



طراحی الگوی پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی بر اساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC): تحلیل ریدماینر

ساناز حجی^۱

خسرو فغانی ماکرانی^۲ ✉

نقی فاضلی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۱۰

چکیده

شکاف انتظارات به عنوان فرآیندی از گزارش‌های حسابرسی ریشه در فاصله بین تئوری و عمل دارد، حوزه‌ای که اگرچه برای توسعه کارآمدی کیفیت حسابرسی مهم و ضروری است، اما به دلیل عدم ادراک عملگرایانه یا اصطلاحاً پراگماتیسم‌گرایی حسابرسی و عدم تمرکز بر حوزه‌ی توسعه بخش واقعیت‌های بازار عملاً در پژوهش‌های حسابرسی مغفول باقی مانده است. هدف این پژوهش طراحی الگوی پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی بر اساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان بود. در این پژوهش باتوجه به اینکه مبنای مشخص و منسجمی در خصوص، کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی وجود نداشت به پشتوانه‌ی روش شناسی بخش کیفی تلاش گردید تا براساس، فرآیند ساختار تحلیل محتوایی نسبت به شناسایی ابعاد این موضوع اقدام شود. لذا از نظر نتیجه این پژوهش توسعه‌ای و از نظر هدف کاربردی و در دسته پژوهش‌های آمیخته از نظر جمع‌آوری داده‌های پژوهش قرار می‌گیرد. جامعه‌ی هدف در بخش کیفی، ۱۱ نفر از خبرگان حسابداری بودند که شناخت ملموس‌تری از کیفیت حسابرسی به واسطه‌ی انجام پژوهش مشابه داشتند. همچنین در بخش کمی پژوهش ۱۴ نفر از حسابرسان مستقل دارای بیش از ۳ سال سابقه‌ی حرفه‌ای که براساس تکنیک انتخاب دروازه بانان اطلاعات تعیین شدند، از طریق پرسشنامه‌های ماتریسی مشارکت نمودند. نتایج پژوهش از وجود دو مولفه‌ی افشای موارد کلیدی و افشای تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی و ۱۱ مضمون مرتبط با مولفه‌های شناسایی شده به عنوان مبنای عملگرایی کیفیت حسابرسی در بخش کیفی حکایت داشت. نتایج در بخش کمی نیز نشان داد، مضامین افشای ارزیابی توانایی اهرمی شرکت در بازپرداخت‌ها «A3» و افشای سطح تعهدات مالی شرکت «A11» از مولفه‌ی افشای تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی می‌باشد که در سطح چهارم اولویت‌بندی مدل به عنوان تاثیرگذارترین مضامین کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی قرار گرفتند.

واژه‌های کلیدی: پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی؛ شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC)؛ افشای تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی.

^۱ دانشجوی دکترای گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. Sanaz_hadji@yahoo.com

^۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران (نویسنده مسئول). kh.makrani@chmail.ir

^۳ استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. fazeli.nphd@gmail.com

مقدمه

شرایط اجتماعی و تغییرات اقتصادی باتوجه به تجارب قبلی، معمولاً مبنای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی محسوب می‌شود، به طوریکه با اعمال این تغییرات همواره سعی می‌گردد تا شکاف و خلاءهای ناشی از قوانین و اجرا پوشش داده شود و براساس آن سطح کیفیت حسابرسی ارتقای یابد، چراکه بین نظریه تا عمل همواره شکاف‌های ایدئولوژیک و اجرایی وجود داشته است (گویزانی و عبدالکریم^۱، ۲۰۲۱). شورای گزارشگری مالی^۲ انگلستان با قدمتی طولانی در حوزه‌ی پیشبرد عملگرایی، مسئول مقررات‌گذاری مستقل؛ راهبری شرکتی و گزارشگری است که وظیفه‌ی این شورا تعیین تغییرات در کارکردهای مالی شرکت‌ها در راستای تغییرات اجتماعی؛ فرهنگی؛ قوانین؛ اقتصاد و غیره می‌باشد (تیل‌من^۳، ۲۰۲۱). براساس طرح شورای گزارشگری مالی، کلیه ذینفعان همچون حسابرسان به عنوان نظارت‌کنندگان بر عملکردهای مالی شرکت، توانایی‌ی گزینش رویکرد عمل‌گرایانه‌ای^۴ درباره چگونگی به‌کارگیری بهترین روش، برای ارزیابی مکانیزم‌های افساء را خواهند داشت، به گونه‌ای که با ارزیابی مستدل از واقعیت‌های عملکردی آنان، کیفیت حسابرسی را برای استفاده‌ی سایر ذینفعان توسعه بخشند (حاجیان، ۱۳۹۹). نقش شورای گزارشگری مالی به‌عنوان ضابطه‌گذار این است که به ذینفعانی همچون حسابرسان اطمینان دهد، اطلاعات موردنیاز برای ارزیابی واقعیت‌های عملکردی را در اختیار دارند. در واقع این الگو با پیروی از رویکرد مبتنی بر بازار، به دنبال حفظ اثربخشی مقررات و نظارت‌های کنترل داخلی پویا جهت ارتقای سطح مسئولیت‌پذیری در برابر ذینفعان می‌باشد (گرین‌وود و تائو^۵، ۲۰۲۰). این شورا همچنین معتقد است که ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای موسسات حسابرسی به دلیل تعامل بین نظارت‌های پس از اجرا، می‌تواند از طریق حسابرسی داخلی به پویایی بیشتر واقعیت‌های عملکردی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران منجر شود، زیرا وجود چنین تعاملاتی در چارچوب قانون، به توسعه‌ی الزام به رعایت استانداردها در مرحله‌ی افشای اطلاعات می‌تواند منجر شود و سطح، شکاف انتظارات را در بازار کاهش دهد (محبی، ۱۳۹۷). اگرچه توجه به کیفیت عملگرایان به

جای برداشت از کیفیت حسابرسی در نظریه‌ها از اهمیت بیشتری برای توسعه‌ی بازار سرمایه برخوردار است، اما فقدان یک مبنای اندازه‌گیری مشخص در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی پراگماتیسم، عملاً کارکردهای این حوزه را غیرقابل‌لمس نموده است، زیرا کیفیت واقعی حسابرسی به دلیل تأثیرپذیری از برداشت‌های متفاوت ذینفعان، در عمل ارزیابی اثربخش را دچار چالش نموده است (امیری و همکاران، ۱۳۹۹). لذا باتوجه به تناقض برداشت از کیفیت واقعی حسابرسی در بین ذینفعان، تدوین مبنای از معیارهای توسعه‌دهنده‌ی حسابرسی پراگماتیسم، می‌تواند به افزایش کیفیت در گزارش حسابرسی کمک نماید و ارتباط متناسب‌تری بین فرآیندهای طی‌شده در ارزیابی حسابرسی با برداشت از کیفیت حسابرسی در میان گروه‌های ذینفع ایجاد نماید. براین اساس در راستای اهمیت انجام این پژوهش، ابتدا به حوزه‌ی نظری و تجربی مرتبط با موضوع می‌بایست اشاره نمود. گریزی به پژوهش‌های انجام‌شده در رابطه با موضوع پراگماتیسم کیفیت حسابرسی همچون تیومبانیو و اوده^۶ (۲۰۲۱)؛ برایت^۷ (۲۰۱۸) و بلومفیلد^۸ (۲۰۱۲) مشخص می‌نماید، اغلب پژوهش‌های صورت گرفته، چندان به حوزه‌ی عملگرایی در کیفیت حسابرسی توجهی نداشتند و غالباً برای ارزیابی کیفیت پراگماتیک در حسابرسی به حوزه‌ی شکاف انتظارات و برداشت متناقض از کیفیت حسابرسی براساس بررسی علل زمینه‌ای همچون جنسیت و سطح تحصیلات توجه نموده اند. لذا این پژوهش در تلاش است تا با تعیین معیارهای کیفیت حسابرسی براساس الگوی شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC) ابتدا ابعاد این حوزه را مشخص نماید و سپس نسبت به متناسب‌سازی آن با فضای حسابرسی در کشور اقدام به انجام تحلیل‌های بخش کمی نماید. از طرف دیگر با ارزیابی پیشنهادهای تغییر استانداردهای حسابرسی از طرف شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC) می‌توان ادراک نمود که اکثر تغییرات باهدف توسعه‌ی منافع ذینفعان بوده است، و طبق آخرین بیانیه‌ی شورای مذکور باتوجه به بحران‌های مالی شرکت‌ها همچون بحران «کوید ۱۹»، طیف گسترده‌ای از تغییرات جهت اثربخشی کیفیت پراگماتیک در حسابرسی در تاریخ‌های ۲۶ مارس (۲۰۲۰) و ۹ آوریل (۲۰۲۰) ارائه

شده است و توجه به آن می‌تواند به افزایش کارکردهای کیفیت حسابرسی کمک نماید. لذا این پژوهش در تلاش است تا با اتکاء به فرآیندهای پیشنهادی تغییر، نسبت به ارزیابی کیفیت پراگماتیک حسابرسی در بازار سرمایه ایران اقدام نماید. براین اساس، هدف این پژوهش طراحی پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی براساس الگوی شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC) می‌باشد.

مبانی نظری

در این بخش مبانی نظری مرتبط با حوزه‌ی پژوهش ابتدا ارائه و سپس نسبت به ارائه‌ی پیشینه‌ی تجربی جهت ارتقای سطح تطبیق‌پذیری پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده صورت می‌پذیرد.

کیفیت عملگرایانه (پراگماتیک) حسابرسی

حسابرسی عملگرا بخشی از حوزه‌های کارکردی حسابرسی به لحاظ تحلیل‌های مورد استفاده جهت شناسایی واقعیت‌های شرکت‌ها توسط حسابرسان می‌باشد که معمولاً به دلیل تعدد استانداردها می‌تواند دامنه‌ی بررسی‌های حسابرسان را محدود نماید. لذا این بخش از کیفیت حسابرسی تلاش دارد تا با تسهیل زمینه‌هایی از منظر تغییر تفکر در رویه‌های جاری حسابرسی، نسبت به تقویت و توسعه‌ی کاربردی‌تر نمودن گزارش‌های حسابرسی برای ذینفعان عمل نماید (دیزوکواسکا و فیجالکواسکا^۹، ۲۰۲۲). اگرچه نظریه‌های در هر حوزه‌ای همواره پیشگام تغییرات در رویه‌ها و فرآیندهایی همچون الزامات و استانداردهای آن حوزه تلقی می‌شود، اما ایجاد پیوندی اثربخش جهت اجرای آن همواره بخش مهمی از دغدغه‌های نظریه پردازان این حوزه‌ها بوده است (کوآشیک و والش^{۱۰}، ۲۰۱۹). حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. چراکه پیوند بین تئوری و عمل مبنایی برای بهبود کارکردهای کیفی حسابرسان در قالب گزارش‌های حسابرسی می‌تواند تلقی شود. کیفیت پراگماتیک حسابرسی بخشی از حوزه‌ی حسابداری انتقادی است که نه صرفاً براساس مجموعه‌ای از روش‌ها برای تهیه و تنظیم گزارش‌های حسابرسی تمرکز دارد،

بلکه به بررسی نقش واقعیت‌های حسابرسی در برابر تغییرات و انتظارات اجتماعی می‌پردازد (بیکر و چالتگر^{۱۱}، ۲۰۱۵). برودینت^{۱۲} (۲۰۰۲) در توسعه‌ی حوزه‌ی نظری این مفهوم، کیفیت پراگماتیک حسابرسی را بستری تعریف می‌کند که موجب می‌شود اصول و شرایط عادی در شیوه‌های گزارش حسابرسان به نقد کشیده شود و به این طریق کیفیت حسابرسی زمینه‌ی ایجاد پویایی و اثربخشی را در بین ذینفعان ایجاد نماید. بورل و مورگان^{۱۳} (۱۹۷۹) پراگماتیک در علوم انسانی را حد فاصل بین ذهنیت تا عینیت تلقی می‌نمایند و براساس یک چارچوب نقاط مرجع استراتژیک نسبت به جایگاه‌یابی پراگماتیک در علوم انسانی اقدام می‌نمایند.

