی دولت
- قوانین مرتبط با شرکت‌ها (حمایت از سهامی عام)
- ترکیب مجامع حرفه‌ای (نقش دولت در انتصابات و تدوین مقررات)
- سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی
- الزامات مربوط به مسئولیت اجتماعی

مدل مفهومی تحقیق

هیأت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، در سال ۲۰۱۵ میلادی نشریه مفهومی درباره شاخصهای کیفیت حسابرسی برای نظرخواهی عمومی درباره محتوا و استفاده‌های ممکن از شاخص‌های بالقوه کیفیت حسابرسی را منتشر کرد. شاخص‌ها، پرتفوی‌های بالقوه‌ای از معیارهایی هستند که می‌توانند بینش جدیدی را درباره نحوه ارزیابی کیفیت حسابرسی‌ها و دستیابی به حسابرسی‌های باکیفیت، فراهم سازند. به نظر آنها شاخص‌ها ممکن است همراه با زمینه‌های کیفی، درباره مباحث بین افراد علاقمند به گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی، برای نمونه بین کمیته حسابرسی و مؤسسه حسابرسی، آگاهی ایجاد کند. افزایش مباحث هم به نوبه خود، می‌تواند برنامه‌ریزی حسابرسی، اجرا و ارتباطات را قویتر کند. همچنین معتقدند که به‌کارگیری شاخص‌ها، می‌تواند رقابت میان مؤسسه‌های حسابرسی را با تأکید بر کیفیت کار مؤسسه، ارتقا دهد و از این راه کیفیت حسابرسی را به‌طور کلی بیفزاید. هیأت ناظر بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، بیست و هشت شاخص بالقوه را مطرح و ارائه نمودند که سه دسته را شامل می‌شود:

دسته اول «افراد حرفه‌ای حسابرسی»: شامل معیارهایی درباره در دسترس بودن حسابرسان، صلاحیت و تمرکز ذهنی کسانی که حسابرسی را اجرا می‌کنند. دسته دوم «فرآیند حسابرسی»: شامل معیارهایی درباره فضای اخلاقی حاکم و رهبری، استقلال مؤسسه حسابرسی، مشوق‌ها، توجه به زیرساخت، سابقه نظارت و اصلاح است.

دسته سوم «نتایج حسابرسی»: شامل کنترل داخلی، صورت‌های مالی، ارتباطات بین حسابرسان و کمیته، تداوم فعالیت، اجبار و دادخواهی حسابرسی است.

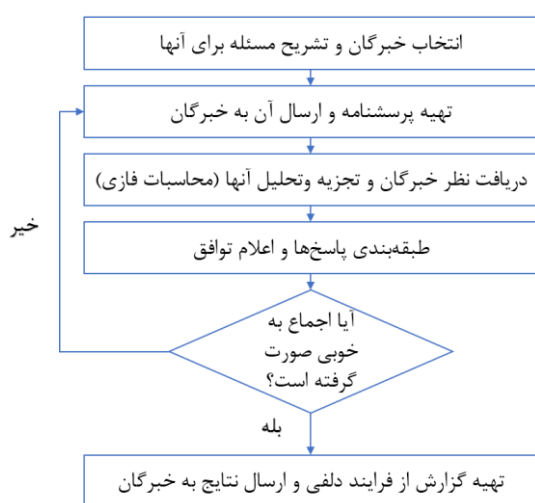
روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

روش تحقیق حاضر، از نظر هدف، کاربردی است و از منظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی بوده و برای گردآوری اطلاعات سه روش مطالعه اسنادی، دلفی فازی و پیمایشی را بکار برده است. دلفی هم روش پژوهش و هم نوعی جمع‌آوری اطلاعات به شمار می‌رود. روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرات متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرات برخی از افراد رنج برده است. از این رو مری، پیپینو و گیگچ (۱۹۸۵) مفهوم تلفیق روش سنتی دلفی و نظریه فازی را به‌منظور رفع ابهام و ناهمخوانی روش دلفی ارائه کردند. روش

دلفی فازی به منظور غریبال عوامل نامناسب و اجتناب از تأثیر مقادیر انتهایی، میانگین هندسی را مبنای گروه تصمیم‌گیرنده قرار می‌دهد (جعفری و منتظر، ۱۳۸۷). در روش دلفی فازی، اطلاعات در قالب زبان نوشتاری از خبرگان دریافت شده و به صورت فازی تحلیل می‌شود (یوان و چن، ۲۰۱۲).

در پژوهش حاضر از بین خبرگان و متخصصان جامعه مدنظر، معیارهای نظیر داشتن دانش و تجربه در موضوع؛ تمایل و زمان کافی برای همکاری در پژوهش؛ و برخورداری از مهارت‌های ارتباطی مؤثر در نظر گرفته شده است.

الگوریتم اجرای روش دلفی فازی در شکل شماره (۲) نمایش داده شده است.



