



ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان به روش فازی دوزنقه‌ای

اصغر کریمی^۱

رضا غلامی جمکرانی^۲

یوسف تقی پوریان^۳

زهره حاجیها^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۲۱

چکیده

از آنجاییکه دو ویژگی اساسی حرفه حسابرسی خدمت به جامعه و جلب اعتماد عموم مردم می‌باشد، مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی، شفاف‌سازی اطلاعات و اعتمادبخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. لیکن با توجه به این‌که محصول نهایی حسابرسی مورد استفاده سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تدوین‌کنندگان مقررات، دولت‌ها و به‌طور اعم جامعه هست، برداشت از کیفیت حسابرسی در میان ذینفعان متفاوت است. پژوهش‌های پیشین برای تعیین مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی صرفاً گروه‌های محدود از ذینفعان را مدنظر قرار داده بودند؛ و از طرفی با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشند نادیده گرفته شده، این پژوهش با درک این موضوع به دنبال ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان می‌باشد. در این پژوهش براساس حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی و از طریق مصاحبه با ذینفعان کلیدی و به کمک روش دلفی و آنتروپی فازی دوزنقه‌ای، جنبه‌های گوناگون کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود آن، موردپژوهش قرار گرفتند. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی-پیمایشی است. از دیدگاه خبرگان راهبردهایی نظیر "افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل

استقلال حرفه‌ای؛ نظارت و مراقبت حرفه‌ای؛ آموزش و کنترل کیفیت، اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادها بر اساس تعرفه مصوب، افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و متخصص، و" در راستای بهبود کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند.

واژه‌های کلیدی: اعتماد اجتماعی، کیفیت حسابرسی، زنجیره تامین گزارشگری مالی، فازی دوزنقه‌ای، آنتروپی فازی.

۱- دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. Asghar.karami9757@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (نویسنده مسئول) gholami@qom-iau.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. Ytaghipouryan@gmail.com

۴- دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. drzhajiha@gmail.com

۱- مقدمه

اعتماد اجتماعی عامل زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه و در نهایت موجب توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی آن جامعه است. بهبود در اعتماد اجتماعی، موجب ارتقاء و بهبود روابط اجتماعی، نگرش، احترام به قانون، عملکرد اجتماعی و شغلی افراد خواهد شد. در مقابل فقدان اعتماد اجتماعی اثرات نامطلوبی مانند کلاهبرداری، رشوه، پولشویی، فساد و عدم شفافیت مالی را به همراه خواهد داشت. بنابراین بسط و گسترش اعتماد می‌تواند ارزش‌های منفی مزبور را کاهش دهد (حیدر آبادی، ۱۳۸۹). امروزه با توجه به پیچیده شدن ارتباط شرکت‌های موجود در جامعه با یکدیگر و همچنین با دولت و افراد حاضر در جامعه شرایطی به وجود آمده که شرکت‌ها می‌بایست نه تنها به ذینفعان بلکه به آحاد مردم پاسخگو باشند (پاک مرام و رضازاده، ۱۳۹۴). حسابرسی مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی، تضمین قابلیت اتکا و تایید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمام ذینفعان می‌شود (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶). حسابرس بعنوان پیشرو نقش رسیدگی و اعتبار دهی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورتهای مالی در جامعه است. حسابرسی بویژه به عنوان مکانیسم اجتماعی جهت کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار سیاسی دولتهاست. حسابرسی زمانی می‌تواند این نقشها را بخوبی ایفا نماید که تحریفات حسابداری را تا حد امکان کشف نماید. به عبارت بهتر فرآیند حسابرسی باید دارای کیفیت بالایی باشد (رویایی و آذین‌فر، ۱۳۹۱). مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی، شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است (برادارن حسن-زاده، فتاحی اصل و ابوالحسن زاده، ۱۳۹۲). نقش و وظیفه حسابرسان در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع ایجاب می‌کند که آنان از طریق ارائه گزارشات با کیفیت اعتماد عموم مردم را نسبت به حرفه حسابرسی افزایش دهند. حسابرسی

باکیفیت، از طریق کمک به شرکتها در ارائه گزارشگری مالی باکیفیت تر به بازار، موجب نظارت بهتر بر فعالیتهای مدیریتی میشود (صفری گرایلی و دهقان، ۱۳۹۶). تا آنجا که استانداردهای حسابرسی، کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های را بدون گواهی حسابرسان مستقل فاقد اعتبار می‌دانند. این استانداردها، خدمات حسابرسی را نوعی خدمات اطمینان بخشی به عموم استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی می‌شناسد و حسابرس را ملزم به ارائه خدمات با کیفیت نموده است (کمیته‌ی تدوین استاندارد حسابرسی، ۱۳۸۹). بنابراین حسابرسان شان و منزلت اجتماعی دارند، زیرا وظیفه اجتماعی حمایت از صاحبکاران خود و سایر افراد ذینفع در مقابل هر گونه عملکرد نادرست و تحریف به وسیله مدیران را بر عهده دارند. برای آن که این منزلت حسابرسان دچار لطمه نشود، از آن‌ها انتظار می‌رود که از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵). بلکه همواره در جهت ارتقای منافع عموم گزارشات با کیفیتی ارائه نمایند. نقش موسسات حسابرسی بدلیل ارتقای سطح اعتماد اجتماعی بسیار و مهم تلقی می‌شود و موسساتی که توانایی لازم برای کسب مزیت رقابتی در این عرصه را نداشته باشند، محکوم به شکست هستند (صفری گرایلی و ولیان، ۱۳۹۷). کوتاهی در ارائه گزارشهای حسابرسی باکیفیت می‌تواند سرآغاز پیامدهای ناگوار باشد. بحران‌های مالی جهانی منجر به پرسش‌های اساسی در مورد حسابرسی شده است. شک و تردیدهای مطرح‌شده در جامعه، درباره مربوط بودن حسابرسی و اینکه آیا جامعه هنوز می‌تواند به حرفه حسابرسی اعتماد کند یا خیر، منجر به بحث‌های متعددی گردیده است. امروزه نهادهای ناظر بر حسابرسی و مقررات‌گذار در بسیاری کشورها گزارش‌هایی را منتشر نمودند که نشان‌دهنده تداوم ناکارایی‌ها در جنبه‌های مهم حسابرسی است. چنین گزارش‌هایی به‌طور حتم درک عمومی در رابطه با حسابرسی و اعتمادی را که جامعه خواهان آن است، تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین بسیاری از ذینفعان معتقدند که گزارش

حسابرسی می‌تواند آگاهی‌دهندگی بیشتری داشته باشد (شیلدر^۱، ۲۰۱۴). لذا جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی جامعه مهم و قابل تامل است (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳). به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار موسسات حسابرسی راه کارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران در این حرفه ارائه شده تا از این طریق زمینه ارتقای کیفیت گزارشات مالی به صورت مستقیم و تقویت اعتماد عمومی جامعه بطور غیر مستقیم فراهم گردد. ارتقای اعتماد اجتماعی از طریق نظارت و بررسی نهادها و موسسات حسابرسی یکی از مهمترین ابعاد ارتقای سطح سرمایه‌گذاری و توسعه پایدار در بازارهای سرمایه محسوب می‌شود، چرا که این مکانیزم‌ها باید اطمینان لازم در سرمایه‌گذاران نسبت به صحت و سقم اطلاعات صورت‌های مالی تقویت نماید و به ارتقای سطح شفافیت‌های صورت‌های مالی آنها کمک کند (صفری گرایلی و ولیان، ۱۳۹۷). رقابتی شدن فضای حرفه‌ای موسسات حسابرسی و افزایش تعدد شرکت‌های قابل رسیدگی، باعث گردیده است موسساتی بتوانند موفق‌تر عمل نمایند که نیازهای در حال تغییر استفاده‌کنندگان و انتظارات آنها را بهتر بشناسند و تلاش کنند تمام ظرفیت‌های خود را برای برآورده نمودن آن هم به عنوان یک معیار حرفه‌ای و هم به عنوان یک معیار اخلاقی نسبت به جامعه بکار گیرند.

استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند، پس این نکته حائز اهمیت است که عوامل موثری، نظیر بینش استفاده‌کنندگان، مهارت و صلاحیت حسابرسان، فعالیت‌های دیگران در زنجیره گزارشگری مالی، قوانین و مقررات و محیط کسب و کار نیز نقش بسزایی بر کیفیت حسابرسی دارند (ایمانی برندق، مهرانی و حجت ۱۳۹۵)، لذا دریافت مستمر نظرات ذینفعان برای

افزایش کیفیت حسابرسی و درک آن از درجه اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. کیفیت حسابرسی، یک برنامه با خروجی قطعی نیست؛ بلکه، فرایندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی که حسابرسی‌ها انجام می‌شود، کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد، لیکن در محیطی که از حسابرس حمایت می‌شود و تعامل مناسبی بین مشارکت‌کنندگان در زنجیره تامین گزارشگری مالی وجود دارد، کیفیت حسابرسی به بهترین شکل قابل دستیابی است (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی^۲، ۲۰۱۴).

با توجه به اینکه محصول نهایی حسابرسی مبنای تصمیم‌گیری‌های طیف گسترده‌ای از جامعه است لیکن مهمترین عامل بقای حرفه حسابرسی جلب اعتماد عموم جامعه است، از اینرو در نظر گرفتن عواملی که منتج به بهبود کیفیت ماحصل فرآیند حسابرسی که مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد، ضرورت دارد. بنابراین گزارشاتی که توسط حسابرسان ارائه می‌گردد بایستی بتواند خواسته‌ها و نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده سازد، یکی از ابزارهایی که باعث جلب اعتماد عموم جامعه می‌باشد ارائه گزارشات با کیفیت توسط حسابرسان است. لذا شناسایی عواملی که موجب ارتقای کیفیت حسابرسی و به تبع آن افزایش اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی می‌شوند، ضرورت دارد. از اینرو دیفاند و ژانگ^۳ (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی را اطمینان بیشتر به کیفیت گزارشگری مالی تعریف کرده‌اند. به بیان دیگر حسابرس علاوه بر تطابق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری، می‌بایست از تطابق آنها با اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی زیر بنایی شرکت بتواند اطمینان معقول فراهم کند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابرسان درباره اعتماد اجتماعی و هم چنین اهمیت ویژه‌ای که کیفیت خدمات اعتباردهی توسط حسابرسان بر اعتماد اجتماعی متصور است و همچنین به علت اینکه پژوهش‌های پیشین برای تعیین مولفه‌های موثر بر

اساس نتایج حاصل از پژوهش می‌باشد. انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر اطلاعات سودمندی را در اختیار موسسات حسابرسی، قانونگذاران، مراجع حرفه‌ای قرار دهد تا با استفاده و بکارگیری راهبردهای شناسایی شده زمینه ارتقای اعتماد اجتماعی نسبت به حرفه حسابرسی را فراهم نمایند و از این طریق موجب بقای حرفه در آینده شود. همچنین این مقاله می‌تواند درک بهتری از اینکه حرفه حسابرسی چگونه می‌تواند زمینه ارتقای اعتماد اجتماعی را فراهم نماید، ارائه می‌کند. ضمناً نتایج این پژوهش می‌تواند چارچوبی برای درک بهتر مفهوم کیفیت حسابرسی برای دانشجویان و سایر افراد مرتبط با حوزه حسابرسی فراهم می‌آورد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اعتماد اجتماعی و کیفیت حسابرسی

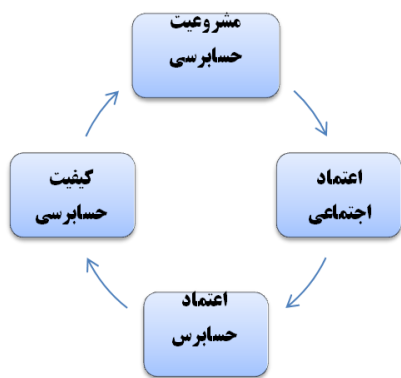
اعتماد اجتماعی یکی مولفه‌های سرمایه اجتماعی است. اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یکدیگر. اعتماد اجتماعی، همکاری و مشارکت گروه‌های مختلف جامعه در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را افزایش می‌دهد. جامعه‌شناسان اعتماد اجتماعی را پایه هر گونه قرارداد اقتصادی و اجتماعی می‌شناسند (حیدرآبادی، ۱۳۸۹).

