

Audit Quality: Providing a Model and Investigating the Gap Between the Current Situation and The Desired Level

- AliAkbar Javan** * | Ph.D Student of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, IRAN.
- Jafar Babajani**  | Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, IRAN.
- Farrokh Barzideh**  | Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, IRAN.
- Mohammad Marfou**  | Assistant Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, IRAN.

Abstract

Users need high-quality financial information in making economic decisions and independent audit plays a major role in improving the financial reporting quality. Hence, in this study, by using the Fuzzy Delphi research methodology and getting the expert opinions, it was tried to identify indicators for improving audit quality approved by experts in order to design a suitable model for the Economy of IRAN by utilizing a confirmatory factor analysis model. Also in this research, the gap between current and desired situation of audit quality indicators in IRAN is investigated. Finally, the dimensions of audit quality are ranked in terms of importance. For this purpose, following the International Auditing and Assurance Standards Board, 60 indicators were identified. These indicators were classified in five dimensions: a. Input factors with 21 indicators; B. Process factors with 10 indicators; C. Output factors with 9 indicators; D. Key interactions with 10 indicators; and E. Contextual factors by 10 indicators. Data were analyzed by utilizing R, Amos and Super Decisions software. The findings indicate that 54 indicators have been adopted, which provide a model for improving the Audit Quality. Also the

* Corresponding Author: Javan298@gmail.com


How to Cite: Javan, A.A., Babajani, J., Barzideh, F., Marfou, M. (). Audit Quality: Providing a Model and Investigating the Gap Between the Current Situation and The Desired Level, Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly, ...(...), ...-....


results of comparing the current and desired situation of audit quality improvement indicators shows a significant difference between the current situation of the audit quality and the desired environment in Iran. Finally, the results of ranking the dimensions affecting the improvement of audit quality Shows that process factors are in the first place of importance from the point of view of experts, input factors are in the second place, main interactions and contextual factors are both in the third place and output factors are in the fourth place.


Keywords: Audit Quality, Financial Reporting Quality, Financial Reporting Supply Chain, International Auditing and Assurance Standards Board, The Gap Between the Current Situation and the Desired Level.

آماده انتشار

کیفیت حسابداری: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب

علی اکبر جوان*  دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

جعفر باباجانی  استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

فرخ برزیده  دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

محمد مرفوع  استادیار گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

چکیده

استفاده کنندگان در تصمیم گیری های اقتصادی، نیاز به اطلاعات مالی با کیفیت دارند و حسابداری مستقل نقش عمده ای را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ایفا می کند. لذا در این پژوهش سعی گردید با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از خبرگان حرفه ای، ضمن شناسایی معیارهای بهبود کیفیت حسابداری، الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران، با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی طراحی شود. همچنین وضع موجود و مطلوب کیفیت شاخصه های بهبود کیفیت حسابداری در ایران نیز مقایسه شده است و در نهایت ابعاد کیفیت حسابداری از نظر اهمیت رتبه بندی شده اند. بدین منظور به پیروی از هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری و اطمینان بخشی ۶۰ شاخص احصاء گردید که در پنج بُعد الف. عوامل ورودی با ۲۱ شاخص؛ ب. عوامل فرآیندی با ۱۰ شاخص؛ ج. عوامل خروجی با ۹ شاخص؛ د. تعاملات اصلی با ۱۰ شاخص؛ و. عوامل زمینه ای با ۱۰ شاخص طبقه بندی شد. داده ها با استفاده از نرم افزارهای R و Amos و Super Decisions مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش حاکی از پذیرفته شدن ۵۴ شاخص می باشد که الگویی برای بهبود کیفیت حسابداری فراهم می کند. همچنین نتایج حاصل از مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخصه های بهبود کیفیت حسابداری بیانگر اختلاف معنادار بین وضع موجود محیط کیفیت حسابداری در ایران با محیط مطلوب است. در نهایت نتایج حاصل از رتبه بندی ابعاد موثر بر بهبود کیفیت حسابداری نشان

می‌دهد که عوامل فرآیندی در رتبه‌ی اول اهمیت از دیدگاه خبرگان، عوامل ورودی در رتبه‌ی دوم، تعاملات اصلی و عوامل زمینه‌ای هر دو در رتبه‌ی سوم و عوامل خروجی در رتبه‌ی چهارم قرار گرفته‌اند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، زنجیره تأمین گزارشگری مالی، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب

آماده انتشار

مقدمه:

اطلاعات مالی در صورتی می‌تواند نیاز استفاده کنندگان را برطرف سازد که با کیفیت باشد. قانونگذاران به منظور ایجاد اطمینان برای استفاده کنندگان در خصوص قابل اتکا بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها، استفاده از خدمات حسابرسی مستقل را الزام می‌کنند (EI-Dyasty and Elmer, 2020؛ بهار مقدم و جوکار، ۱۳۹۷). بحران‌های مالی دهه‌های اخیر اهمیت کیفیت گزارشگری مالی را پررنگ‌تر ساخت و بر نقش کیفیت حسابرسی در کاهش ریسک اطلاعاتی و ارتقای گزارشگری تأکید نمود (Splint et al., 2018؛ Kuang et al., 2020؛ Horton et al., 2021؛ نمازی و عزیزی، ۱۴۰۰). به همین دلیل موضوع کیفیت حسابرسی برای تدوین کنندگان استاندارد‌های حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و نهادهای معتبر بین‌المللی به منظور ارتقای جایگاه حرفه در جامعه، اقدامات مهم و اساسی‌ای را انجام می‌دهند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۲؛ عطایی شریف و همکاران، ۱۳۹۹). پیشرفت‌های فناوری در سطح جهان منجر به تحولات گسترده‌ای در دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز شده است (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳). حرفه‌ی حسابرسی نیز نمی‌تواند از این امر مستثنی باشد. در نتیجه بایستی پژوهش‌های مرتبط با بهبود کیفیت حسابرسی بصورت مستمر و همگام با تغییرات محیط اقتصادی ادامه یابد.

در همین راستا، هیات استاندارد‌های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در فوریه ۲۰۱۴، با استفاده از رویکردی جامع‌گرا، چارچوبی را برای کیفیت حسابرسی منتشر کرد که در آن عوامل اصلی سازنده‌ی کیفیت حسابرسی را معرفی نمود. این چارچوب مجموعه‌ی تمام جنبه‌های سیستمی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی را در پنج بخش شامل: ۱- عوامل ورودی؛ ۲- عوامل فرآیندی؛ ۳- عوامل خروجی؛ ۴- تعاملات اصلی در زنجیره‌ی تامین گزارشگری مالی؛ و ۵- عوامل زمینه‌ای بصورت یکجا در نظر گرفت. با توجه به اینکه هیات استاندارد‌های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی معتبرترین نهاد در زمینه‌ی تدوین استاندارد‌های حسابرسی و اطمینان بخشی می‌باشد، انتظار می‌رود معیارهای پیشنهادی این نهاد مورد توجه پژوهشگران در کشورهای مختلف از جمله ایران قرار گیرد.

بنابراین انجام پژوهشی که بدنبال ارائه‌ی الگویی برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران، با توجه به شاخص‌های مطرح شده توسط هیات مذکور با در نظر گرفتن شرایط محیطی

کشور باشد، برای تقویت کیفیت حسابرسی در ایران بدلائل زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد:

۱- نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی؛ ۲- تعداد زیاد موسسات حسابرسی در ایران و وجود رقابت شدید بین آن‌ها؛ ۳- گسترش بازارهای مالی در ایران و نیاز روز افزون به اطلاعات مالی با کیفیت؛ ۴- بحران‌های مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیر سوال رفتن اعتبار حرفه‌ی حسابرسی؛ ۵- تنوع دیدگاه ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی و ضرورت مدنظر قرار دادن تمامی دیدگاه‌ها؛ و ۶- تغییرات مستمر در محیط کسب و کار و پیشرفت فناوری‌های اطلاعاتی و ضرورت همگام‌سازی حرفه حسابرسی با محیط بسرعت در حال تغییر آن.

همچنین مقایسه وضع موجود و مطلوب شاخصه‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران و رتبه‌بندی ابعاد اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی از لحاظ اهمیت، می‌تواند افراد درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی را از وضعیت موجود آگاه کند و زمینه‌ای را برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران فراهم آورد.

لذا انجام پژوهش حاضر می‌تواند پاسخگوی سوالات زیر باشد:

الف: الگوی بهبود کیفیت حسابرسی در ایران چگونه است؟ ب: وضعیت شاخص‌های اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی در ایران در مقایسه با وضعیت مطلوب به چه صورت است؟ ج: رتبه‌بندی ابعاد اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی به چه صورت است؟

مبانی نظری

کیفیت حسابرسی و ضرورت نگاه سیستمی بر آن:

هیات استاندارد های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۱ بر این باور است که با وجود تلاش‌های زیاد برای ارائه‌ی تعریفی از کیفیت حسابرسی، تا کنون تعریفی جامع، مشترک، جهان شمول و مورد قبول همگان ارائه نشده است و در نتیجه کیفیت حسابرسی را یک مفهوم پیچیده و چند بعدی معرفی کرد. بنابراین تعاریفی که تابحال در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده است، نمی‌تواند تمام جنبه‌های آنرا پوشش دهد (Knechel et al., 2012؛ محمد رضایی و همکاران، ۱۳۹۸؛ علوی و وکیلی فرد، ۱۴۰۰؛ محمدی و اثنی عشری، ۱۴۰۰). لذا با توجه به چند وجهی بودن کیفیت حسابرسی، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی از اهمیت

¹ IAASB

ویژه‌های برخوردار است و بایستی کیفیت تمام اجزای سیستم را مد نظر قرار داد (IAASB, 2011).