شکل شماره (۲) - الگوریتم اجرای روش دلفی فازی

در این پژوهش، نظرات ۱۵ نفر از خبرگان واجد شرایط به کمک پرسشنامه‌ای با استفاده از مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت، جمع‌آوری شده‌است. در این پرسشنامه که با هدف کسب نظر خبرگان درباره عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی طراحی شده است، از میان عوامل مرتبط ۶۶ عامل استخراج شد. در این پرسشنامه، هر یک از خبرگان نظر خود را درباره میزان اهمیت و شدت هر یک از عوامل مطرح در کیفیت حسابرسی از طریق متغیرهای کلامی (بسیار کم، کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد) و با رویکردی فازی ابراز کردند. متغیرهای مذکور با توجه به جدول شماره (۱) به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده‌اند (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳). گفتنی است روایی محتوایی، صوری و پایایی پرسشنامه پس از بررسی به تأیید رسیده است.

جدول شماره (۱) - اعداد فازی مثلثی و قطعی معادل طیف پنج

درجه‌های لیکرت

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
بسیار زیاد	(۰/۷, ۰/۹, ۱)	۰/۸۷
زیاد	(۰/۵, ۰/۷, ۰/۹)	۰/۷
متوسط	(۰/۳, ۰/۵, ۰/۷)	۰/۵
کم	(۰/۱, ۰/۳, ۰/۵)	۰/۳
بسیار کم	(۰, ۰/۱, ۰/۳)	۰/۱۷

در جدول شماره (۱)، اعداد فازی قطعی شده با استفاده از روش فازی مرکز ثقل^۱ که بعدها توسط تنگ و ژنگ^۲ (۱۹۹۷)، توسعه پیدا کرد، مطابق رابطه شماره (۱) به شکل زیر محاسبه و ارائه شده‌اند:

رابطه (۱):

$$DF = \frac{(U - L) + (M - L)}{3} + L$$

عدد فازی قطعی شده DF

L = حد پایین

U = حد بالا

M = حد وسط

طبق این روش مؤلفه‌هایی که بالای عدد ۰,۷ باشند، شناسایی و بقیه حذف خواهند شد.

یافته‌های پژوهش

برای استخراج عوامل، علاوه بر بهره‌مندی از ادبیات پژوهش از روش دلفی فازی طی مراحل بعد استفاده شده است.

نظرسنجی مرحله اول

در این مرحله، پرسشنامه‌ای شامل ۶۶ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت و از آنها درخواست شد نظرشان را درباره میزان اهمیت و شدت هر یک از عوامل در قالب متغیرهای کلامی مندرج در پرسشنامه بیان کنند. در جدول شماره (۳)، میانگین فازی هر یک از مؤلفه‌ها با توجه به نتایج بدست آمده از پرسشنامه مرحله اول و با استفاده از گزاره شماره (۱) و رابطه شماره (۲) محاسبه شده است.

گزاره (۱):

$$(a_1^i, a_2^i, a_3^i) \quad i = 1, 2, 3, \dots, n = A_i$$

در گزاره فوق، n برابر با تعداد خبرگان بوده و A_i بیانگر دیدگاه خبره نام است.

رابطه (۲):

$$A_{ave} = (m_1, m_2, m_3) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^i \right)$$

در رابطه فوق، A_{ave} برابر با میانگین نظر خبرگان است.

جدول شماره (۲) - میانگین نظرات خبرگان در نظرسنجی مرحله اول

شاخص	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد	جمع	فازی قطعی
عوامل درونی							
معیارهای ورودی							
استقلال و بی طرفی حسابرسان	0	0	0	2	13	12.71	0.847
صلاحیت حرفه ای تیم حسابرسی	0	0	1	2	12	12.34	0.823
رعایت آئین رفتار حرفه ای	0	0	6	6	3	9.81	0.654
وضعیت مالی حسابرسان	0	0	7	5	3	9.61	0.641
شهرت حسابرسان	4	4	4	3	0	5.98	0.399
مشکلات شخصی حسابرسان	3	4	8	0	0	5.71	0.381
تشویق کارکنان	0	2	10	3		7.7	0.513
تعهد شغلی	0	0	5	5	5	10.35	0.690
رتبه مؤسسه حسابرسی	0	0	7	8	0	9.1	0.607
حق الزحمه حسابرسی	0	0	3	7	5	10.75	0.717
نسبت تعداد شرکاء به کل کارکنان	2	5	8	0	0	5.84	0.389
هوش هیجانی	0	0	1	3	11	12.17	0.811
تطبیق سازمانی	5	3	5	2	0	5.65	0.377