معمولاً حسابرسان دارای سه نقش متفاوت و کلیدی می‌باشند و به عبارتی فرآیند حسابرسی شامل ترکیبی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و روانشناسی است. زیرا اولاً با ایجاد اطمینان و تایید، به ایجاد ثبات مورد نیاز در ارتباطات اجتماعی کمک می‌کنند و در واقع این موضوع بیانگر نقش اجتماعی حسابرسان می‌باشد، همچنین حسابرسان در تصمیم‌سازی افراد و سازمان‌ها درباره پیامدهای اقتصادی بااهمیت استفاده از اطلاعات، نقش اقتصادی خود را ایفا کرده و در نهایت به منافع شخصی اقتصادی و اجتماعی افراد و سازمان‌ها خدمت می‌کنند. نقش اقتصادی حسابرسی بعنوان محرک اصلی وجود تقاضا برای انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می‌باشد. در واقع حسابرسان عاملی برای کاهش تردید نسبت به کیفیت اطلاعات و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی بوده

کیفیت حسابرسی صرفاً گروه‌های محدود از ذینفعان (حسابرسان) را مدنظر قرار داده بودند؛ و از طرفی با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده، لذا بسیاری از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی راهبردهای پیاده‌سازی و اجرای آن در ایران، تبیین نگردیده است. این انگیزه را در نویسندگان به وجود آورد تا موضوع ارتقای اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان را مورد پژوهش قرار دهند. از آنجاییکه زنجیره تأمین گزارشگری مالی، به افراد و فرآیندهایی که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند، اشاره دارد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۴، ۲۰۰۹) و حوزه‌های این زنجیره تمامی ذینفعان کلیدی کیفیت حسابرسی را مشمول می‌شود، بنابراین برای تبیین و توصیف جامع مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود آن، از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی یعنی، "واحدهای تجاری، قانونگذاران و مراجع حرفه‌ای، اعتباردهندگان به صورتهای مالی و استفاده‌کنندگان"، روش دلفی و آنتروپی فازی دوزنقه‌ای استفاده گردید. بنابراین پرسش‌های اصلی این پژوهش عبارتند از:

- ابعاد و مولفه‌های کیفیت حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی از دیدگاه ذینفعان کدامند؟
- میزان اهمیت هر یک از راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی در راستای ارتقای سطح اعتماد اجتماعی از دیدگاه ذینفعان چقدر است؟
- چارچوب مفهومی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی چگونه است؟

اهداف این پژوهش نیز شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی به منظور ارتقای سطح اعتماد اجتماعی از دیدگاه ذینفعان و همچنین ارائه چارچوب راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی بر



شکل ۱: ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اعتماد اجتماعی (بنی‌مهد و درویش، ۱۳۹۵)

گزارشگری مالی

فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آن‌ها گسترش می‌یابد (فرانسیس، اولسون و اسشپیر^۵، ۲۰۰۶).

زنجیره تأمین گزارشگری مالی

زنجیره تأمین گزارشگری مالی، «به افراد و فرآیندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند» (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹). دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است (حیدری، قادری و رسولی، ۱۳۹۵). همه اجزا در این زنجیره باید دارای کیفیت بالا باشند تا به گزارشگری مالی باکیفیت بالایی منجر شود. از آنجایی که هر بخش زنجیره تأمین نقش مهمی را در پشتیبانی از گزارشگری مالی دارند و به‌طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یادشده به‌عنوان یکی از عوامل زنجیره تأمین گزارشگری مالی را مطرح و لذا برای تحقق گزارشگری مالی باکیفیت بالا، بایستی تمام بخش‌های زنجیره تأمین، کیفیت بالایی داشته باشند (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی، ۲۰۱۴). چرخه گزارشگری

است (صلاحی‌نژاد و سعادت، ۱۳۹۳). از اینرو رابطه میان اعتماد اجتماعی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و نیز پیامدهای حاصل از آن را می‌توان به شرح شکل ۱ ترسیم نمود. این نمودار، بیانگر آن است که بقای حرفه حسابرسی تحت تاثیر سطح اعتماد اجتماعی نسبت به حرفه در جامعه است. همچنین حسابرسی می‌تواند در فرآیند اعتمادبخشی به گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری، کمک نماید و اعتماد آن‌ها به مدیران واحدهای تجاری را بهبود بخشد. شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم از جمله مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی است، یکی از ابزارهای اعتمادبخشی به عموم ارائه گزارش با کیفیت توسط حسابرسان می‌باشد. از اینرو به نظر نویسندگان مقاله، رابطه‌ی مستقیم میان ارائه گزارش با کیفیت توسط حسابرسان و ارتقای اعتماد اجتماعی وجود دارد. به بیان دیگر بهبود کیفیت حسابرسی موجب مشروعیت اجتماعی حسابرسی و صاحبکار و به تبع آن ارتقای سطح اعتماد اجتماعی نسبت به حرفه حسابرسی می‌شود. در جامعه‌ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی کافی برخوردار باشند آن‌گاه اعتماد عموم به حسابرسی ارتقاء می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند. بنابراین از دیدگاه نظری، حرفه حسابرسی مدیران واحدهای تجاری را ملزم به پاسخگویی می‌داند. این همان مکانیزمی است که موجب ارتقای اعتماد اجتماعی می‌شود. این مکانیزم باید اطمینان لازم درباره صحت و کامل بودن اطلاعات صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران واحدهای تجاری را فراهم آورد. لیکن در جوامعی که کیفیت حسابرسی پایین است اعتماد اجتماعی نسبت به حرفه حسابرسی پایین است.

هسته اصلی کل و زنجیره تأمین گزارشگری مالی مطرح می‌باشد.

پژوهش‌های پیشین

میزان اعتماد اجتماعی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه‌ای معکوس دارد. هر چه اعتماد اجتماعی گروه-های طرف قرارداد، افزایش یابد عدم تقارن اطلاعاتی میان آن‌ها نیز کاهش می‌یابد. به عنوان نمونه، هر چه سرمایه‌گذاران به حسابرسان اعتماد بیشتری داشته باشند و حسابرسان نیز توانسته باشند اعتماد سرمایه‌گذاران را به خود جلب نموده باشند، در آن صورت عدم تقارن اطلاعاتی کمتر می‌شود (هارت، ۲۰۰۱). پژوهشگران معتقدند تقلب‌ها و رسوایی‌های مالی سال-های گذشته در شرکت‌های امریکایی ناشی از فقدان اعتماد به مدیران آن شرکت‌ها بوده است. همچنین آن‌ها پیشنهاد می‌کنند تا سیستم حسابداری از طریق انتشار اطلاعات در زمینه فعالیت‌ها و مسئولیت اجتماعی شرکت، اعتماد سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان را جلب کنند (چنی، ۲۰۱۰). در تایید این عقیده برانکو و دلگادو (۲۰۱۲) گزارشگری پایداری را ابزاری برای پاسخگویی اجتماعی و ارتقای اعتماد اجتماعی در مقابل فساد مالی در واحدهای تجاری می‌دانند. آن‌ها معتقدند اطلاعاتی که درباره وقوع فساد مالی که باید در گزارشگری پایداری افشای شود، عاملی برای پاسخگویی مدیران واحدهای تجاری در مبارزه با فساد است. به نظر آن‌ها این گونه افشاء ذینفعان واحد تجاری را در ارزیابی ریسک واحد تجاری آگاه می‌نماید و اعتماد آن‌ها را به مدیران واحد تجاری بهبود می‌بخشد. آردلین (۲۰۱۳) اعتقاد دارد از آنجاییکه حسابرسی یک حرفه اجتماعی است، باید پاسخگو باشد و اعتماد عموم را به خود جلب نماید. برای این منظور حسابرسان خود را باید از هرگونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه‌ای به دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب کنند. تحقیقات پیشین پژوهشگران در این زمینه منتج به شناسایی برخی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی گردیده، اما پژوهش‌های پیشین برای تعیین مولفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی صرفاً گروه‌های

مالی با سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعانی که در مورد یک شرکت تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه اتخاذ می‌کنند و از این رو به اطلاعات مالی برای این تصمیم‌گیری‌ها نیازمند هستند، شروع و به آن‌ها ختم می‌شود. پس از آن، مدیریت است که اطلاعات مالی را برای تصویب نهایی توسط هیئت‌مدیره تهیه می‌کند. حسابرسان اطلاعات مالی را حسابرسی می‌کنند و اظهارنظر مستقلی ارائه می‌کنند. اطلاعات مالی منتشر می‌شود و تحلیل‌گران آن را برای استفاده سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان ارزیابی می‌کنند. در این چرخه افزون بر عوامل پیش‌گفته، تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران نیز وجود دارند (فرانسیس، اولسون و اسشپیر، ۲۰۰۶). اجزای اصلی زنجیره تأمین گزارشگری مالی به شرح زیر می‌باشد:

الف) راهبری شرکت، شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است (ناظمی اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹).

ب) فرآیند گزارشگری مالی، از جمله نظام کنترل داخلی، قوانین و استانداردهای حاکم بر فرآیند گزارشگری مالی، تهیه و تصویب گزارش‌های مالی

ج) حسابرسی، به نوبه خود نقش بسیار حیاتی در تضمین یکپارچگی گزارشگری مالی که توسط عملیات موثر بر بازار سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد را ایفا می‌کند به طوری که انجام حسابرسی با کیفیت بسیار بالا و متوسط می‌تواند باعث افزایش سطح اعتماد عمومی و ایجاد اعتماد به نفس ذینفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های خود و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد.

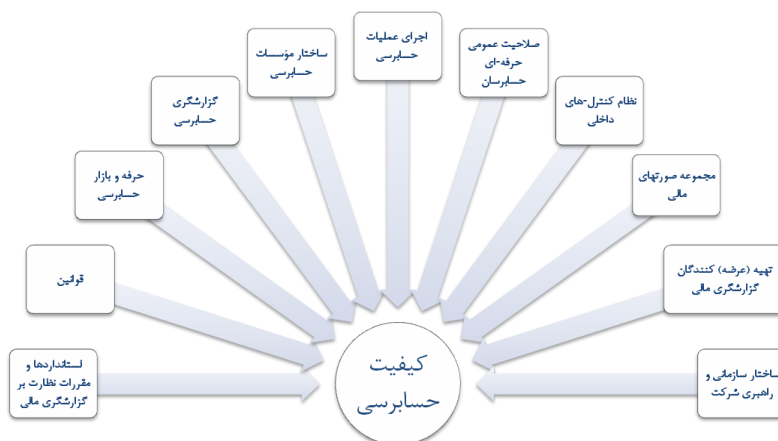
د) سودمند بودن (کیفیت) گزارش‌های مالی، هدف نهایی اطلاعات گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری راجع به واحد تجاری است (رحمانی، ۱۳۸۷). سودمندی گزارش‌های مالی بدون شک به عنوان مهمترین عنصر مالی گزارش‌های مالی مطرح می‌باشد و باید عملاً دارای ویژگی‌های مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابل فهم بودن و برآورد نمودن نیازهای استفاده‌کنندگان به عنوان عناصر و

حوزه کلیدی شامل "واحدهای تجاری" به‌عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، "قانون‌گذاران-مراجع حرفه‌ای و ناظران" به‌عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارش‌گری مالی، "حسابرسان" به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و "استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده" طبقه‌بندی نمود. اولین گامی که در زمان پرداختن به موضوع افزایش سودمندی (کیفیت) گزارش‌های مالی مطرح می‌شود، باید این باشد که مفید برای چه کسی؟ استفاده‌کنندگان مختلف نیازهای مختلفی دارند. مدل گزارش‌گری مالی باید برای استفاده‌کنندگان اطلاعاتی را فراهم کند که نیاز دارند. علایق و نیازهای استفاده‌کنندگان باید نحوه گزارش‌گری مالی را تعیین کند نه تئوری حسابداری. با بررسی پیشینه پژوهش و نظر خبرگان، عوامل شناسایی شده بر اساس اجزاء و حوزه‌های زنجیره تأمین کیفیت گزارش‌گری مالی به چندین دسته اصلی طبقه‌بندی و سپس چارچوب مفهومی اولیه تدوین گردید.

