



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, Management&Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Farrokh Barzideh 

Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Management&Accounting, Tehran, Iran

Mohammad Marfou 

Assistant Professor of Accounting, Management&Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

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

* Corresponding Author: Javan298@gmail.com

How to Cite: Javan, A.A., Babajani, J., Barzideh, F., Marfou, M. (2023). Audit Quality: Providing a Model and Investigating the Gap between the Current Situation and The Desired Level, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 45-84.

findings indicate that 54 indicators have been adopted, which provide a model for improving the Audit Quality. Also the 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.

1. Introduction

The accuracy of the operation of each component of the financial reporting supply chain leads to higher-quality financial reporting. One of the most important components of this chain is external audits that, by considering the public interests, assure that the financial information presented in financial reports is fair and reliable (IAASB, 2011; Royaei et al., 2015; Imani Barandagh, Mehrani and Hojjat Shamami, 2016). Therefore, the international auditing and assurance standards board (IAASB), using a holistic approach, published a framework for audit quality in which the main factors contributing to audit quality are introduced. Researchers in different countries, including Iran, are expected to pay attention to the indicators suggested by the IAASB and adjust these indicators according to the context in which audit firms operate to help those involved in the financial reporting supply chain, especially auditors, to improve audit quality.

Thus, conducting a study aimed at developing a model for audit quality improvement in Iran, considering the indicators suggested by the IAASB to improve audit quality and enhance the position of the auditing profession in Iran.

Research Question(s)

The present study can answer this question: What is the audit quality improvement model in Iran?

2. Literature Review

2.1. Audit quality definition:

There is still no comprehensive, worldwide, and consensual definition, and thus, audit quality can be introduced as a complex and multidimensional concept (Mashayekhi et al., 2013; Alavi and Vakili Fard, 2021) that cannot be limited to a simple definition and the opinions of all those involved in the financial reporting supply chain should be taken into account (Bonner, 2008; Knechel et al., 2012; IAASB, 2014; Mohammadrezaei et al., 2019).

2.2. Efforts to improve audit quality:

Financial crises in recent decades have called into question the auditing profession and audit quality. Therefore, Policymakers have made attempts to identify key indicators of audit quality. As a more

considerable step, in 2014, the IAASB developed a framework for audit quality in which the main factors contributing to audit quality were introduced. The IAASB has introduced the main factors contributing to audit quality in this framework and believes that following the framework in the economic environment of each country can lead to high-quality audits and improve the position of the auditing profession in society.

3. Methodology

The present study is applied research in terms of purpose and descriptive survey in terms of the data collection method. The purpose of this study is to identify the indicators of audit quality improvement in Iran and develop a model for audit quality improvement. To this end, the fuzzy Delphi method and the confirmatory factor analysis (CFA) technique are employed.

3.1. Statistical population and sampling method

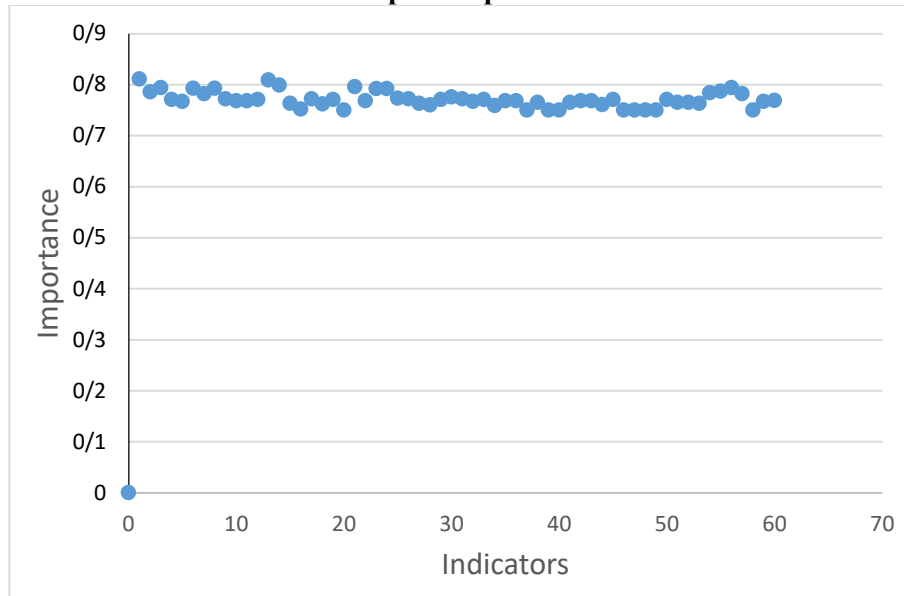
The statistical population of this study comprises audit experts (the partners and senior managers of audit firms that are a member of the IACPA and Iran audit organization). The expert panel members were selected using the purposive sampling technique and 80 questionnaires were distributed among the audit experts, and finally, 58 questionnaires were collected to analyze the data.

4. Results

4.1. The importance level of the research indicators based on experts' opinions (the results obtained from the fuzzy Delphi method)

According to the obtained results, no indicator is removed, and all the indicators play a role in improving audit quality in Iran and are confirmed by experts.