تلاش‌ها برای افزایش کیفیت حسابرسی:

بحران‌های مالی دهه‌های اخیر، موجب زیر سوال رفتن حسابرسی و کیفیت آن شده است. به همین دلیل کیفیت حسابرسی مورد توجه و مطالبه جدی قانونگذاران در کشورهای توسعه یافته قرار گرفت (علوی، قربانی و رستمی، ۱۳۹۴). سیاست‌گذاران نیز برای شناسایی شاخص‌های کلیدی کیفیت حسابرسی، تلاش‌هایی را انجام دادند. برای مثال: ارائه فهرستی از زمینه‌های توسعه‌ی شاخص‌های کیفیت حسابرسی در سه طبقه، توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۱ در سال ۲۰۱۳ در قالب طرحی راهبردی (Kilgore et al., 2011؛ Martin, 2013). همچنین پژوهشگرانی از قبیل کاتاناک^۲ (۱۹۹۹)، وارمینگ راسمان و همکاران^۳ (۱۹۹۸) و داف^۴ (۲۰۰۴) نیز با ارائه‌ی مدل‌ها و الگوهای کیفیت حسابرسی به معرفی و توسعه‌ی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداختند. در ایران نیز پژوهشگران، تلاش‌هایی را به منظور شناسایی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی و ارائه‌ی مدل‌هایی برای بهبود کیفیت حسابرسی در محیط کشور انجام داده‌اند. خلاصه‌ای از این پژوهش‌ها در ادامه ارائه شده است:

مجتهد زاده و آقایی (۱۳۸۳) "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان" را مورد بررسی قرار دادند. پژوهشگران اثر سیزده عامل را با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند و به بررسی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج بیانگر این است که پاسخ‌دهندگان نه عامل را مورد تأکید بیشتری قرار داده‌اند و در دیدگاه‌های استفاده کنندگان نیز تفاوت معناداری مشاهده نشده است.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان "تدوین مدل کیفیت حسابرسی"، کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی را مورد بررسی قرار دادند و کیفیت ورودی‌ها، فرآیند و خروجی‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس نتایج این پژوهش، "التزام

¹ PCAOB

² Catanach

³ Warming-Rasmussen

⁴ Duff

شرکاء به کیفیت حسابرسی در سطح کار و مؤسسه حسابرسی به عنوان مهمترین عامل مؤثر شناخته شده است که در صورتی که با دانش و تجربه و برخورداری از امکانات و اتخاذ راهبردهای لازم همراه باشد، می‌تواند منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر شود. در این میان عواملی مانند " میزان حمایت از موسسات در مقابل تعویض و فشار، اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، اثربخشی پاسخ‌خواهی از حسابرس، وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی، شهرت و اعتبار مؤسسه و شرکاء، وضعیت نهاده‌های حسابرسی در حرفه، فشار زمانی و دوره‌ی تصدی، تناسب حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با کار، تناسب تعداد موسسات حسابرسی و بازار کار و تقاضا برای کیفیت حسابرسی" در سطح حرفه و " ماندگاری کارکنان و شرکاء، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه، پیچیدگی کسب و کار و معاملات در سطح مؤسسه و کار حسابرسی، عوامل مداخله‌گری هستند که بر کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند.

علوی، قربانی و رستمی (۱۳۹۴) "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران" را مورد بررسی قرار دادند. پژوهشگران به بررسی ارتباط درآمد سالیانه و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها و تعداد شرکاء با امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر رابطه‌ی مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه‌ی منفی و معنی‌دار بین متغیرهای تعداد شرکاء و تعداد کارهای مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی می‌باشد.

ایمانی برندق، مهرانی و حجت شامی (۱۳۹۵) در پژوهشی به "شناسایی عوامل تعیین‌کننده‌ی کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی" پرداختند. و سه طبقه شاخص‌های کیفیت کار حسابرسی شامل ورودی‌های حسابرسی، خروجی‌های حسابرسی و عوامل محیطی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر این است که عامل‌های تجربه‌ی حسابرس و عوامل اجرای کار از میان عوامل ورودی؛ وجود کنترل‌های داخلی از میان عوامل خروجی؛ و وجود حاکمیت شرکتی از میان عوامل محیطی، بیشترین اثر را بر کیفیت

حسابرسی دارند. همچنین نتایج بیانگر این است که به نظر حسابداران رسمی، انجام حسابرسی مالیاتی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مالی می‌شود.

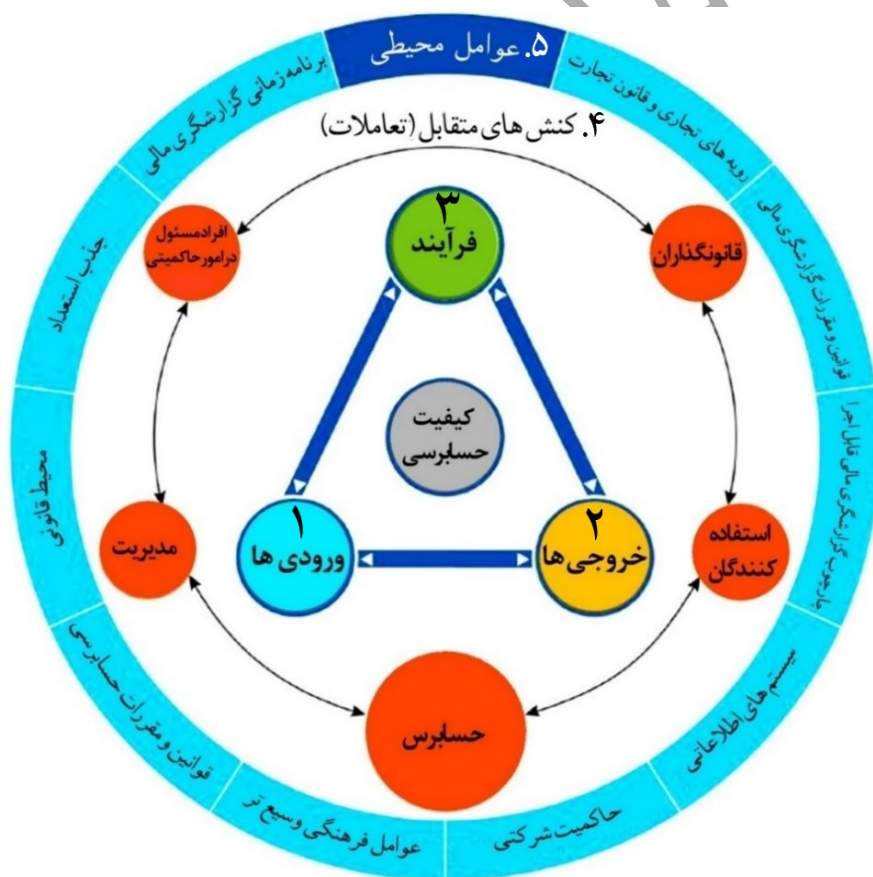
نیک‌بخت و خوشرو (۱۳۹۶) "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با تأکید بر شاخص‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) را مورد بررسی قرار دادند. شاخص‌های بالقوه‌ی مطرح شده در پژوهش شامل ورودی، فرآیندی و نتایج حسابرسی برگرفته از شاخص‌های هیأت مذکور بوده است. نتایج بیانگر این است که بیشترین تاثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های تخصص و تجربه‌ی صنعت، میانگین سوابق کاری، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، حجم کار شرکا و کارکنان و جابجایی مکرر شرکا و مدیران ارشد، زمانبندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازمینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تاثیر آن بر بازار، نشأت می‌گیرد.

کریمی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی، به این نتیجه رسیدند که می‌توان شاخص‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی را بر مبنای اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی به ابعاد اصلی، "ساختار مؤسسات حسابرسی، ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتباردهی به صورت‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتبار دهندگان به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی"، دسته‌بندی نمود. دیگر یافته‌ها بیانگر مولفه‌های موثر فراوانی در ابعاد مختلف، جهت افزایش کیفیت حسابرسی در ایران است.