محدودی از ذینفعان (حسابرسان) را مدنظر قرار داده بودند؛ لذا بسیاری از حوزه‌های موثر بر تعیین کیفیت حسابرسی را ندیده گرفته شدند. لذا جهت شناسایی عوامل اولیه جهت انجام مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان، به‌عنوان نمونه از نتایج پژوهش‌های وینگ و کامیلو^۷ (۲۰۱۸)، امیرا چاکر و حمدی^۸ (۲۰۱۸)، مارسل، میشل و رولاند^۹ (۲۰۱۸)، چاودهری و نوال^۹ (2017)، آرومگا و آتیکا^{۱۰} (۲۰۱۶)، فیونا جوناتن و پتر^{۱۱} (۲۰۱۵)، سیلوانو، کرسستینا، جرجیو و استاکی^{۱۲} (۲۰۱۵)، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴)، ایمانی برندق، مهرانی و حجت (۱۳۹۵)، نیکبخت، شعبان‌زاده و کنارکار (۱۳۹۵)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی (۱۳۹۲)، هشی و مظاهری (۱۳۹۲)، نمازی، بایزیدی و جبارزاده (۱۳۹۰)، و سایرین استفاده شده است.

چارچوب مفهومی

بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارش‌گری مالی، ذینفعان کیفیت حسابرسی را می‌توان به چهار



شکل ۲: چارچوب مفهومی اولیه

اهداف ارائه چارچوب راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان

- ✓ تشویق ذینفعان کلیدی برای استخراج راهبردهای اصلی برای بهبود کیفیت حسابرسی
- ✓ تشویق موسسات حسابرسی و نهادهای حرفه-ای به انعکاس چگونگی بهبود کیفیت حسابرسی و مبادله بهتر اطلاعات درباره آن
- ✓ ارتقای سطح آگاهی و فهم ذینفعان از راهبردهای اصلی کیفیت حسابرسی
- ✓ قادر ساختن ذینفعان به تشخیص عواملی که شایستگی توجه بیشتر برای تقویت کیفیت را دارند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر برحسب هدف یک پژوهش کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی است و برحسب داده‌ها، نیز جزء تحقیقات کیفی است و از فن دلفی فازی دوزنقه‌ای برای شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و آنتروپی فازی برای رتبه-بندی راهبردهای بهبود استفاده شده است. در بخش میدانی برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شد. در گام اول و با مطالعه مبانی نظری عوامل موثر تعیین شد و توسط ۱۶ نفر از خبرگان این عوامل مورد تایید قرار گرفتند. سپس عوامل نهایی در قالب پرسشنامه، که دارای طیف ۳گزینه‌ای بود، بین خبرگان حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی توزیع شد. در پژوهش‌های کیفی به جای تعمیم یافته‌ها، هدف کسب درک عمیق از پدیده مورد بررسی است (رنجبر، حق دوست، صلصالی، خوشدل، سلیمانی و بهرامی، ۱۳۹۱). عده‌ای از پژوهشگران با توجه به ویژگی متمایز و متفاوت پژوهش کیفی از کمی، به جای اعتبار و پایایی به ابداع مفاهیمی همچون تاییدپذیری، انتقال‌پذیری، اعتبارپذیری و کاربردپذیری اقدام نموده‌اند (عباس-زاده، ۱۳۹۱). در این پژوهش نیز استخراج شاخص‌ها از منابع معتبر، همچنین انتخاب و تایید آن‌ها با روش

دلفی فازی موجب افزایش اعتبار نتایج شد. ابزار پژوهش در این گام پرسشنامه محقق ساخته به صورت طیف سه گانه بود. هر یک از خبرگان نظر خود را درباره میزان اهمیت شاخص‌های موثر بر کیفیت حسابرسی از طریق متغیرهای زبانی (کم، متوسط و زیاد) و با رویکرد فازی ابراز کردند. برای سنجش روایی پرسشنامه از روش تحلیل محتوایی استفاده شده که مراحل آن به شرح زیر است:

- (۱) تعیین دامنه محتوایی پرسشنامه
- (۲) تعیین طبقه یا ابعاد محتوایی پرسشنامه
- (۳) اختصاصی کردن مولفه‌ها برای حرفه حسابرسی ایران و تهیه پرسشنامه اولیه: در این مرحله با مصاحبه با ۱۶ نفر از خبرگان هر یک از حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی نظر آن‌ها را در ارتباط با مولفه‌های استخراج شده و مولفه‌های جدیدی که مدنظرشان بود، اخذ گردید. در نهایت با بهره-گیری از این راهنمایی‌ها و اعمال اصلاحات پرسشنامه‌ای به تناسب هر یک از حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی طراحی شد.
- (۴) انتخاب الگو جهت تعیین روایی محتوایی: هولستی (۱۹۶۹) روایی محتوایی را تکنیکی توصیف می‌کند که با هدف استنباط سازی به کار می‌رود و به طور هدفمند و نظام یافته‌ای در راستای شناسایی ویژگی‌های خاص یک پیام گام برمی‌دارد. لاوشی (۱۹۷۵) معتقد است در حالتی که دامنه استنباط در محتوا و پیرامون یک پیام گسترده است، محققان می-بایست از رویکرد روایی محتوا استفاده کنند. به منظور تعیین روایی محتوای از روش پیشنهادی لاوشی استفاده شد. لاوشی مدلی برای تعیین روایی محتوایی ابداع کرد به این ترتیب که پرسشنامه در اختیار گروه پانل قرار می‌گیرد که نقش راهنمایی اعضای گروه پانل است بطوری که امکان قضاوت دقیق اعضا بر اساس ضرورت اجرای ابزار (مدل یا پرسشنامه)

با توجه به تعداد اعضای پانل هر یک از حوزه‌ها بدست آمده است.

۱۰- تعیین شاخص روایی محتوایی و معرفی پرسشنامه نهایی با رویکرد دلفی فازی: شاخص روایی محتوایی (Validit Index Content) که از پس به اختصار CVI نشان داده می‌شود، میانگین مقادیر CVR آیتم‌های باقیمانده در مدل، آزمون یا ابزار روا شده می‌باشد. CVI نشان دهنده جامعیت قضاوت‌های مربوط به روایی یا قابلیت اجرای مدل، آزمون یا ابزار نهایی است (همان منبع). هر چقدر روایی محتوایی نهایی بالاتر باشد، مقدار CVI به سمت ۰/۹۹ میل می‌کند.

رابطه (۲)

$$CVI = \frac{\sum_n^1 CVR}{\text{Retained numbers}}$$

CVI: شاخص روایی محتوایی

CVR: تبدیل صورت خطی و مستقیم اعضای گروه پانل است که عبارت "ضروری" را انتخاب کرده‌اند.

Retained number: تعداد آیتم‌های باقیمانده

نتایج شاخص روایی محتوایی و معرفی پرسشنامه نهایی: در پژوهش حاضر، پس از روایی سنجی در مجموع تعداد ۲۶ مولفه حذف و در نهایت ۱۳۷ مولفه باقی ماند. مقدار شاخص روایی محتوایی به ترتیب در هر یک از حوزه‌های مورد پژوهش (واحدهای تجاری، حسابرسان، قانونگذاران، مراجع حرفه‌ای و نظارتی، استفاده‌کنندگان) به ترتیب ۰/۷۶۰، ۰/۸۴۲، ۰/۷۵۷ و ۰/۸۲۷ بدست آمد.

پایایی پرسشنامه نهایی: برای اندازه‌گیری پایایی شاخصی به نام ضریب پایایی استفاده می‌شود. دامنه ضریب پایایی از صفر تا ۱+ است. ضریب پایایی صفر معرف عدم پایایی و ضریب پایایی یک معرف پایایی کامل است (فلاح شمس، نجفی و معندنچی زاج، ۱۳۹۷). در این مرحله نظر سنجی از خبرگان انجام گردید و از روی امتیاز داده شده توسط خبرگان به هر یک از مولفه‌ها، سازگاری درونی مقدار آلفای کرونباخ هر یک از حوزه‌ها به ترتیب ۰/۸۶۲، ۰/۹۳۷، ۰/۸۴۸ و ۰/۸۱۴ بدست آمده است. پس از شناسایی اولیه

فراهم می‌آورد و از آنها خواسته می‌شود که نظر خود را درباره هر آیت در مقیاس قضاوتی که تعیین شده است لحاظ نمایند. پاسخ اعضا به شرح زیر کد گذاری می‌شود: E- ضروری (Essential)، U- مفید اما غیر ضروری (Useful but not essential) و N- غیر ضروری (Not necessary) (لاوشی، ۱۹۷۵).

(۵) شناسایی اعضای پانل تعیین روایی

(۶) توزیع و گردآوری پرسشنامه روایی سنجی: بطور حضوری با خبرگان ارتباط برقرار شد و نظرات آنان اخذ گردید.

(۷) نحوه کمی سازی نظرات اعضای خبرگان برای ارزیابی روایی محتوایی پرسشنامه CVR: نظرات خبرگان که به گزینه (E) ضروری تعلق گرفته است از طریق روایی محتوایی (Content Validity Ratio) که از این پس به اختصار CVR نشان داده می‌شود، کمی سازی گردیده است (همان منبع، ۵۶۷). فرمول زیر بدین منظور بکار می‌رود. ضمناً محاسبات ریاضی و آماری مربوط به قضاوت خبرگان با استفاده از نرم افزار مایکروسافت اکسل انجام گردید.

رابطه (۱)

$$CVR = \frac{n_e - n/2}{n/2}$$

n_e تعدادی از خبرگان است که آن مولفه را "ضروری" تشخیص داده‌اند.

n تعداد کل اعضای گروه خبرگان هر حوزه

CVR تبدیل صورت خطی و مستقیم خبرگان است که عبارت "ضروری" را انتخاب کرده‌اند.

۸- پس از جمع‌آوری نتایج میانگین مقادیر قضاوت‌های اعضای پانل بر طبق پیشنهاد لاوشی، فقط اجزایی که مقدار CVR و میانگین آنها با حداقل مقادیر توافق شده سازگار است در پرسشنامه نهایی باقی می‌مانند.

۹- تعیین معیارهای پذیرش یارد مولفه‌ها: پذیرش بی قید و شرط مولفه در صورتی که مقدار CVR آن مساوی یا بیشتر از ۰/۴۰ باشد، امکانپذیر است. این عدد

مولفه‌ها و عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس جدول ۱ انتخاب گردیدند.
نظرات خبرگان در نهایت ابعاد و مولفه‌ها به شرح

جدول ۱- شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

ابعاد	نمایه	مولفه‌های کلیدی
ساختار سازمانی و راهبری شرکت	Q101	ساختار و ترکیب هیئت‌مدیره از لحاظ تخصص و تجربه کاری با فعالیت اجرایی شرکت
	Q102	ارزیابی، مدیریت و کنترل مستمر ریسک در واحد تجاری
	Q103	وجود کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی اثربخش
	Q104	ترکیب و تخصص اعضای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی
	Q105	استقلال و بی طرفی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی
	Q106	انتخاب حسابرسان بر اساس ارزیابی عملکردشان
	Q107	نظارت مؤثر کمیته حسابرسی بر فرایند پیگیری گزارش‌های حسابرسی داخلی
	Q108	تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت
	Q109	افزایش میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران
	Q110	دوره تصدی مدیران ارشد
	Q111	وجود نظام اثربخش ارزیابی عملکرد
	Q112	مهارت و تخصص کادر حسابداری
	Q113	به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل
	Q114	حرکت به سمت سیستم‌های اطلاعات هوشمند
	Q115	انتشار گزارش‌های حسابرسی داخلی علاوه بر گزارش کمیته حسابرسی
تهیه (عرضه) کنندگان گزارشگری مالی	Q116	استقلال هیئت مدیره
	Q117	اندازه تخصص و تجربه هیئت مدیره
	Q118	اخلاق حرفه‌ای افراد تهیه کنندگان گزارش‌های مالی
مجموعه صورت‌های مالی	Q119	اقدام تعهدی
	Q120	تبعیت از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی
	Q121	استفاده از معیارهای مبتنی بر ارزش منصفانه
	Q122	توجه و دنبال نمودن اطلاعات روبه‌جلو (پیش‌بینی آتی)
	Q123	انتشار شاخص‌های کارایی و اثربخشی
	Q124	گسترش اطلاعات غیرمالی (نظیر موضوع‌های نوع و ماهیت کسب‌وکار، مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوع‌های محیطی، ریسک‌های عملکردی، تأثیر فعالیت‌های شرکت بر محیط زیست، رفاه اجتماعی، رشد اقتصادی و توسعه کشور)
نظام کنترل‌های داخلی	Q125	تعاملات مناسب بین واحد حسابرسی داخلی با حسابرسان مستقل
	Q126	استقرار نظام کنترل‌های داخلی اثربخش
	Q127	شناسایی ریسک‌های با اهمیت
	Q128	حمایت مدیریت ارشد از کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی
	Q129	کیفیت پیشنهادهای ارائه‌شده توسط واحد حسابرسی داخلی
	Q130	صدور گزارش در خصوص پیگیری یافته‌های گزارش شده قبلی
	Q201	استقلال و بی طرفی حسابرس نسبت به مدیریت
صلاحیت عمومی حرفه‌ای حسابرسان	Q202	انجام وظایف حرفه‌ای با مراقبت حرفه‌ای لازم
	Q203	وفاداری حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای
	Q204	تجربه حرفه‌ای حسابرسان
	Q205	صلاحیت و شایستگی شرکا و گروه حسابرسی
	Q206	تخصص حسابرس در صنعت
	Q207	قضاوت منصفانه