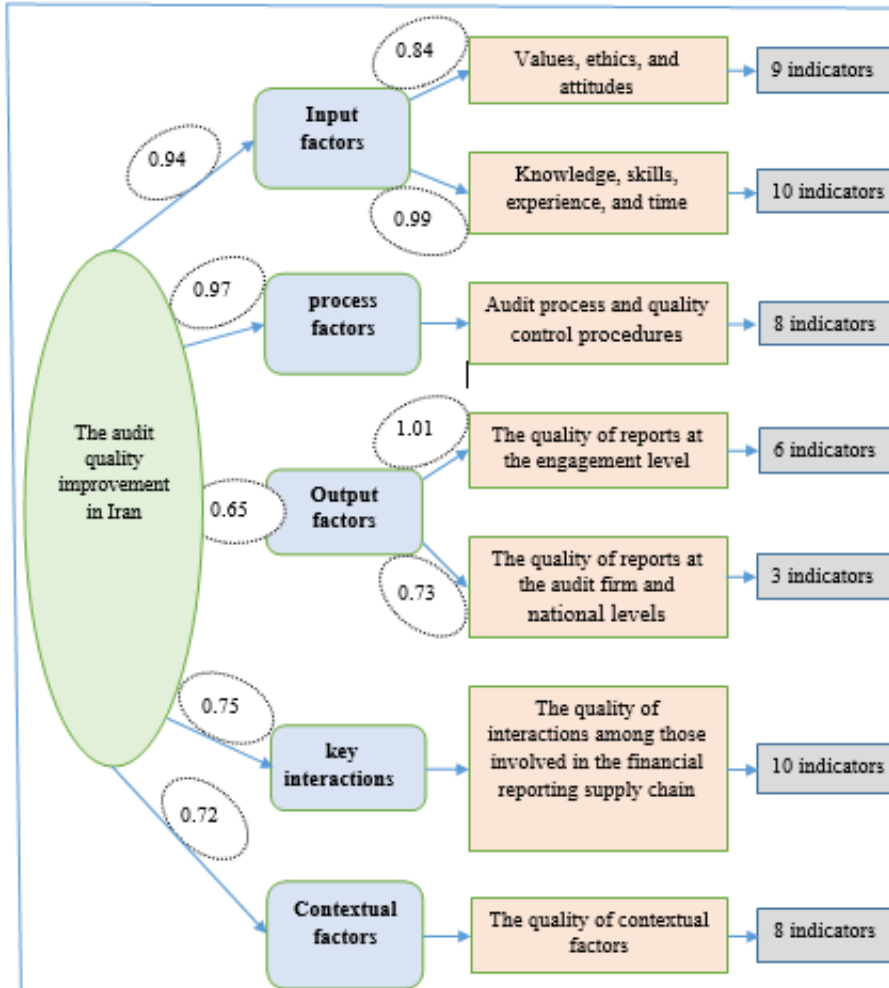
Diagram 1- the importance level of the research indicators based on experts' opinions



4.2. Audit quality improvement model

In the next step, the CFA technique was used to extract the research final model. To this end, first, the first-order one-factor CFA model related to audit quality improvement was fitted, and after removing items with factor loadings less than 0.5, 54 indicators remained. The final research model, which is a model for improving audit quality in the economic environment of Iran, was formed as described in Figure 2.

Figure 2- audit quality improvement model in the economic environment of Iran




5. Discussion and Conclusion


This study, using the fuzzy Delphi method and obtaining the opinions of 58 experts, seeks to identify audit quality improvement indicators and design a model suitable for the economic environment of Iran. To this end, based on the theoretical framework, 60 indicators were collected and categorized into five dimensions: a) input factors with 21 indicators, b) process factors with 10 indicators, c) output factors with 9 indicators, d) key interactions within the financial reporting supply chain with 10 indicators, and e) contextual factors with 10

indicators. The results show that 54 out of 60 indicators in five separate dimensions are accepted, which represent the model for audit quality improvement in the economic environment of Iran according to experts' opinions as described in the aforementioned model (Figure 2).


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

علی اکبر جوان  *


دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

جعفر باباجانی 

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

فرخ برزیده 

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

محمد مرفوع 

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

چکیده

استفاده کنندگان در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، نیاز به اطلاعات مالی باکیفیت دارند و حسابرسی مستقل نقش عمده‌ای را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند. لذا در این پژوهش سعی گردید با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از خبرگان حرفه‌ای، ضمن شناسایی معیارهای بهبود کیفیت حسابرسی، الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران، با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی طراحی شود. همچنین وضع موجود و مطلوب کیفیت شاخصه‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران نیز مقایسه شده است و در نهایت ابعاد کیفیت حسابرسی از نظر اهمیت رتبه‌بندی شده‌اند. بدین منظور به پیروی از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی 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 زمینه‌ای با ۱۰ شاخص طبقه‌بندی شد. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای R و Amos و Super Decisions مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش حاکی از پذیرفته‌شدن ۵۴ شاخص می‌باشد که الگویی برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند. همچنین نتایج حاصل از مقایسه وضع

* نویسنده مسئول: Javan298@gmail.com

کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب؛ جوان و همکاران | ۵۳

موجود و وضع مطلوب شاخصه‌های بهبود کیفیت حسابرسی بیانگر اختلاف معنادار بین وضع موجود محیط کیفیت حسابرسی در ایران با محیط مطلوب است. در نهایت نتایج حاصل از رتبه‌بندی ابعاد مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی 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.

کلیدواژه‌ها: کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، زنجیره تأمین گزارشگری مالی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب.

مقدمه

اطلاعات مالی در صورتی می‌تواند نیاز استفاده‌کنندگان را برطرف سازد که با کیفیت باشد. قانون‌گذاران به‌منظور ایجاد اطمینان برای استفاده‌کنندگان در خصوص قابل‌اتکا بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها، استفاده از خدمات حسابرسی مستقل را الزام می‌کنند (El-Dyasty & 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 (Kuang؛ Splin et al., 2018؛ Horton et al., 2021؛ et al., 2020؛ نمازی و عزیزی، ۱۴۰۰). به همین دلیل موضوع کیفیت حسابرسی برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و نهادهای معتبر بین‌المللی به‌منظور ارتقای جایگاه حرفه در جامعه، اقدامات مهم و اساسی‌ای را انجام می‌دهند (رؤیایی 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 به‌صورت مستمر و همگام با تغییرات محیط اقتصادی ادامه یابد.

در همین راستا، هیئت 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 تأمین گزارشگری مالی؛ و ۵- عوامل زمینه‌ای به‌صورت یکجا در نظر گرفت. با توجه به اینکه هیئت 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.

کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب؛ جوان و همکاران | ۵۵

بنابراین انجام پژوهشی که به دنبال ارائه الگویی برای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران، با توجه به شاخص‌های مطرح‌شده توسط هیئت مذکور با در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور باشد، برای تقویت کیفیت حسابرسی در ایران به دلایل زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد:

۱- نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی؛ ۲- تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی در ایران و وجود رقابت شدید بین آن‌ها؛ ۳- گسترش بازارهای مالی در ایران و نیاز روزافزون به اطلاعات مالی با کیفیت؛ ۴- بحران‌های مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیر سؤال 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 کسب‌وکار و پیشرفت فناوری‌های اطلاعاتی و ضرورت همگام‌سازی حرفه حسابرسی با محیط به سرعت 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 سؤالات 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:

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۱ بر این باور است که باوجود

تلاش‌های زیاد برای ارائه‌ی تعریفی از کیفیت حسابرسی تاکنون تعریفی جامع، مشترک، جهان‌شمول و موردقبول همگان ارائه نشده است و در نتیجه کیفیت حسابرسی را یک مفهوم پیچیده و چندبعدی معرفی کرد؛ بنابراین تعاریفی که تابحال در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده است، نمی‌تواند تمام جنبه‌های آن را پوشش دهد (Knechel et al., 2012؛ محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۸؛ علوی و وکیلی فرد، ۱۴۰۰؛ محمدی و اثنی عشری، ۱۴۰۰). لذا با توجه به چندوجهی بودن کیفیت حسابرسی، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و بایستی کیفیت تمام اجزای سیستم را مدنظر قرار داد (IAASB, 2011).

تلاش‌ها برای افزایش کیفیت حسابرسی

بحران‌های مالی دهه‌های اخیر، موجب زیر سؤال رفتن حسابرسی و کیفیت آن شده است. به همین دلیل کیفیت حسابرسی مورد توجه و مطالبه جدی قانون‌گذاران در کشورهای توسعه‌یافته 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 هیئت 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 راسماسن 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:

1. PCAOB
2. Catanach
3. Warming-Rasmussen
4. Duff

مجتهد زاده و آقایی (۱۳۸۳) «عوامل مؤثر 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 استفاده‌کنندگان 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، «الزام شرکا به کیفیت حسابرسی در سطح کار و مؤسسه حسابرسی به‌عنوان 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 مؤسسات 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 شرکا، وضعیت نهاده‌های حسابرسی در حرفه، فشار زمانی و دوره‌ی تصدی، تناسب حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با کار، تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار و تقاضا برای کیفیت حسابرسی» در سطح حرفه و «ماندگاری کارکنان و شرکا، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه و ساختاریافتگی مؤسسه، پیچیدگی کسب‌وکار 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 مؤسسات 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 شرکا با امتیاز کنترل کیفیت

موسسه‌ی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر رابطه‌ی مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت موسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه‌ی منفی و معنی‌دار بین متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای موسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی می‌باشد.

ایمانی برندق، مهرانی و حجت شمامی (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.

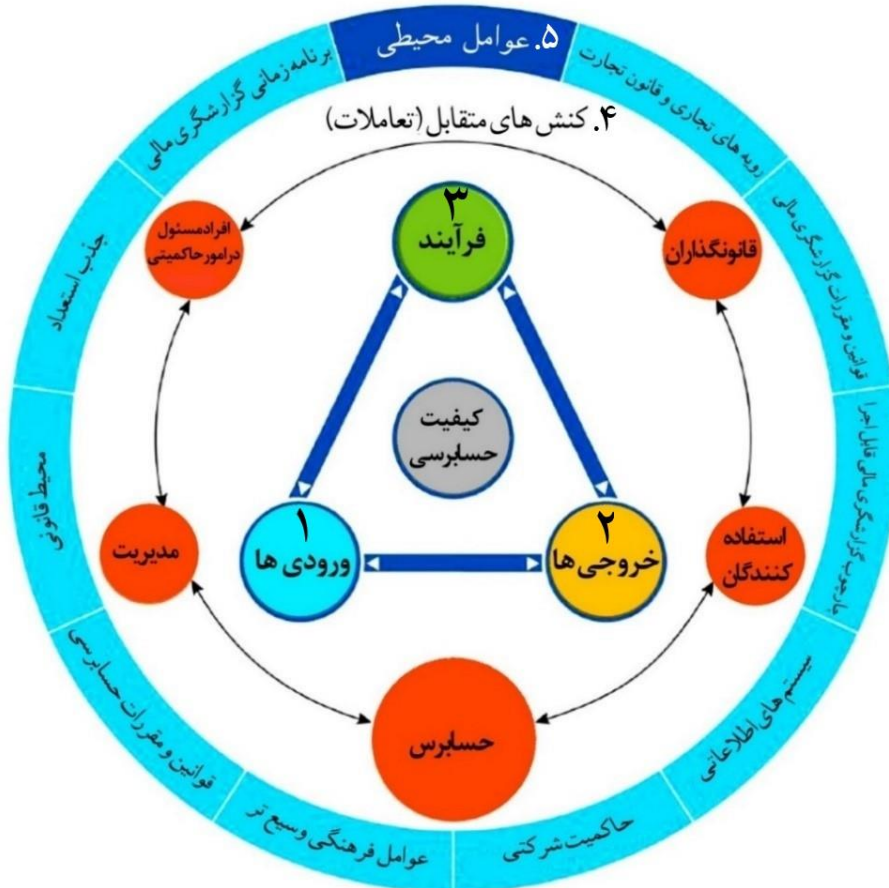
نیک‌بخت و خوشرو (۱۳۹۶) «عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با تأکید بر شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) را مورد بررسی قرار دادند. شاخص‌های بالقوه‌ی مطرح‌شده در پژوهش شامل عوامل ورودی، فرآیندی و نتایج حسابرسی برگرفته از شاخص‌های هیئت مذکور بوده است. نتایج بیانگر این است که بیشترین تأثیر 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 بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، نشأت می‌گیرد.

کرمی 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 عرضه کنندگان گزارش‌های مالی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتباردهی به صورت‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی، دسته‌بندی نمود. دیگر یافته‌ها بیانگر مؤلفه‌های مؤثر فراوانی در ابعاد مختلف، جهت افزایش کیفیت حسابرسی در ایران است.