در گامی وسیع‌تر و جامع‌تر، هیأت استاندارد‌های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در سال ۲۰۱۴ چارچوبی را برای کیفیت حسابرسی منتشر کرد که در آن عوامل اصلی سازنده‌ی کیفیت حسابرسی معرفی شده است. هیأت در چارچوب مذکور به توصیف عوامل ورودی، فرآیندی و خروجی‌ای که کیفیت حسابرسی را در سطح هر کار حسابرسی، سطح موسسه‌ی حسابرسی و سطح ملی برای حسابرسی صورت‌های مالی تقویت می‌کند، می‌پردازد. همچنین این چارچوب به شرح اهمیت تعامل مناسب بین ذینفعان و اهمیت عوامل

زمینه‌ای نیز پرداخته است. بنابراین نقطه‌ی تمایز و برتری این سند نسبت به سایر برون‌دادهای پژوهشی مشابه در اینست که اولاً عوامل ورودی، فرآیندی و خروجی را در سطحی وسیع‌تر، بروزتر و جامع‌تر پوشش می‌دهد و این عوامل را در سه سطح (سطح هر کار حسابرسی، سطح موسسه‌ی حسابرسی و سطح ملی) مورد بررسی قرار می‌دهد و ثانیاً دو عنصر کلیدی اثرگذار دیگر بر کیفیت حسابرسی شامل تعاملات ذینفعان و عوامل زمینه‌ای را نیز تحت پوشش قرار داده است. هیأت بر این باور است که پیروی از این چارچوب در محیط اقتصادی هر کشوری، می‌تواند منجر به انجام حسابرسی‌های با کیفیت شود و جایگاه حسابرسی را در جامعه ارتقاء دهد. نمای کلی این چارچوب در شکل ۱ نمایش داده شده است:

شکل ۱- نمای کلی چارچوب کیفیت حسابرسی IAASB



پرسش‌های پژوهش

بر اساس توضیحات ذکر شده، این پژوهش به دنبال کشف معیارهای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران، مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی می‌باشد، لذا بر اساس پژوهش‌های انجام شده، سوالاتی به شرح ذیل مطرح شده است:

پرسش اصلی اول: الگوی بهبود کیفیت حسابرسی در ایران چگونه است؟

پرسش‌های فرعی:

۱) ابعاد بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدامند؟ (۲) مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدامند؟ (۳) شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدامند؟
پرسش اصلی دوم: وضعیت شاخص‌های اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی در ایران در مقایسه با وضعیت مطلوب به چه صورت است؟
پرسش اصلی سوم: رتبه‌بندی ابعاد اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی به چه صورت است؟

روش‌شناسی:

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی - پیمایشی است. از آنجا که هدف این پژوهش، شناسایی شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی بر مبنای شرایط محیط اقتصادی ایران با استفاده از روش‌شناسی دلفی فازی و ارائه الگوی بهبود کیفیت حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی می‌باشد و سپس وضع موجود و مطلوب شاخص‌های نهایی اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی در ایران مورد مقایسه قرار می‌گیرد و در نهایت ابعاد اصلی مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس اهمیت، رتبه‌بندی می‌شوند، بنابراین مراحل ذیل در این پژوهش انجام شده است:

الف. مطالعه مبانی نظری: در مرحله اول با مطالعه ادبیات و پیشینه پژوهش و به پیروی از چارچوب کیفیت حسابرسی هیأت استاندارد‌های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان-بخشی، تعداد ۶۰ شاخص جهت بهبود کیفیت حسابرسی در پنج بعد عوامل ورودی، عوامل فرآیندی، عوامل خروجی، تعاملات اصلی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی و عوامل زمینه‌ای، استخراج گردید.

ب. طراحی پرسشنامه: در این بخش هر یک از شاخص‌ها بصورت یک گزاره مورد پرسش قرار گرفت بطوریکه از خبرگان درخواست شد درجه اهمیت هر یک از شاخص‌های اثرگذار در بهبود کیفیت حسابرسی را مشخص و برای هر کدام از شاخص‌ها از ۰ تا ۹ امتیازدهی نمایند. صفر به معنای مهم نبودن و ۹ به معنای اثرگذاری کامل می‌باشد. همچنین برای مقایسه وضعیت موجود و وضعیت مطلوب شاخص‌های اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی از خبرگان خواسته شد که میزان اجرای هر یک از شاخص‌ها در محیط حسابرسی ایران را با توجه به تجربه‌ی خود از ۰ تا ۹ امتیازدهی نمایند. و در نهایت به منظور مقایسه ابعاد اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی، پرسشنامه‌ای بصورت مقایسه زوجی طراحی شد. به اینصورت که خبرگان ابعاد را بصورت دو به دو مقایسه نمودند و عدد ۱ اهمیت یکسان را نشان می‌دهد و هر عدد بیشتر از یک به سمت یکی از ابعاد انتخاب شود نشان‌دهنده‌ی اهمیت بیشتر آن بُعد نسبت به دیگری است.

ج. نظرخواهی از خبرگان: در راستای کسب اجماع نظر خبرگان در خصوص شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی، از روش پژوهش دلفی فازی که یک روش معتبر علمی برای نظرخواهی از خبرگان می‌باشد، استفاده شد.

د. ارائه‌ی الگو با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی: پس از نهایی شدن شاخص‌ها، با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی، الگوی بهبود کیفیت حسابرسی در محیط اقتصادی ایران استخراج شده است.

ه. مقایسه‌ی وضع موجود و وضع مطلوب شاخص‌های اثرگذار در بهبود کیفیت حسابرسی با استفاده از آزمون ویلکاکسون.

و. رتبه‌بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری این پژوهش، شامل خبرگان حسابرسی (شرکا و مدیران ارشد موسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی) می‌باشد. لازم به ذکر است که اعضای گروه دلفی با در نظر گرفتن سه مشخصه شامل حضور نمایندگان گروه‌های

متخصص، آگاهی عمیق از موضوع پژوهش و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب شده- اند (Harman and Press, 1975). بنابراین اعضای دلفی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب و در نهایت تعداد ۵۸ پرسشنامه جهت تحلیل داده‌ها بدست آمد. خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان به شرح زیر می‌باشد:

- سطح تحصیلات: اکثر افراد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس (۴۰ نفر یا ۶۹ درصد)، ۲۹,۳ درصد (۱۷ نفر) دارای مدرک تحصیلی دکتری و تنها ۱ نفر دارای مدرک تحصیلی در گروه سایرین (دانشجوی دکتری) می‌باشد.
- شغل یا سمت: ۴۷ نفر (۸۱ درصد) از افراد در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل هستند، ۶ نفر (۱۰,۳ درصد) حسابدار رسمی اما غیر شاغل و ۵ نفر (۸,۶ درصد) در سازمان حسابرسی مشغول به خدمت هستند.
- سابقه آموزشی در دانشگاه: ۵۰ درصد افراد در دانشگاه مدرس و یا عضو هیأت علمی در دانشگاه بوده‌اند و ۵۰ درصد دیگر دانشگاهی نبودند.
- میزان تجربه مفید حرفه‌ای: اکثر افراد (۲۵ نفر یا ۴۳,۱ درصد) دارای ۱۱ تا ۱۵ سال میزان تجربه مفید حرفه‌ای، ۱۴ نفر (۲۴,۱ درصد) دارای ۱۶ تا ۲۰ سال، ۱۴ نفر (۲۴,۱ درصد) دارای بیش از ۲۰ سال و ۵ نفر (۸,۶ درصد) دارای ۶ تا ۱۰ سال میزان تجربه مفید حرفه‌ای بوده‌اند.
- جایگاه سازمانی: ۲۷ نفر (۴۶,۶ درصد) دارای جایگاه سازمانی شریک موسسه حسابرسی، ۱۸ نفر (۳۱ درصد) مدیر فنی و ۱۳ نفر (۲۲,۴ درصد) دارای جایگاهی غیر از این دو می‌باشند.

الگوی مفهومی

در این پژوهش، الگوی بهبود کیفیت حسابرسی در پنج بُعد عوامل ورودی، عوامل فرآیندی، عوامل خروجی، تعاملات اصلی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی و عوامل زمینه‌ای به پیروی از مبانی نظری طراحی شد تا پس از نظر خواهی از خبرگان، مدل نهایی آن کشف گردد. برای این منظور، تعداد ۶۰ شاخص به شرح جدول ۱ برای نظر خواهی از خبرگان پیشنهاد شده است:

جدول ۱. شاخص‌های ۶۰ گانه پیشنهادی جهت بهبود کیفیت حسابرسی در ایران

ابعاد	مؤلفه	شاخص
۱- عوامل ورودی	۱- ارزش‌ها، اصول اخلاقی، ویژگی‌ها	<p>۱- عمل در راستای منافع عموم؛ ۲- دارا بود سطح کافی و مناسبی از ویژگی‌های فردی ۳- برقراری فضای اخلاقی مناسب در موسسه؛ ۴- برقراری سیستم‌های مناسب ارزیابی عملکرد کارکنان؛ ۵- مقدم دانستن کیفیت حسابرسی و جایگاه حرفه بر ملاحظات مالی؛ ۶- ارتقای فرهنگ مشورت در موضوعات سخت و دشوار؛ ۷- تقویت سیستم‌های موجود برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا حفظ صاحبکاران. ۸- ایجاد فرصت‌های مستمر توسعه مهارت‌های حرفه‌ای و دستیابی به پشتیبانی فنی با کیفیت بالا؛ ۹- ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی؛ ۱۰- فعال بودن نهادهای نظارتی در کسب اطمینان از فهم اصول اخلاقی و بکارگیری مداوم الزامات؛ ۱۱- به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحبکار بین موسسات حسابرسی.</p>
	۲- دانش، مهارت‌ها، تجربه و زمان	<p>۱- برخورداری شرکا و کارکنان از صلاحیت‌های لازم؛ ۲- قضاوت منصفانه‌ی شرکا و کارکنان و مشارکت فعال شریک مسئول کار حسابرسی در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی و نظارت و بررسی کار انجام شده؛ ۳- تجربه‌ی کافی کارکنان درگیر کار و هدایت، بررسی و نظارت مناسب کارکنان توسط شریک مسئول کار و سایر افراد با تجربه تیم درگیر کار؛ ۴- اختصاص زمان کافی به شرکا و کارکنان درگیر کار برای انجام حسابرسی به گونه‌ای موثر؛ ۵- دسترسی شرکا و کارکنان با تجربه درگیر کار به مدیریت و ارکان راهبری شرکت صاحبکار؛ ۶- برخورداری شرکا و کارکنان از زمان کافی برای برخورد با مسائل سخت و دشوار؛ ۷- سازماندهی مناسب تیم درگیر کار و ارزیابی‌های به هنگام، رهبری مناسب و آموزش‌های ضمن خدمت شرکا و کارکنان ارشدتر برای کارکنان کم تجربه‌تر؛ ۸- ارائه‌ی آموزش‌های کافی و مناسب به شرکا و کارکنان موسسه در رابطه با حسابداری، حسابرسی و صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند؛ ۹- وجود ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه‌ی گواهینامه‌ها و مجوزها به افراد و موسسات حسابرسی؛ ۱۰- تعریف واضح الزامات تحصیلی و فراهم آوردن تسهیلات آموزشی کافی؛ و وجود ترتیبات مناسب برای بروز کردن حسابرسان و فراهم آوردن دوره‌های آموزشی.</p>
۲- عوامل فرآیندی		<p>۱- انجام حسابرسی در انطباق با استاندارد های حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه و رویه‌های کنترل کیفی موسسه حسابرسی؛ ۲- استفاده‌ی شایسته‌ی تیم حسابرسی از فناوری اطلاعات؛ ۳- وجود همکاری و تعامل مستمر و موثر بین اعضای تیم حسابرسی و برقراری ترتیبات مناسب با مدیریت به منظور انجام حسابرسی به گونه‌ای کارا و اثربخش؛ ۴- انطباق روش‌شناسی حسابرسی با توسعه‌ی استاندارد های حرفه‌ای و یافته‌های ناشی از بررسی‌های کنترل کیفی</p>

	فرآیند حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفی	<p>داخلی و بازرسی‌های بیرونی؛ ۵- تنظیم روش‌شناسی حسابرسی در جهت تشویق تک تک اعضای تیم حسابرسی به بکارگیری تردید حرفه‌ای و اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب؛ ۶- الزام روش‌شناسی حسابرسی به نظارت و بررسی موثر کار حسابرسی و مستندسازی کافی و مناسب؛ ۷- برقراری رویه‌های کنترل کیفی به نحو مناسب برای نظارت بر کیفیت حسابرسی و متعاقبا اتخاذ اقدامات مناسب و اعمال بررسی‌های کنترل کیفی در سطح هر کار حسابرسی در جای مقتضی. ۸- شفاف سازی اهداف زیربنایی استاندارد های حسابرسی و سایر استانداردها توسط نهادهای استاندارد گذار؛ ۹- مد نظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح موسسات و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ ۱۰- وجود سیستم‌های موثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و بکارگیری اقدامات انضباطی</p>
۳- عوامل خروجی	۱- گزارش‌ها- سطح هر کار حسابرسی	<p>۱- توسعه‌ی اطلاعات گنجانده شده در گزارش؛ ۲- توسعه‌ی گزارش‌های کتبی حسابرس به ارکان راهبری؛ ۳- تهیه و توسعه‌ی گزارش برای قانونگذاران مالی و احتیاطی در خصوص موضوعات با اهمیت مد نظر آنها و اعمال غیر قانونی برای مثال موارد مشکوک به پولشویی؛ ۴- افزایش تطابق صورت‌های مالی حسابرسی شده با گزارش حسابرسی؛ ۵- ارائه‌ی اطلاعات بیشتر در خصوص فعالیت‌های کمیته‌های حسابرسی در ارتباط با حسابرسی مستقل در گزارش‌های سالانه؛ ۵- ارائه‌ی نتایج بازرسی‌های قانونگذاران از حسابرسی‌های جداگانه به کمیته‌های حسابرسی؛</p>
	گزارش‌ها سطح موسسه و سطح ملی	<p>۱- انتشار گزارش‌های شفافیت برای عموم درباره‌ی فرآیندها و رویه‌های موسسه حسابرسی برای کنترل کیفیت و همچنین اطلاعاتی درباره‌ی چگونگی حاکمیت موسسه؛ ۲- ارائه‌ی گزارش‌های سالانه توسط موسسات حسابرسی در خصوص راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی. ۳- افزایش سطح جزییات ارائه شده در گزارش‌های قانونگذاران درباره‌ی نتایج بازرسی از موسسات حسابرسی به عموم.</p>
۴- تعاملات اصلی در زنجیره تامین گزارشگری مالی	تعاملات	<p>۱- ارتقای ارتباط آزاد و سازنده بین حسابرس و مدیریت با حفظ بی طرفی و تردید حرفه‌ای؛ ۲- ارتقای سطح ارتباط دو طرفه موثر بین حسابرسان و ارکان راهبری؛ ۳- افزایش سطح ارتباطات موثر بین حسابرسان و استفاده کنندگان؛ ۴- افزایش سطح ارتباطات موثر بین حسابرسان و قانونگذاران؛ ۵- افزایش سطح تعاملات موثر بین مدیریت و ارکان راهبری؛ ۶- افزایش سطح تعاملات موثر بین مدیریت و قانونگذاران؛ ۷- افزایش سطح تعاملات بین مدیریت و استفاده کنندگان؛ ۸- افزایش سطح تعاملات بین ارکان راهبری و قانونگذاران؛ ۹- افزایش سطح تعاملات بین ارکان راهبری و استفاده کنندگان؛ ۱۰- افزایش سطح تعاملات بین قانونگذاران و استفاده کنندگان.</p>
		<p>۱- بروز کردن قانون تجارت؛ ۲- بروز کردن قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی؛ ۳- شفاف سازی بیشتر چارچوب گزارشگری مالی؛ ۴-</p>

عوامل محیطی	<p>تقویت و بروز کردن سیستم‌های اطلاعاتی؛ ۵- تقویت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی؛ ۶- تقویت روحیه همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار؛ ۷- افزایش اثربخشی فرآیندهای صدور گواهینامه، تعیین استاندارد ها، کنترل کیفی حسابرسی و اعمال اقدامات انضباطی در شرایط قصور حسابرسان؛ ۸- افزایش ریسک دعاوی حقوقی در حد متعادل و سهم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان؛ ۹- افزایش درک جامعه از حسابرسی و قابلیت‌های آن و بالا بردن جایگاه و شهرت حرفه در جهت جذب افراد باهوش؛ ۱۰- تنظیم مناسب زمانبندی گزارشگری مالی در جهت کاهش فشار زمانی حسابرسی</p>
-------------	--

نظر خواهی از خبرگان (روش دلفی فازی)، ارائه‌ی الگو (تحلیل عاملی تأییدی)، ارزیابی وضعیت موجود (آزمون ویلکاکسون) و رتبه‌بندی عوامل اصلی اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی (مدل فرآیند تحلیل شبکه‌ای)

در این پژوهش ابتدا با بکارگیری روش دلفی فازی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان استخراج گردید. به اینصورت که از بین دو کاربرد روش دلفی فازی (غربال شاخص‌ها و پیش‌بینی)، از روش دلفی فازی برای غربالگری استفاده شد. با توجه به اینکه در غربالگری ابتدا به پشتوانه‌ی ادبیات پیشین، غربال ابتدایی انجام می‌شود و تحلیل جنبه‌ی تأییدی دارد، برخلاف کاربرد روش دلفی فازی در پیش‌بینی (که باید چندین راند ادامه پیدا کند که اجماع نظر خبرگان حاصل شود)، کاربرد این روش در غربالگری، در یک راند قابل انجام است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). در اجرای روش دلفی فازی در گام اول بایستی طیف فازی مناسبی برای فازی سازی عبارات کلامی پاسخ دهندگان توسعه داده شود. برای این منظور در ابتدا دیدگاه خبرگان گردآوری و داده‌ها از حالت پاسخ‌های ۰-۹ به طیف ۵ تایی خیلی کم تا خیلی زیاد تبدیل شده است. پس از آن مطابق جدول زیر مقادیر به معادل فازی خود تبدیل می‌شوند.