شکل (۱) پارادایم‌های انتقادی در علوم انسانی

تغییرات مبتنی بر رادیکالیسم

ذهنیت	کارکرد ساختاری	کارکرد عاطفی
	کارکرد عملگرایی*	کارکرد تفسیری

تغییرات مبتنی بر الزامات نهادی و قانونی

لذا همانطور که مشاهده می‌شود، کیفیت پراگماتیک در گزارش حسابرسی را می‌توان براساس عینیت داشتن تغییرات اجتماعی و ماهیت فلسفی حسابرسی در ربع سوم تحت عنوان کارکرد عملگرایی جایگاه‌یابی نمود. چراکه طبق استانداردهای حسابرسی کیفیت حسابرسی در عینیت اجتماعی و نهادینه‌شدن ارزش‌های شفافیت بنا می‌شود. لذا تمرکز بر بخش‌هایی از حوزه‌ی گزارش حسابرسی می‌تواند به عینیت‌بخشیدن ادراک استفاده کنندگان از اطلاعات حسابرسی شده‌ی شرکت‌ها کمک نماید و سطح شفافیت‌های اطلاعاتی را ارتقاء بخشد (جرمی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۰).

فرآیند عملکردی شورای گزارشگری مالی انگلستان (RFC)

شورای گزارشگری مالی انگلستان در پی سلسله‌ی رسوایی‌های شرکت‌ها در اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ باهدف توسعه‌ی راهبری گزارشگری مطلوب ایجاد شد و مبنای خود را براساس ترویج ضابطه‌گذاری

و تاثیرگذار بر ادراک مالی ذینفعان را ارائه دهد و از این طریق، کیفیت راهبری گزارشگری مطلوب به گونه‌ای واقع‌گرایانه و متناسب با کارکردهای عملگرایانه در بازار سرمایه ارتقاء بخشد. لذا در حوزه‌ی بخشی از فرآیندهای خود، این شورا با تمرکز بر توسعه‌ی کیفیت حسابرسی به صورت دوره‌ای تلاش می‌نماید تا نسبت به تغییرات محیطی به عنوان انتظارات اجتماعی ذینفعان بر مبنای ارائه‌ی پیشنهادهای متسدل به حسابرسان و هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابرسی آگاهی ایجاد نماید. چراکه براساس ماموریت خود بیان می‌کند دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی، منوط به صحت و درستی هریک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است (اگیمانگ میتاه و چادویتز^{۱۹}، ۲۰۱۹). شورای گزارشگری مالی انگلستان طی آخرین بیانیه خود در تاریخ ۹ آوریل ۲۰۲۰ نسبت به تمرکز بر اهمیت کیفیت عملگرایانه‌ی گزارش‌های حسابرسی اقدام به ارائه‌ی توصیه‌های زیر در قالب چارچوب نظری زیر نمودند (حاجیان، ۱۳۹۹).

کسب‌وکار شرکت‌ها که بیشتر مبتنی بر اصول^{۱۵} است تا مبتنی بر قاعده بازار^{۱۶}، توسعه بخشید (عالم و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۶). فرآیندهای عملکرد راهبری گزارشگری مالی انگلستان مبتنی بر روش‌های پیشنهادی مطلوب جهت ایجاد شفافیت بیشتر در گزارش‌های مرتبط با حوزه‌ی مالی شرکت‌ها همچون تعیین خطوط گزارش حسابرسی بر مبنای ارزیابی دوره‌ی جهت پوشش تغییرات محیطی و اجتماعی، صورت می‌پذیرد تا نسبت به کیفیت واقع‌گرایانه‌ی ارزیابی‌های حسابرسی به اثربخشی حفاظت از منافع ذینفعان مختلف اطمینان حاصل نماید (الدالی و عبدالکادر^{۱۸}، ۲۰۱۸). این شورا همچنین از استانداردهای جهانی گزارشگری غیرمالی با اهداف بلندمدت پشتیبانی می‌کند و به‌عنوان نهاد ناظر بر گزارشگری مالی در بریتانیا، ظرفیت‌های دارای شفافیت اطلاعاتی را در قالب گزارش‌های مستدل به دیگر بنیان‌های مالی همچون هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌نماید. این شورا با تمرکز بر تفاوت در چارچوب گزارشگری مالی کشورها، تلاش می‌کند تا ابعاد فراگیرتری از عوامل متعدد



شکل (۲) چارچوب پیشنهادی شورای گزارشگری مالی انگلستان

ابعاد توصیه‌شده‌ی فوق، کیفیت پراگماتیک (واقعی) گزارش حسابرسی را در گرو امکان‌پذیر شدن ارائه نظر حسابرسی، غیر از عدم اظهارنظر یا اظهارنظر مشروط به دلیل محدودیت در دامنه رسیدگی عنوان می‌نماید، که براساس آن باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی از جانب حسابرسان ارائه گردد (راولی^{۲۰}، ۲۰۲۱). زیرا جریان

در واقع هدف این چارچوب و بیانیه‌های آن، ارائه‌ی توصیه‌هایی به حسابرسان به ویژه با تمرکز بر بازار حسابرسی ایران جهت تمرکز بر ابعاد کاربردی کیفیت گزارش حسابرسی بود که می‌تواند باعث بهبود واقع‌گرایانه‌ی ارزیابی‌های حسابرسی برای ذینفعان گردد (حاجیان، ۱۳۹۹). به عنوان مثال این شورا با تمرکز بر

گرایانه‌ی گزارش‌ها حسابرسی بررسی‌های بیشتری را انجام دهد. این پژوهش که به صورت متن‌کاوی و غربالگری ابعاد قانون افشای شریک حسابرسی تحت استاندارد شماره ۳۲۱۱ از استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداران شرکت‌های عمومی^{۲۳} (PCAOB) صورت پذیرفت، مشخص نمود، افشای اطلاعات هویتی شریک حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی در راستای توصیه‌های نهادهای نظارتی می‌تواند به افزایش بازدهی غیرعادی مثبت در بازار منجر شود. البته بازدهی غیرعادی مثبت نسبت به گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های دارای سابقه و سهم بیشتر بازار به مراتب بیشتر است و کیفیت واقعی بیشتر حسابرسی را از نظر ادراکی در بین سرمایه‌گذاران ایجاد می‌نماید. جرمی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «توسعه رویکرد پراگماتیسم گزارش حسابرسی: مطالعه‌ی موردی بررسی ریسک‌های شرکت‌های دولتی فعال در عرصه‌ی انرژی» انجام دادند. این پژوهش با واکاوی برنامه‌های شرکت‌های دولتی فعال در عرصه‌ی انرژی کشور فرانسه صورت پذیرفت که تلاش نمود تا پس از شناسایی معیارهای پراگماتیک کیفیت گزارش حسابرسی، اقدام به مقایسه بین دو شرکت «ASN»^{۲۴} و «TSN»^{۲۵} از طریق تحلیل واریانس بپردازد. در این پژوهش رویه‌های پراگماتیک گزارش حسابرسی براساس نظریه‌ها و توصیه‌های هیئت‌های استاندارد حسابرسی در سه بخش ساختاری، فردی و اجتماعی تفکیک شد و نتایج نشان دارد در بُعد ساختاری و تمرکز بر افشای تداوم فعالیت‌های شرکت در شرکت «ASN» نسبت به شرکت «TSN» بیشتر به اعتمادزایی سهامداران و سرمایه‌گذاران منجر شده است. همچنین در بُعد فردی ارتقای حسابرسی برنامه‌ریزی شده توانست تفاوت بین شرکت «ASN» و «TSN» را از نظر شفافیت‌های اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری‌های بهتر ذینفعان نشان دهد. امیری و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «ارائه الگوی برداشت بازار از کیفیت حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش آمده است، برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی دو مفهوم متفاوت هستند، برداشت از کیفیت حسابرسی بر پایه ادراک و استنباط

اطلاعات باکیفیت و اطمینان‌بخشی شده توسط حسابرس مستقل، برای حمایت از عملکرد بازار سرمایه از اهمیت اساسی برخوردار است و از طریق آن گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی باید با در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده به واسطه‌ی توجه به تغییرات محیطی و اجتماعی صورت پذیرد. باتوجه به مبانی نظری مطرح شده، سوالات پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. مضامین کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی براساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان کدامند؟
۲. مقوله‌های کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی براساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان کدامند؟
۳. تاثیرگذارترین مضامین کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی براساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان کدامند؟

پیشینه پژوهش

انگوپن و کیند^{۲۱} (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر ادراک واقعی از افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی (KAM) بر کیفیت حسابرسی و شیوه‌های کار حسابرسان: مبتنی دیدگاه‌های ذینفعان» انجام دادند. روش انجام این پژوهش کیفی بود و جامعه هدف را ذینفعان بازار حسابرسی در استرالیا تشکیل می‌داند که از طریق نمونه‌گیری همگن از میان سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران و قانون‌گذاران تعداد ۲۰ نفر باتوجه به نقطه اشباع تئوریک انتخاب و مشارکت نمودند. نتایج نشان می‌دهد که بین برخی گروه‌های ذینفع در مورد اینکه آیا افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی ممکن است کیفیت عملی حسابرسی را بر اساس تصورات مشترک بهبود بخشید، اجماع کمی وجود دارد. پارک^{۲۲} (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «واکنش سرمایه‌گذاران به قانون افشای شریک حسابرسی» انجام دادند. این پژوهش با تمرکز بر توصیه‌ی شورای گزارشگری مالی انگلستان «FRS» تلاش نمود تا نسبت به واکنش سرمایه‌گذاران نسبت به ادراک واقع