شاخص	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد	جمع	فازی قطعی
شناخت سیستم مالی واحد رسیدگی	0	0	3	10	2	10.24	0.683
مستندسازی	0	1	2	8	4	10.38	0.692
دوره تصدی حسابرسی	2	2	5	6	0	7.64	0.509
محدوده پروژه (منعطف)	0	2	7	6	0	8.3	0.553
تخصص سرپرست کار در صنعت	0	0	0	6	9	12.03	0.802
تعامل بین تیم حسابرسی	0	0	2	10	3	10.61	0.707
انتقال دانش	0	0	5	10	0	9.5	0.633
تفکیک وظایف	0	0	4	11	0	9.7	0.647
فرآیندها							
نحوه استخدام و گزینش	0	4	7	4	0	7.5	0.500
آموزش مستمر	0	0	3	6	6	10.92	0.728
فرآیندهای ارتقاء و رتبه بندی کارکنان	0	0	5	6	4	10.18	0.679
مدیریت انگیزشی	0	0	1	8	6	11.32	0.755
نوع اشتغال پرسنل	0	4	3	5	3	8.81	0.587
جابجایی شرکاء	2	6	7	0	0	5.64	0.376
بروز رسانی دانش فنی	0	0	1	9	5	11.15	0.743
حضور شرکاء در حسابرسی	1	8	4	2	0	5.97	0.398
تخصص شریک در صنعت	0	4	4	6	0	7.4	0.529
کیفیت صورت‌های مالی	0	0	6	9	0	9.3	0.620
ساختار مالکیتی	0	2	7	6	0	8.3	0.553
کمیته حسابرسی	0	0	1	5	8	10.96	0.783
تغییرات و تعداد اعضای هیأت مدیره	0	2	9	4	0	7.9	0.527
کمیته ریسک	0	0	4	11	0	9.7	0.647
ترکیب اعضای موظف و غیر موظف	0	1	10	4	0	8.1	0.540
تضاد منافع مدیران و سهامداران	0	0	5	8	2	9.84	0.656
دلیل ارجاع کار از سوی صاحبکار	0	0	8	5	2	9.24	0.616
کمیته تطبیق	0	0	4	10	1	9.87	0.658
سطح پذیرش کار از سوی مدیران	0	1	6	5	3	9.41	0.627
معیارهای خروجی							
گسترده‌گی استفاده کنندگان	0	4	6	5	0	7.7	0.513
برداشت سرمایه گذاران	0	11	4	0	0	5.3	0.353
فضای رقابت (رقابت منفی در نرخ شکنی)	0	5	6	4	0	7.3	0.487
تضاد منافع گروه های ذینفع	1	2	1	10	1	9.14	0.609
انگیزه مدیران	0	0	1	12	2	10.64	0.709
نهادهای نظارتی	0	0	0	9	6	11.52	0.768
عوامل محیطی							
عوامل اقتصادی							
رشد اقتصادی	2	6	7	0	0	5.64	0.376
تورم (تاثیر روی مشاغل خدماتی)	0	2	9	4	0	7.9	0.527
روابط اقتصادی	0	1	7	7	0	8.7	0.580
سطح شفافیت اقتصادی	0	0	0	7	8	11.86	0.791
سطح ارجاع حسابرسی مالیاتی	0	0	5	6	4	10.18	0.679

شاخص	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد	جمع	فازی قطعی
نوع بازار (آزاد - تحت کنترل)	4	2	9	0	0	5.78	0.385
سطح توسعه یافتگی بازار سرمایه	0	6	6	3	0	6.9	0.460
عوامل فرهنگی							
فرهنگ پاسخ خواهی	0	0	0	8	7	11.69	0.779
اهمیت افشاء در جامعه	0	0	0	7	8	11.86	0.791
فرهنگ سرمایه گذاری و سپرده گذاری	0	5	4	6	0	7.7	0.513
فرهنگ مالیات پذیری	0	0	4	5	6	10.72	0.715
قوانین و مقررات							
ممنوعیت خدمات غیراطمینان بخشی	0	0	2	8	5	10.95	0.730
تدوین مقررات حق الزحمه حسابرسی	0	0	0	15	0	10.5	0.700
ریسک دعاوی حقوقی	0	0	0	3	12	12.54	0.836
خصوصی سازی	0	0	5	10	0	9.5	0.633
سطح الزامات حسابرسی از سوی دولت	0	0	5	8	2	9.84	0.656
قوانین مرتبط با شرکت ها (حمایت از سهامی عام)	8	1	2	3	1	5.63	0.375
ترکیب مجامع حرفه ای	0	0	0	15	3	13.11	0.728
سطح حمایت حاکمیت از حرفه	0	0	1	4	10	12	0.800
مسئولیت اجتماعی	0	0	0	9	6	11.52	0.768

می‌شود. همچنین در جدول شماره (۳)، میزان اختلاف مرحله‌های اول و دوم نیز مشخص شده است. همانگونه که جدول شماره (۳) نشان می‌دهد، خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش در اغلب معیارهای باقی‌مانده به وحدت نظر رسیده و میزان اختلاف نظر مرحله اول و دوم در این معیارها کمتر از آستانه بسیار کم (۰/۱) است. لذا نظرسنجی درباره معیارهای مذکور متوقف شده و فقط برای معیارهای تعامل بین تیم حسابرسی و ریسک دعاوی حقوقی ادامه می‌یابد. همچنین باتوجه به اینکه در نظرسنجی‌های مرحله اول و دوم، امتیاز بدست‌آمده برای معیارهای در دامنه پایین‌تر از حد تعیین شده (زیاد و بسیار زیاد) قرار گرفته است، لذا ۴۴ معیار از نظرسنجی حذف و در نهایت ۲۲ عامل وارد مرحله سوم نظر سنجی شدند.