در گامی وسیع‌تر و جامع‌تر، هیئت 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. هیئت 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 این است 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. هیئت بر این باور است که پیروی از این چارچوب در محیط اقتصادی هر کشوری، می‌تواند منجر به انجام حسابرسی‌های باکیفیت 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 حسابداری IAASB



پرسش های پژوهش

بر اساس توضیحات ذکر شده، این پژوهش به دنبال کشف معیارهای بهبود کیفیت حسابداری در ایران، مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص های بهبود کیفیت حسابداری و رتبه بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر کیفیت حسابداری می باشد، لذا بر اساس پژوهش های انجام شده، سوالاتی به شرح ذیل مطرح شده است:

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

پرسش های فرعی:

کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب؛ جوان و همکاران | ۶۱

(۱) ابعاد بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدام‌اند؟ (۲) مؤلفه‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدام‌اند؟ (۳) شاخص‌های بهبود کیفیت حسابرسی در ایران کدام‌اند؟
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 مرحله‌ی اول با مطالعه ادبیات و پیشینه‌ی پژوهش و به پیروی از چارچوب کیفیت حسابرسی هیئت 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 به صورت یک گزاره مورد پرسش قرار گرفت به طوری که 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 به صورت مقایسه زوجی طراحی شد. به این صورت که خبرگان ابعاد را به صورت دوجه 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.

هـ. 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 مؤسسات 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 شده‌اند (Harman & Press, 1975)؛ بنابراین اعضای دلفی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب و در نهایت تعداد ۵۸ پرسشنامه جهت تحلیل داده‌ها به دست آمد.

خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان به شرح زیر می باشد:

- 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) می باشد.
- شغل یا سمت: ۴۷ نفر (۸۱ درصد) از افراد در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل هستند، ۶ نفر (۱۰,۳ درصد) حسابدار رسمی اما غیرشاغل 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 هیئت علمی در دانشگاه بوده اند و ۵۰ درصد دیگر دانشگاهی نبودند.
- میزان تجربه مفید حرفه ای: اکثر افراد (۲۵ نفر یا ۴۳,۱ درصد) دارای ۱۱ تا ۱۵ سال میزان تجربه مفید حرفه ای، 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 حرفه ای بوده اند.
- 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 می باشند.

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 زمینه ای 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- 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 به‌کارگیری مداوم الزامات؛ ۱۱- به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحب‌کار بین مؤسسات حسابرسی.</p>
۱- عوامل ورودی	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 انجام‌شده؛ 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 به‌گونه‌ای مؤثر؛ 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 به‌هنگام، رهبری مناسب و آموزش‌های ضمن خدمت شرکا و کارکنان ارشدتر برای کارکنان کم‌تجربه‌تر؛ 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 مؤسسات 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>
		<p>۱- انجام حسابرسی در انطباق با استانداردهای 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 مؤثر بین اعضای تیم حسابرسی و برقراری ترتیبات مناسب با مدیریت به‌منظور انجام حسابرسی</p>

ابعاد	مؤلفه	شاخص
۲- عوامل فرآیندی	فرآیند حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفی	به گونه‌ای کارا و اثربخش؛ ۴- انطباق روش‌شناسی حسابرسی با توسعه‌ی استانداردهای حرفه‌ای و یافته‌های ناشی از بررسی‌های کنترل کیفی داخلی و بازرسی‌های بیرونی؛ ۵- تنظیم روش‌شناسی حسابرسی در جهت تشویق تک‌تک اعضای تیم حسابرسی به به‌کارگیری تردید حرفه‌ای و اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب؛ ۶- الزام روش‌شناسی حسابرسی به نظارت و بررسی مؤثر کار حسابرسی و مستندسازی کافی و مناسب؛ ۷- برقراری رویه‌های کنترل کیفی به نحو مناسب برای نظارت بر کیفیت حسابرسی و متعاقباً اتخاذ اقدامات مناسب و اعمال بررسی‌های کنترل کیفی در سطح هر کار حسابرسی در جای مقتضی. ۸- شفاف‌سازی اهداف زیربنایی استانداردهای حسابرسی و سایر استانداردها توسط نهادهای استاندارد‌گذار؛ ۹- مدنظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح مؤسسات و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ ۱۰- وجود سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و به‌کارگیری اقدامات انضباطی
۳- عوامل خروجی	۱- گزارش‌ها ۲- سطح هر کار حسابرسی	۱- توسعه‌ی اطلاعات گنجانده‌شده 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 مدنظر آن‌ها و اعمال غیرقانونی 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؛
	گزارش‌ها سطح موسسه و سطح ملی	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 مؤسسات حسابرسی در خصوص راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی. ۳- افزایش سطح جزییات ارائه شده در گزارش‌های قانون‌گذاران درباره‌ی نتایج بازرسی از مؤسسات حسابرسی به عموم.
۴- تعاملات اصلی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی	تعاملات	۱- ارتقای ارتباط آزاد و سازنده بین حسابرس و مدیریت با حفظ بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای؛ ۲- ارتقای سطح ارتباط دوطرفه مؤثر بین حسابرسان و ارکان راهبری؛ ۳- افزایش سطح ارتباطات مؤثر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان؛ ۴- افزایش سطح ارتباطات مؤثر بین حسابرسان و قانون‌گذاران؛ ۵- افزایش سطح تعاملات مؤثر بین مدیریت و ارکان راهبری؛ ۶- افزایش سطح تعاملات مؤثر بین مدیریت و

مؤلفه	ابعاد	شاخص
		قانون گذاران؛ ۷- افزایش سطح تعاملات بین مدیران و استفاده کنندگان؛ ۸- افزایش سطح تعاملات بین ارکان راهبری و قانون گذاران؛ ۹- افزایش سطح تعاملات بین ارکان راهبری و استفاده کنندگان؛ ۱۰- افزایش سطح تعاملات بین قانون گذاران و استفاده کنندگان.
عوامل محیطی	۵- عوامل زمینه‌ای	۱- بروز کردن قانون تجارت؛ ۲- بروز کردن قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی؛ ۳- شفاف سازی بیشتر چارچوب گزارشگری مالی؛ ۴- 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 حرفه‌ای در حین انجام کار؛ ۷- افزایش اثربخشی فرآیندهای صدور گواهینامه، تعیین استانداردها، کنترل کیفی حسابرسی و اعمال اقدامات انضباطی در شرایط قصور حسابرسان؛ ۸- افزایش ریسک دعوی 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 زمان بندی گزارشگری مالی در جهت کاهش فشار زمانی حسابرسی