کاربران از صورت‌های مالی بنا شده است، درحالی‌که کیفیت واقعی حسابرسی اشاره بر توانایی حسابرس در شناسایی و گزارش تحریفات عمده حسابداری دارد. نمونه آماری تحقیق، تعداد ۲۱۷ نفر می‌باشند که بصورت تصادفی در دسترس انتخاب شدند. نتایج تحقیق نشان داد که ۴ عامل؛ فرایند حسابرسی، افراد حرفه‌ای، ویژگی‌های ساختاری شرکت و نتایج گزارشگری حسابرسی با ۳۶ شاخص موثر بر برداشت بازار از کیفیت حسابرسی، تاثیر دارند. رتبه بندی شاخص‌های ۳۶ گانه نیز بر اساس روش تاپسیس ارائه شد. مهدوی و نمازی (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «تدوین الگوی رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد علت و معلولی سیستم‌های پویا» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل «رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای به وسیله حسابرس»، «حق‌الزحمه حسابرس»، «اندازه حسابرس»، «شهرت حسابرس»، «تعداد بندهای تعدیل در گزارش حسابرسی»، «درصد تحریفات کشف و گزارش شده»، «نوع اظهارنظر حسابرس»، «تأخیر در گزارش حسابرسی»، «طول دوره تصدی حسابرس» و «تخصص حسابرس و شناخت وی از صنعت» در الگوی علت و معلولی کیفیت حسابرسی، با لحاظ ارتباط متقابل، بر یکدیگر اثر معنادار دارند. همانطور که بررسی پیشینه‌های پژوهش نشان می‌دهد، علارقم اهمیت کیفیت عملی گزارش حسابرسی و توسعه‌ی ابعاد گزارش باهدف بهبود ادراک واقعی ذینفعان، اما کمتر پژوهشی به طور مستقیم این حوزه از کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است. اگرچه مشخصاً نتایج اغلب پژوهش‌ها تمرکز بر بُعد واقعی کیفیت حسابرسی را مدنظر قرار داده‌اند. لذا این پژوهش با تمرکز بر توصیه‌های شورای گزارشگری مالی انگلستان سعی بر آن دارد تا با غربالگری نظری از طریق تکنیک متن کاوی نسبت به تعیین و تبیین مولفه‌ها و مضامین در قالب حوزه‌های عملگرایانه‌ی گزارش حسابرسی نسبت به بررسی کیفیت آن در بین ذینفعان بازار سرمایه اقدام نماید.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه در حوزه‌ی پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، لذا این پژوهش با درک این موضوع به دنبال بسط نظری و تبیین عملگرایانه‌ی آن در بین حسابرسان می‌باشد و از طریق کارکردهای تحلیل ساختار محتوایی براساس تکنیک متن کاوی در بخش کیفی ابتدا اقدام تعیین مقوله‌ها و مضامین مرتبط با ابعاد کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی می‌نماید و با انجام تحلیل دلفی سطح پایایی هریک از مضامین با مولفه‌های پژوهش از نظر اجماع نظر خبرگان مورد بررسی قرار گیرد تا در نهایت در بخش کمی نسبت به تبیین آن در بین حسابرسان اقدام نماید. به عبارت دیگر هدف در این تحلیل تعیین تاثیرگذارترین مضامین مربوط به مولفه‌های شناسایی شده در بخش کمی می‌باشد. لذا باتوجه به توضیح‌های فوق باید بیان نمود، مبنای هدفمندی پژوهش، این تحقیق در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد، زیرا پس از تعیین مضامین و مقوله‌های کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی، به دنبال تعیین تاثیرگذارترین ابعاد موضوع پژوهش می‌باشد. در نهایت باید بیان نمود، بر مبنای داده، این پژوهش جزء پژوهش‌های ترکیبی است.

جامعه آماری پژوهش

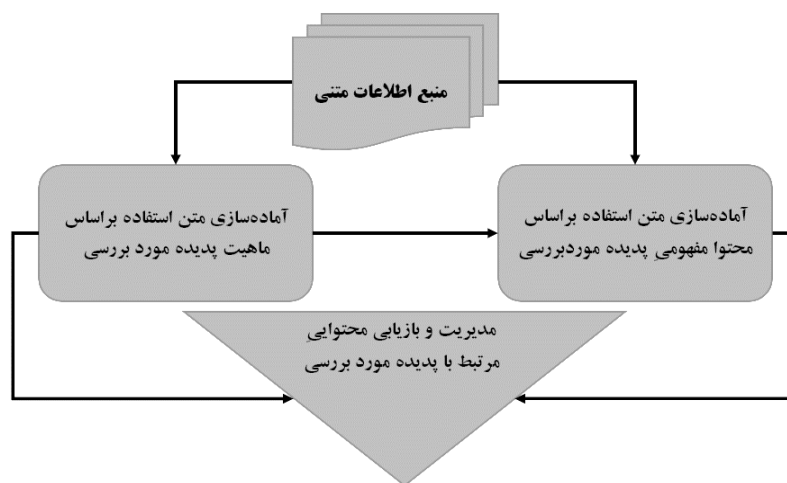
براساس ماهیت جمع‌آوری داده‌های پژوهش که ترکیبی است، جهت انجام تحلیل دلفی به عنوان مبنای تعیین اجماع نظری خبرگان در بخش کیفی، تعداد ۱۱ نفر از اساتید دانشگاه که در حوزه‌ی موضوع پژوهش دارای شناخت مفهومی و استدلالی منسجمی بودند، براساس روش نمونه‌گیری همگن انتخاب و مورد بررسی قرار گرفتند. در بخش کمی پژوهش نیز ۱۴ نفر از حسابرسان مستقل دارای بیش از ۳ سال سابقه‌ی حرفه‌ای براساس تکنیک انتخاب دروازه‌بانان اطلاعات انتخاب و مشارکت نمودند. باید توجه داشت، براساس ماهیت تحلیل مبنی بر محدودبودن مشارکت‌کنندگان طبق فرآیند تحلیل تفسیری ساختاری و با اتکاء به پژوهش‌های سینگه و کنت^{۲۶} (۲۰۱۱)؛ مالون^{۲۷} (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^{۲۸} (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۳) که حد مطلوب

انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۲ تا ۲۵ نفر انتخاب نمودند، این تعداد مورد بررسی قرار گرفتند.

یافته‌های پژوهش

در این بخش باتوجه به سوال اول و دوم پژوهش از روش تحلیل بخش کیفی و جهت پاسخ به سوال سوم پژوهش از روش تحلیل بخش کمی بهره برده شد. به طوریکه برای سوال اول و دوم از فرآیند متن کاوی و تحلیل دلفی و برای رسیدن به سوال سوم از تحلیل تفسیری ساختاری

فراگیر استفاده گردید. لذا باتوجه به اینکه سطوح مختلف پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی به صورت یک کل در قالب یک چارچوب علمی منسجم و قابل‌بسط وجود ندارد، لذا در این بخش به منظور شناسایی ابعاد سطوح مختلف کیفیت پراگماتیک حسابرسی، از تکنیک متن‌کاوی براساس نرم‌افزار رپیدمایتر استفاده شد و سپس از تحلیل دلفی برای تعیین اعتبار پژوهش استفاده شد. فرآیند استخراج متن به عنوان روش‌های تعاملی و تکرارشونده مطابق شکل (۳) است.



شکل ۲- کیف توسعه ایده (همیلتون، ۱۹۸۲)

استانداردهای ارتقای کیفیت از متن پژوهش‌های مشابه بهره گرفته خواهد شد که عبارتند از:

- سطح اول) پردازش محتوای پژوهش‌ها
- سطح دوم) مبنای رابطه‌ای پالایش محتوا
- سطح سوم) تعیین مقوله‌های مرتبط با سطوح افشای ریسک

لذا می‌بایست با تمرکز بر سه سطح فوق، در نخستین گام بررسی و تحلیل فرمت داده‌های متنی، اطلاعات محتوای پژوهش‌های مورد بررسی به صورت مستندات متنی در دسترس باشند. براین منظور ابتدا می‌بایست نسبت به تعیین پژوهش‌های مشخص در بازه زمانی دو سال گذشته اقدام نمود.

سطح اول) پردازش محتوای پژوهش‌ها

شکل (۳) فرآیند روش تکرار شونده را باهدف کشف دانش با ارزش به نمایش گذاشته است که از فرمت‌های داده‌های متنی اقتباس شده، جهت ارتقای کیفیت پراگماتیک حسابرسی استفاده شده است. اطلاعات موجود در فرم‌ها از داده‌های متنی، به عنوان ورودی برای آماده‌سازی متن و روش‌های پردازش متن استفاده می‌شود. هر دو مرحله آماده‌سازی و مراحل مربوط به پردازش متن، باید به صورت تعاملی برای پیدا کردن الگوهای مفید و قابل‌فهم در داده‌هایی که قرار است در مرحله پایانی پیاده‌سازی شوند (یعنی تجزیه و تحلیل متن)، به صورت مصور نمایش داده شود. در نهایت، نتایج به دست آمده در قالب جدول‌هایی که محتوایی شناسایی شده در آن قرار می‌گیرد، نمایش داده می‌شوند. در این پژوهش از سه سطح سیستم ارزیابی برای متن‌کاوی

می‌باشد. لذا با تعیین ۱۸ پژوهش اولیه طی مراحل زیر، اقدام به خوشه‌بندی پژوهش‌ها براساس روش راپیدمایر شد. در این فرآیند، ابتدا سه مقوله عنوان؛ چکیده و کلمات کلیدی هریک از پژوهش اولیه در نرم افزار notepad ++ وارد شدند تا در نهایت مجموع داده‌ای بالغ بر ۲۸۴۱ داده‌ی متنی از مقالات ایجاد گردید. در این مرحله خوشه‌بندی برپایه‌ی روش K – Means انجام شد. سپس، میزان مشابهت پژوهش‌های خوشه‌بندی شده با استفاده از نرم افزار راپیدمایر محاسبه شد تا در نهایت برای مقایسه شباهت از فاصله‌ی اقلیدسی استفاده شود. پس محاسبه‌ی الگوریتم K – Means براساس مقایسه شباهت از رابطه اقلیدسی که در ادامه میانگین مرتبط به این مقیاس تعیین می‌شود، مشخص شد، مجموعاً ۱۴ سند در قالب دو گروه به صورت خوشه‌بندی تعیین کیفیت پراگماتیک حسابرسی تعیین شدند.

فرآیند الگوریتم خوشه‌بندی براساس شکل (۵) برمبنای پیش‌پردازش روی اسناد ادامه می‌یابد.

همانطور که مشاهده می‌شود، k برابر با ۲ می‌باشد که تعداد خوشه‌های تعیین‌شده را مشخص می‌نماید. در واقع با پیش‌پردازش بروی داده‌ها توسط راپیدمایر که به صورت خودکار برمبنای ماهیت کلیدواژه‌های تعیین شده، صورت پذیرفت، براساس توکن‌سازی و فیلترنمودن توکن‌های بسیارکوچک حذف و در واقع ایست واژه‌ها انجام می‌شود. لذا همانطور که در شکل (۶) نمایش داده شده است، خوشه‌بندی ۱۴ سند به دو خوشه‌ای تفکیک شده است.

این بخش به تجزیه و تحلیل داده‌های متنی کمک می‌کند تا با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی مختلف، داده‌هایی حاصل شود که نماینده سودمندی از کلمه‌ها و عبارت‌های تعریف شده در متن محتوای انتخاب شده باشند. روش‌های نمایش داده‌های مختلف که در این سطح استفاده می‌شوند، عبارتند از:

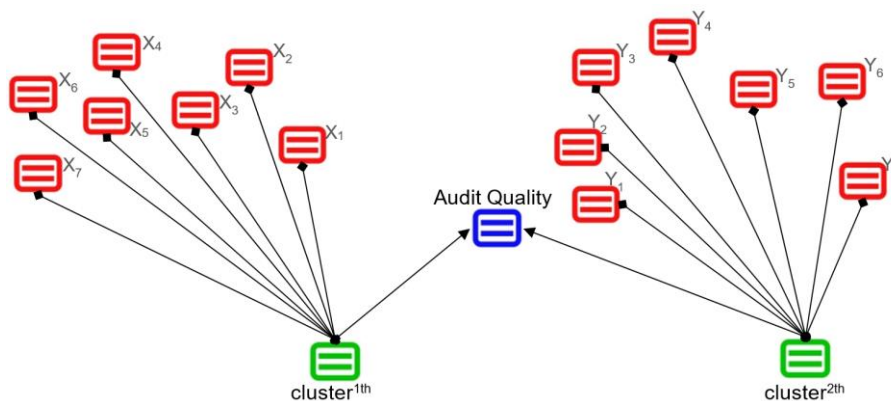
۱. بسامد کلمه^{۳۰} (TF)

۲. بسامد معکوس اسناد^{۳۱} (IDF)