در جدول شماره (۲) میانگین فازی مثلثی و عدد فازی قطعی شده، به ترتیب از طریق رابطه شماره (۳) و (۱) محاسبه شده است. در مرحله اول مؤلفه‌هایی که بالای عدد ۰,۷ باشند، شناسایی و وارد مرحله دوم نظرسنجی شدند.

نظرسنجی مرحله دوم

براساس نظر چنگ و لین (۲۰۰۲)، چنانچه اختلاف بین دو مرحله نظرسنجی کمتر از حد آستانه بسیار کم (۰/۱) باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲). بنابراین در مرحله دوم نظرسنجی، نظرهای قبلی هر خبره و میزان اختلاف آنها با دیدگاه سایر خبرگان، همراه با پرسشنامه‌ای بار دیگر برای اعضای گروه خبره ارسال شد. نتایج شمارش پاسخ‌های ارائه شده در مرحله دوم، همانند مرحله اول به کمک رابطه‌های شماره (۱) و (۳) تحلیل شد که نتایج آن در جدول شماره (۳) مشاهده

جدول شماره (۳) - میانگین نظرات خبرگان در نظرسنجی مرحله دوم

شاخص	عدد فازی قطعی مرحله دوم	اختلاف با مرحله اول
ورودی‌ها		
استقلال و بی طرفی حسابرسان	0.836	0.011
صلاحیت حرفه ای تیم حسابرسی (تجربه و علمی)	0.859	0.036
حق الزحمه حسابرسی	0.730	0.013
هوش هیجانی (کنترل عواطف)	0.813	0.002

شاخص	عدد فازی قطعی مرحله دوم	اختلاف با مرحله اول
تخصص سرپرست کار در صنعت صاحبکار	0.836	0.034
تعامل بین تیم حسابرسی	0.823	0.115
فرآیندها		
آموزش مستمر	0.703	0.025
مدیریت انگیزشی	0.764	0.009
بروزرسانی دانش فنی	0.739	0.004
کمیته حسابرسی	0.813	0.030
خروجی‌ها		
انگیزه مدیران	0.703	0.006
نهادهای نظارتی	0.798	0.030
عوامل اقتصادی		
سطح شفافیت اقتصادی	0.813	0.023
عوامل فرهنگی		
فرهنگ پاسخ خواهی	0.811	0.032
اهمیت افشاء در جامعه	0.811	0.021
فرهنگ مالیات پذیری	0.751	0.036
قوانین و مقررات		
ممنوعیت خدمات غیراطمینان بخشی حسابرسان	0.715	0.015
تدوین مقررات حق الزحمه حسابرسی	0.713	0.013
ریسک دعاوی حقوقی	0.715	0.121
ترکیب مجامع حرفه ای	0.706	0.023
سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی	0.847	0.047
مسئولیت اجتماعی	0.730	0.038

نظرسنجی مرحله سوم

در مرحله سوم نظرسنجی، پرسشنامه‌ای حاوی معیارهای تعامل بین تیم حسابرسی و ریسک دعاوی حقوقی؛ طراحی شده و به همراه نظر قبلی هر فرد و میزان اختلاف آنها با میانگین دیدگاه سایر خبرگان، بار دیگر در اختیار خبرگان قرار گرفت. تحلیل فازی نتایج بدست آمده از این مرحله در جدول شماره (۴) درج شده است.

همان‌طور که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد، میزان اختلاف نظر خبرگان در مرحله های دوم و سوم کمتر از آستانه بسیار کم (۰/۱) است. لذا نظرسنجی در این مرحله متوقف می‌شود. از ۶۶ عامل شناسایی شده مؤثر بر کیفیت حسابرسی، طی سه مرحله نظرسنجی، ۴۴ عامل حذف شدند و در نهایت ۲۲ عامل با اهمیت و تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بر اساس الگوی منتج از روش دلفی و منطق فازی شناسایی شدند.

جدول شماره (۴) - میانگین نظرات خبرگان در نظرسنجی مرحله سوم

شاخص	عدد فازی قطعی مرحله سوم	اختلاف با مرحله دوم
تعامل بین تیم حسابرسی	0.811	0.012
ریسک دعاوی حقوقی	0.751	0.036

بحث و نتیجه‌گیری

در طی دهه‌های اخیر، به تبع پیشرفت‌ها و جهش‌های علمی شگرف در علوم مختلف، حرفه حسابرسی نیز دستخوش تغییرات گسترده‌ای شده است. موضوع کیفیت حسابرسی همواره از دغدغه‌های اصلی مطرح در ارائه خدمات حرفه‌ای حسابرسی بوده

است. در تحقیقات مرتبط با شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی صرفاً عوامل درونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش فضای مطالعه گسترش یافته و عوامل بیرونی نیز شناسایی شده است؛ همچنین گستره

سرپرست تیم حسابرسی در صنعت صاحبکار» تأثیر مهمی بر ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت خواهد داشت.