نظرخواهی 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 به کارگیری روش دلفی فازی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان استخراج گردید. به این صورت 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 پاسخ‌دهندگان 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 و ۰)	(۰,۵ و ۰,۲۵ و ۰)	(۰,۷۵ و ۰,۵ و ۰,۲۵)	(۱ و ۰,۷۵ و ۰)	(۱ و ۰,۷۵ و ۰)
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، ممکن‌ترین مقدار و بیشترین مقدار (اعداد مثلثی) ارائه می‌کنند (عطایی، ۱۳۸۹). در گام بعدی با استفاده از روش میانگین فازی، دیدگاه خبرگان تجمیع شد و سپس مقادیر به دست آمده فازی زدایی و وزن شاخص مورد بررسی محاسبه گردید. با توجه به اینکه برای غربال شاخص‌ها بایستی یک آستانه تحمل در نظر گرفت، اگر وزن محاسبه شده برای شاخص از آستانه تحمل بالاتر باشد، شاخص مورد نظر تأیید می‌شود. لذا در این پژوهش به پیروی از وو و فنگ^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 شاخص‌های اثرگذار در بهبود کیفیت حسابرسی، به منظور تحلیل داده‌ها و ارائه الگو، از مدل تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. لازم به ذکر است که پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، بارهای عاملی آن‌ها محاسبه گردیده است، لذا شاخص‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰,۵ بوده‌اند به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شده‌اند. پس از نهایی شدن

1. Wu and Fang

شاخص‌ها و الگوی پژوهش، به منظور مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص‌های مؤثر در بهبود کیفیت حسابرسی از آزمون ویلکاکسون استفاده شد و در گام آخر به منظور رتبه‌بندی عوامل اصلی اثرگذار بر بهبود کیفیت حسابرسی از مدل فرآیند تحلیل شبکه‌ای استفاده شد. همچنین در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای R، AMOS و Super Decisions استفاده شده است.

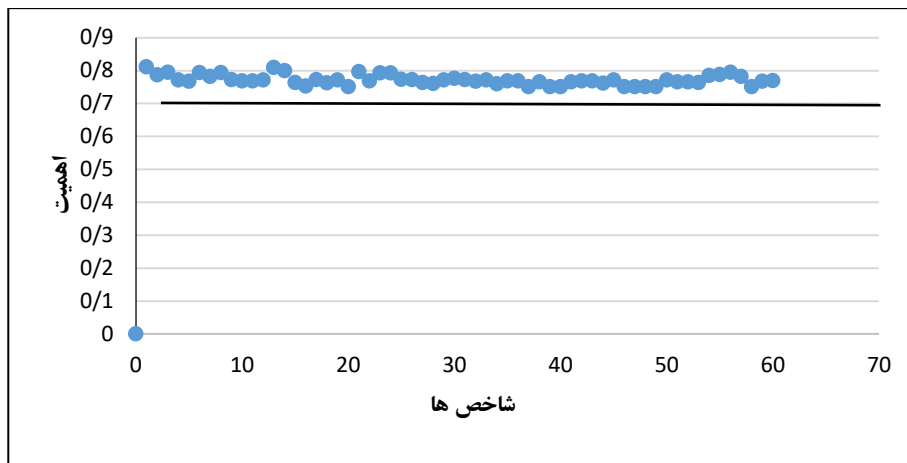
یافته‌ها

میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان و استخراج الگوی نهایی

پژوهش

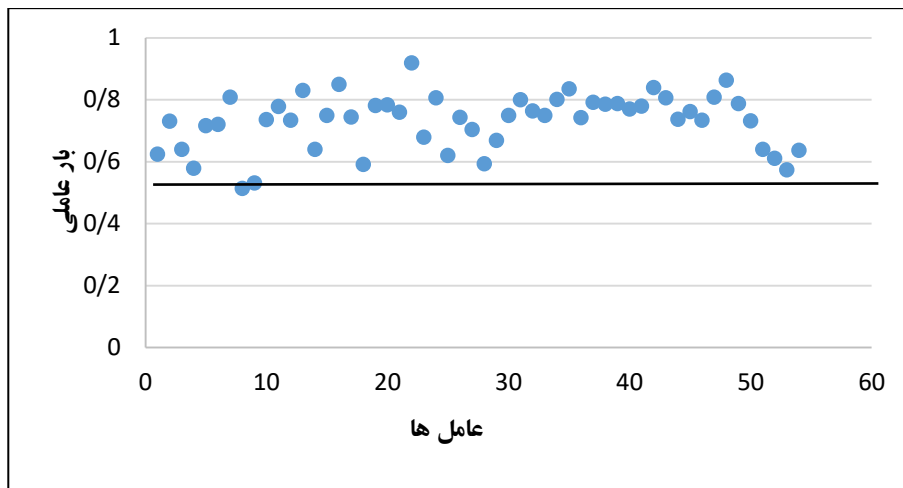
خروجی فازی‌زدایی شده مقادیر حاصل از به کارگیری روش دلفی فازی در نمودار ۱ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود خبرگان نسبت به این شاخص‌ها با شدت بالایی موافقت خود را اعلام نموده‌اند و تمام اعداد فازی‌زدایی شده بیش از ۰,۷ می‌باشند؛ بنابراین بر اساس نتایج به دست آمده هیچ شاخصی حذف نشد و همه‌ی شاخص‌ها در بهبود کیفیت حسابرسی در ایران نقش دارند و مورد تأیید خبرگان قرار گرفته‌اند.