جدول ۲. تبدیل مقادیر به معادل فازی (Martínez & Canal, 2011)

عبارات زبانی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
اعداد فازی مثلثی	(۰,۲۵ و ۰,۰)	(۰,۲۵ و ۰,۵)	(۰,۲۵ و ۰,۵ و ۰,۷۵)	(۰,۵ و ۰,۷۵ و ۱,۰)	(۱,۰ و ۰,۷۵)
عدد قطعی	۱	۲	۳	۴	۵

در این پژوهش با توجه به سهولت محاسبه و کاربرد زیاد روش مثلثی، از اعداد فازی مثلثی استفاده گردید. به نحوی که خبرگان نظرات خود را در قالب کمترین مقدار، ممکن-ترین مقدار و بیشترین مقدار (اعداد مثلثی) ارائه می کنند (عطایی، ۱۳۸۹). در گام بعدی با استفاده از روش میانگین فازی، دیدگاه خبرگان تجمیع شد و سپس مقادیر بدست آمده فازی زدایی و وزن شاخص مورد بررسی محاسبه گردید. با توجه به اینکه برای غربال شاخص ها بایستی یک آستانه تحمل در نظر گرفت، اگر وزن محاسبه شده برای شاخص از آستانه تحمل بالاتر باشد، شاخص مورد نظر تأیید می شود. لذا در این پژوهش به پیروی از وو و فننگ^۱ (۲۰۱۱) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۷)، آستانه تحمل ۰,۷ در نظر گرفته شده است.

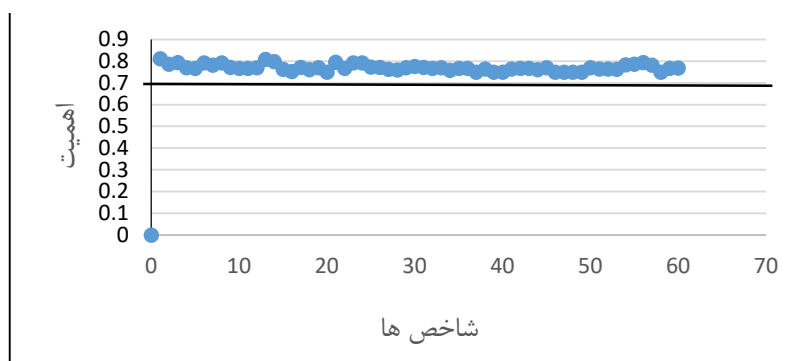
پس از اجرای روش دلفی فازی و اجماع نظر خبرگان در مورد شاخص های اثرگذار در بهبود کیفیت حسابرسی، به منظور تحلیل داده ها و ارائه الگو، از مدل تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. لازم به ذکر است که پس از برازش مدل های اندازه گیری، بارهای عاملی آنها محاسبه گردیده است، لذا شاخص هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰,۵ بوده اند به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شده اند. پس از نهایی شدن شاخص ها و الگوی پژوهش، به منظور مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص های موثر در بهبود کیفیت حسابرسی از آزمون ویلکاکسون استفاده شد و در گام آخر به منظور رتبه بندی عوامل اصلی اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی از مدل فرآیند تحلیل شبکه ای استفاده شد. همچنین در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای AMOS، R و Super Decisions استفاده شده است.

یافته ها

میزان اهمیت شاخص های پژوهش طبق نظر خبرگان و استخراج الگوی نهایی پژوهش خروجی فازی زدایی شده مقادیر حاصل از بکارگیری روش دلفی فازی در نمودار ۱ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می شود خبرگان نسبت به این شاخص ها با شدت بالایی موافقت خود را اعلام نموده اند و تمام اعداد فازی زدایی شده بیش از ۰,۷ می باشند. بنابراین بر اساس نتایج بدست آمده هیچ شاخصی حذف نشد و همه ی شاخص ها در بهبود کیفیت حسابرسی در ایران نقش دارند و مورد تأیید خبرگان قرار گرفته اند.

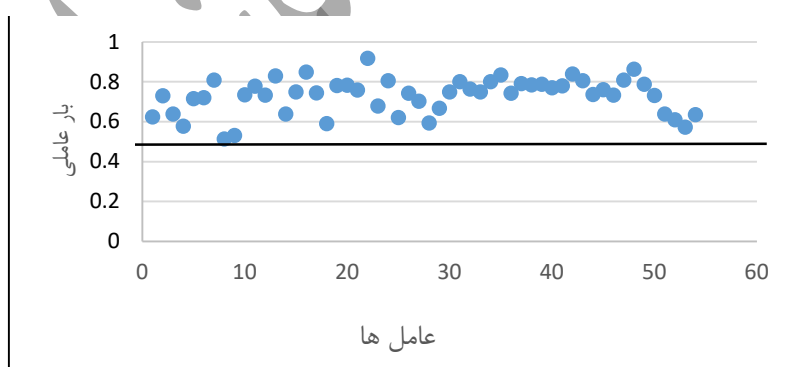
1. Wu and Fang

نمودار ۱. میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان



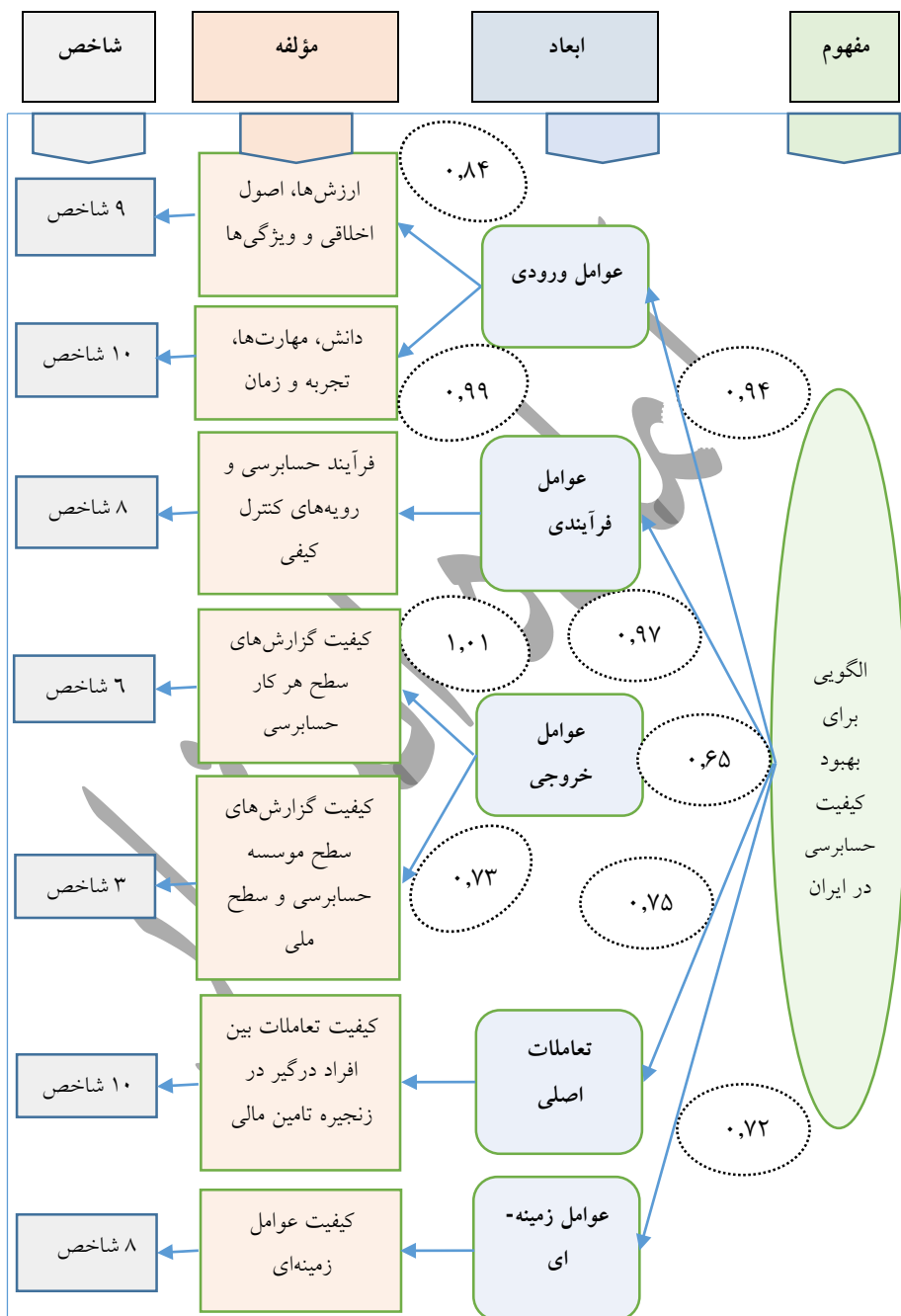
در مرحله‌ی بعد به منظور استخراج الگوی نهایی پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. بدین صورت که در گام اول مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه اول مرتبط با بهبود کیفیت حسابرسی برازش گردید که پس از حذف گویه‌های دارای بارهای عاملی کمتر از ۰,۵، تعداد ۵۴ شاخص باقی ماند. و سپس معیارهای ذکر شده در مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه دوم برازش گردید که مناسب بودن بارهای عاملی (دارا بودن بیش از ۰,۵)، تمامی ۵۴ شاخص بهبود کیفیت حسابرسی پذیرفته شد (نمودار ۲).