در گزارش‌های حسابرسی عنوان حسابرس با کلمه مستقل همراه می‌شود و داشتن استقلال جزء لاینفک ویژگی‌های عمومی حسابرسان تلقی شده است. به این مفهوم که اظهار نظر حسابرس تأثیر مستقیم و غیرمستقیمی از روابط کاری با صاحبکار نگرفته باشد. بنابراین «استقلال و بی‌طرفی» حسابرس به عنوان عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، نه بصورت ظاهری و نه بصورت واقعی نباید تحت تأثیر واقع شود و می‌بایست حسابرس از دید جامعه مستقل به نظر برسد. حتی در مباحث مربوط به حسابرسی داخلی نیز، داشتن استقلال جزو معیارهای اصلی و اساسی است. زمان و منتهی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال حسابرس را در کنار عواملی نظیر صلاحیت و شایستگی حرفه‌ای، تعامل و همکاری میان حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی و حمایت مدیریت از حسابرس داخلی، به عنوان مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی داخلی معرفی و بررسی نموده‌اند.

در بین عوامل شناسایی و احصاء شده یکی از مهم‌ترین آنها، نقش «هوش هیجانی» حسابرس شامل شناخت و کنترل عواطف و هیجان‌های خود در فرآیند حسابرسی است. بارون (۲۰۰۱) از نظریه پردازان حوزه روانشناسی معتقد است: «هوش هیجانی مجموعه‌ای از ظرفیت‌ها، قابلیت‌ها و مهارت‌های غیرشناختی است که توانایی‌های فرد را در برخورد موفقیت‌آمیز با مقتضیات و فشارهای محیطی افزایش می‌دهد». بنابراین داشتن هوش هیجانی بالا اثر محسوسی بر نحوه عملکرد حسابرس و کیفیت کار او خواهد داشت. در فضای حسابرسی ایران به دلیل اینکه ویژگی‌های فردی و شخصیتی حسابرسان و همچنین عوامل روانشناختی صرفاً در سطح آکادمیک ترسیم شده است و در محیط حرفه حسابرسی به شکل برداشت‌های فردی، داده واکاوی‌های ذهنی و قضاوتی است؛ بنابراین بصورت علمی چندان شناخته شده نبوده و کاربرد عملی به مفهوم علمی آن نداشته است.

«کمیته‌های حسابرسی»، از اوایل شکل‌گیری خود در دهه ۱۹۴۰ تا کنون، به عنوان محافظان سازمانی نقش مهمی در راهبری و حاکمیت شرکتی داشته است. قانون ساینز آکسلی^۱ از زمان تصویب در سال ۲۰۰۲ برای کمیته‌های حسابرسی نقش بیشتر و مهم‌تری قائل شده است و الزام نموده که بخشی از خدمات حسابرس مستقل قبل از ارائه به تأیید کمیته حسابرسی برسد. کمیته حسابرسی کارآمد به عنوان یک رابط ضمن برگزاری

تحقیق پیرامون عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بسط پیدا کرده است.

در این تحقیق ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بر اساس روش دلفی احصاء و طی مراحل مختلف مدل مفهومی شناسایی شد. مطابق یافته‌های این پژوهش، عواملی نظیر «صلاحیت علمی و فنی حسابرسان، تخصص سرپرست تیم حسابرسی در صنعت صاحبکار، استقلال و بی‌طرفی، هوش هیجانی و کمیته حسابرسی» از معیارهای درونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی هستند. عواملی همچون «سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی، سطح شفافیت اقتصادی در جامعه و فرهنگ پاسخ‌خواهی» از معیارهای بیرونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی هستند.

تجربه‌محوری حرفه حسابرسی همواره مورد توافق صاحب‌نظران این حوزه قرار داشته است. استانداردهای حسابداری و حسابرسی به دلیل تغییر و تحولات سریع در قوانین اقتصادی، بصورت مداوم در حال بروزرسانی است و بدین جهت مطالعه و روزآمد کردن دانش حسابرسی و حسابداری و کسب آگاهی از علوم مرتبط با حسابرسی از جمله فناوری‌اطلاعات و نرم‌افزارهای مرتبط، همواره مورد نیاز حسابرسان می‌باشد. ضعف علمی و فنی حسابرس منجر به کاهش کیفیت کار حسابرس خواهد شد. از این رو در استانداردهای عمومی حسابرسی به طور خاص به موضوع صلاحیت حسابرسان پرداخته شده است، لذا «صلاحیت علمی و فنی حسابرسان» توأمان قابل بحث و بررسی است و در این تحقیق نیز از دید خبرگان به عنوان عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناخته شده است.