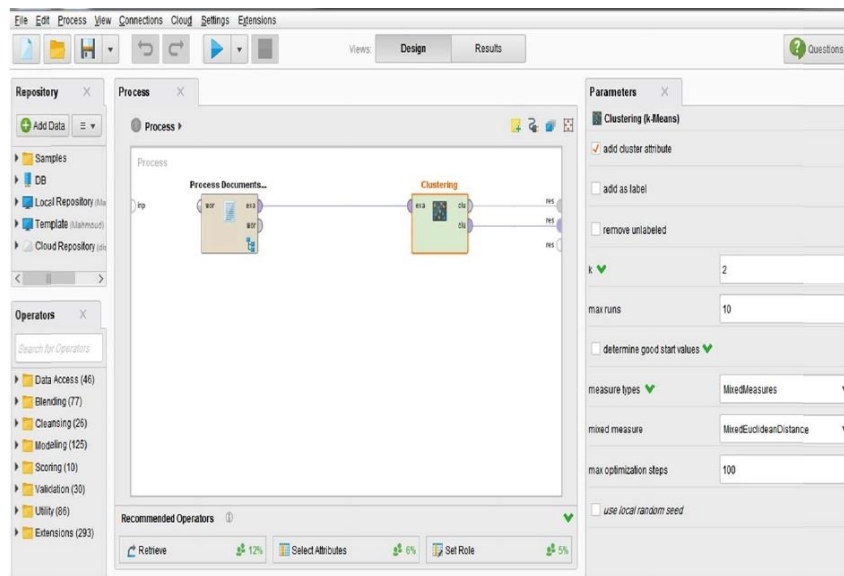
این پژوهش بر استفاده از تکنیک‌های خوشه‌بندی برای افزایش داده‌ها به زیر مجموعه‌های مفید از اطلاعات در هر خوشه تمرکز کرده است. لذا جهت یافتن شبیه‌ترین اعضا از طریق Terms (مجموعه عبارت‌ها) و روش K – Means تلاش می‌شود تا اولین سطح دانش را از بین حوزه‌های پژوهشی مختلف غربالگری نمود. یکی از معیارهای مهم خوشه‌بندی، محاسبه‌ی فاصله اقلیدسی است که از این رابطه در روش خوشه‌بندی K – Means نیز می‌توان استفاده نمود.

$$\operatorname{argmin} \sum_{i=1}^k \sum_{x \in S_i} \|x - \mu_i\|^2 = \operatorname{argmin} \sum_{i=1}^k |S_i| \operatorname{Var} S_i \quad (1)$$

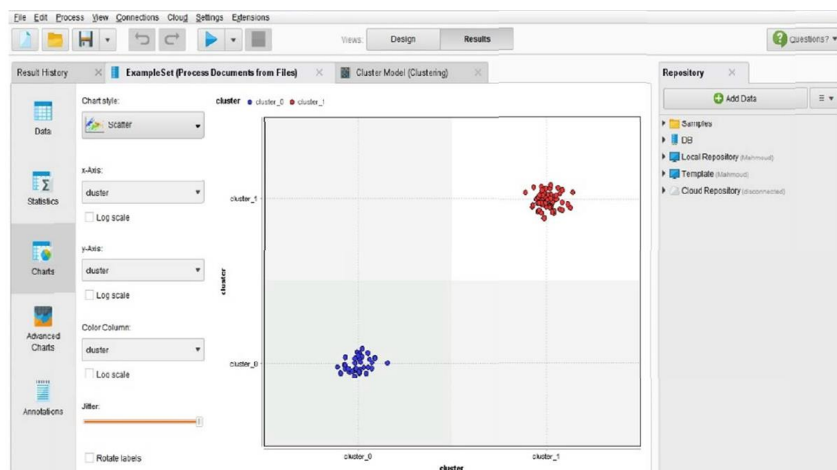
براساس رابطه‌ی فوق؛ μ_i میانگین خوشه‌های انتخابی؛ S_i و $|S_i|$ تعداد اعضای خوشه i ام؛ X تعداد کل پژوهش‌های تشکیل‌دهنده‌ی خوشه. نکته قابل توجه این است، کمینه‌کردن این مقدار به معنی بیشینه‌سازی میانگین مربعات فاصله بین نقاط در خوشه‌های مختلف^{۳۲}



شکل (۴) خوشه‌بندی دو بخشی تحلیل‌های کیفیت حسابرسی



شکل (۵) پیش‌پردازش تعیین محتوای مفهومی بروی اسناد



شکل (۶) خروجی خوشه‌بندی اسناد اولیه

حسابرسی تعیین شوند. بدین منظور، ابتدا پژوهش‌های خوشه‌پردازش تصویر و شبکه عصبی مورد مقایسه قرار می‌گیرند. برای مقایسه شباهت از فاصله اقلیدسی استفاده شده است. پس از این مرحله خروجی‌ها، محاسبه‌ی شباهت هر مقاله با مقاله‌ی خوشه‌ی دیگر را تعیین می‌کنند. همانطور که مشاهده می‌شود، ۱۴ سند ایجاد شده در قالب دو خوشه‌ی تاییدشده از منظر اعتباری، در راند اول و دوم تعیین میزان شباهت، مشخص نمود، حداقل هر مقاله دارای یک مفهوم مرتبط با کیفیت پراگماتیک حسابرسی می‌باشد.

بر اساس جمعیت محتوای اسناد در قالب دو خوشه مشخص شده، نتایج نشان‌دهنده‌ی همبستگی و یکنواختی پژوهش‌های انتخاب شده برای تعیین محتوای مرتبط با کیفیت پراگماتیک حسابرسی دارد و دقت آن را تایید می‌نماید.

سطح دوم) مبنای رابطه‌ای پالایش محتوا

در این مرحله جهت بررسی میزان شباهت پژوهش‌های قرار گرفته در خوشه‌ها باید دیگر می‌بایست از طریق محاسبه‌ی میزان شباهت هر یک از پژوهش‌های خوشه‌بندی شده، مقوله‌های مرتبط با کیفیت پراگماتیک

Row No.	FIRST_ID	SECOND_ID	DISTANCE
1	1	1	0
2	1	2	1.218
3	1	3	1.284
4	1	4	1.315
5	1	5	1.276
6	1	6	1.310
7	1	7	1.329
8	1	8	1.375
9	1	9	1.222
10	1	10	1.289
11	1	11	1.312
12	1	12	1.365
13	1	13	1.369
14	1	14	1.333

شکل (۷) فاصله اقلیدسی شباهت مقاله‌ها در خوشه‌های تعیین شده

به شکل بردارهایی در فضای چندبعدی اقلیدسی نمایش داده می‌شوند (سالتون و همکاران^{۳۴}، ۱۹۷۵). هر محور این فضا، متناظر با یک کلمه یا عبارت است. به طور نظری، این اصطلاحات می‌توانند از واژگان کنترل‌شده انتخاب شوند. معمولاً برای کاهش اندازهٔ واژگان از ریشهٔ واژه استفاده می‌گردد. از تمام واژه‌های موجود در مدارک، یک مجموعه واژگان به وجود می‌آید. هر مدرک به صورت برداری از تمام واژگان نمایانده می‌شود. بعید است واژه‌هایی که فاقد بار معنایی هستند و به طور معمول در مدارک یافت می‌شوند، اطلاعات مهمی ارائه دهند، بنابراین می‌توان این واژه‌ها را برای سرعت‌دادن به پردازش، حذف کرد. واژه‌های تکراری که می‌توان از آن‌ها چشم پوشید، فهرست واژه‌های غیرمجاز را می‌سازند. در حذف واژه‌های غیرمجاز، باید دقت زیاد به کار برده شود. مدل شباهت کسینوسی، شیوه‌ای است برای نمایش مدارک از طریق واژه‌های موجود در آن‌ها. این مدل، یک تکنیک استاندارد در بازیابی اطلاعات است. براساس این مدل می‌توان تصمیم گرفت که کدام مدارک شبیه به یکدیگر و یا به کلیدواژه‌های جستجو شبیه هستند. بردار مربوط به هر مدرک (یا هر جستجو) دارای n مولفه است. n برابر با تعداد واژه‌های موردنظر در مجموعه مقاله‌های قرار گرفته در خوشه‌ها می‌باشد. به این ترتیب هر سند از مجموعه‌ای

همانطور که مشخص گردیده است، فاصله‌ی تایید شده جهت تعیین مقوله‌های مشابه حاضر در خوشه‌های تعیین شده، برابر با $1/333$ می‌باشد.

سطح سوم) تعیین مقوله‌های مرتبط با سطوح افشای ریسک

در این بخش از یک شاخص نماینده جایگزین برای تعیین مقوله‌های مرتبط با کیفیت پراگماتیک حسابرسی استفاده شده است. طبق این روش اگرچند پژوهش دارای مضامین مشابهی باشند، می‌توان مقوله‌ای برای یک سطح از کیفیت پراگماتیک حسابرسی تعریف نمود. لذا با استفاده از تکنیک شباهت کسینوسی^{۳۳} پژوهش‌های هر خوشه اقدام به تعیین درصد مشابهت‌ها می‌شود. از این تکنیک بیشتر در علوم کامپیوتر و مهندسی جهت مقایسه میزان تشابه چند رشته متن یا سند استفاده می‌گردد. در این روش همه کلمه‌های موجود در یک مجموعه از متون به صورت یک بردار مرجع نمایش داده می‌شود و برای هر سند باتوجه به تعداد کلمات استفاده شده در آن و تعداد تکرار کلمات، یک بردار معادل ساخته می‌شود. برای محاسبه درجه شباهت دوسند فاصله بردارهای اسناد محاسبه می‌شود. این میزان نزدیکی، معمولاً به نام مشابهت کسینوسی شناخته می‌شود. در مدل فضای برداری، متون

بررسی قرار گیرند. هر بردار « v » دارای مقادیر ویژه‌ای یا وزن به تعداد کلمات به کار رفته در مقاله‌های مرتبط می‌باشند. در مرحله بعدی طول هر بردار از طریق رابطه (۳) به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\|v_i\| = \sqrt{w_1^2 + w_2^2 + \dots + w_n^2} \quad (3)$$

سپس میزان تشابه هریک از متون به صورت $v_1 \times v_2$ (ضرب اسکالر) از طریق رابطه‌ی (۴) به صورت زیر محاسبه شود:

$$v_1 \times v_2 = w_{1i}w_{1j} + w_{2i}w_{2j} + w_{ni}w_{nj} \quad (4)$$

در نهایت نیز می‌بایست زاویه بین دو بردار (دو متن از خوشه‌های انتخاب شده) از یک مفهوم که نشان دهنده‌ی یک سطح از کیفیت پراگماتیک حسابرسی است، از طریق رابطه (۵) به صورت زیر محاسبه شود:

$$\text{sim}_{doc} v_1, v_2 = \cos(\theta) = \frac{v_1 \times v_2}{\|v_1\| \times \|v_2\|} \quad (5)$$

نکته قابل توجه این است که زاویه بین دو بردار درجه تشابه بین دو متن از خوشه‌های طبقه‌بندی شده را نشان می‌دهد که بین صفر تا یک ترتیب داده می‌شوند. اگر زاویه‌ی بین دو بردار یک باشد، این نتیجه نشان‌دهنده‌ی آن است که تشابه بین دو متن از نظر محتوایی شناسایی شده کاملاً دارای تطبیق است که براین اساس می‌توان استنباط نمود، مبنای انتخاب شده در سنجش کیفیت پراگماتیک حسابرسی یک ابزار استاندارد مثل چک لیست یا پرسشنامه بوده است. اما اگر صفر باشد، به معنای آن است که محتوای استانداردهای حسابرسی جهت تعیین سطوح کیفیت پراگماتیک در خوشه‌های طبقه‌بندی شده متفاوت است. لذا به تعداد پژوهش‌های تاییدشده در خوشه اول و دوم تکرار می‌شود تا در نهایت میانگین مشابهت تعیین شود. برای درک بهتر موضوع در دو متن پژوهش‌های X5 و X6 از خوشه اول پژوهش‌های قرار گرفته، که به ترتیب زیر جهت درک بهتر نشان داده شده است:

X5 = The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives
X6 = Ownership structure and audit quality: the mediating effect of board independence