نمودار ۲. بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش



در نتیجه الگوی نهایی پژوهش که همانا «الگوی برای بهبود کیفیت حسابرسی در محیط اقتصادی ایران» می‌باشد به شرح شکل ۲ تدوین گردید. ۶ شاخص پذیرفته نشده از منظر خبرگان نیز در جدول ۳ ارائه شده است.

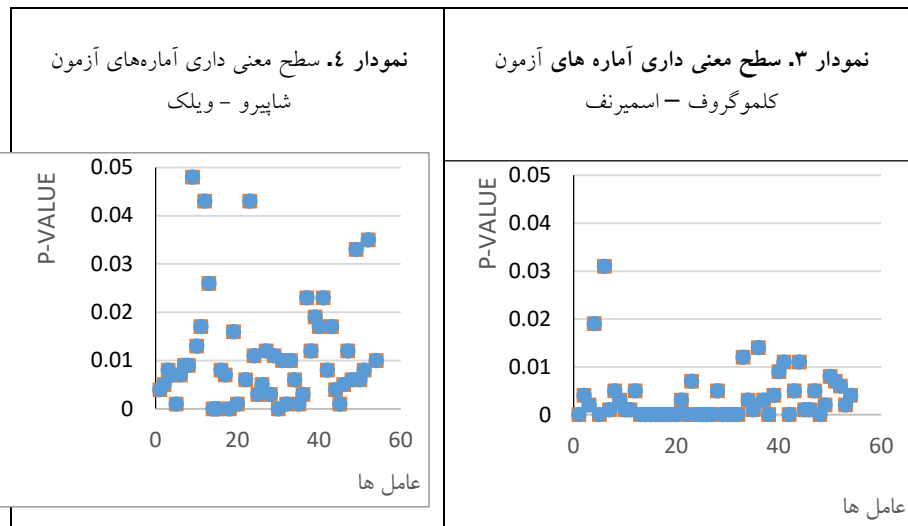
شکل ۲- الگوی بهبود کیفیت حساسی در محیط اقتصادی ایران



جدول ۳. شاخص‌های پذیرفته نشده از منظر خبرگان به منظور بهبود کیفیت حسابرسی در ایران

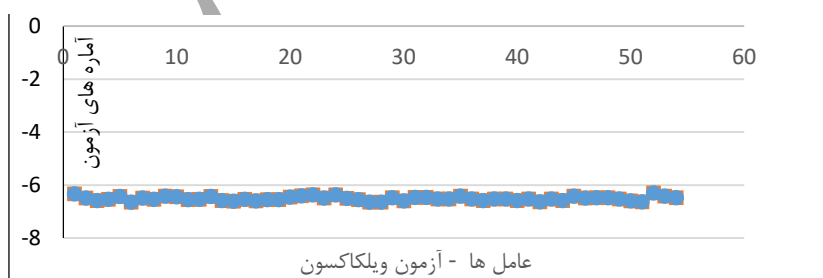
<p>۱. به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحبکار بین موسسات حسابرسی و ۲. عمل در راستای منافع عموم</p>	<p>عوامل ورودی</p>	<p>بهبود کیفیت حسابرسی در ایران</p>
<p>۱. مد نظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح موسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ و ۲. وجود سیستم‌های موثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و بکارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب</p>	<p>عوامل فرآیندی</p>	
<p>-</p>	<p>عوامل خروجی</p>	
<p>-</p>	<p>تعاملات</p>	
<p>۱. بروز کردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه و ۲. افزایش ریسک دعاوی حقوقی در حد متعادل و سهمیم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان</p>	<p>عوامل زمینه‌ای</p>	

مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص‌های موثر در بهبود کیفیت حسابرسی به منظور آزمون مقایسه میانگین با عدد ثابت، در گام اول بررسی نرمال بودن گروه مشاهدات با استفاده از آزمون شاپیرو-ویلک و کلمرگروف-اسمیرنوف انجام می‌شود و در گام بعدی اگر مشاهدات در گروه مورد بررسی نرمال باشند از روش‌های پارامتری و آزمون استودنت برای مقایسه میانگین با عدد ثابت استفاده و در غیر این صورت از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده می‌شود که در آزمون‌های ناپارامتری به جای میانگین، میانه با عدد ثابت مقایسه می‌شود. فرض صفر در بررسی نرمال بودن، بیانگر نرمال بودن داده‌ها و فرض یک بیانگر نرمال نبودن داده‌ها است (Sheskin, 2011). نتایج آزمون شاپیرو-ویلک و کلموگروف-اسمیرنوف نشان داد که توزیع هیچ یک از سوالات نرمال نیست چراکه با توجه به نمودارهای ۳ و ۴ سطح معنی‌داری آماره‌های دو آزمون برای تمام شاخص‌ها کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد.



بنابراین، از آزمون ویلکاکسون برای مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب استفاده می‌شود. فرضیه صفر در آزمون ویلکاکسون "عدم تفاوت معنادار بین میانه نمونه با یک مقدار ثابت" و فرضیه یک در این آزمون "وجود تفاوت معنادار بین میانه نمونه با یک مقدار ثابت" می‌باشد لذا در این تحقیق میانه نمونه در تمامی آزمون‌ها با مقدار ثابت ۹ مقایسه می‌شود. نتایج آزمون ویلکاکسون در نمودار ۵ گزارش شده است. با توجه به اینکه معنی داری آماره‌های همه‌ی شاخص‌ها کمتر از ۰,۰۰۱ می‌باشد لذا تمامی سوالات دارای اختلاف معناداری از مقدار ایده‌آل می‌باشند. به عبارت دیگر شکاف معناداری بین محیط کیفیت حسابرسی در ایران با محیط کیفیت حسابرسی ایده‌آل وجود دارد.

نمودار ۵. آماره‌های آزمون ویلکاکسون



رتبه‌بندی ابعاد کیفیت حسابرسی

در این بخش با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP^۱) و با انجام مقایسات زوجی، به بررسی نتایج حاصل از نظرات خبرگان در شناسایی اهمیت هر یک از ۵ بُعد مطرح شده در بهبود کیفیت حسابرسی پرداخته شده است. در این روش ابتدا ساختار شبکه‌ای شکل می‌گیرد و سپس ماتریس مقایسات زوجی تشکیل و این مقایسات بر اساس ساختار شبکه‌ای روابط بین عناصر صورت می‌گیرد (طیف مقایسات مذکور با توجه به روش ساعتی از اهمیت برابر یعنی عدد یک شروع و به اهمیت مطلق یعنی عدد ۹ ختم می‌شوند). در گام بعد سوپر ماتریس^۲ طراحی و حل می‌شود. این ماتریس، چند بخشی است که هر بخش ماتریس، روابط میان عناصر در سیستم را نشان می‌دهد و سپس رتبه‌بندی ابعاد بر اساس وزن‌های بدست آمده انجام می‌شود (Yuksel and Dagdeviren, 2007). نتایج نهایی رتبه‌بندی ابعاد موثر بر کیفیت حسابرسی در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. رتبه‌بندی ابعاد موثر بر کیفیت حسابرسی

نام عامل	وزن نرمال شده	وزن ایده آل	رتبه
زمینه‌ای	۰,۱۶۵	۰,۵۲۸	۳
تعاملات اصلی	۰,۱۶۵	۰,۵۲۸	۳
خروجی	۰,۱۳۴	۰,۴۲۵	۴
فرآیندی	۰,۳۱۳	۱	۱
ورودی	۰,۲۲۳	۰,۷۰۹	۲

همانطور که مشاهده می‌شود از دیدگاه خبرگان، مهم‌ترین بُعد در بهبود کیفیت حسابرسی، عوامل فرآیندی هستند. این عوامل دارای وزن نرمال شده ۰,۳۱۳ می‌باشند. عوامل ورودی، دیگر بُعدی است که با وزن ۰,۲۲۳ در جایگاه دوم از نظر اهمیت قرار گرفته است. به عبارت دیگر پس از عوامل فرآیندی، عوامل ورودی مهم‌ترین عوامل موثر در این موضوع هستند. دو بُعد عوامل زمینه‌ای و تعاملات اصلی به صورت مشترک در سومین جایگاه از منظر خبرگان قرار گرفته‌اند. وزن نرمال شده در این دو بُعد ۰,۱۶۵ می‌باشد. در نهایت بُعد عوامل

1 . Analytic Network Process

2 . Supermatrix

خروجی دارای کمترین میزان اهمیت بوده و با وزنی برابر ۰,۱۳۴ در جایگاه آخر از نظر اهمیت قرار گرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن از گذشته مورد توجه و علاقه‌ی استفاده‌کنندگان بوده است. چرا که موضوعی مهم در حوزه‌ی بازار سرمایه و بطور کلی اقتصاد کشورها می‌باشد. بحران‌های مالی دهه‌های اخیر، حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی را زیر سوال برده است. بنابراین حسابرسی مستقل به عنوان یکی از حلقه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، بایستی نقشی با اهمیت در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا کند. جهانی شدن علاوه بر تجارت، بر حرفه‌های مختلف نیز اثرگذار بوده است و تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به برونداد کارهای حرفه‌ای را افزایش داده است. حرفه‌ی حسابرسی هم نمی‌تواند از این امر مستثنی باشد. در نتیجه بایستی همزمان با تغییرات محیطی با انجام پژوهش‌های بروزتر و وسیع‌تر، الگوها، مدل‌ها و عوامل موثر بر بهبود کیفیت حسابرسی را گسترش داده و بروزرسانی کرد. بنابراین پژوهش حاضر به پیروی از چارچوب کیفیت حسابرسی هیأت استاندارد های بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در راستای کامل‌تر شدن و بروزتر شدن پژوهش‌های مرتبط با بهبود کیفیت حسابرسی در محیط اقتصادی ایران، انجام شد.