با امعان نظر به پیشرفت‌ها و توسعه صنایع مختلف و تفکیک نوع فعالیت آنها، شکل مدیریت و نحوه عمل حسابداران نیز در هر بخشی متفاوت خواهد بود و هر چه این صنایع تخصصی‌تر شوند و قوانین و استانداردهای جدید به آنها اضافه شود، حسابرسان نیز نیاز به داشتن توانایی شناخت عمیق‌تر از صنعت صاحبکار خواهند داشت. با این وجود اینکه ما انتظار داشته باشیم حسابرسان و بویژه سرپرست کار از همه صنایع شناخت کامل و تخصص کافی داشته باشند، به دور از واقعیت خواهد بود. به طور مثال حسابرسی صنعت بانکداری و بیمه متفاوت از صنایع تولیدی است و اگر سرپرست تیم حسابرسی به عنوان تهیه‌کننده پیش‌نویس گزارش حسابرسی از تخصص کافی در صنعت واحد مورد رسیدگی نداشته باشد، کیفیت گزارش‌های حسابرسی تنزل پیدا می‌کند. بنابراین به اذعان خبرگان حرفه، «تخصص

^۱ Sarbanes-Oxley Act

جلسات هماهنگی، عدم تقارن اطلاعاتی بین هیأت مدیره و حسابرسان مستقل را کاهش می‌دهد و همچنین با کاهش مخاطرات احتمالی حسابرسی و دامنه رسیدگی‌ها بر کیفیت حسابرسی نیز تأثیر بسزایی دارد.

«تهادهای نظارتی» می‌توانند از ابزارهای مختلفی جهت نظارت بر مؤسسات حسابرسی استفاده نمایند که در یکی از اشکال خود با الزامی کردن معیارهای مصوب برای مؤسسات حسابرسی مورد تأیید، از قدرت نظارتی برای همکاری مؤثر با مؤسسات کارآمد استفاده کنند. جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار، اقدام به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر اساس معیارهای تعریف شده می‌نمایند. این رتبه-بندی‌ها در بستن قراردادهای حسابرسی و افزایش درآمد مؤسسات بسیار تأثیرگذار است؛ بنابراین به جهت ارتقا و یا حفظ رتبه کیفی خود ملزم به رعایت این معیارها هستند. یا یکی دیگر از مصادیق کاربردی، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری تحت نظارت بانک مرکزی ج.ا.ا. صرفاً مجاز به استفاده از مؤسسات حسابرسی دارای رتبه الف جامعه و طبقه یک سازمان بورس و اوراق بهادار در حسابرسی صورت‌های مالی خود می‌باشند.

در این پژوهش «انتقال دانش» به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی شناسایی شده است. مطابق تحقیق رانگ، رابرت و لین (۲۰۲۰) که در مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر به اشتراک گذاشتن دانش حسابرسان بر کارایی و کیفیت حسابرسی در ۲۲ مؤسسه حسابرسی پرداخته‌اند، انتقال دانش به‌عنوان عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مطابق نظر خبرگان شناخته شده است. در مؤسساتی که پرسنل با دانش و مجرب، اطلاعات و تجربه خود را در اختیار حسابرسان دیگر قرار می‌دهند، به واسطه بهبود عملکرد حسابرسان تازه‌کار، کیفیت حسابرسی ارتقاء پیدا خواهد کرد.

ارتقای سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی در ابعاد مختلفی قابل بررسی است و این حمایت به‌واسطه نگرش حاکمیت به حرفه می‌تواند به اشکال مختلفی خود را نشان دهد. به نظر می‌رسد در این راستا تصویب و بازنگری قوانین پشتیبان توسط قانون‌گذار، ایجاد امکان مشارکت ملموس‌تر حسابرسان در مسائل مربوط به حوزه‌های مالی و اقتصادی کشور و همچنین داشتن برنامه‌های مدون برای توسعه حرفه حسابرسی می‌تواند به‌عنوان مطالبات حسابرسان از حاکمیت مطرح شود. البته نوع و سطح حمایت از حرفه را حسابرسان بهتر از دیگران تشخیص داده و مطالبه می‌کنند و با توسعه و بهبود قوانین پایه، این نوع حمایت‌ها نیز شکل بهتری به خود می‌گیرد.

در این تحقیق به دلیل بهره‌گیری از نظر خبرگانی که دغدغه‌های ملموس‌تری نسبت به ارتقای کیفیت حسابرسی

داشتند و از دانش و تجربه بالایی نیز برخوردار بودند، عوامل جدیدی شناسایی و به ادبیات پیشین افزوده شد. مسائلی همچون نقش مؤلفه‌های اقتصادی، فرهنگی و قوانین حاکمه که هر کدام در زیر مجموعه خود عوامل مختلفی را معرفی و ارائه نمودند. از جمله ارتقای «سطح شفافیت اقتصادی موجود در جامعه» و ترویج و توسعه «فرهنگ پاسخ‌خواهی» اهمیت زیادی در پیشبرد کیفیت حسابرسی خواهند داشت که به نظر می‌رسد بایستی در تحقیقات آتی واکاوی و بررسی بیشتری روی این مسائل انجام شود. اینکه در جامعه‌ای پاسخ‌خواهی منجر به ارائه چه سطحی از پاسخگویی خواهد شد نیز جای بحث و بررسی دارد و می‌تواند در کشورهای مختلف تحت تأثیر فرهنگ و اقتصاد و نظام سیاسی‌اش متفاوت باشد؛ اما آنچه محرز و مبرهن است نقش بی‌بدیل پاسخ‌خواهی در ارتقای کیفیت کار حسابرس است. در این پژوهش تلاش شد، گستره وسیعی از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی و ارائه شود. به محققان آتی در این حوزه پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌های داخلی با استفاده از معیارهای این تحقیق که تناسب دقیقی با محیط بومی کشور دارد و از لحاظ نظری و علمی نیز دارای پشتوانه هستند، انجام شود چرا که پژوهش و پیروی صرف از تحقیقات خارجی می‌تواند نتایج گمراه‌کننده‌ای داشته باشد.