از کلمات به برداری تبدیل می‌شود که در فضای جدیدی به نام فضای برداری قرار دارد. در این فضا، بسته به تعداد کلمات، مجموعه یک فضای n بُعدی است. بردار هر سند در بسیاری از روش‌های معمول، برای استخراج کلمات کلیدی از وزندهی به کلمات براساس معیار فراوانی کلمات در متن استفاده می‌شود. فراوانی کلمات نیز به دو صورت فراوانی مطلق و فراوانی نسبی در اسناد بررسی می‌شود. در فراوانی مطلق، فقط تعداد تکرار کلمه در یک سند سنجیده می‌شود ولی در فراوانی نسبی، تعداد تکرار کلمه در یک سند به همراه تکرار سایر کلمات در آن سند و تعداد تکرار کلمه در سایر اسناد مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. سیستم بازیابی اطلاعات فضا برداری متون را به صورت بردارهایی از عبارات در نظر می‌گیرد. مجموعه متون شامل یک ماتریس $m \times n$ از m موضوع (پژوهش خوشه‌بندی) و n متن است (ساجدی و همکاران، ۱۳۹۴). برای انجام این منظور بخش‌های نظری مربوط به متون پژوهش‌های انتخاب‌شده از طریق راهکار نرم‌افزاری «پی‌دی‌اف تو ورد^{۳۵}» وارد نرم‌افزار نت‌بینز^{۳۶} شد. سپس این اطلاعات متنی در نرم‌افزار به یک سری بردار عددی تبدیل شده‌اند. این بردار دارای n مولفه (به تعداد عبارات منحصر به فرد در متون قرار گرفته شده) بود. دراین پژوهش لغاتی که فاقد بارمعنایی هستند (لغات توقف) از قبیل حروف اضافه و کلماتی که معنای مشخصی نداشتند حذف گردیدند. اگرچه مبنای مشخصی برای این کار نیست اما استناد به مجموعه لغات توقف سرلک و همکاران (۱۳۹۵) تاحدی موثر بود. همچنین در این پژوهش عمل ریشه‌یابی لغات نیز صورت گرفته است. به این معناکه مثلاً واژگان راهبری یا حاکمیتی همگی به عنوان یک لغت در نظر گرفته می‌شدند. سپس بر مبنای تعداد تکرار فراوانی هر لغت محتوایی، هر متن مشخص و منحصر به فرد (رویکردهای کیفیت پراگماتیک حسابرسی) به یک بردار ریاضی به ترتیب رابطه‌ی زیر تبدیل شد.

$$v = (w_1, w_2, w_3, \dots, w_n) \quad (2)$$

باتوجه به اینکه دوخوشه از پژوهش‌ها با رویکردهای تحلیلی تفکیک شد، لذا برای تعیین میزان مشابهت می‌بایست، خوشه‌ها براساس دو بردار از نظر تشابه مورد

لذا باتوجه به کدهای تعیین شده، می‌توان طول دو متن مشابه به صورت زیر ارائه نمود:

$$\|v_1\| = \sqrt{1^2+1^2+0^2 + 1^2+1^2+1^2} = 2.23$$

$$\|v_2\| = \sqrt{1^2 + 0^2+1^2+1^2+1^2+1^2} = 2.23$$

سپس می‌بایست ضرب داخلی طول دو بردار مشابه به صورت زیر محاسبه شوند:

$$v_1 \times v_2 = [(1 \times 1) + (1 \times 0) + (0 \times 1) + (1 \times 1) + (1 \times 1) + (1 \times 1)] = 4$$

در نهایت برای تعیین ضریب تشابه دو متن از رابطه‌ی زیر استفاده می‌شود:

$$\text{sim}_{\text{doc } v_1, v_2} = \cos(\theta) = \frac{4}{\sqrt{5} \times \sqrt{5}} = 0.804$$

لذا براین اساس مشخص گردید، دو عبارت مشابه در متن برابر با ۰/۸۰۴ تشابه دارند. این مشابهت تحت یک مضمون در کنار سایر مضامین تعیین می‌شود تا براساس آن مقوله‌ی مرتبط مشخص شود. لذا جدول (۱) مقوله‌های مرتبط با مضامین هریک از متون دارای تشابه را نشان می‌دهد.

مشخص شد، دو عبارت:

Disclosure of key items increases the audit quality
(افشای موارد کلیدی کیفیت حسابرسی را افزایش

می‌دهد) و

Disclosure of Going Concern Opinion increases the audit quality
(افشای تداوم فعالیت کیفیت حسابرسی را افزایش

می‌دهد) در متن وجود دارد. طول بردار هر دو عبارت ۳ کلمه است که براین اساس می‌توان؛

w₁: Disclosure

w₂: key items

w₃: Going Concern Opinion

w₄: audit quality

w₅: increases

w₆: reduces

لذا هر بردار را براساس رابطه (۶) به صورت زیر تعریف نمود:

$$v = (w_1, w_2, w_3, w_4, w_5, w_6)$$

طبق نرّم فوق، متن اول و دوم به صورت زیر تعریف می‌شوند:

$$v_1 = (1,1,0,1,1,1); v_2 = (1,0,1,1,1,1)$$

جدول (۱) خروجی اولیه نرم افزار در مورد شمارش - پژوهش‌ها و سال

Word	tx frq	dem frq	2021	2020
audit quality	1005	72	588	417
key items	326	23	98	228
going concern	318	23	129	189
Taxation	65	5	35	30
Audit Opinion	89	6	19	70
discrepancies	142	10	88	54
cost system	109	8	28	81
Risk	55	4	30	25
ability assessment	19	1	7	12
assess financial leverage	28	2	15	13
Restatements	35	3	12	23
Financial items	241	17	111	130
legal claims	51	4	39	12
corporate governance	282	20	112	170
Unabsorbed costs	76	5	27	49

تکرار را به تصویر می‌کشد. ستون سوم نیز «dem frq» نیز تکرار لغات یافت شده بر تعداد کل پژوهش‌های اولیه تایید شده (۱۴ پژوهش)، را نشان می‌دهد. سایر ستون‌ها که

در جدول (۱) ستون اول اصطلاحات مرتبط با موضوع کیفیت پراگماتیک حسابرسی را نشان می‌دهد و ستون دوم تکرار هر عبارت و لغت یافته شده در مجموع چندبار

فرآیند روایی‌پردازی در تحلیل‌های کیفی، با استناد به شناخت مفاهیم تئوریک در راستای موضوع مورد بررسی، از عناوین مفهومی اثربخش استفاده نمود. در واقع برای تعریف مقوله اصلی و ربط‌دادن مضامین به مقوله‌ها جهت صورت‌بندی ایجاد یک مفهوم هم‌معنا با تئوری‌های مرتبط الگوی تحقیق می‌بایست، درک عمیقی از شناخت نظریه‌های مرتبط با مفهوم مورد بررسی وجود داشته باشد. لذا در انجام این کار که نیازمند تجربه در حوزه تخصصی بود با مشارکت اساتید برخی مضامین یا روابط بین آن‌ها در الگوی حاصل از کدگذاری مورد پایش قرار گرفت و حذف شدند. به عبارت دیگر، در این مرحله اقدام به حذف زوائد و یا بسط و تعمیم مضامین جهت قرارگرفتن در مقوله‌های پژوهش شد، بخشی که شاید در حوزه‌های پژوهشی قبل به دلیل عدم یکپارچگی نظری، از انسجام لازم برخوردار نبود. لذا با اعتبارسنجی مقوله‌ها و روابط تعریف‌شده بین آن‌ها می‌توان پس از شناسایی و ارائه‌ی آن در جدول (۲) از طریق تحلیل دلفی از آن مطمئن شد.

سال بررسی مقاله‌های مرتبط را نشان می‌دهد، بیان‌کننده‌ی تعداد تکرار لغات انتخاب‌شده در سال مربوط به پژوهش انتخاب شده می‌باشد. به عنوان مثال مشخص شده است، واژه کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های انتخاب شده سال ۲۰۲۱ مجموعاً ۵۸۸ بار و در سال ۲۰۲۰ مجموعاً ۴۱۷ بار تکرار شده است. لذا جمع سطری اعداد ۲۰۲۱ تا ۲۰۲۰ مربوط به هر واژه با امتیاز کسب شده در سطر ستون دوم (tx frq) برابر می‌باشد. پس از این مرحله محقق اقدام به کدگذاری مقوله‌ای اصطلاحات است و در این مرحله بیان شده است که هرکدام از این اصطلاحات زیرمجموعه چه مفهوم بزرگ‌تری می‌باشند. پس از اتمام این مرحله با استفاده از زبانه‌ی PIVOT TABLE در نرم افزار اکسل^{۳۷}، اقدام به تعیین زیرمجموعه‌های هر مقوله و شناسایی مضامین مرتبط به آن می‌شود. لذا براساس این فرآیند، مقوله‌ها به دو بخش کلی و مضامین به صورت زیر تفکیک شدند. نکته قابل‌توجه این است برای تعیین مقوله‌های متناسب با ماهیت پژوهش، می‌بایست همچون

جدول (۲) کدهای باز و مقوله‌ای یافت شده

مضمین مفهومی	مقوله‌ها	طبقه‌بندی اصلی
ارائه گزارش عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت	افشای موارد کلیدی	طبقه‌بندی اصلی
افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی		
افشای عدم شناسایی هزینه‌های جذب نشده		
افشای تغییر شروع و پایان سال مالی شرکت نسبت به سال‌های قبل		
افشای وقوع رویداد مهم تأثیرگذار بر وضعیت مالی نسبت به سال‌های قبل		
اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی منصوبان هیئت‌مدیره		
افشای اشتباه در برآورد رویدادها و یا معامله‌هایی که طی دوره بررسی رخ داده		
تعدیل اظهارنظر در خصوص تحریف گزارش ارائه شده‌ی حسابرس توسط شرکت برای ذینفعان		
افشای رفع مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی		
افشای تأثیرگذاری ناکارآمدی سیستم بهای تمام شده شرکت در تعیین نرخ مالیات		
افشای ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت در عرصه رقابتی	تداوم فعالیت	طبقه‌بندی اصلی
افشای ارزیابی ساختارمند ریسک‌های مالی شرکت در گزارش حسابرسی		
افشای ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول		
افشای ارزیابی توانایی شرکت در دستیابی به نقدینگی		
افشای ارزیابی اهرم مالی شرکت مبنی بر توانایی بازپرداخت تسهیلات و بدهی‌ها		
اشاره به عدم ارائه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به حسابرس در ارجاعات حسابرسی مبنی بر سنجش تداوم فعالیت		
افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص	تداوم فعالیت	طبقه‌بندی اصلی
ارزیابی مجدد صورت‌های مالی به دلیل افشای اقلامی پس از گزارش حسابرس		

کیفیت پراگماتیسم حسابرسی همسو با الگوی شورای گزارشگری مالی

می‌باشد. همچنین بیشترین تکرارها و تعمیم مفهومی واژگانی که دارای بیشترین تکرار بودند، در دسته‌بندی

توجه به این نکته ضروری است که بیان تکرارها مبنایی برای انتخاب مضامین در راستای مقوله‌ی موردنظر

مقوله‌ها و مضامین قرار گرفتند. باتوجه به مقوله‌های مرتبط با تئوری‌های مرتبط در این بخش می‌بایست اصطلاحاً سیر داستان در حوزه‌ی تعامل حسابرسان مستقل با شرکت‌ها جهت ارتقای سطح اطلاعات ذینفعان

از واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها همسو با پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان تشریح شود تا مبنای انجام پژوهش در بخش کمی قلمداد شود.