مؤلفه‌های کلیدی	نمایه	ابعاد	
مشارکت فعال شریک مسئول کار در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی کار انجام‌شده توسط گروه حسابرسی	Q208	اجرای عملیات حسابرسی	
جمع‌آوری شواهد کافی و قابل اعتماد	Q209		
ترکیب نیروی انسانی گروه حسابرسی	Q210		
استفاده از نظرات کارشناسان غیرمالی در فرآیند حسابرسی	Q211		
اختصاص مدت‌زمان مناسب برای انجام رسیدگی‌ها بر اساس حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی	Q212		
انجام کار مطابق استانداردهای حرفه‌ای، قوانین و مقررات و رویه‌های کنترل کیفی	Q213		
ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک	Q214		
ارتباط مناسب و اثربخش حسابرسان با کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی	Q215		
شناسایی و مدیریت ریسک حسابرسی	Q216		
ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی قبل از پذیرش کار	Q217		
توجه به مدیریت ریسک	Q218		
بررسی گزارش تجزیه‌وتحلیل ریسک‌های مرتبط با شرکت و برنامه‌های شرکت برای مقابله با آن	Q219		ساختار مؤسسات حسابرسی
وجود یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای گروه	Q220		
بررسی کیفیت داخلی و نظارت حسابرس	Q221		
جذب و نگهداشت نیروهای کیفی و مستعد در مؤسسات حسابرسی	Q222		
التزام شرکا به کیفیت حسابرسی	Q223		
ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ	Q224		
مدت‌زمان روابط مؤسسات حسابرسی با واحد تجاری مورد رسیدگی	Q225		
تعویض ادواری حسابرسان	Q226		
سطح سرمایه‌گذاری موسسه حسابرسی در زیرساخت‌های پشتیبانی‌کننده از حسابرسی باکیفیت	Q227		
منابع انسانی کارآمد مؤسسات حسابرسی	Q228		
بررسی دلایل تغییر حسابرس قبلی پیش از پذیرش کار	Q229		
تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه	Q230	گزارشگری حسابرسی	
نحوه ارزیابی و جبران خدمات شرکای و مدیران مؤسسه	Q231		
وابستگی مالی به صاحب‌کاران	Q232		
نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی	Q233		
اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها	Q234		
ارائه اظهارنظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی	Q235		
بررسی و اظهارنظر درباره وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت و وضعیت آتی شرکت در صنعت مربوطه	Q236		
اظهارنظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرس	Q237		
گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت	Q238		
توسعه اطلاعات گنجانده‌شده در گزارش‌های اصلی حسابرسی یا گزارش‌های تکمیلی حسابرسی به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل رعایت قوانین و مقررات، مسئولیت‌های اجتماعی، ریسک‌های تجاری، و ...	Q239		
تعیین حق‌الزحمه خدمات اعتبار دهی بر اساس تعرفه	Q240		حرفه و بازار حسابرسی
رقابت در حسابرسی	Q241		
اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادهای و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار	Q242		
تخصیص کار از طرف نهادی مستقلی بر اساس رتبه و صلاحیت حرفه‌ای	Q243		
اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت	Q244		
برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت حسابرسی	Q245		

ابعاد	نمایه	مولفه‌های کلیدی
قوانین	Q246	تدوین و استقرار نظام رتبه‌بندی مؤسسات بر اساس کیفیت و پاداش
	Q247	بهبود نظام ارزیابی مؤسسات حسابرسی
	Q248	اتخاذ ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه گواهی‌نامه‌ها و مجوزهای حرفه‌ای
	Q249	رواج فرهنگ حسابرسی در جامعه
	Q250	یکنواختی سیستم نظارت بر مؤسسات
	Q251	تقاضا برای کیفیت حسابرسی
	Q252	تدوین سازوکار مناسب برای تبلیغات حرفه‌ای در چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای
	Q253	به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به تصمیمات پذیرش کار توسط مؤسسات
	Q254	قطع کامل رابطه مالی بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی
	Q301	تدوین قوانین و مقررات به منظور فراگیر شدن خدمات حرفه‌ای و اعتباربخشی در سطح کلیدی فعالیت‌های اقتصادی
	Q302	افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای
	Q304	وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند
	Q305	التزام قانونی شرکت‌ها به استقرار سیستم حسابداری اجتماعی
لستانداردها و مقررات نظارت بر گزارشگری مالی	Q306	در نظر گرفتن اقدامات تشبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند
	Q307	الزامی نمودن انجام حسابرسی
	Q308	افزایش شفافیت وظایف بازرس قانونی در قوانین و مقررات
	Q309	افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان در برابر استفاده‌کنندگان
	Q310	اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی
	Q311	انجام بررسی‌های نظارتی به فعالیت‌های مؤسسات توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی
	Q312	انجام بازرسی‌ها مستمر از مؤسسات حسابرسی توسط نهادهای نظارتی
	Q314	تبیین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبنی بر اصول و همگرایی با مجموعه استانداردهای بین‌المللی
	Q315	استقرار سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی
	Q316	تدوین استانداردهای کنترل‌های داخلی
Q317	افزایش میزان حمایت قانون از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار	
Q318	الزام مؤسسات حسابرسی به تهیه و انتشار گزارشی شامل اطلاعاتی درباره حاکمیت موسسه و سیستم‌ها، فرآیند و رویه‌های موسسه برای کنترل کیفیت و اطمینان کسب کردن از استقلال حرفه‌ای حسابرسان	
Q319	تغییر الزامی حسابرس	
Q320	کیفیت وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی	
Q321	الزامی نمودن حسابرسی عملیاتی برای شرکت‌های پروژه محور	

تشکیل پنل (جامعه آماری)

و....."، تعیین شدند. نهایتاً با توجه به ویژگی‌های فوق در حوزه‌های واحدهای تجاری، اعتباردهندگان به صورتهای مالی، قانونگذاران و مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان جمعاً ۶۱ خبره، انتخاب گردیدند. در جدول زیر جامعه آماری پژوهش و توزیع خبرگان ارائه شده است.

فرآیند پژوهش

شکل ۲ فرآیند پژوهش را با بهره‌گیری از دلفی فازی نشان می‌دهد. در ادامه به تشریح مراحل آن پرداخته می‌شود.

بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی جامعه آماری این پژوهش را در روش دلفی فازی، واحدهای تجاری، قانونگذاران-مراجع حرفه‌ای و ناظران، حسابرسان و استفاده‌کنندگان تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری و انتخاب خبرگان در این پژوهش با توجه به ماهیت آن، روش قضاوتی و هدفمند است و بر اساس معیارهای از جمله، "از گزارش‌های حسابرسی جهت تصمیم‌گیری استفاده نمایند، با مسئله کیفیت حسابرسی درگیر باشند

جدول ۲- خبرگان به تفکیک هر یک از حوزه‌ها

حوزه	خبرگان	حوزه	خبرگان
واحدهای تجاری	بالاترین مقام مالی شرکت و عضو هیات مدیره	قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران	کارشناسان اداره نظارت بر ناشران و اداره امور حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار
	بالاترین مقام مالی شرکت- معاون مالی		مقامات سازمان حسابرسی
	مدیران مالی		مقامات جامعه حسابداران رسمی
	اعضا مستقل کمیته حسابرسی		بازرسان ارشد سازمان بازرسی
	معاون برنامه‌ریزی و نظارت بر شرکت‌های تابعه		بانک‌ها و اعتباردهندگان
اعتباردهندگان به صورت‌های مالی	مدیران حسابرسی داخلی	استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی	سرمایه‌گذاران حقوقی و حقیقی
	مدیران امور مجامع		تحلیلگران مالی
	مدیران عامل موسسه حسابرسی		ممیزان مالیاتی، کارشناسان رسمی
	شرکای موسسه حسابرسی		اداره محیط زیست و امور خیریه
	مدیران فنی		اعضای هیات علمی
	سرپرستان ارشد حسابرسی		
	مقامات جامعه حسابداران رسمی		

<p>بررسی مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ شناسایی پژوهش‌های پیشین در حوزه پژوهش ❖ بررسی چارچوب‌های ارائه شده ❖ شناسایی ابعاد و مولفه‌ها 		
<p>دلفی فازی</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ تهیه پرسشنامه با بهره‌گیری از نتایج پژوهش‌های پیشین و نظرات خبرگان ❖ تشکیل پنل خبرگان حوزه‌های ذینفع ❖ انجام مصاحبه و نظرسنجی از خبرگان 		
<p>تحلیل داده‌های دلفی فازی</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ تبدیل متغیرهای زبانی به اعداد فازی ❖ فرآیند دیفازی کردن ❖ بکارگیری سه مرحله پیش‌نیاز 		
پیش‌نیاز ۱	پیش‌نیاز ۲	پیش‌نیاز ۳
- تعیین اجماع برای توقف راند دلفی - تعیین آستانه مورد قبول، 0/۲۰ < پذیرش	- تعیین اجماع برای هر مولفه - ضریب توافق، 0/۷۰ > پذیرش مولفه	- رتبه‌بندی مولفه‌ها از نظر خبرگان هر یک از حوزه‌ها - روش مورد استفاده آنتروپی فازی

شکل ۲- فرآیند پژوهش

مراحل اجرای روش دلفی و آنتروپی فازی

مراحل اجرای روش دلفی فازی

در این پژوهش به منظور اجرای روش دلفی فازی در این پژوهش به منظور اجرای روش دلفی فازی مراحل و گام‌های زیر به ترتیب برداشته شده است. گام اول: در این مرحله، رتبه‌بندی توسط خبرگان صورت می‌گیرد. در این پژوهش از اعداد فازی

دوزنقه‌ای استفاده شده است. ۴ عدد فازی به هر یک از رتبه‌ها و امتیازها داده می‌شود که $a_1^{(i)}$ رتبه‌ی بدبینانه، $a_2^{(i)}$ و $a_3^{(i)}$ رتبه‌ی باورکردنی و قابل قبول و $a_4^{(i)}$ رتبه‌ی خوش‌بینانه است که، شماره‌ی هر کدام از خبرگان است. در این صورت و با توجه به گفته‌های

است که، بدلیل آنکه اهمیت (وزن) هر مولفه (که نشان دهنده میزان تاثیر هر یک از مولفه‌ها بر کیفیت حسابرسی است) از فردی به فرد دیگر متفاوت است. بنابراین در نظرسنجی، جداولی قرار داده شده تا هر پاسخگو، اهمیت هر یک از مولفه‌ها را تعیین کند که این ضریب در اعداد فازی بدست آمده در مرحله قبل به تناسب پاسخی که می دهند ضرب می‌شود. در ادامه روش آنتروپی فازی بیان می‌شود. برای سنجش وزن و سهم هر یک از مولفه‌ها، گام اساسی به شرح زیر لازم است.