در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود، با بررسی و پژوهش در ارتباط با برداشت شاغلان حرفه حسابرسی از مفهوم حمایت حاکمیت و حتی جامعه، نوع و سطح حمایتی که از دیدگاه آنان می‌تواند منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی شود، بصورت مصادیق عینی، مشخص شود.

با توجه به نتایج تحقیق در تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود تأثیر هوش هیجانی بر کیفیت حسابرسی مورد سنجش قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود میزان تأثیر هر یک از مؤلفه‌های محیطی ارائه شده در مدل پژوهش بصورت جداگانه بررسی شود. همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیق دیگر اندازه‌گیری تأثیر حمایت حاکمیت از حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در اولویت تحقیق پژوهشگران حوزه حسابرسی قرار گیرد.

ما در این پژوهش عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را شناسایی نمودیم و پیشنهاد می‌شود عوامل تأثیرگذار بر عملکرد و کیفیت حسابرسی داخلی با استفاده از روش دلفی شناسایی و از طریق تئوری‌های مرسوم فازی مدل‌سازی و ارائه الگو شود.

با استفاده از معیارهای تعریف شده در این تحقیق و با لحاظ نمودن قوانین و مقررات بانکداری داخل کشور، پیشنهاد می‌شود کیفیت عملکرد حسابرسی در حوزه بانکداری مورد بررسی قرار گرفته و مؤسسات حسابرسی رتبه‌بندی شوند.

- * مجتهدزاده، ویدا؛ آقایی، پروین. (۱۳۸۳). «عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان و استفاده-کنندگان»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، ص ۵۳-۷۶.
- * علوی، س؛ م، قربانی؛ ب، رستمی. (۱۳۹۴). «بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی»، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی، ۶۰، ۴۷ - ۷۰.
- * مومنی، منصور؛ شریفی سلیم، علیرضا. (۱۳۹۰). «مدل‌ها و نرم افزارهای تصمیم‌گیری چندشاخصه»، مولف، تهران.
- * Baron R. Emotional Intelligence and self-actualization. In: Ciarrochi J, editor. Emotional intelligence in everyday Life. New York: Psychology Press; 2001.
- * Beattie, V and S.Fearnley, (1995), The Importance of Audit Firm Characteristics, Accounting and Business Research, No 25, pp 227-239.
- * Bhamomsiri, S., Guinn, R. and Schroeder, R.G. (2009), "International implications of the cost of compliance with the external audit requirements of section 404 of Sarbanes-Oxley", International Advances in Economic Research, Vol. 15 No. 1, pp. 17-30.
- * Busha, Charles A. and Stephen P. Harter (1980), "Research Methods in Librarianship", Techniques and Interpretations, Newyork, Academic press, p: 176-178.
- * Benjamin T. Albersmann Reiner Quick, (2020), "The Impact of Audit Quality Indicators on the Timeliness of Goodwill Impairments: Evidence from the German Setting". ABACUS-A Journal of Accounting Finance and Business Studies, Volume56, Issue1 pp 66-103.
- * Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004), "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 5, pp. 651-68.
- * Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.A. (2002), "Board characteristics and audit fees", Contemporary Accounting Research, Vol. 19 No. 3, pp. 365-84.
- * Catanach, Walker. (1999). The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework" Journal of International.
- * Cheng, C.H. and Lin, Y. (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. European Journal of Operational Research, 142 (1): 174-186.
- * DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3, 297-322.
- * DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58 (2-3), 275-326.
- * Denise Dickins Anna J. Johnson-Snyder John T. Reisch, (2019). "Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality". Journal of Accounting Education, Volume 45, Pages 32-44.

در این پژوهش مدل مفهومی بر اساس روش دلفی ارائه شد، در ادامه پیشنهاد می‌شود از داده‌های این پژوهش، تحقیق دیگری با عنوان رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با استفاده از تکنیک فازی ذوزنقه‌ای انجام شود.

این پژوهش، ممکن است در فرآیند تحقیق با محدودیت‌هایی نیز روبرو شده باشد که بدین سبب، این احتمال وجود دارد در تحقیقات آتی عوامل دیگری نیز به عوامل موجود اضافه شود. نهایتاً با وجودیکه ممکن است دیدگاه‌های متفاوتی در مورد برخی از معیارهای پیشنهادی وجود داشته باشد اما این پژوهش دیدگاه نویسندگان را بدون سوگیری گزارش کرده است.