جدول (۳) بیان سیرداستانی تعاریف مقوله‌های شناسایی شده

مقوله‌ها	شرح تئوریک رویکردهای کیفیت پراگماتیک حسابرسی
افشای موارد کلیدی	یکی از تغییرات اساسی صورت گرفته در خصوص گزارش حسابرسی، ایجاد بخش جدیدی با عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی است. در این ارتباط استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» تصویب شد که شامل مجموعه الزامات و رهنمودهای تعیین و اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسی است (ولتی ^{۲۸} ، ۲۰۱۹). موضوعات کلیدی حسابرسی عبارتند از موارد مهمی که براساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی دروه جاری از جایگاه ویژه و با اهمیتی برخوردار بوده و از بین موارد با اهمیتی که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده است، انتخاب می‌شود. این موضوعات مستلزم توجه بیش‌تر حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی است که می‌تواند شامل مواردی مانند حوزه‌هایی که خطر تحریف با اهمیت در سطح بالایی ارزیابی شده، قضاوت‌های عمده در تهیه‌ی صورت‌های مالی و یا آثار معامات یا رویدادهای عمده طی دوره باشد (ولتی و عیسی ^{۲۹} ، ۲۰۱۹). در گزارش یک موضوع کلیدی حسابرسی، حسابرسان نباید به تکرار واضحات بپردازد، بلکه باید به روشی گزارش کند که آگاهی لازم به عنوان پشتوانه تصمیم‌گیری موثر، برای استفاد هکنندگان گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی فراهم شود. این امر مستلزم بررسی دقیق و مورد به مورد حقایق و شرایط موجود است. گزارش موضوعات کلیدی حسابرسی، همچنین ممکن است زمینه فکری در باره شرایطی که حسابرسی در آن انجام شده و تاثیر آن شرایط بر نحوه استنتاج حسابرسان از قضاوت‌های عمده را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده فراهم کند.
تداوم فعالیت	ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت، بخشی اساسی از حسابرسی است که ممکن است از شرایط فعلی متاثر شود. شورا، استاندارد حسابرسی ۵۷۰ تجدیدنظرشده «تداوم فعالیت» را در سپتامبر سال ۲۰۱۹ منتشر کرد و تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن را برای دوره‌های مالی که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۹ یا بعد از آن آغاز می‌شود اعلام کرد. در آن استاندارد، ارزیابی ساختارمندتر و جدی‌تر ریسک توسط حسابرسان و نیز تلاش کاری بیشتر و گزارش‌های تفصیلی‌تر الزامی شده است. حسابرسان هنگام انجام حسابرسی دوره‌های قبل از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد می‌توانند با کمک برخی یا همه الزامات موجود در استاندارد تجدیدنظرشده، نسبت به ارزیابی بهتر ریسک و انجام بهینه کار، اقدام کنند. الزامات حاکم بر گزارشگری نسبت به تداوم فعالیت که در بندهای ۱۹ تا ۲۲ استاندارد حسابرسی ۵۷۰ ذکر شده، ممکن است بسیار مفید باشد. بسیار مهم است که شرکت‌ها و حسابرسان آن‌ها هنگام هرگونه ارزیابی نسبت به تداوم فعالیت، از دسترسی واحد تجاری به نقدینگی کافی و نیز توانایی آن برای ایفای تعهدات طی دوره اعمال محدودیت‌های بهداشتی و حتی فراتر، اطمینان حاصل کنند. شرکت‌ها و حسابرسان آنها باید به شرایط قراردادهای تسهیلات مالی تسویه نشده، شرایط دستیابی به نقدینگی یا سایر حمایت‌های قابل‌دسترس توجه کنند و تعهدات آتی در قبال برخورداری از این حمایت‌ها را نیز در نظر بگیرند. تعویق تسویه تعهدات حال شده یا دریافت کم هزینه برای جبران هزینه‌ها ممکن است در کوتاه‌مدت چالش‌های نقدینگی را کاهش دهد. اما در صورت تداوم نیافتن حمایت‌های نقدی برای مدتی به اندازه کافی بلند، به نحوی که فرصت جبران آن زبان‌ها را از محل سودهای آتی فراهم کند، ممکن است بر توانگری واحد تجاری تاثیر بگذارد. ریسک‌های نقدینگی و توانگری، وابسته به یکدیگرند و هرکدام به تنهایی یا به اتفاق ممکن است وضعیت تداوم فعالیت واحد تجاری را متاثر کند و منجر به ایجاد ابهام با اهمیت در این زمینه شود.

لذا با شناخت این تعاریف از منظر بسط تئوریک با تعیین کیفیت پراگماتیک حسابرسی، در این بخش، باتوجه به فرآیندهای انجام شده در خصوص شناسایی مقوله‌های مرتبط با کیفیت پراگماتیک حسابرسی، می‌بایست نسبت به انجام تحلیل دلفی برای تایید اعتبار مضامین همراستا با مقوله‌ها اقدام نمود. در این بخش به منظور تایید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفاده از مشارکت متخصصان

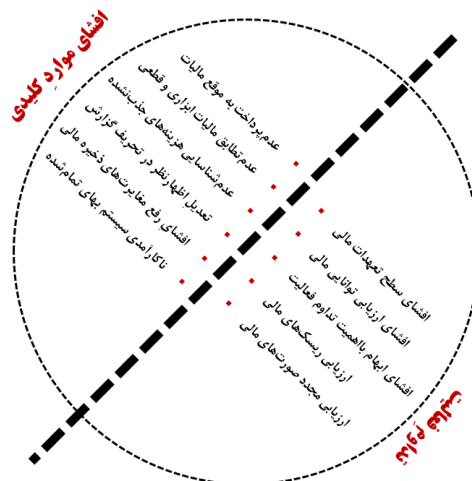
(اعضای پانل) براساس دو مقیاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل فراترکیب که در جدول (۴) براساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای آورده شده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

همانطور که مشاهده می‌شود، ۶ مضمون حذف و دو مضمون باهم ادغام شدند که نتیجه‌ی آن در قالب چارچوب نظری پژوهش مشخص است.

نشریه علمی حسابداری مدیریت / شماره پیاپی ۵۴

جدول (۴) تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

مضمین کیفیت پراگماتیک حسابرسی همسو با الگوی شورای گزارشگری مالی	نتیجه	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		
		میانگین	پهنای	میانگین	پهنای	
		میانگین	پهنای	میانگین	پهنای	
افشای موارد کلیدی	ارائه گزارش عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	افشای عدم شناسایی هزینه‌های جذب نشده	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	افشای تغییر شروع و پایان سال مالی شرکت نسبت به سال‌های قبل	حذف			۰/۲۰	۳
	افشای وقوع رویداد مهم تأثیرگذار بر وضعیت مالی نسبت به سال‌های قبل	حذف			۰/۳۵	۴
	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی منصوبان هیئت‌مدیره	حذف			۰/۱۵	۲
	افشای اشتباه در برآورد رویدادها و یا معامله‌هایی که طی دوره بررسی رخ داده	حذف			۰/۱۵	۲
	تعدیل اظهارنظر در خصوص تحریف گزارش ارائه شده‌ی حسابرس توسط شرکت برای ذینفعان	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	افشای رفع مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	افشای تأثیرگذاری ناکارآمدی سیستم بهای تمام شده شرکت در تعیین نرخ مالیات	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
تداوم فعالیت	افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۵۵	۵/۱۰
	افشای ارزیابی توانایی شرکت در دستیابی به نقدینگی	ادغام	۰/۵۰	۵	۰/۴۷	۴/۸۰
	افشای ارزیابی اهرم مالی شرکت مبنی بر توانایی بازپرداخت تسهیلات و بدهی‌ها		۰/۵۸	۵/۱۵	۰/۵۰	۵
	افشای ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت در عرصه رقابتی	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
	افشای ارزیابی ساختارمند ریسک‌های مالی شرکت در گزارش حسابرسی	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۷۰	۵/۴۰
	افشای ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول	حذف			۰/۳۵	۴
	اشاره به عدم ارائه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به حسابرس در ارجاعات حسابرسی مبنی بر سنجش تداوم فعالیت	حذف			۰/۱۵	۲
	ارزیابی مجدد صورت‌های مالی به دلیل افشای اقلامی پس از گزارش حسابرس	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶



شکل (۸) چارچوب نظری پژوهش

پس از تخصیص کدهای مشخص، می‌بایست با مشارکت ۱۴ نفر از حسابرسان مستقل دارای بیش از ۳ سال سابقه‌ی حرفه‌ای اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی نمود. این ماتریس، فرآیند مقایسه زوجی براساس سطر و ستون را انجام می‌دهد و براساس شاخص «مد» بالاترین

لذا مجموعاً ۱۱ مضمون کیفیت پراگماتیک حسابرسی همسو با الگوی شورای گزارشگری مالی وارد بخش کمی پژوهش و تحلیل تفسیری ساختاری شدند. در این بخش ابتدا می‌بایست نسبت به کدگذاری مضامین مربوط به هریک از مولفه‌های اصلی به صورت تصادفی اقدام نمود.

توزیع فراوانی امتیاز سطر و ستون را در محل تقاطع دو مضمون گزاره‌ای قرار می‌دهد. پس از مقایسه زوجی سطر و ستون گزاره‌های پژوهش، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. برای تشکیل این ماتریس می‌بایست براساس تعریف مفهومی روابط، معادله ماتریسی را تشکیل داد.

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. نحوه تبدیل این نمادها در جدول (۸) بیان شده است.

این ماتریس یک ماتریس متقابل است که در سطر و ستون مقایسه زوجی صورت می‌گیرد. پس از مقایسه زوجی سطر و ستون گزاره‌های پژوهش، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد

جدول (۵) کدگذاری مضامین کیفیت پراگماتیک حسابرسی

		مضامین مولفه‌های پژوهش	
اختصار	A1	تعدیل اظهارنظر در خصوص تحریف گزارش ارائه شده‌ی حسابرس توسط شرکت برای ذینفعان	
	A2	افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی	
	A3	افشای ارزیابی توانایی اهرمی شرکت در بازپرداخت‌ها	
	A4	ارائه گزارش عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت	
	A5	افشای ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت در عرصه رقابتی	
	A6	افشای ارزیابی ساختارمند ریسک‌های مالی شرکت در گزارش حسابرسی	
	A7	ارزیابی مجدد صورت‌های مالی به دلیل افشای اقلامی پس از گزارش حسابرس	
	A8	افشای عدم شناسایی هزینه‌های جذب نشده	
	A9	افشای رفع مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی	
	A10	افشای تأثیرگذاری ناکارآمدی سیستم پهای تمام شده شرکت در تعیین نرخ مالیات	
	A11	افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص	

جدول (۶) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

مضمون گزاره‌ای	ع.ا	V	A	X	O	
		\bar{A} منجر به \bar{Z} می‌شود. (سطر منجر به ستون)				
		\bar{Z} منجر به \bar{A} می‌شود. (ستون منجر به سطر)				
		رابطه دو طرفه \bar{A} و \bar{Z} وجود دارد.				
					رابطه معتبری وجود ندارد.	

جدول (۷) تشکیل ماتریس دستیابی

		مضامین گزاره‌ای در ستون « \bar{A} »										
		A11	A10	A9	A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1
مضامین گزاره‌ای در سطر « \bar{Z} »	A1	V	V	O	V	X	V	V	V	O	O	
	A2	V	X	O	O	A	V	O	X	V		
	A3	X	O	A	A	O	A	V	O			
	A4	A	X	O	O	A	O	O				
	A5	A	O	O	O	O	A					
	A6	A	O	A	A	V						
	A7	O	O	A	A							
	A8	O	O	O								
	A9	O	O									
	A10	O										
	A11											

جدول (۸) نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

جدول (۹) تشکیل ماتریس دستیابی

		مضامین گزاره‌ای در ستون «i»										
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11
مضامین گزاره‌ای در سطر «j»	A1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1
	A2	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1
	A3	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1
	A4	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
	A5	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
	A6	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0
	A7	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0
	A8	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0
	A9	0	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0
	A10	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
	A11	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1

بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهارنظر نمایند.