نمودار ۱. میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان



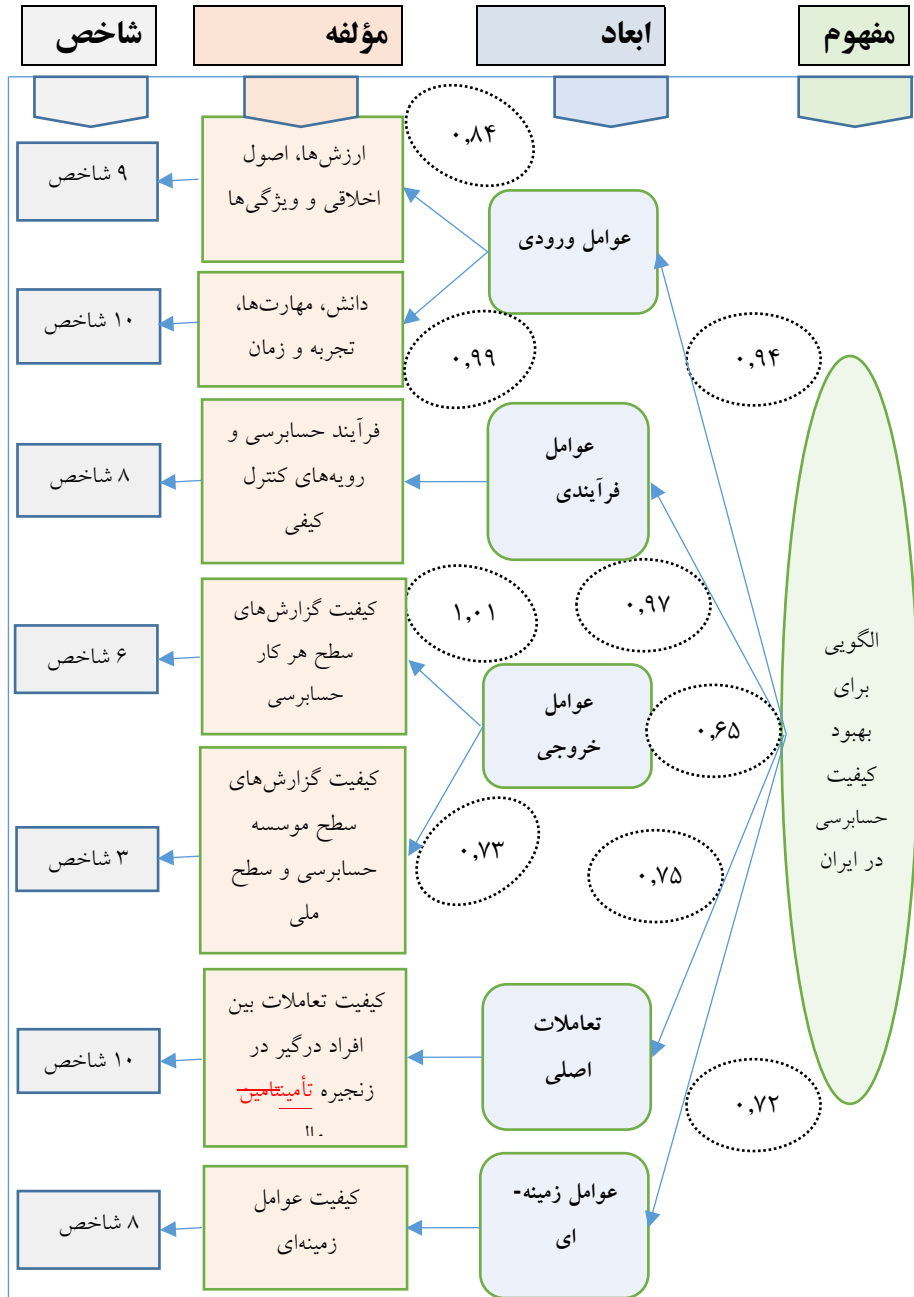
در مرحله‌ی بعد به منظور استخراج الگوی نهایی پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. بدین صورت که در گام اول مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه اول مرتبط با بهبود کیفیت حسابرسی برازش گردید که پس از حذف گویه‌های دارای بارهای عاملی کمتر از ۰,۵، تعداد ۵۴ شاخص باقی ماند؛ و سپس معیارهای ذکرشده در مدل تحلیل 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 «الگویی 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 حسابداری در محیط اقتصادی ایران



جدول ۳. شاخص‌های پذیرفته‌نشده از منظر خبرگان به‌منظور بهبود کیفیت حسابرسی در ایران

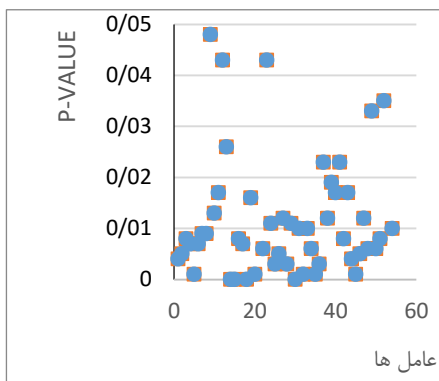
عوامل ورودی	۱. به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحب‌کار بین مؤسسات حسابرسی و ۲. عمل در راستای منافع عموم	بهبود کیفیت حسابرسی در ایران
عوامل فرآیندی	۱. مدنظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح مؤسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ و ۲. وجود سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و به‌کارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب	
عوامل خروجی	-	
تعاملات	-	
عوامل زمینه‌ای	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	

مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص‌های مؤثر در بهبود کیفیت

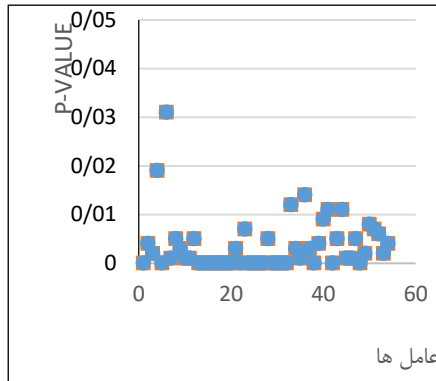
حسابرسی

به‌منظور آزمون مقایسه میانگین با عدد ثابت، در گام اول بررسی نرمال بودن گروه مشاهدات با استفاده از آزمون شاپیرو-ویلک و کلموگروف-اسمیرنوف انجام می‌شود و در گام بعدی اگر مشاهدات در گروه موردبررسی نرمال باشند از روش‌های پارامتری و آزمون t استودنت برای مقایسه میانگین با عدد ثابت استفاده و در غیر این صورت از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده می‌شود که در آزمون‌های ناپارامتری به‌جای 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 هیچ‌یک از سؤالات نرمال نیست چراکه با توجه به نمودارهای ۳ و ۴ سطح معنی‌داری آماره‌های دو آزمون برای تمام شاخص‌ها کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد.