از نتایج این پژوهش و با استفاده از معیارهای تعریف شده، می‌توان برای ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل استفاده نمود. جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، بانک مرکزی ج.ا.ایران و سایر نهادهای نظارتی و سرمایه‌گذاری می‌توانند با استفاده از معیارهای این پژوهش برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی استفاده نمایند.

فهرست منابع

- * جعفری، علی (۱۳۸۵). «عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی»، رساله دکترا، دانشگاه علامه طباطبایی.
- * حاجیها، زهره؛ رجب دری، حسین (۱۳۹۸). «تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی»، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۴- شماره پیاپی ۳۶ زمستان ۱۳۹۸، ص 63-47.
- * حساس یگانه، ی؛ آذین فر، ک (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۳)، ۹۸ - ۸۵.
- * حساس یگانه، ی؛ غلامزاده، م (۱۳۹۱). «ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیق آتی». دهمین همایش ملی حسابداری ایران ۳ و ۴ خرداد. تهران، دانشگاه الزهرا (س).
- * حساس یگانه، ی؛ جعفری، ع. (۱۳۸۹). «عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی». مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳ (۱۰)، ۱۰۳ - ۱۲۵.
- * خوش‌طینت، محسن؛ بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). «قضای حرفه‌ای در حسابرسی»، مطالعات حسابداری، شماره ۱۸
- * زمان الهه؛ منتی، وحید (۱۳۹۸). «عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی»، دوره ۹، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۸،

- * Yuan, T. and Chen, P. (2012). "Data Mining Applications in E-Government Information Security". *Procedia Engineering*, 29: 235-240.
- * Duff. (2009). "Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, pp: 400-422.
- * Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
- * Hassas Yeghaneh, Y., AzinFar, K. (2010). Relationship between audit quality and audit firm size, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 17(3), 85-98 (In Persian).
- * Houqe, N., Ahmed, K. & van Zijl, T. (2015). Effects of audit quality on earnings quality and cost of equity capital: evidence from India. Victoria university of Wellington. Available online at: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle>
- * IAASB. (2011). "Audit Quality an IAASB perspective", www.iaasb.org.
- * M. Kathleen Harris and L. Tyler Williams, (2020). "Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees". *Advances in Accounting*, Volume 50, pp 130-148.
- * Lang, Trudi. (1998), "An Overview of Four Futures Methodologies," [Online] Available: www.Futures.hawaii.edu/j7/LANG.htm1.
- * Lee J.E. & Bae, G.S. (2012). How Do Audit Firm Quality Indicators Relate to Engagement-Level Audit Quality? Available at: <https://ssrn.com/abstract>
- * Lee, K.K., Levine, C.B. (2020), "Audit partner identification and audit quality". *Rev Account Stud* 25, 778-809. <https://doi.org/10.1007/s11142-020-09533-0>
- * Lownesohn, S; Johnson, L. E; Elder, R. J and S. P. Davies (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No. 1, PP. 70532.
- * Ludwig, Logan (2005), Library as place: results of a Delphi study *J Med Assoc* 93(3) july, [Online] Available: www.Pubmedcentral.nih.gov
- * PCAOB. (2013). Discussion – Audit Quality Indicators. Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan. Available in: www.pcaobus.org.
- * Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Concept Release PCAOB, Indicators Quality Audit on Release .1 ,2015 July
- * Rong-Ruey Duh;W. Robert Knechel; Ching-Chieh Lin (2020), " The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* (2020) 39 (2): 51-79.
- * Schilder, A. (2011). Audit quality an IAASB perspective. www.IAASB.org.
- * Warming-Rasmussen and Jensen. (1998). Quality dimensions in external audit services an external user perspective, *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 65-82.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

Provide a model of factors affecting audit quality Using Delphi method and triangular fuzzy technique center of gravity

Keramat Jafari

Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran
Jafari.k65@gmail.com

Kayhan Azadi*

Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran
(Corresponding Author)
ka.cpa2012@yahoo.com

Mehdi Fadaei

Department of Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran
fadaei@iaurasht.ac.ir

Abstract

Identifying the factors affecting audit quality has always been one of the study challenges of audit researchers and often internal factors affecting audit quality have been studied, but so far a conceptual model for identifying all internal and external factors affecting audit quality using the method Delphi is not provided. In this study, 66 factors affecting the quality of auditing were presented using the views of 15 auditors, members of the Iranian Society of Certified Public Accountants, and the Delphi method was presented. According to the findings of this study, internal criteria include inputs, processes and outputs, and external criteria also include economic, cultural components and laws and regulations. Also, using triangular fuzzy logic, the center of gravity of the identified factors entered the fuzzy stage and finally, during different stages, 22 important factors were identified. Factors such as scientific and technical competence, independence and impartiality, supervisor's expertise in the client industry, the auditor's emotional intelligence and the interaction of the audit team were among the most important internal criteria affecting the quality of the audit. Factors such as the level of government support for the audit profession, the level of economic transparency, the audit committee, the existence of a culture of disclosure and accountability in society are also identified as the most important external criteria affecting the quality of auditing and a comprehensive model is presented.

Keywords: audit quality, level of government support for the auditing profession, auditor emotional intelligence, economic transparency, culture of accountability