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مضامین کیفیت پراگماتیک حسابرسی، مقایسه‌ی زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای هر ارتباط پاسخ

جدول (۱۰) مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای براساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No
۱	A1 – A2	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۲	A2 – A1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۳	A1 – A3	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۴	A3 – A1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۵	A1 – A4	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۶	A4 – A1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۷	A1 – A5	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۸	A5 – A1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
۹	A1 – A6	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۱۰	A6 – A1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
۱۱	A1 – A7	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
۱۲	A7 – A1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
۱۳	A1 – A8	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۱۴	A8 – A1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۱۵	A1 – A9	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>
۱۶	A9 – A1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
۱۷	A1 – A10	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>

شرح تاثیر غیر مستقیم سطر «i» بر ستون «j»

تعدیل اظهار نظر در خصوص تحریف گزارش ارائه شده‌ی حسابرس توسط شرکت A1

	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A10 – A1	۱۸	A2 افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A1 – A11	۱۹	
افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص مبنایی برای تعدیل اظهارنظر	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A11 – A1	۲۰	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A3	۲۱	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A3 – A2	۲۲	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A2 – A4	۲۳	
گزارش عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت مبنایی برای افشای عدم تطابق	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A4 – A2	۲۴	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A5	۲۵	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A5 – A2	۲۶	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A6	۲۷	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A6 – A2	۲۸	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A7	۲۹	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A7 – A2	۳۰	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A8	۳۱	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A8 – A2	۳۲	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A9	۳۳	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A9 – A2	۳۴	
افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی مبنایی برای افشای ناکارآمدی سیستم	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	A2 – A10	۳۵	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A10 – A2	۳۶	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A2 – A11	۳۷	
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	A11 – A2	۳۸	

«Yes» گرفته است به صورت «*1» در تقاطع سطر «i» و ستون «j» قرار می‌گیرد. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

در ادامه می‌بایست اقدام به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» براساس مقایسه‌های زوجی مضامین کیفیت پراگماتیک حسابرسی طبق نتایج جدول فوق نمود. لذا برای هر ارتباط که پاسخ بله «Y» یاخیر «N» داده‌شده ضمن بیان دلیل آن، خانه‌ای که گزینه

جدول (۱۱) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین مضامین گزاره‌ای

		مضامین گزاره‌ای در ستون «L»										
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11
مضامین گزاره‌ای در سطر «i»	A1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1
	A2	0	1	1	1	0	1	1*	0	0	1	1
	A3	0	0	1	0	1	1*	0	0	0	0	1
	A4	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
	A5	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
	A6	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0
	A7	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0
	A8	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0
	A9	0	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0
	A10	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
	A11	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1

مضامین گزاره‌ای تشکیل داد. در اینجا هدف رسیدن به شناخت موثرترین گزاره‌ها می‌باشد.

نتایج مشابهت خروجی‌ها و عناصر مشترک نشان داد، تاثیرگذارترین مضامین کیفیت پراگماتیک حسابرسی، مضامین افشای ارزیابی توانایی اهرمی شرکت در بازپرداخت‌ها «A3» و افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص «A11» از مولفه‌ی افشای گزاره‌های تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی می‌باشد که در سطح چهارم اولویت‌بندی مدل قرار گرفته است.

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱* با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

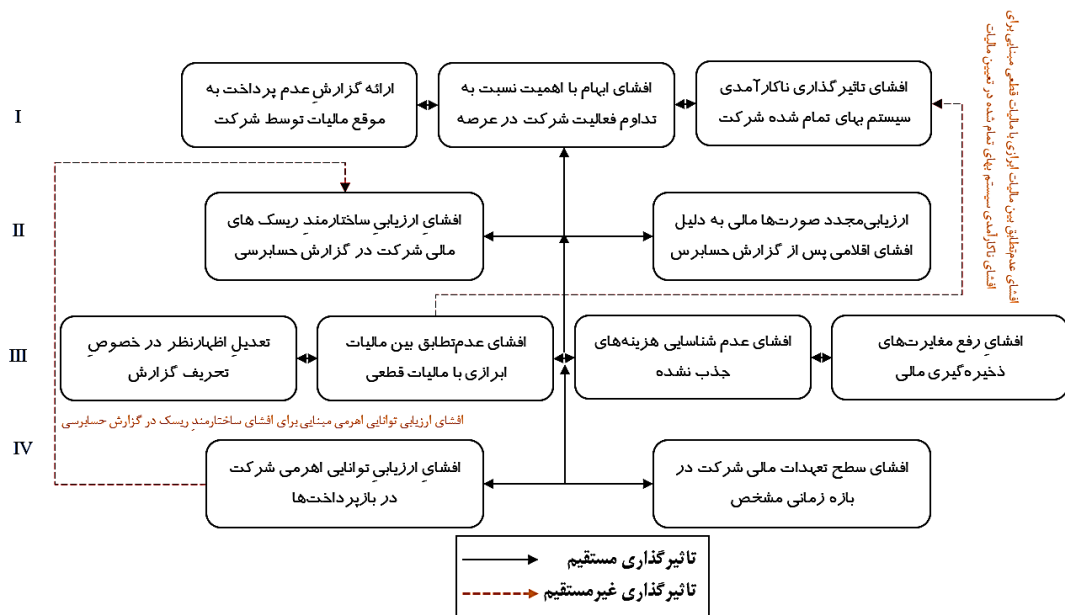
با تعیین قدرت نفوذ و قدرت وابستگی، برای تشکیل ماتریس مخروطی می‌بایست مجموعه‌ی خروجی؛ ورودی و عناصر مشترک را برای تعیین تاثیرگذارترین اولویت‌های

جدول (۱۲) فرآیند تعیین قدرت نفوذ و وابستگی مضامین گزاره‌ای

مضمین گزاره‌ای	قدرت وابستگی	قدرت نفوذ	مضمین گزاره‌ای	
			مضمین گزاره‌ای	مضمین گزاره‌ای
جمع سطری «i» و ستونی «j» مضامین گزاره‌ای	۲	۸	A1	تعدیل اظهارنظر در خصوص تحریف گزارش ارائه شده‌ی حسابرس توسط شرکت
	۴	۷	A2	افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی
	۶	۴	A3	افشای ارزیابی توانایی اهرمی شرکت در بازپرداخت‌ها
	۶	۳	A4	ارائه گزارش عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت
	۵	۱	A5	افشای ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت در عرصه رقابتی
	۸	۴	A6	افشای ارزیابی ساختارمند ریسک‌های مالی شرکت در گزارش حسابرسی
	۶	۵	A7	ارزیابی مجدد صورت‌های مالی به دلیل افشای اقلامی پس از گزارش حسابرس
	۲	۴	A8	افشای عدم شناسایی هزینه‌های جذب نشده
	۱	۴	A9	افشای رفع مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی
	۴	۳	A10	افشای تاثیرگذاری ناکارآمدی سیستم بهای تمام شده شرکت در تعیین نرخ مالیات
	۵	۴	A11	افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص

جدول (۱۳) تشکیل ماتریس مخروطی مضامین گزاره‌ای

سطح بندی تاثیرگذاری مضامین گزاره‌ای	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی	مضمین گزاره‌ای	
				مضمین گزاره‌ای	مضمین گزاره‌ای
سطح بندی تاثیرگذاری مضامین گزاره‌ای	III	1,7	1,7	1,4,5,6,7,8,10,11	A1
	III	2,7,10	2,7,10	2,3,4,6,7,10,11	A2
	IV	3,6,11	2,3,6,8,9,11	3,5,6,11	A3
	I	2,4,10	1,2,4,7,10,11	2,4,10	A4
	I	5	1,3,5,6,11	5	A5
	II	3,6,7	1,2,3,6,7,8,9,11	3,5,6,7	A6
	II	1,2,6,7	1,2,6,7,8,9	1,2,4,6,7	A7
	III	8	1,8	3,6,7,8	A8
	III	9	9	3,6,7,9	A9
	I	2,4,10	1,2,4,10	2,4,10	A10
	IV	3,11	1,2,3,11	3,4,5,6,11	A11



شکل (۹) مدل تحلیلی کیفیت پراگماتیک حسابرسی

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی الگوی پراگماتیسم‌گرایی کیفیت حسابرسی براساس پیشنهادهای شورای گزارشگری مالی انگلستان بود. همسو با نتیجه‌ی پاسخ به سوال اول و دوم پژوهش، همانطور که طی فرآیند پژوهش از نظر تحلیل مشخص گردید، این پژوهش در بخش اول براساس ساختار تحلیل محتوا و براساس نرم‌افزار رپیدماینر اقدام به تعیین مضامین و سپس مولفه‌های مربوط به کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی نمود. نتایج در بخش کیفی پژوهش از وجود دو مولفه اصلی افشای موارد کلیدی و گزارش تداوم فعالیت در حسابرسی به عنوان مبنای ارزیابی پراگماتیسم‌گرایی در کیفیت حسابرسی تحت رهنمودهای شورای گزارشگری مالی انگلستان حکایت دارد. در واقع این نتیجه نشان می‌دهد، کیفیت عملگرایی حسابرسی زمانی می‌تواند مورد ارزیابی قرار گیرد که براساس توصیه‌های اخیر شورای گزارشگری مالی انگلستان در باب بحران‌های مالی‌ایی همچون همه‌گیری ویروس کورونا، می‌تواند به کاهش شکاف استانداردها با واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها در افشای اطلاعات منجر شود. این نتیجه بیان‌کننده‌ی این موضوع است که افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی تحت استاندارد بین‌المللی

شماره ۷۰۱، که شامل مجموعه الزامات و رهنمودهای تعیین و اطلاع‌رسانی بخش‌هایی از گزارش حسابرسی است، می‌تواند در قالب گزارش‌هایی مستقل به هیئت مدیره و ارکان راهبری شرکتی ارائه شود و توصیه‌هایی از باب عملکردهای کنترل داخلی و توسعه‌ی سطح نظارت‌های نهادی بر عملکردهای مدیران بیان نمایند. همچنین باتمركز بر بخش‌هایی از عملکردهای حقوقی و یا رفع اشتباهات محاسبات در ارائه گزارش و افشای موارد خاص، که منع قانونی برای آن وجود ندارد، می‌تواند به افزایش پراگماتیک کیفیت گزارش حسابرسی کمک نماید. از طرف دیگر ارائه گزارش تداوم فعالیت شرکت‌ها به واسطه‌ی افشاء حسابرسان به دلیل اینکه سطح توانایی و ظرفیت‌های اهرمی شرکت در جذب نقدینگی و بازپرداخت بدهی‌ها و تسهیلات را نشان می‌دهد و زمینه را برای ارزیابی دقیق‌تر ریسک‌های مالی مهیا می‌کند، می‌تواند باعث شناخت بهتر تحلیلگران و تصمیم‌گیرندگان مالی از واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها شود. در واقع افشاء اطلاعات تداوم فعالیت‌های شرکت سبب کاهش شکاف انتظارات بین ذینفعان می‌شود و به پویایی فضای رقابتی شرکت‌ها کمک خواهد نمود. براساس نتیجه‌ی بخش کمی پژوهش و باتوجه به پاسخ به سوال سوم پژوهش که

بروزنمودن رویه‌های حسابرسی اقدام نمایند، چراکه گزارش حسابرسی امروزه به عنوان یکی از ارکان مهم بازار سرمایه نقش بسیار مهمی در شکل‌گیری محتوای ادراک شده‌ی ذینفعان از فعالیت‌ها و عملکردهای شرکت‌های فعال در بازار سرمایه دارد. از طرف دیگر پیشنهاد می‌شود، توسعه‌ی سطح تخصص‌های مهارتی حسابرسان در صنعت و نمادهای مالی صورت‌های افشاء شده، می‌تواند نسبت به ارائه‌ی گزارش‌هایی همچون گزارش تداوم فعالیت شرکت‌ها مثرتر باشد و سطح ریسک و یا توانایی‌های اهرمی شرکت‌ها در بازپرداخت به موقع تسهیلات و یا اعتبارات دریافتی را به عنوان یک عامل مهم از نظر کسب عایدات مورد انتظار سهامداران در قالب گزارش‌های حسابرسی با کیفیت عملگرایانه انعکاس دهند.