این پژوهش با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از تعداد ۵۸ نفر از خبرگان حرفه‌ای، بدنبال کشف شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی جهت طراحی الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران بوده است. برای این منظور بر اساس مبانی نظری، تعداد ۶۰ شاخص جمع‌آوری گردید که در پنج بُعد الف. عوامل ورودی با ۲۱ معیار؛ ب. عوامل فرآیندی با ۱۰ معیار؛ ج. عوامل خروجی با ۹ معیار؛ د. تعاملات اصلی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی با ۱۰ معیار؛ و و. عوامل زمینه‌ای با ۱۰ معیار طبقه‌بندی شدند. تحلیل داده‌ها بوسیله روش دلفی فازی و مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزارهای R و AMOS صورت پذیرفت که نتایج، حاکی از پذیرفته شدن ۵۴ شاخص از معیارهای مذکور در پنج بخش جداگانه می‌باشد که الگوی بهبود کیفیت حسابرسی در محیط اقتصادی ایران را از منظر خبرگان حرفه‌ای به شرح الگوی پیش گفته (شکل ۲) ارائه می‌دهد. نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که از بین ۲۱ شاخص بُعد عوامل ورودی، ۱۹ شاخص پذیرفته شد. تنها شاخص - هایی که بار عاملی پایینی داشت و از دید خبرگان در بهبود کیفیت حسابرسی نقش مهمی را

ایفا نمی‌کرد، به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحبکار بین موسسات حسابرسی و عمل در راستای منافع عموم بود.

از بین ۱۰ شاخص بُعد عوامل فرآیندی نیز به جز دو شاخص الف. مد نظر قرار دادن مشخصه-های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح موسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ و ب. وجود سیستم‌های موثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و بکارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب؛ سایر شاخص‌ها مورد پذیرش قرار گرفته‌اند.

همچنین تمام شاخص‌های بُعد عوامل خروجی از دید خبرگان مورد تأیید قرار گرفتند. شاخص‌های بُعد تعاملات اصلی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نیز تماماً مورد تأیید قرار گرفت. در پایان از بین ۱۰ شاخص بُعد عوامل زمینه‌ای تنها دو مورد (۱. بروز کردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه و ۲. افزایش ریسک دعاوی حقوقی در حد متعادل و سهم کردن حسابسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابسان) پذیرفته نشد و ۸ معیار دیگر مورد پذیرش قرار گرفت.

همان‌طور که در بالا بیان شد، ۶ شاخص از تعداد ۶۰ شاخص پیشنهادی جهت بهبود کیفیت حسابرسی توسط خبرگان حرفه‌ای به عنوان معیارهای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران پذیرفته نشد که شرح آن در جدول شماره ۳ ذکر گردیده است. گرچه تمامی ۶۰ شاخص استخراج شده، برگرفته از تحقیقات و پژوهش‌های انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی بوده است لیکن حذف شاخص‌های مورد اشاره و عدم پذیرش آنها توسط خبرگان، می‌تواند ناشی از دلایل زیر باشد:

عدم پذیرش معیارهای «۱. به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحبکار بین موسسات حسابرسی و ۲. عمل در راستای منافع عموم» می‌تواند ناشی از بیش از حد رقابتی بودن بازار کار حسابرسی در ایران باشد و یا اینکه ممکن است ناشی از این موضوع باشد که «اهمیت پذیرش خدمات حسابرسی توسط جامعه به عنوان یکی از ویژگی‌های ساختاری حسابرسی»، در ایران از جایگاهی که باید، برخوردار نیست و یا احتمالاً آیین

رفتار حرفه‌ای آنطور که شایسته است، مورد توجه قرار نمی‌گیرد. بنابراین ضرورت ارتقای جایگاه حرفه‌ای حسابرسی در جامعه و رعایت دقیق‌تر آیین رفتار حرفه‌ای و تعامل بیشتر موسسات حسابرسی با یکدیگر، بیش از پیش پررنگ‌تر می‌شود. همچنین، عدم پذیرش معیارهای^۱ مد نظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح موسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ و^۲ وجود سیستم‌های موثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و بکارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب^۳ می‌تواند ناشی از این موضوع باشد که اهمیت بازرسی و کنترل کیفیت و جایگاهش، آنطور که شایسته است در محیط حسابرسی ایران تبیین نشده است و دلیل دیگر می‌تواند این موضوع باشد که با توجه به وضعیت فعلی حرفه‌ای حسابرسی در جامعه ایران و عدم تناسب حق‌الزحمه‌های حسابرسی با ریسک‌هایی که می‌تواند ناشی از تقویت سیستم‌های بررسی ادعای قصور حسابرسی و بکارگیری اقدامات انضباطی به موسسات حسابرسی تحمیل شود، این شاخص‌ها از دید خبرگان، در زمان حاضر برای تقویت کیفیت حسابرسی در ایران مناسب نمی‌باشند و چه بسا با برطرف شدن چنین محدودیت‌هایی، حاضر به پذیرش کنترل کیفی‌های قوی‌تر و تقویت سیستم‌های بررسی ادعای قصور حسابرسی شوند.

در پایان عدم پذیرش معیارهای^۱ بروز کردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه و^۲ افزایش ریسک دعاوی حقوقی در حد متعادل و سهم کردن حساب‌رسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حساب‌رسان می‌تواند ناشی از این باشد که از دید خبرگان، قانون تجارت آنطور که باید از اثربخشی کافی برخوردار نبوده و بجای اینکه بیشتر بر جنبه‌های محتوایی آن توجه شود بر جنبه‌های شکلی تمرکز شده است و از طرف دیگر لازم‌الاجرا شدن و اجرای مؤثر دستورالعمل‌ها و منشورهای مثل دستورالعمل حاکمیت شرکتی، دستورالعمل کمیته حسابرسی، منشور حسابرسی داخلی و دستورالعمل کنترل‌های داخلی و... از لحاظ محتوایی بر بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه موثرتر خواهند بود. همچنین

با توجه به تجربه‌های گذشته بطور مثال سقوط انرون و به تبع آن عواقبی که بر موسسه‌ی حسابرسی آرتوراندرسون و موارد مشابه آن تحمیل شد، افزایش ریسک دعاوی حقوقی و سهم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور نمی‌تواند براحتی مورد پذیرش حسابرسان در ایران قرار گیرد که البته یکی از علت‌های اصلی این عدم پذیرش هم می‌تواند به این موضوع مربوط باشد که با توجه به حق‌الزحمه‌های نسبتاً پایین حسابرسی در ایران، پذیرش ریسک بالاتر، توازن ریسک و بازده را بهم می‌زند و بنابراین حسابرسان تمایلی به این شاخص نشان نداده‌اند که البته در صورتیکه جایگاه حرفه‌ی حسابرسی در ایران به وضعیت مطلوب نزدیک‌تر شود و صاحبکاران در مقابل افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی متناسب با حجم کار، مقاومت کمتری نشان دهند، احتمال اینکه این شاخص هم از دید خبرگان مؤثر باشد، بالا خواهد بود.

بررسی وضعیت موجود و وضعیت مطلوب کیفیت حسابرسی نیز نشان می‌دهد که بین وضعیت موجود کیفیت حسابرسی و وضعیت مطلوب آن در ایران شکاف معناداری وجود دارد. با توجه به ادبیات پژوهش از جمله دلایلی که می‌تواند این اختلاف معنادار را توجیه کند عبارتست از: - نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی؛ ۲- تعداد زیاد موسسات حسابرسی در ایران و وجود رقابت شدید بین آن‌ها؛ ۳- گسترش بازارهای مالی در ایران و نیاز روز افزون به اطلاعات مالی با کیفیت؛ ۴- بحران‌های مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیر سوال رفتن اعتبار حرفه‌ی حسابرسی؛ ۵- تنوع دیدگاه ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی و ضرورت مدنظر قرار دادن تمامی دیدگاه‌ها؛ و ۶- تغییرات مستمر در محیط کسب و کار و پیشرفت فناوری‌های اطلاعاتی و ضرورت همگام‌سازی حرفه حسابرسی با محیط بسرعت در حال تغییر آن.