گام اول: یک ماتریس تصمیم‌گیری از مدل MADM حاوی اطلاعاتی است که آنتروپی می‌تواند به عنوان معیاری برای ارزیابی آن به کار رود. یک ماتریس تصمیم‌گیری را به صورت زیر در نظر می‌گیریم.

$$\begin{matrix} & X_1 & X_2 & \dots & X_n \\ A_1 & r_{11} & r_{12} & \dots & r_{1n} \\ A_2 & r_{21} & r_{22} & \dots & r_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ A_M & r_{m1} & r_{m2} & \dots & r_{mn} \end{matrix} \xrightarrow{\text{امتیازات پاسخ دهندگان}} \begin{matrix} \vdots \\ \vdots \\ \vdots \\ \vdots \end{matrix} \xrightarrow{\text{شاخصها}}$$

که در آن :

A = معیارها و ابعاد موضوع مورد مطالعه، و

r = هر یک از پاسخ دهندگان

گام دوم: داده های بدست آمده از ماتریس تصمیم‌گیری باید برای تحلیل و بررسی ((نرمالیزه)) شوند. محتوی اطلاعاتی موجود از این ماتریس را ابتدا به صورت نرمالیزه شده (Pij) در ذیل محاسبه می‌کنیم:

$$P_{ij} = \frac{r_{ij}}{\sum_{i=1}^m r_{ij}} ; \forall i, j$$

که در آن ، P = عدد نرمال شده درایه هایی مورد نظر

گام سوم : تعیین مقدار در آنتروپی مشخصه زام که به صورت زیر محاسبه می گردد.

رابطه (۹)

$$E_j = -K \sum_{i=1}^m [P_{ij} \cdot \ln P_{ij}]$$

K به عنوان مقدار ثابت، به صورت زیر محاسبه میشود:

$$K = 1 / \ln(m) \quad 0 \leq j \leq 1$$

بالا، مجموعه‌ی اعداد فازی دوزنقه‌ای برای هر خبره به شکل زیر است:

$$\tilde{A}^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}, a_4^{(i)}), i = 1, 2, \dots, n.$$

گام دوم: در ابتدا میانگین مجموعه‌ها $(\tilde{A}_m^{(i)})$ تمامی مجموعه‌ها $(\tilde{A}^{(i)})$ محاسبه می‌شود که این کار نیازمند میانگین‌گیری از $a_4^{(i)}, a_3^{(i)}, a_2^{(i)}, a_1^{(i)}$ است؛ یعنی:

رابطه (۴)

$$\tilde{A}_m = (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3}, a_{m4}) = (\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_4^{(i)})$$

در این مرحله برای هر خبره، مقدار اختلاف از میانگین توسط رابطه‌ی زیر محاسبه می‌شود و مؤلفه‌های پیشنهاد شده توسط خبرگان در مرحله اول اضافه و برای هر خبره به منظور بازنگری و اخذ نظرات آنان نسبت به مؤلفه‌های جدید ارسال می‌گردد:

رابطه (۵)

$$(a_{m1} - a_1^{(i)}, a_{m2} - a_2^{(i)}, a_{m3} - a_3^{(i)}, a_{m4} - a_4^{(i)}) = (\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)} - a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)} - a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)} - a_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_4^{(i)} - a_4^{(i)})$$

گام سوم: در این مرحله، بعدازآن که بازخورد اولیه به خبرگان داده شد و مرحله‌ی دوم دلفی صورت گرفت، خبرگان نظرات اصلاح شده‌ی خود را در قالب اعداد فازی دوزنقه‌ای به صورت زیر بیان می‌کنند:

رابطه (۶)

$$\tilde{B}^{(i)} = (b_1^{(i)}, b_2^{(i)}, b_3^{(i)}, b_4^{(i)}), i = 1, 2, \dots, n.$$

سپس گام دوم فرآیند دوباره تکرار می‌شود و میانگین نظرات اصلاح (\tilde{B}_m) طبق رابطه‌ی زیر محاسبه می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲):

رابطه (۷)

$$\tilde{B}_m = (b_{m1}, b_{m2}, b_{m3}, b_{m4}) = (\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_4^{(i)})$$

وزن دهی به شاخصها

در این گام و بر اساس شاخصهای موثر شناسایی شده محاسبه وزن شاخصها صورت گرفته که در ادامه به آن اشاره شده است. نکته قابل توجه در این قسمت این

نظرات افراد نمونه استفاده شده است. بدین ترتیب که از هر یک از افراد خواسته شده است به طیف متغیرهای زبانی از ۱۰۰-۰ جواب دهند که نمونه‌ای از این نظرات در زیر نشان داده شده است.

گام دوم - تعیین اعداد فازی برای هر یک از متغیرهای زبانی

پس از به دست آوردن نظرات پاسخ‌دهندگان، از برآورد بهینه نظرات پاسخ‌دهندگان در طیف‌بندی متغیرهای زبانی، اعداد ذوزنقه‌ای فازی هر یک از این متغیرهای زبانی به دست آمده است. عدد فازی ذوزنقه‌ای با تابع عضویت به صورت زیر تعریف گردید (همان منبع).

$$\mu_A(x) = \begin{cases} 0, & x < a_1, \quad a_4 \leq x \\ \frac{x - a_1}{a_2 - a_1}, & a_1 \leq x < a_2 \\ 1, & a_2 \leq x < a_3 \\ \frac{a_4 - x}{a_4 - a_3}, & a_3 \leq x < a_4 \end{cases} \quad \text{رابطه (۱۲)}$$

این متغیرهای زبانی سپس به اعداد فازی ذوزنقه‌ای تبدیل شدند. در نگاره زیر این تبدیل نشان داده شده است

گام چهارم: در این گام عدم اطمینان یا درجه انحراف (مقدار d_j) از اطلاعات ایجاد شده به ازای شاخص Z_j را با کمک E_j برای هر مشخصه محاسبه می‌کنیم. رابطه (۱۰)

$$d_j = 1 - E_j ; \forall j$$

گام پنجم: وزن مولفه‌ها، w_j به عنوان مشخصه Z_j ام به صورت زیر بدست می‌آید (کمانگر، قادری و کرمی، ۱۳۹۵).

$$w_j = \frac{d_j}{\sum_{j=1}^n d_j} ; \forall j \quad \text{رابطه (۱۱)}$$

تحلیل داده‌ها

روش بکار رفته در این پژوهش برای استخراج داده‌های موردنیاز برای تحلیل آماری به شرح زیر هست.

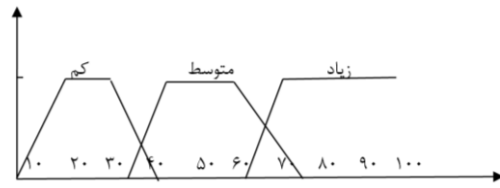
گام اول - مقیاس بندی برای هر یک از متغیرهای زبانی در روش دلفی فازی، اطلاعات در قالب زبان نوشتاری از خبرگان دریافت شده و به صورت فازی تحلیل می‌شود (وینگ ۲۰۱۳، ۳). در این تحقیق از طیف ۳ گانه " کم تا زیاد " سه نقطه‌ای استفاده شده است. برای به دست آوردن اعداد فازی هر یک از متغیرهای زبانی از

جدول ۳- نمونه‌ای از نظرات پاسخ‌دهندگان به طیف متغیرهای زبانی

مقیاس بندی متغیرهای زبانی													
زیاد		متوسط		کم		نظرات خبرگان	زیاد		متوسط		کم		نظرات خبرگان
۱۰۰	۷۰	۷۰	۳۵	۳۵	۰	پاسخ‌دهنده ۳۱	۱۰۰	۶۵	۶۵	۳۵	۳۵	۰	پاسخ‌دهنده ۱
۱۰۰	۶۵	۶۵	۳۰	۳۰	۰	پاسخ‌دهنده ۳۲	۱۰۰	۷۰	۷۰	۳۰	۳۰	۰	پاسخ‌دهنده ۲
۱۰۰	۷۰	۷۰	۴۰	۴۰	۰	پاسخ‌دهنده ۳۳	۱۰۰	۷۰	۷۰	۴۰	۴۰	۰	پاسخ‌دهنده ۳
-	-	-	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	...
۱۰۰	۶۶,۶۷	۶۶,۶۷	۳۳,۳۳	۳۳,۳۳	۰	پاسخ‌دهنده ۶۱	۱۰۰	۷۰	۷۰	۴۰	۴۰	۰	پاسخ‌دهنده ۳۰

جدول ۴- تبدیل امتیازات قطعی به مقادیر فازی

عدد فازی ذوزنقه‌ای				امتیاز	میزان اهمیت
چهارم	سوم	دوم	اول		
۴۰	۲۶/۶۷	۱۳/۳۳	۰	۱	کم
۷۵	۶۰	۴۵	۳۰	۲	متوسط
۱۰۰	۸۶/۶۷	۷۳/۳۳	۶۰	۳	زیاد



نمودار ۱- تابع عضویت اعداد فازی دوزنقه‌ای برای متغیرهای زبانی

موثر، بر اساس پاسخ‌های ارائه شده و تابع عضویت مجموعه اعداد دوزنقه‌ای فازی محاسبه گردید میانگین فازی هر یک از مولفه‌ها بر اساس فرمول‌های مندرج در بخش روش‌شناسی پژوهش محاسبه و جهت تعیین نمودن میزان تاثیر هر یک از آنها بر اساس روش مرکز سطح میانگین فازی هر یک از مولفه‌ها به میانگین قطعی (دی فازی شده) تبدیل می‌شود و برای تعیین مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی طبق قانون ۳۰-۷۰ مولفه‌هایی که میانگین قطعی آنها بالاتر از ۷۰ است، جهت انجام مرحله دوم نظرسنجی استخراج گردیدند، با توجه به اینکه در نظرسنجی اول علاوه بر سؤالات بسته، دیدگاه خبرگان در قالب سؤال باز دریافت شد؛ لذا پس از پالایش دیدگاه‌های ارائه شده و با مشورت اساتید، مولفه‌های پیشنهادی خبرگان به مولفه‌های تأیید شده مرحله قبل (مولفه‌هایی که میانگین قطعی بالای ۷۰ دارند) اضافه گردید. در این مرحله ضمن اعمال تغییرات لازم پرسشنامه دوم تهیه و همراه با دیدگاه قبلی هر فرد و میزان اختلاف آنها با دیدگاه سایر خبرگان، مجدداً در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت؛ و پس از اضافه نمودن مولفه‌های جدید پیشنهاد شده فرم نظرسنجی دوم تهیه و جهت اخذ نظر خبرگان برای آنان ارسال می‌گردد. سپس بعد از انجام مرحله دوم نظرسنجی مجدداً بر اساس نظرات ابراز شده متغیرهای زبانی به اعداد فازی تبدیل و به عدد قطعی تبدیل می‌شوند. و هر یک از مولفه‌هایی که میانگین قطعی آنها در مرحله دوم با مرحله اول کمتر از ۲۰ است به عنوان مولفه موثر نهایی انتخاب می‌گردد. قابل توضیح است که مولفه‌های پیشنهادی توسط خبرگان در مرحله اول که در مرحله دوم میانگین قطعی آنها بالاتر از ۷۰ است جهت اخذ نظرات خبرگان در مرحله سوم استخراج گردید و پس از انجام مرحله سوم مولفه‌هایی که اختلاف میانگین قطعی آنها در مرحله سوم با مرحله دوم کمتر از ۲۰ است انتخاب شدند، سپس بر اساس آنتروپی فازی میزان اولویت‌بندی هر یک از راهبردها بر اساس نظرات خبرگان تعیین گردیدند. نتایج حاصل از انجام محاسبات به روش دلفی و آنتروپی فازی به تفکیک هر

گام سوم - غیر فازی کردن اعداد فازی
نتایج به دست آمده در مرحله قبلی، به صورت اعداد دوزنقه‌ای فازی بوده که برای تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری در رابطه با آنها بایستی از حالت عدد دوزنقه‌ای خارج شده و به یک عدد دقیق (قطعی) تبدیل شوند که به آن فازی زدایی می‌گویند. در پژوهش حاضر، برای دی فازی کردن اعداد این مجموعه از روش مرکز سطح^{۱۴} که یکی از متداول‌ترین روش‌های فازی زدایی هست استفاده شده است (همان منبع).
رابطه (۱۳)

$$COG(A) = \frac{\int_{x_{min}}^{x_{max}} x \mu_A(x) dx}{\int_{x_{min}}^{x_{max}} \mu_A(x) dx}$$

در نهایت برای استخراج معیارهای مورد نظر، حدی را برای قبول یا عدم قبول آن معیار در نظر می‌گیریم. در این مطالعه با توجه به قانون ۳۰-۷۰، مرز قابل قبول بودن معیار در حدود ۷۰ است (همان منبع)

یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از نظرسنجی

پس از استخراج مولفه‌های و تدوین فرم نظرسنجی ضمن مراجعه به خبرگان هر یک از حوزه‌ها علاوه بر اخذ نظرات آنها را در ارتباط با میزان تاثیر هر یک از مولفه‌ها بر کیفیت حسابرسی، مولفه‌های پیشنهادی آنان که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی موثر باشد دریافت و سپس بعلاوه اینکه در فرم نظرسنجی میزان تاثیر هر یک از مولفه‌ها در قالب متغیرهای زبانی "کم، متوسط و زیاد" توسط خبرگان بیان شده بود، به منظور محاسبه میزان تاثیر و تعیین مولفه‌های

یک از حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی در جداول زیر ارائه شده است.