یادداشت‌ها

- ¹ Guizani & Abdalkrim
- ² Financial Reporting Council
- ³ Tillmann
- ⁴ Pragmatic Approach
- ⁵ Greenwood & Tao
- ⁶ Thiombiano & Udeh
- ⁷ Bright
- ⁸ Bloomfield
- ⁹ Dyczkowska & Fijałkowska
- ¹⁰ Kaushik & Walsh
- ¹¹ Baker & Schaltegger
- ¹² Broadbent
- ¹³ Burrell & Morgan
- ¹⁴ Jérémy et al
- ¹⁵ Principles Based
- ¹⁶ Market Rules Based
- ¹⁷ Allam et al
- ¹⁸ Eldaly and Abdel-Kader
- ¹⁹ Agyemang-Mintah & Schadewitz
- ²⁰ Ravelli
- ²¹ Nguyen and Kend
- ²² Park
- ²³ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- ²⁴ Nuclear Safety Authority (ASN)
- ²⁵ Transparency Safety Authority (TSN)
- ²⁶ Singh & Kant
- ²⁸ Malone
- ²⁹ Ramesh et al
- ³⁰ Attri et al
- ³¹ Term Frequency
- ³² Inverse Document Frequency
- ³³ between-Cluster sum of Squares- BCSS
- ³⁴ Cosine similarity

باهداف اولویت‌بندی مضامین شناسایی‌شده‌ی کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی انجام گرفت، مشخص شد، دو مضمون افشای ارزیابی توانایی اهرمی شرکت در بازپرداخت‌ها «A3» و افشای سطح تعهدات مالی شرکت در بازه زمانی مشخص «A11» از مولفه‌ی افشای گزاره‌های تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی، تاثیرگذارترین عوامل کیفیت حسابرسی عملگرایانه یا پراگماتیسم محسوب می‌شود. در تحلیل نتیجه‌ی کسب شده باید بیان گردد، افشای اطلاعات مربوط به ارزیابی توانایی اهرم مالی شرکت در بازپرداخت‌ها و افشای سطح تعهدات مالی شرکت در واقع بخشی از فرآیندهای مالی گزارش حسابرسی محسوب می‌شود که حسابرسان همراستا با بندهای ۱۹ تا ۲۲ استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ سعی در ارتقای شفافیت‌های اطلاعاتی شرکت‌ها دارند. در واقع حسابرسان تلاش می‌نمایند تا با ارزیابی دقیق و هدفمند از ریسک‌های شرکت چه در بازپرداخت و چه در تأمین منابع نقدی برای انجام تعهدات مالی طرح‌ها و پروژه‌های سرمایه‌گذاری صورت پذیرد و براساس ارائه‌ی گزارش‌های تفصیلی‌تر، جایگاه آتی در بازار رقابتی و ظرفیت‌های تعهدی شرکت در برابر ذینفعان را مورد کنکاش قرار دهند. لذا تمرکز بر دو بُعد مضمونی گزارش تداوم فعالیت حسابرسی نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که حسابرسان جهت ارتقای کیفیت پراگماتیک گزارش حسابرسی می‌بایست تلاش نمایند تا عملکردهای شرکت‌ها را از نظر ریسک و تعهدات مالی متقبل‌شده مورد بررسی قرار دهند تا سرمایه‌گذاران با اعتماد و اطمینان بیشتری نسبت به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها و یا تشکیل پرتفوی به واسطه‌ی افشای اطلاعات دقیق‌تری از ریسک‌های شرکت توسط حسابرسان اقدام نمایند. نتایج کسب شده با پژوهش‌های پارک^{۴۰} (۲۰۲۱)؛ جرمی و همکاران (۲۰۲۰) و امیری و همکاران (۱۳۹۹) از نظر ماهیت مفهومی پژوهش مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب‌شده پیشنهاد می‌شود، نهادهای تدوین‌کننده‌ی قوانین و استانداردهای حسابرسی، همسو با ارزیابی‌های دوره‌ای هیئت‌های بین‌المللی همچون شورای گزارشگری مالی انگلستان، نسبت به اصلاح و

- A Review of Stakeholders' Views, *International Journal of Auditing*, 21(1): 11-23. <https://doi.org/10.1111/ijau.12076>
- * Attri, r., Dev, n., & Sharma, v. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, 2(2), 6.
- * Baker, M. and Schaltegger, S. (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(2): 263-294. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2012-01079>
- * Bloomfield, R, J. (2012). A Pragmatic Approach to More Efficient Corporate Disclosure, *Accounting Horizons*, 26(2): 357-370. <https://doi.org/10.2308/acch-10261>
- * Bright, C. (2018). A pragmatic approach to conducting knowledge audits, *International conference on knowledge management in nuclear facilities*, IAEA-CN—153.
- * Broadbent, J. (2002). Critical Accounting Research: A View from England. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4): 433-449.
- * Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. London: Heinemann.
- * Eldaly, M.K. and Abdel-Kader, M. (2018). How to regain public trust in audit firms? The case of the Financial Reporting Council, *Accounting Research Journal*, 31(3): 343-359. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2015-0134>
- * Greenwood, M, J., Tao, L. (2020). Regulatory monitoring and university financial reporting quality: Agency and resource dependency perspectives, *Financial Accountability & Management*, 37(2): 163-183. <https://doi.org/10.1111/faam.12244>
- * Guizani, M. and Abdalkrim, G. (2021). Ownership structure and audit quality: the mediating effect of board independence, *Corporate Governance*, 21(5): 754-774. <https://doi.org/10.1108/CG-12-2019-0369>
- * Jérémy, E., Stéphanie, T., Benoît, J. (2020). A pragmatist approach to audit practices: two cases of technical dialog from nuclear risk governance in France, *Conference International de Management Strategies*, 1-28.
- * Kaushik, V., Walsh, Ch, A. (2019). Pragmatism as a Research Paradigm and Its Implications for Social Work Research, *Social Science*, 8(2): 255-273. <https://doi.org/10.3390/socsci8090255>
- * Malone, D. W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, 63(3), 397-404.
- ³⁵ Salton et al
- ³⁶ Xilisoft PDF to Word Converter
- ³⁷ NetBeans
- ³⁸ Pivot Table اکسل به ابزار بسیار کارآمد هست که بوسیله اون می‌توان داده‌های خامی را به اشکال مختلف تبدیل به اطلاعات مفید در حوزه تحلیلی نمود.
- ³⁹ Velte
- ⁴⁰ Velte & Issa
- ⁴¹ Park

منابع

- * امیری، فرهاد، جعفری، علی، عباسیان‌فریدونی، محمدمهدی. (۱۳۹۹). ارائه الگوی برداشت بازار از کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۷): ۱۳۳-۱۵۲
- * حاجیان، حسن. (۱۳۹۹). بیانیه شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) براس حسابرسان، مجله حسابر، ۷(۲): ۱-۸.
- * ساجدی، هدیه، سادات تقوی، زهرا، تقوی، فرناز سادات. (۱۳۹۴). مقدمه‌ای بر بازیابی اطلاعات، نشر: نیاز دانش (چاپ اول).
- * سرلک، ولی، خلجی، مجید، گردان، محمد. (۱۳۹۵). بررسی سیستم‌های هوشمند پرسش و پاسخ خودکار زبان فارسی با استفاده از اطلاعات وب جهانی دانشنامه رشد و ویکی‌پدیا. مقاله کنفرانس. دومین کنفرانس بین‌المللی یافته‌های نوین پژوهشی در علوم، مهندسی و فناوری.
- * محبی، احسان. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی مسئله‌ای که همواره موردبحث است، مجله حسابر، ۹۶(۶): ۷۵-۷۲.
- * مهدوی، غلامحسین، نمازی، نویدرضا. (۱۳۹۶). تدوین الگوی رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد علت و معلولی سیستم‌های پویا، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۵۳): ۴۵-۷۰.
- * Agyemang-Mintah, P. and Schadewitz, H. (2019). Gender diversity and firm value: evidence from UK financial institutions, *International Journal of Accounting & Information Management*, 27(1): 2-26. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-06-2017-0073>
- * Allam, A., Ghattas, N., Kotb, A., Khaled Eldaly, M. (2016). Audit Tendering in the UK:

- * Nguyen, L.A. and Kend, M. (2021). The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives, *Managerial Auditing Journal*, 36(3): 437-462. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2019-2445>
- * Park, H. (2021). Investor reaction to the audit engagement partner disclosure rule, *Managerial Auditing Journal*, 36(1): 167-190. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2020-2893>
- * Ramesh, A., Banwet, D.K., Shankar, R. (2010). "Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration", *Journal of Modelling in Management*, 5(2): 176-193.
- * Ravelli, R. (2021). The FRC's new requirements of auditors, Lexology Institution, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=06e14764-7dec-42f2-b676-8135c29f4bbf>
- * Salton, G., A. Wong, and C. S. Yang. (1975). A vector space model for automatic indexing. *Communications of the ACM* 18(2): 613-620.
- * Singh, M. D., & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, 3(2), 10.
- * Thiombiano, N.P. and Udeh, I. (2021). An examination of a pragmatic approach to minimizing underreporting of time, *Managerial Auditing Journal*, 36(6): 856-871. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2020-2755>
- * Tillmann, P. (2021). Financial markets and dissent in the ECB's Governing Council, *European Economic Review*, <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2021.103848>

Designing an Audit Quality Pragmatism Model based on the Recommendations of the UK Financial Reporting Council (RFC)

Sanaz Hadji¹
Khosro Faghani Makerani^{2*}
Naghi Fazeli³

Abstract

The expectation gap as a process of audit reporting is rooted in the gap between theory and practice, an area that, while important for developing quality audit effectiveness, is due to a lack of pragmatic perception or so-called pragmatism and a lack of focus on the area. The development of the market realities sector has been virtually neglected in audit research. The purpose of this research is designing an audit quality pragmatism model based on the recommendations of the UK Financial Reporting Council (RFC). In this study, considering that there was no clear and coherent basis for the pragmatic quality of the audit report, based on the qualitative part methodology, an attempt was made to identify the dimensions of this issue based on the content analysis structure process. Therefore, in terms of the result of this research, it is developmental, and in terms of its applied purpose, it is in the category of mixed research in terms of research data collection. The target population in the qualitative section was 11 accounting experts who had a more tangible understanding of audit quality through similar research. Also in the quantitative part of the research, 14 independent auditors with more than 3 years of professional experience, who were determined based on the technique of selecting information gatekeepers, participated by filling out matrix questionnaires. The results of the research indicated the existence of two components of disclosure of key cases and disclosure of continuity of activity in the audit report and 11 themes related to the identified components as the basis of pragmatism of audit quality in the qualitative part. The results of the research indicated the existence of two components of disclosure of Key Audit Matters and disclosure of Issuance of a Going Concern Opinion in the audit report and 11 themes related to the identified components as the basis of pragmatism of audit quality in the qualitative part. The results in the quantitative part also showed that the disclosures of the assessment of the leverage ability of the company in A3 refunds and the disclosure of the level of financial obligations of the company "A11" are among the components of Issuance of a Going Concern Opinion in the audit report which were ranked at the fourth level of model prioritization as the most influential themes of the pragmatic quality of the audit report.

Keywords: Audit Quality Pragmatism; UK Financial Reporting Council (RFC); Issuance of a Going Concern Opi

¹ PhD student, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. Sanaz_hadji@yahoo.com

² Associate Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran (Corresponding Author, kh.makrani@chmail.ir)

³ Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. fazeli.nphd@gmail.com