در نهایت رتبه‌بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی نیز نشان داد که از دیدگاه خبرگان، مهم‌ترین بُعد در بهبود کیفیت حسابرسی، عوامل فرآیندی هستند. این عوامل دارای وزن نرمال شده ۰,۳۱۳ می‌باشند. عوامل ورودی دیگر بُعدی است که با وزن ۰,۲۲۳ در جایگاه دوم از نظر اهمیت قرار گرفته است. به عبارت دیگر پس از عوامل فرآیندی، عوامل ورودی مهم‌ترین عوامل مؤثر در این موضوع هستند. دو بُعد عوامل زمینه‌ای و تعاملات اصلی

به صورت مشترک در سومین جایگاه از منظر خبرگان قرار گرفته‌اند. وزن نرمال شده در این دو بُعد ۰,۱۶۵ می‌باشد. در نهایت بُعد عوامل خروجی دارای کمترین میزان اهمیت بوده و با وزنی برابر ۰,۱۳۴ در جایگاه آخر از نظر اهمیت قرار گرفته است. این نتایج می‌تواند در تصمیم‌گیری افراد درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی از این جهت مؤثر باشد که مشخص کند افراد مذکور اولویت تمرکز خود را بر کدام ابعاد قرار دهند تا اینکه بصورت گام به گام کیفیت حسابرسی در ایران ارتقاء پیدا کند. با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهای ذیل برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

۱. بررسی قابلیت اجرای شاخص‌های الگوی نهایی این پژوهش در محیط اقتصادی ایران
۲. بررسی موانع موجود در پیاده‌سازی و اجرای شاخص‌های الگوی نهایی این پژوهش در ایران و ارائه راهکارهای مناسب در جهت رفع این موانع و اجرای مؤثرتر این شاخص‌ها در راستای ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در محیط اقتصادی ایران و کاهش شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب شاخصه‌های بهبود کیفیت حسابرسی در کشور.

این پژوهش زمینه‌ای را برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در زمینه بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورد و افراد درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی را در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه و به عبارت دیگر در محیط اقتصادی ایران یاری می‌رساند. شایان ذکر است که این پژوهش با محدودیت با اهمیتی مواجه نبوده است اما با توجه به پرسشنامه‌ای بودن، محدودیت‌های ذاتی آن اجتناب‌ناپذیر است.

منابع

ایمانی برندق، محمد؛ مهران، کاوه و حجت شمامی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، صص: ۱۶۷-۱۸۹.

باباجانی، جعفر؛ شکرخواه، جواد و ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره چهارم، صص: ۱-۲۰.

بهار مقدم، مهدی و جوکار حسین. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره ۵۷، صص: ۱۲۳-۱۴۶.

رویایی، رمضانعلی؛ طالب نیا، قدرت الله؛ حساس یگانه، یحیی و جلیلی، صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگیهای جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره ۱۶، صص: ۱۵-۲۶.

عطایی، محمد. (۱۳۸۹). تصمیم گیری چند معیاره فازی. شاهرود؛ دانشگاه صنعتی شاهرود.

علوی، سید محمد و وکیلی فرد، حمید رضا (۱۴۰۰). تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص: ۱۱-۲۴.

عطایی شریف، عباس؛ لشگری، زهرا و خسروی نگار (۱۳۹۹). اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابرسی، مجله دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۷۸، صص: ۷۶-۹۶.

علوی، سید محمد؛ قربانی، بهزاد و رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مجله دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۶۰، صص: ۴۷-۷۰.

کریمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی پوریان، یوسف و حاجی‌ها، زهره (۱۳۹۸). طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۳۱، صص: ۴۵-۶۸.

مجتهد زاده، ویدا؛ آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص: ۵۳-۷۶.

مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه و علی رحمانی و آزاده مداحی، (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳- سال ششم، صص: ۱۰۳-۱۳۷.

محمد رضائی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.

محمدی، عرفان و اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۰). رابطه الگوهای مدیریت سود با ریسک سقوط قیمت سهام با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص: ۱۷۱-۲۰۰.

نیکبخت، محمدرضا و محمودی خوشرو، امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص: ۴۴۱-۴۶۲.

نمازی، نوید رضا و عزیزی، پدram. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تعدیلی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۶۹، صص: ۱۱۵-۱۴۴.

- Catanach, W. (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation, A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43-66.
- 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.
- El-Dyasty, M.M. and Elamer, A.A. (2020), "The effect of auditor type on audit quality in emerging markets: evidence from Egypt", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 43-66.
- Esplin, A., Jamal, K., & Sunder, S. (2018). Demand for and assessment of Audit quality in private companies. *Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 54(3), 319-352.
- Horton, J., Livne, G., & Pettinicchio, A. (2021). Empirical evidence on audit quality under a dual mandatory audit rotation rule. *European Accounting Review*, 30(1), 1-29.
- Harman, A., and Press, S.J. (1975). *Collecting and Analyzing Expert Group Judgment Data*. Santa Monica, Calif.
- IAASB. (2011). "Audit Quality an IAASB perspective", www.iaasb.org.
- IAASB. (2014). "A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality", www.iaasb.org
- Kuang, H., Li, H., Sherwood, M. G., & Whited, R. L. (2020). Mandatory audit partner rotations and audit quality in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 161-184.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 253-265.
- Martínez-Noya, A., & García-Canal, E. (2011). Technological capabilities and the decision to outsource/offshore R&D services. *International Business Review*, 20(3), 264-277.
- Martin, R.D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. *Current Issues in Auditing*, 7(2), 17-23.
- Sheskin, DJ. (2011). *Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures Florida*, Chapman & Hal/ CRC.
- 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.
- Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical

competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, Vol. 45, PP. 751–768.

YukseI, I and Dagdeviren, M. (2007). Using the Analytic Network Process(ANP) in a SWOT Analysis – A Case Study for Atextile Firm, *Information Sciences*, vol. 177, pp. 3364-3382.

References [In Persian]

- Alavi, S.M., Ghorbani, B. and Rostami, V. (2014). Investigating the Factors Affecting the Quality of Auditing in Iranian Assosiation of Certified Public Accountants. *Auditing Science*, 60(11), pp. 47-70. (In Persian).
- Alavi, S.M. and Vakili-Fard, H.R. (2021). The Impact of the Public Accounting Firm Size on Quality of Audit Reports issued by Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) Member Firms. *Management Auditing and Accounting Science*, 37(10). pp. 11-24. (In Persian).
- Ataei-Sharif, A., Lashgari, Z. and Khosravi, N. (2021). Interactive Effect of Management Ability and Financial Distress on Audit Fees (Empirical Evidence: Tehran Stock Exchange. *Management Auditing and Accounting Science*, 78(20), pp. 29-42. (In Persian).
- Ataei, M. (2010). Fuzzy Multi-Criteria Decision Making Shahrood University of Technology. (In Persian).
- Babajani, J., Shekarkhah, J. and Ebrahimpour, SH. (2018). A Model for Implementation of Audit Organization's Accounting Standards in the Public Sector Institutions of the Islamic Republic of Iran. *Journal of Financial Accounting*, 4(10), pp.1-20. (In Persian).
- Baharmighaddam, M., Jokar, H. (2018). The Effect of Moderating Audit Quality on Investor Sentiment in Stock Pricing, *Empirica Studies in Financial Accounting*, 57(15), pp. 123-146. (In Persian).
- Imani-Barandagh, M., Mehrani, K. and Hojjat-Shamami, R. (2016). Determining Factors of Audit Quality in Perspective of Iranian Certified Public Accountants. *Accounting Knowledge*, 25(7), pp. 167-189. (In Persian).
- Karami, A., Gholami-Jamkarani, R., Porian, T. and Hajiha, Z. (2019). The Relationship Between Audit Quality And Corporate Transparency In Tehran Stock Exchange. *Management Auditing and Accounting Science*, 31(8),pp. 45-68. (In Persian).
- Mojtahed-Zadeh, V. and Aghaei,P. (2004). The Factors Affecting Audit Quality From the Perspective of Independent Auditors and Users. *Accounting and Auditing Review*, 38(11), pp. 53-76. (In Persian).
- Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A. and Madahi, A. (2004). Development of the Audit Quality Model. *Securities Exchange*, 23(6), pp. 103-137. (In Persian).
- Mohammad-Rezaei, F.O. and Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for

- Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), pp. 87-122. (In Persian).
- Mohamamdi, E., Asnaashari, H. (2021). Investigating the Relationship between Earnings Management Patterns and Stock Crash Risk with Emphasis on the Role of Audit Quality, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 71(18), pp. 171-200. (In Persian).
- Nikbakht, M.R. and Mahmidi-Khoshro, O. (2017). Investigation on the Factors Affecting the Audit Quality in Iran According to the Indicators of the Public Company Accounting Oversight Board. *Accounting and Auditing Review*, 24(3), pp. 441-462. (In Persian).
- Namazi, N.R., Azizi, P. (2021). Investigating the Moderating Effect of Auditing Quality on the Relationship between Financial Reporting Quality and Initial Public Offerings (IPOs) Underpricing, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 69(18), pp. 115-144. (In Persian).
- Royae, R., Talebniya, G.A., Hasas-Yeganeh, Y. and Jalili, S. (2015). Relationship Between Personal Moral Philosophy and Demographic Characteristics With Audit Quality Reduction Behaviors. *Management Accounting*, 6(1), pp. 15-26. (In Persian).

استناد به این مقاله: جوان، علی اکبر، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، مرفوع، محمد. (سال). کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال (شماره)، ص آغاز-ص پایان.



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.