جدول ۵- رتبه‌بندی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حوزه "واحدهای تجاری"

wj	Mean Df راند سوم	Mean Df راند دوم	Mean Df راند اول	CVR	گویه	رتبه	wj	Mean Df راند سوم	Mean Df راند دوم	Mean Df راند اول	CVR	گویه	رتبه
0/041284064	۷۶/۵۶	۷۱/۰۹	-	۰/۷۵	Q110	13	0/044392423	-	۸۰	۷۸/۲۸	۱	Q105	1
0/041276522	-	۷۴/۸۴	۷۴/۸۴	۰/۶۲۵	Q125	14	0/044327371	-	۸۰	۸۰	۱	Q126	2
0/041219994	۷۴/۸۴	۷۳/۱۳	-	۰/۶۲۵	Q107	15	0/044267292	۸۰	۷۸/۲۸	-	۱	Q109	3
0/041082607	-	۷۸/۲۸	۷۶/۵۶	۰/۸۷۵	Q119	16	0/044088808	-	۸۰	۷۶/۵۶	۱	Q128	4
0/040962435	۷۴/۸۴	۷۱/۴۱	-	۰/۶۲۵	Q130	17	0/044061992	۸۰	۷۱/۰۹	-	۱	Q108	5
0/040302016	-	۷۳/۱۳	۷۱/۴۱	۰/۵۰	Q120	18	0/043390289	-	۸۰	۷۸/۲۸	۱	Q112	6
0/040106354	۷۳/۱۳	۷۱/۴۱	-	۰/۵۰	Q106	19	0/043140186	-	۷۸/۲۸	۷۴/۸۴	۰/۸۷۵	Q121	7
0/039815814	-	۷۴/۸۴	۷۱/۴۱	۰/۶۲۵	Q117	20	0/043140186	-	۷۸/۲۸	۷۶/۵۶	۰/۸۷۵	Q104	8
0/039651704	-	۷۴/۸۴	۷۱/۰۹	۰/۶۲۵	Q101	21	0/042301428	-	۷۸/۲۸	۷۱/۴۱	۰/۸۷۵	Q127	9
0/039384562	-	۷۳/۱۳	۷۱/۴۱	۰/۵۰	Q102	22	0/041907103	-	۷۶/۵۶	۷۳/۱۳	۰/۷۵	Q118	10
0/039245413	۷۱/۰۹	۷۳/۱۳	-	۰/۵۰	Q130	23	0/041645937	۷۸/۲۸	۷۳/۱۳	-	۰/۸۷۵	Q111	11
0/03747712	-	۷۱/۴۱	۷۱/۰۹	۰/۶۲۵	Q116	24	0/041529111	-	۷۴/۸۴	۷۱/۴۱	۰/۶۲۵	Q103	12

جدول ۶- رتبه‌بندی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و میزان اهمیت آن‌ها از دیدگاه حوزه "حسابرسان"

wj	Mean Df راند سوم	Mean Df راند دوم	Mean Df راند اول	CVR	گویه	رتبه	wj	Mean Df راند سوم	Mean Df راند دوم	Mean Df راند اول	CVR	گویه	رتبه
0/020296223	۸۰	۷۸/۲	-	۱	Q249	25	0/020887818	-	۸۰	۸۰	۱	Q201	1
0/020284899	-	۷۸/۲	۷۶/۳	۰/۸۷	Q223	26	0/020887818	-	۸۰	۷۲/۷	۱	Q234	2
0/020251847	-	۷۸/۲	۷۲/۷	۰/۸۷	Q215	27	0/020887818	-	۸۰	۷۶/۳	۱	Q235	3
0/020089001	-	۷۸/۲	۷۲/۳	۰/۸۷	Q224	28	0/020887818	۸۰	۸۰	-	۱	Q240	4
0/02005404	۷۸/۲	۷۶/۳	-	۰/۸۷	Q301	29	0/020887818	۸۰	۷۸/۲	-	۱	Q242	5
0/020042292	-	۷۸/۲	۷۴/۲	۰/۸۷	Q204	30	0/020823873	۸۰	۸۰	-	۱	Q243	6
0/019965704	-	۷۸/۲	۷۴/۲	۰/۸۷	Q225	31	0/020796325	۸۰	۸۰	-	۱	Q244	7
0/019860768	-	۷۶/۳	۷۰/۸	۰/۷۳	Q250	32	0/020772176	-	۸۰	۷۸/۲	۱	Q245	8
0/019792044	-	۷۶/۳	۷۴/۵	۰/۷۳	Q205	33	0/020772176	-	۸۰	۸۰	۱	Q220	9
0/019658218	-	۷۸/۲	۷۲/۳	۰/۸۷	Q226	34	0/020751815	۸۰	۸۰	-	۱	Q208	10
0/019612861	-	۷۶/۳	۷۲/۷	۰/۷۳	Q206	35	0/020751815	-	۸۰	۷۸/۲	۱	Q209	11
0/019603417	-	۷۶/۳	۷۲/۷	۰/۷۳	Q207	36	0/020737933	۸۰	۸۰	-	۱	Q210	12
0/019603417	-	۷۶/۳	۷۲/۷	۰/۷۳	Q216	37	0/020724252	-	۸۰	۷۲/۷	۱	Q221	13
0/0189064	-	۷۴/۵	۷۶/۳	۰/۶۰	Q251	38	0/020724252	-	۸۰	۷۲/۷	۱	Q241	14
0/018831808	۷۴/۵	۷۲/۷	-	۰/۶۰	Q229	39	0/020718094	-	۸۰	۸۰	۱	Q211	15
0/018827568	۷۲/۷	۷۸/۲	-	۰/۴۷	Q227	40	0/020717831	۸۰	۸۰	-	۱	Q212	16
0/018728098	۷۴/۵	۷۶/۳	-	۰/۶۰	Q252	41	0/020717831	۸۰	۸۰	-	۱	Q222	17
0/018703921	-	۷۲/۷	۷۰/۸	۰/۴۷	Q228	42	0/020717831	۸۰	۸۰	-	۱	Q246	18
0/018676105	-	۷۴/۵	۷۸/۲	۰/۶۰	Q229	43	0/020555237	۸۰	۷۶/۳	-	۱	Q247	19
0/018449601	-	۷۲/۷	۷۰/۵	۰/۴۷	Q230	44	0/020554042	-	۸۰	۷۰/۸	۱	Q202	20
0/018444192	۷۲/۷	۷۶/۳	-	۰/۴۷	Q231	45	0/020417842	-	۷۸/۲	۷۴/۵	۰/۸۷	Q213	21
0/018421529	-	۷۲/۳	۷۲/۷	۰/۶۰	Q232	46	0/020401928	۸۰	۸۰	-	۱	Q248	22
0/018243452	-	۷۲/۷	۷۲/۳	۰/۴۷	Q233	47	0/020388236	-	۸۰	۷۶/۳	۱	Q214	23
0/018233873	۷۲/۷	۷۰/۵	-	۰/۴۷	Q253	48	0/020308276	-	۸۰	۷۲/۷	۱	Q203	24

جدول ۷- مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و میزان اهمیت آن‌ها از دیدگاه حوزه "قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران"

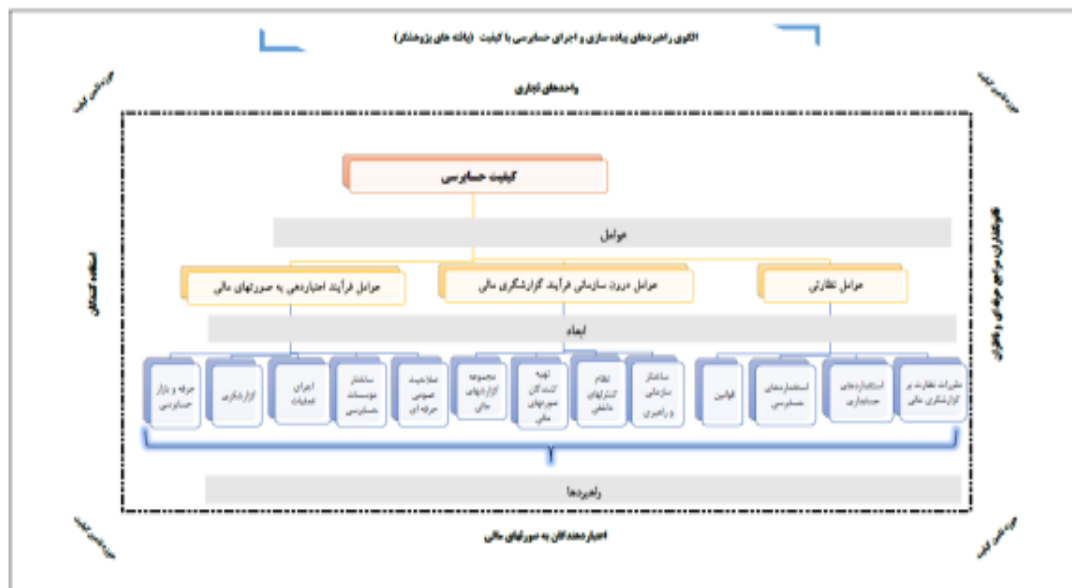
رتبه	گویه	CVR	راند اول	Mean Df	راند دوم	Mean Df	راند سوم	Mean Df	رتبه	گویه	CVR	راند اول	Mean Df	راند دوم	Mean Df	راند سوم	wj
1	Q302	۰/۸۱۸	۷۰	۷۷/۵	-	۸۰	۰/062799663	۰/063292059	9	Q316	۱	-	۷۷/۵	۷۷/۵	۷۷/۵	۸۰	۰/062799663
2	Q311	۱	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۵	-	۰/062799663	۰/063292059	10	Q317	۰/۶۳۶	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۲/۵	-	۰/062799663
3	Q304	۱	-	۸۰	۷۰	-	۰/062799663	۰/063292059	11	Q318	۰/۸۱۸	-	۸۰	۸۰	۷۷/۵	۷۷/۵	۰/062799663
4	Q305	۰/۶۳۶	-	۷۷/۵	۷۲/۵	-	۰/06277374	۰/063292059	12	Q319	۰/۴۵۴	۷۲/۵	۷۷/۵	۷۷/۵	۷۲/۵	-	۰/06277374
5	Q312	۰/۸۱۸	-	۷۲/۵	۷۷/۵	-	۰/061595208	۰/063138735	13	Q320	۱	۷۷/۵	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۷/۵	-	۰/061595208
6	Q306	۰/۴۵۴	-	۷۵	۷۵	-	۰/061114393	۰/063003576	14	Q307	۰/۸۱۸	۷۵	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۲/۵	-	۰/061114393
7	Q314	۰/۶۳۶	۷۵	۷۵	-	۷۵	۰/060409497	۰/06288944	۱۵	Q308	۰/۴۵۴	۷۵	۷۲/۵	۷۲/۵	۷۲/۵	-	۰/060409497
8	Q315	۰/۸۱۸	۷۷/۵	۷۷/۵	-	۷۷/۵		۰/062799663				۷۷/۵	۷۷/۵	۷۷/۵	-		

جدول ۸- مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی و میزان اهمیت آن‌ها از دیدگاه "استفاده‌کنندگان"