نمودار ۴. سطح معنی داری آماره‌های آزمون شاپیرو - ویلک

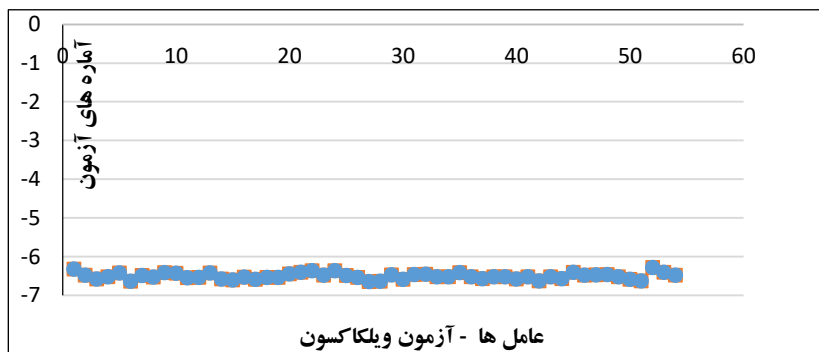


نمودار ۳. سطح معنی داری آماره‌های آزمون کلموگروف - اسمیرنوف



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 سؤالات 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، چندبخشی است که هر بخش ماتریس، روابط میان عناصر در سیستم را نشان می‌دهد و سپس رتبه‌بندی ابعاد بر اساس وزن‌های به دست آمده انجام می‌شود (Yuksel & Dagdeviren, 2007). نتایج نهایی رتبه‌بندی ابعاد مؤثر بر کیفیت حسابرسی در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. رتبه‌بندی ابعاد مؤثر بر کیفیت حسابرسی

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

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 مؤثر در این موضوع هستند. دو بُعد عوامل زمینه‌ای و تعاملات اصلی به صورت مشترک در

1. Analytic Network Process
2. Supermatrix

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.

بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن از گذشته مورد توجه و علاقه‌ی استفاده‌کنندگان بوده است. چراکه موضوعی مهم در حوزه‌ی بازار سرمایه و به‌طور کلی اقتصاد کشورها می‌باشد. بحران‌های مالی دهه‌های اخیر، حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی را زیر سؤال برده است؛ بنابراین حسابرسی مستقل به‌عنوان یکی از حلقه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، بایستی نقشی با اهمیت در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا کند. جهانی‌شدن 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 مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی را گسترش داده و به‌روزرسانی کرد؛ بنابراین پژوهش حاضر به پیروی از چارچوب کیفیت حسابرسی هیئت استانداردهای 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، به دنبال 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 عوامل زمینه‌ای با ۱۰ معیار طبقه‌بندی شدند. تحلیل داده‌ها به‌وسیله روش دلفی فازی و مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم‌افزارهای 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 پیش‌گفته (شکل ۲) ارائه می‌دهد. نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که از بین ۲۱ شاخص بُعد عوامل ورودی، ۱۹ شاخص پذیرفته شد. تنها شاخص‌هایی 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 مؤسسات حسابرسی و عمل در راستای منافع عموم بود.

از بین ۱۰ شاخص بُعد عوامل فرآیندی نیز به جز دو شاخص الف. مدنظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح مؤسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی‌های حسابرسی؛ و ب. وجود سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و به کارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب؛ سایر شاخص‌ها موردپذیرش 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 سهمیم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان) پذیرفته نشد و ۸ معیار دیگر موردپذیرش قرار گرفت.

همان‌طور که در بالا بیان شد، ۶ شاخص از تعداد ۶۰ شاخص پیشنهادی جهت بهبود کیفیت حسابرسی توسط خبرگان حرفه‌ای به‌عنوان معیارهای بهبود کیفیت حسابرسی در ایران پذیرفته نشد که شرح آن در جدول شماره ۳ ذکر گردیده است. گرچه تمامی ۶۰ شاخص استخراج‌شده، برگرفته از تحقیقات و پژوهش‌های انجام‌شده 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 صاحب کار بین مؤسسات حسابرسی و ۲. عمل در راستای منافع عموم» می تواند 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 ویژگی های ساختاری حسابرسی»، در ایران از جایگاهی که باید، برخوردار نیست و یا احتمالاً آیین رفتار حرفه ای آن طور که شایسته است، مورد توجه قرار نمی گیرد؛ بنابراین ضرورت ارتقای جایگاه حرفه ای حسابرسی در جامعه و رعایت دقیق تر آیین رفتار حرفه ای و تعامل بیشتر مؤسسات حسابرسی با یکدیگر، بیش از پیش پررنگ تر می شود. همچنین، عدم پذیرش معیارهای ۱. مدنظر قرار دادن مشخصه های مربوط به کیفیت حسابرسی در هر دو سطح مؤسسات حسابرسی و کارهای حسابرسی جداگانه توسط نهادهای مسئول بازرسی های حسابرسی؛ و ۲. وجود سیستم های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی و به کارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب می تواند ناشی از این موضوع باشد که اهمیت بازرسی و کنترل کیفیت و جایگاهش، آن طور که شایسته است در محیط حسابرسی ایران تبیین نشده است و دلیل دیگر می تواند این موضوع باشد که با توجه به وضعیت فعلی حرفه ای حسابرسی در جامعه ایران و عدم تناسب حق الزحمه های حسابرسی با ریسک هایی که می تواند ناشی از تقویت سیستم های بررسی ادعای قصور حسابرسی و به کارگیری اقدامات انضباطی به مؤسسات حسابرسی تحمیل شود، این شاخص ها از دید خبرگان، در زمان حاضر برای تقویت کیفیت حسابرسی در ایران مناسب نمی باشند و چه بسا با برطرف شدن چنین محدودیت هایی، حاضر به پذیرش کنترل کیفی های قوی تر و تقویت سیستم های 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 خسارت های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان می تواند ناشی از این باشد که از دید خبرگان، قانون تجارت آن طور 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 منشورهایی 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 مؤثرتر خواهند بود. همچنین با توجه به تجربه‌های گذشته به‌طور 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 به راحتی 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 حق الزحمه‌های نسبتاً پایین حسابرسی در ایران، پذیرش ریسک بالاتر، توازن ریسک و بازده را به هم می‌زند و بنابراین حساب‌رسان تمایلی به این شاخص نشان نداده‌اند که البته در صورتی که جایگاه حرفه‌ی حسابرسی در ایران به وضعیت مطلوب نزدیک‌تر شود و صاحب‌کاران در مقابل افزایش حق الزحمه‌های 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 عبارت است از: - نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی؛ ۲ - تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی در ایران و وجود رقابت شدید بین آن‌ها؛ ۳ - گسترش بازارهای مالی در ایران و نیاز روزافزون به اطلاعات مالی با کیفیت؛ ۴ - بحران‌های مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیر سؤال 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 به سرعت 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 به صورت 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

کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب؛ جوان و همکاران | ۷۹


بااهمیتی مواجه نبوده است اما با توجه به پرسشنامه‌ای بودن، محدودیت‌های ذاتی آن اجتناب‌ناپذیر است.

تعارض منافع


نویسندگان هیچ‌گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID


AliAkbar Javan

 <https://orcid.org/0000-0002-4599-8316>


Jafar Babajani

 <https://orcid.org/0000-0002-9855-8664>

Farrokh Barzideh

 <https://orcid.org/0000-0003-4925-7029>

Mohammad Marfou

 <https://orcid.org/0000-0001-8729-7991>

منابع

- ایمانی برندق، محمد؛ مهرا، کاوه و حجت شمامی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری 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 حسابداری 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 حسابداری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال چهاردهم، شماره ۵۷، صص: ۱۲۳-۱۴۶.
- رؤیایی، رمضانعلی؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ حساس یگانه، یحیی و جلیلی، صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری، *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، سال ششم، شماره ۱۶، صص: ۱۵-۲۶.
- عطایی، محمد. (۱۳۸۹). *تصمیم‌گیری چند معیاره فازی*. شاهرود؛ دانشگاه صنعتی شاهرود.
- علوی، سید محمد و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). تأثیر اندازه موسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، *مجله دانش حسابداری و حسابداری 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 حسابداری، *مجله دانش حسابداری*، دوره ۲۰، شماره ۷۸، صص: ۷۶-۹۶.
- علوی، سید محمد؛ قربانی، بهزاد و رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، *مجله دانش حسابداری*، سال یازدهم، شماره ۶۰، صص: ۷۰-۴۷.
- کرمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی پوریان، یوسف و حاجی‌ها، زهره (۱۳۹۸). طراحی الگوی کیفیت حسابداری بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی، *فصلنامه دانش*

کیفیت حسابرسی: ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب؛ جوان و همکاران | ۸۱

- حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۳۱، صص: ۴۵-۶۸.
- مجتهد زاده، ویدا؛ آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر 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 آرشویی: 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 مؤثر 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 قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۶۹، صص: ۱۱۵-۱۴۴.

References

- 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*, 24, 400-422.
- El-Dyasty, M.M., & Elamer, A.A. (2020). The effect of auditor type on audit quality in emerging markets: evidence from Egypt. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 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., & 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, & Harrison, G. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 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, D.J. (2011). *Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures Florida*, Chapman & Hal/ CRC.
- Warming-Rasmussen, B., & Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, *The European Accounting Review*, 7(1), 65–82.
- Wu, C. H., & Fang, W. C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, 45, 751–768.
- Yuksel, I. & Dagdeviren, M. (2007). Using the Analytic Network Process (ANP) in a SWOT Analysis – A Case Study for A textile Firm, *Information Sciences*, 177, 3364-3382.

References [In Persian]

- Alavi, S.M., Ghorbani, B., & Rostami, V. (2014). Investigating the Factors Affecting the Quality of Auditing in Iranian Association of Certified Public Accountants. *Auditing Science*, 60(11), 47-70. [In Persian]
- Alavi, S.M., & 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), 11-24. [In Persian]
- Ataei-Sharif, A., Lashgari, Z., & 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), 29-42. [In Persian]
- Ataei, M. (2010). Fuzzy Multi-Criteria Decision Making. Shahrood University of Technology. [In Persian]
- Babajani, J., Shekarkhah, J., & 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), 1-20. [In Persian]
- Baharmighaddam, M., & Jokar, H. (2018). The Effect of Moderating Audit Quality on Investor Sentiment in Stock Pricing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 57(15), 123-146. [In Persian]
- Imani-Barandagh, M., Mehrani, K., & Hojjat-Shamami, R. (2016). Determining Factors of Audit Quality in Perspective of Iranian Certified Public Accountants. *Accounting Knowledge*, 25(7), 167-189. [In Persian]
- Karami, A., Gholami-Jamkarani, R., Porian, T., & Hajiha, Z. (2019). The Relationship between Audit Quality and Corporate Transparency In Tehran Stock Exchange. *Management Auditing and Accounting Science*, 31(8), 45-68. [In Persian]
- Mojtahed-Zadeh, V., & Aghaei, P. (2004). The Factors Affecting Audit Quality from the Perspective of Independent Auditors and Users. *Accounting and Auditing Review*, 38(11), 53-76. [In Persian]
- Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A., & Madahi, A. (2004). Development of the Audit Quality Model. *Securities Exchange*, 23(6), 103-137. [In Persian]
- Mohammad-Rezaei, F.O., & 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), 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), 171-200. [In Persian]
- Nikbakht, M.R., & 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), 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), 115-144. [In Persian]
- Royae, R., Talebniya, G.A., Hasas-Yeganeh, Y., & Jalili, S. (2015). Relationship between Personal Moral Philosophy and Demographic Characteristics with Audit Quality Reduction Behaviors. *Management Accounting*, 6(1), 15-26. [In Persian]

استناد به این مقاله: جوان، علی‌اکبر، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، مرفوع، محمد. (۱۴۰۲). کیفیت حسابداری:

ارائه الگو و بررسی شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۹)، ۴۵-۸۴.

DOI: 10.22054/qjma.2022.69623.2406



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