رتبه	گویه	CVR	راند اول	Mean Df	راند دوم	Mean Df	راند سوم	Mean Df	رتبه	گویه	CVR	راند اول	Mean Df	راند دوم	Mean Df	راند سوم	wj
1	Q236	۱	-	۸۰	۷۷/۱۱	۷۴/۲۱	-	۰/۷۸۹	۱۰	Q124	۰/۷۸۹	۱۰	۷۷/۱۱	۷۷/۱۱	۷۷/۱۱	-	۰/038272119
2	Q309	۱	-	۸۰	۷۵/۶۶	-	-	۰/۷۸۹	۱۱	Q239	۰/۷۸۹	۱۱	۷۷/۱۱	۷۵/۶۶	۷۵/۶۶	-	۰/038272119
3	Q1۱۳	۱	-	۸۰	۷۵/۶۶	۷۵/۶۶	-	۰/۷۸۹	۲۱	Q121	۰/۷۸۹	۲۱	۷۷/۱۱	۷۵/۶۶	۷۵/۶۶	-	۰/038133792
4	Q237	۱	-	۷۵/۶۶	۷۲/۷۶	۷۲/۷۶	-	۰/۶۸۴	۱۳	Q122	۰/۶۸۴	۱۳	۷۵/۶۶	۷۲/۷۶	۷۲/۷۶	-	۰/037392992
۵	Q254	۱	-	۷۵/۶۶	-	-	-	۰/۵۷۹	۱۴	Q321	۰/۵۷۹	۱۴	۷۷/۱۱	۷۴/۲۱	۷۴/۲۱	-	۰/036711584
۶	Q310	۱	-	۷۵/۶۶	۷۱/۳۲	۷۱/۳۲	-	۰/۵۷۹	۱۵	Q۱۱۴	۰/۵۷۹	۱۵	۷۵/۶۶	۷۴/۲۱	۷۴/۲۱	-	۰/036680808
۷	Q218	۱	-	۷۷/۱۱	-	-	-	۰/۵۷۹	۱۶	Q123	۰/۵۷۹	۱۶	۷۷/۱۱	۷۱/۰۵	۷۱/۰۵	-	۰/035515229
۸	Q219	۰/۸۹۵	-	۷۱/۳۲	-	-	-	۰/۴۷۴	۱۷	Q۱۱۵	۰/۴۷۴	۱۷	۷۱/۳۲	۷۱/۰۵	۷۱/۰۵	-	۰/035129892
۹	Q238	۰/۸۹۵	۷۵/۶۶	۷۸/۵۵	۷۸/۵۵	۷۸/۵۵	-	۰/۸۹۵	۱۸	Q124	۰/۸۹۵	۱۸	۷۸/۵۵	۷۱/۳۲	۷۷/۱۱	-	۰/034490828

کیفیت حسابرسی را می‌توان مبتنی بر یافته‌های پژوهش و بر اساس زنجیره تامین گزارشگری مالی، در قالب چارچوب زیر تدوین نمود.

چارچوب راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی بررسی مفهوم کیفیت نشان می‌دهد که مفهوم "کیفیت" چندبعدی است. راهبردهای بهبود



شکل ۳- چارچوب راهبردهای پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی با دیدگاه ذینفعان (یافته‌های پژوهشگر)

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتیجه‌گیری

جامع بودن این پژوهش شامل مورد مطالعه قرار دادن ذینفعان مختلف، وسیع بودن منابع و مصاحبه‌ها، بهره‌گیری از رویکرد کیفی پژوهش، ارائه جامع یافته‌ها بر اساس حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی آن را از پژوهش‌های پیشین متمایز می‌سازد. در این بخش خلاصه‌ای از اهم راهبردهای موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حوزه‌های کلیدی که بر اساس داده‌های پژوهش به دست آمده است، ارائه می‌گردد:

راهبردهای پیشنهادی از دیدگاه خبرگان حوزه واحد

تجاری

تقویت استقلال و بی‌طرفی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش، افزایش میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران، افزایش حمایت مدیریت ارشد از کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی، تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت، تقویت مهارت و تخصص کادر حسابداری، استفاده از معیارهای مبتنی بر ارزش منصفانه، تناسب ترکیب و تخصص اعضای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، شناسایی ریسک‌های بااهمیت واحد تجاری، به‌عنوان گزینه‌ای از راهبردهای موثر بر کیفیت حسابرسی در این حوزه می‌باشد.

راهبردهای پیشنهادی از دیدگاه خبرگان حوزه

اعتباردهندگان به صورت‌های مالی

تقویت استقلال و بی‌طرفی حسابرس نسبت به مدیریت، اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها، ارائه اظهارنظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادها و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار، تخصیص کار از طرف نهادی مستقلی بر اساس رتبه و صلاحیت حرفه‌ای، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت، برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت

حسابرسی، وجود یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای گروه، مشارکت فعال شریک مسئول کار در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی کار انجام‌شده توسط گروه حسابرسی، نیز خلاصه‌ای از راهبردهای موثر بر کیفیت حسابرسی در این حوزه می‌باشد.

راهبردهای پیشنهادی از دیدگاه خبرگان حوزه

قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران

افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، التزام قانونی شرکت‌ها به استقرار سیستم حسابداری اجتماعی، انجام بازرسی‌ها مستمر از مؤسسات حسابرسی توسط نهادهای نظارتی، در نظر گرفتن اقدامات تنبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند، تبیین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبنی بر اصول و همگرایی با مجموعه استانداردهای بین‌المللی، استقرار سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی، تدوین استانداردهای کنترل‌های داخلی، افزایش میزان حمایت قانون از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار، الزام مؤسسات حسابرسی به تهیه و انتشار گزارشی شامل اطلاعاتی درباره حاکمیت موسسه و سیستم‌ها، فرآیند و رویه‌های موسسه برای کنترل کیفیت و اطمینان کسب کردن از استقلال حرفه‌ای حسابرسان از جمله مهمترین راهبردهایی هستند که می‌توان جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی در این حوزه اتخاذ نمود.

راهبردهای پیشنهادی از دیدگاه خبرگان حوزه

استفاده‌کنندگان

بررسی و اظهارنظر درباره وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت و وضعیت آتی شرکت در صنعت مربوطه، افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان در برابر استفاده‌کنندگان، به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل، اظهارنظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرس، قطع کامل رابطه مالی بین حسابرس و

زیر ساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و همچنین شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی بر مبنای دیدگاه‌های خبرگان در هر یک از حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی منجر گردد.

نتایج تحقیق نشان داد که برخی از مؤلفه‌هایی که در این پژوهش تأثیر مؤثری بر کیفیت حسابرسی داشتند، بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است. اما، آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که علاوه بر عوامل متعدد که از دیدگاه حوزه‌ی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی اثر دارند، از دیدگاه سایر حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی عواملی نظیر، ساختار سازمانی و راهبری و فرآیند گزارشگری مالی که در کیفیت گزارشگری مالی نقش مهمی ایفا می‌نمایند، بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بوده که این عوامل مهم در واحدهای تجاری و سایر حوزه‌ها چندان مورد توجه قرار نگرفته‌اند؛ چراکه در واحدهای تجاری کشورمان بنا به دلایلی همچون، عدم تمایل به شفاف‌سازی اطلاعات مالی علی‌الخصوص به‌منظور فرار مالیاتی و قابل ملاحظه بودن هزینه‌های استقرار یک نظام کنترل داخلی مطلوب، ساختار سازمانی و راهبری مناسبی وجود ندارد. باوجوداین تا زمانی که واحدهای تجاری از ساختار سازمانی و راهبری مناسبی بهره‌مند نباشند، ارائه گزارش‌های حسابرسی به‌منظور اطمینان و اعتباربخشی به اطلاعات مالی از کیفیت قابل قبولی برخوردار نبوده و چندان سودمند نخواهد بود. از طرفی استقلال واقعی حساب‌رسان مورد تردید است و تا زمانی که نحوه تخصیص کارها به مؤسسات حسابرسی توسط یک‌نهاد مستقل صورت نگیرد و حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس تعرفه‌های مصوب تعیین نشود، کیفیت حسابرسی مناسب به دست نخواهد آمد. همچنین ضعف در وجود یا اجرای قوانین و مقررات در ارتباط با برخورد قضایی دستگاه‌های نظارتی با گزارش‌های غیرحرفه‌ای در کشور یکی دیگر از عواملی است که موجب بی‌توجهی به کیفیت حسابرسی شده است.

جامع بودن این پژوهش شامل مورد مطالعه قرار دادن ذینفعان مختلف، وسیع بودن منابع و مصاحبه‌ها،

واحد مورد رسیدگی، اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی، بررسی گزارش تجزیه‌وتحلیل ریسک‌های مرتبط با شرکت و برنامه‌های شرکت برای مقابله با آن، گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت، گسترش اطلاعات غیرمالی (نظیر موضوع‌های نوع و ماهیت کسب‌وکار، مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوع‌های محیطی، مخاطرات و ریسک‌های عملکردی، گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی)، توسعه اطلاعات گنجانده شده در گزارش‌های اصلی حسابرسی یا گزارش‌های تکمیلی حسابرسی به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل رعایت قوانین و مقررات، مسئولیت‌های اجتماعی، ریسک‌های تجاری، و موضوعات موردعلاقه اعتباردهندگان نیز به عنوان گزینه‌ای از راهبردهای موثر بر کیفیت حسابرسی در این حوزه می‌باشد.

از آنجایی که یکی از عوامل مهم و مؤثر در زمینه تداوم و اعتبار حرفه حسابرسی جلب اعتماد جامعه است و یکی از مطمئن‌ترین راه‌های کسب و افزایش این اطمینان ارتقای کیفیت حسابرسی می‌باشد، پژوهش حاضر با استفاده از حوزه‌های تامین زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه‌ی ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده که ماحصل فرآیند حسابرسی است، را فراهم نموده، و نتایج پژوهش‌های صورت گرفته که صرفاً کیفیت حسابرسی را از دیدگاه افراد درون حرفه حسابرسی شناسایی نمودند و با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده بودند را تکمیل و ضمناً یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان ارائه نموده است، لذا نتایج حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی از طریق شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت ساختار سازمانی و راهبری، سیستم کنترل داخلی واحدهای تجاری، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی به عنوان

بهره‌گیری از رویکرد کیفی پژوهش، ارائه جامع یافته‌ها در قالب الگوی شامل (عوامل، ابعاد و راهبردها) بر اساس حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی آن را از پژوهش‌های پیشین متمایز می‌سازد. الگوی طراحی شده از کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد، یافته‌های پژوهشگران داخلی و خارجی که عمدتاً بر معیارهای کیفیت حسابرسی از نگاه استانداردهای حسابرسی مستقل متمرکز بود هاند را نیز در برمی‌گیرد؛ اما معیارهای استفاده شده در پژوهش‌های مذکور صرفاً جنبه محدودی از ورودی‌ها (صلاحیت، استقلال و بی طرفی) و فرآیند حسابرسی (دامنه و اجرای عملیات به صورت کلی) را مدنظر قرار داده‌اند و در این پژوهش برخلاف آن‌ها که عموماً از دیدگاه حسابرسان مستقل مطرح شده است، از زاویه دید و تجارب ذینفعان مختلف (واحدهای تجاری، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای، اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان) به شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته است و الگوی جامع از کیفیت حسابرسی ارائه نموده است.

طبق الگوی ارائه شده به منظور بهبود کیفیت حسابرسی بایستی به عوامل نظارتی در ابعاد (مقررات نظارت بر گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین) عوامل درون سازمانی فرآیند گزارشگری مالی در ابعاد (ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی) و همچنین عوامل فرآیند اعتباردهی به صورتهای مالی در ابعاد (صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابرسی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی) توجه ویژه‌ای گردد.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

الگوی طراحی شده که چند وجهی بوده و حاصل دیدگاه ذینفعان مختلف حسابرسی است، دیدگاه جامع و وسیعی از کیفیت حسابرسی ارائه می‌نماید که می‌توان از آن در برنامه‌های تضمین و بهبود کیفیت

حسابرسی، ارزیابی کار حسابرسی، برنامه‌های توسعه-ای حسابرسی، اعمال نظارت مؤثرتر و سایر راهبردهای کلان جهت توسعه حسابرسی در ایران، از آن بهره برد. بر اساس الگوی ارائه شده به منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی در ایران، کلیه ابعاد نظیر، "مقررات نظارت بر گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین، ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابرسی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی" دارای نقش‌های مؤثری هستند که مستلزم توجه است.

لذا اهم راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص باید پیرامون مؤلفه‌های استخراجی الگو مزبور (دیدگاه خبرگان) صورت پذیرد. قاعدتاً میتوان راهبردهای متنوعی در این خصوص ارائه داد که در این بخش گزیده‌ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش ارائه می‌شود:

در سطح واحدهای تجاری: تقویت استقلال و بی طرفی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش، افزایش میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران، حمایت مدیریت ارشد از کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی، تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت، افزایش مهارت و تخصص کادر حسابداری، بهینه نمودن ترکیب و تخصص اعضای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، شناسایی ریسک‌های بااهمیت واحد تجاری، به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل، گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت

در سطح مؤسسات حسابرسی: اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها، ارائه اظهارنظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی، آموزش و کنترل کیفیت، برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت حسابرسی، وجود یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای گروه، مشارکت فعال

در سطح مراجع حرفه‌ای و قانون‌گذاری: افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، انجام بررسی‌های نظارتی به فعالیت‌های مؤسسات، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، التزام قانونی شرکت‌ها به استقرار سیستم حسابداری اجتماعی، انجام بازرسی‌ها مستمر از مؤسسات حسابرسی توسط نهادهای نظارتی، در نظر گرفتن اقدامات تنبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند، استقرار سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی، افزایش میزان حمایت قانون از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار، افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان در برابر استفاده‌کنندگان، اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی

در سطح دولت: ایجاد نهادی مستقل به منظور نظارت بر حرفه حسابرسی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات

در سطح دانشگاه‌ها و متولیان امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به کیفیت حسابرسی، تجدیدنظر در برنامه‌های درس حسابرسی به‌منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای در راستای جلب اعتماد جامعه.

پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی

با توجه به الگوی ارائه شده در این پژوهش پیرامون کیفیت حسابرسی، جنبه‌های مختلفی از کیفیت حسابرسی نظیر عوامل نظارتی در ابعاد (مقررات نظارت بر گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین)، عوامل درون سازمانی فرآیند گزارشگری مالی در ابعاد (ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی) و همچنین عوامل فرایند اعتباردهی به صورت‌های مالی در ابعاد (صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات

شریک مسئول کار در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی کار انجام‌شده توسط گروه حسابرسی، بررسی و اظهارنظر درباره وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت و وضعیت آتی شرکت در صنعت مربوطه، بررسی گزارش تجزیه‌وتحلیل ریسک‌های مرتبط با شرکت و برنامه‌های شرکت برای مقابله با آن، اظهارنظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرس، توسعه اطلاعات گنجانه‌شده در گزارش‌های اصلی حسابرسی یا گزارش‌های تکمیلی حسابرسی به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل رعایت قوانین و مقررات، مسئولیت‌های اجتماعی، ریسک‌های تجاری، سرمایه انسانی و موضوعات موردعلاقه اعتباردهندگان

در سطح متولیان حرفه (سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی): تعیین حق‌الزحمه خدمات اعتبار دهی بر اساس تعرفه، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادها و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار، تخصیص کار از طرف نهادی مستقلی بر اساس رتبه و صلاحیت حرفه‌ای، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، قطع کامل رابطه مالی بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی، تقویت استقلال و بی‌طرفی حسابرس نسبت به مدیریت، تبیین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبنی بر اصول و همگرایی با مجموعه استانداردهای بین‌المللی، تدوین استانداردهای کنترل‌های داخلی، الزام مؤسسات حسابرسی به تهیه و انتشار گزارشی شامل اطلاعاتی درباره حاکمیت موسسه و سیستم‌ها، فرآیند و رویه‌های موسسه برای کنترل کیفیت و اطمینان کسب کردن از استقلال حرفه‌ای حسابرسان، گسترش اطلاعات غیرمالی (نظیر موضوع‌های نوع و ماهیت کسب‌وکار، مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوع‌های محیطی، مخاطرات و ریسک‌های عملکردی، گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی)

- در ارائه خدمات، رساله دکتر، دانشگاه علامه طباطبایی.
- * حیدرآبادی، ابوالقاسم، (۱۳۸۹). اعتماد اجتماعی و عوامل اجتماعی-فرهنگی موثر بر آن، جامعه شناسی مطالعات جوانان، (۱)، ۳۹-۶۶.
- * حیدری، مهدی؛ قادری، بهمن؛ رسولی، پیمان (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۳(۳)، ۳۵۳-۳۷۲.
- * خوش طینت، محسن؛ بستانیان، جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابداری، مطالعات حسابداری، شماره (۱۸).
- * رحمانی، حلیمه (۱۳۸۷). زنجیره تامین گزارشگری مالی دستورالعمل و دیدگاه‌های فعلی، مجله حسابداری، (۴۲)، ۶۲-۷۵.
- * رحیمیان، نظام‌الدین؛ جان فدا، رضا (۱۳۹۳). بررسی تاثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری، فصلنامه حسابداری: نظریه و عمل، (۱)، ۶۷-۸۹.
- * رنجبر، هادی؛ حق دوست، علی اکبر؛ صلصالی، مهوش؛ خوشدل، علیرضا؛ سلیمانی، محمدعلی؛ بهرامی، نسیم (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، مجله علوم پزشکی، (۱۰)، ۲۳۸-۲۵۰.
- * رویایی، رمضانعلی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت حسابداری و نوع صنعت، حسابداری مدیریت، ۱۵، ۱۹-۳۰.
- * صلاحی‌نژاد، مریم؛ سعادت، شهرزاد (۱۳۹۳). تاثیر اعتبار حسابداری در جذب کمک‌های بلاعوض در موسسات غیرانتفاعی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، (۹)، ۷۹-۸۹.
- * صفری گرایلی، مهدی؛ دهقان، فریبا (۱۳۹۶). کیفیت حسابداری و ارزشگذاری بازار از نگاهداشت وجه نقد شرکتها، حسابداری مدیریت، ۳۲، ۵۹-۷۰.
- * صفری گرایلی، مهدی؛ ولیان، حسن (۱۳۹۷). طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابداری، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابداری (ارائه گردید). لیکن بر اساس نتایج پژوهش حاضر، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
- آیا در وضعیت کنونی شاخص‌ها و عوامل تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابداری در ابعاد مختلف، از شرایط لازم برای ایفای چنین نقشی برخوردارند؟
 - در صورتی که شاخص‌ها و عوامل تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابداری، از شرایط لازم برخوردار نباشند، چه اقداماتی برای فعال سازی آنها ضروری است؟
 - موانع موجود در ارتقای کیفیت حسابداری در هر یک از ابعاد ارائه شده در ایران کدامند؟
- فهرست منابع**
- * ایمانی برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه؛ حجت، رحیم (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، مجله دانش حسابداری، (۲۵)۷، ۱۶۷-۱۸۹.
- * برادران حسن‌زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام؛ ابوالحسن زاده، سودا (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تیپ-های شخصیتی حسابداران بر محتوای گزارش حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، (۶)، ۸۹-۱۰۰.
- * بنی مهد، بهمن؛ درویش، حدیثه (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابداران درباره استقلال، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، (۱۹)، ۱۷-۲۸.
- * پاک مراد، عسگر؛ رضازاده، حامد (۱۳۹۴). گذری بر چارچوب مفهوم حسابداری مسئولیت اجتماعی. چهارمین کنفرانس ملی مدیریت و اقتصاد پایدار با رویکرد استراتژیک
- * جعفری، علی (۱۳۸۵). عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسابرسی داخلی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۳۱)، ۵۵-۷۰.
- * نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان زاده، مهدی؛ کنارکار، امین (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، 2(1)، ۱۹۰-۲۰۸
- * نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۴۱-۴۶۲.
- * هشی، عباس؛ مظاهری فرد، کمیل (1392). بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، 4 (17)، 34-51.
- * Amira Ben, H., Chaker, A., & Hamdi Ben, N. (2018). Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit. *Journal of Research in International Business and Finance*, (45), 334-348
- * Ardelean Alexandra. (2013). Auditors Ethics and their Impact on Public Trust, *Procedia-Social and Behavioral Science*, (92), 55-60.
- * Arumega, Z., & Atika, Z. (2016). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Journal of Social and Behavioral Sciences*, (219), 828-832
- * Branco, M.C., and Delgado, C. (2012). Business, Social responsibility, and corruption, *Journal of public affairs*, 12(4), 357-365.
- * Chaudhry, G., & Noel, S. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality. *Journal of The British Accounting Review*, 49(6), 578-593.
- * Cheng, Ching-Hsue, and Lin, Yin. (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, *European Journal of Operational Research*, (142), 174-186.
- * DeFond, M. Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، (۶)، ۶۵-۱۰۴.
- * عباس زاده، محمد. (۱۳۹۱). تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی، جامعه شناسی کاربردی، (۴۵)، ۱۹-۳۴.
- * فلاح شمس، میرفیض؛ نجفی، روح‌الله؛ و معدنچی زاج، مهدی (۱۳۹۷). ارائه الگوی نظارت بر نهادهای مالی در بازار سرمایه ایران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، (۴۳)، ۷۲-۲۳.
- * کمانگر، محمد، قادری، فیروزه و کرمی، پیمان (۱۳۹۵). بررسی دقت روش وزن دهی آنتروپی شانون در تعیین عرصه های مناسب تغذیه مصنوعی دشت سرخون، تحقیقات آب و خاک ایران، 74(2)، ۲۴۷-۲۵۸.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، انتشارات سازمان حسابرسی.
- * محمدرضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معامای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.
- * مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، 6(۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
- * ناظمی اردکانی، مهدی؛ کاشف، میرعلی (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تامین گزارشگری مالی، مجله حسابرس، (۵۰).
- * نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید (1390). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، (9)، ۱-۹.
- * نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌اله؛ منتی، وحید (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت

Education, e-Business, e0Management and e-Learning. 3(4), 313-317.
* Wing, H., & Camillo, L. (2018). Ownership structure, audit quality, board structure, and stock price crash risk. *Global Finance Journal*, (37), 1-24

یادداشت‌ها

- ¹ Schilder
² IAASB
³ DeFond and Zhang
⁴ IFAC
⁵ Francis, Olsson and Schipper
⁶ Wing & Camillo
⁷ Amira, Chaker, & Hamdi
⁸ Marcel, Michelle & Roland
⁹ Chaudhry & Noel
¹⁰ Arumega, & Atika
¹¹ Fiona, Jonathan & Peter
¹² Silvano, Cristina, Giorgio & Stacy
¹³ Weng
¹⁴ Center of Gravity (COG)

* Fiona, B., Jonathan, T., & Peter, W.(2015). Is audit quality impacted by auditor relationships?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 166-181.
* Francis,j. Olsson,P. and Schipper,K. (2006). Earnings Quality, Foundation and Trends in Accounting, 4(1), 340–259.
* Hart, O,D.(2001). Financial contracting.Journal of Economic Literature,39(4).1079-1100.
* Holesti, OR.(1969). Content analysis for the social and humanities.Reading MA:Addison-Wesley publishing company.
* IFAC, BRPG,(2009), Developments in the Financial Reporting Supply Chain, Results from a Glabal Study Among IFAC Member Bodies, Feb.
* International Auditing and Assurance Standards Board. (201۴). Audit Quality an IAASB Perspective.NEY YORK.USA.
* Karjalainen. (2011). Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms:Evidence from Finlan, *International Journal of Auditing* , (15), 88-108.
* Lawshe CH. (1975). A quantitative approach to content validity. *Personnoel Psychology*.
* Marcel H , Michelle M, &Roland Z . (2018). Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?. *Journal of Accounting in Europe*, 1.5(1),. 55-80
* Salvador,S., Elisabeth,C.,Gregorio,s.,& Andrea, M.(2018). Low-cost trends in audit fees and their impact on service quality. *Journal of Business Research*, (89), pp. 345-350
* Schilder, A. (2011) . Audit quality an IAASB perspective. www.iaasb.org.
* Schilder A. (2014). Record Use of Clarified International Standards on Auditing Amidst a Changing Audit Environment,www.ifac.org.
* Silvano, C., Cristina, F., Giorgio, Gotti., & Stacy ,M.(2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (25), 46-66.
* Veena L, B., Jodi L, G., Daniel, N .(۲۰۱۶). Audit Quality Indicators. *Managerial Auditing Journal*, 31 (8/9), 949-980
* Weng, K.(2013). Application of the Fuzzy Delphi Method and the Fuzzy Analytic Hierarchy Process for the Managerial Competence of Multinational Cororation Executives.*International journal of e-*