

بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB)

محمد رضا نیک بخت^۱، امید محمودی خوشرو^۲

چکیده: هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل مؤثر سیستمی نگر است. علی رغم نگاه پیشین به کیفیت حسابرسی که محصول گرا بود، در این پژوهش به صورت فرایندگرا و سیستمی به مسئله توجه می شود. شاخص های بالقوه مطرح شده در پژوهش، شامل عوامل ورودی، فرایند و نتایج حسابرسی برگرفته از شاخص های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB) است. جامعه آماری آن، خبرگان حسابرسی، مدیران و شرکای مؤسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی است. نظرسنجی از خبرگان در سال ۱۳۹۵ به عمل آمد. استنباط آماری پژوهش به کمک منطق فازی صورت می پذیرد. مطابق با نتایج به دست آمده، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها، انتشار مجدد صورت های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشئت می گیرد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص های مطالعه کنونی را به خود اختصاص می دهند.

واژه های کلیدی: اعداد فازی مثلثی، روش تحلیل سلسله مراتبی، کیفیت حسابرسی، منطق فازی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (PCAOB).

۱. دانشیار گروه حسابداری، پردیس البرز دانشگاه تهران، کرج، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس البرز دانشگاه تهران، کرج، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۱۱/۱۲

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۰۴/۱۲

نویسنده مسئول مقاله: محمد رضا نیک بخت

E-mail: mnikbakht@ut.ac.ir

مقدمه

بحران‌های مالی چند دهه گذشته و ادامه آن تا کنون، هم در ایران و هم در خارج از ایران، ورشکسته شدن شرکت‌های بزرگی همچون انرون، وردکام، تایکو و... را به همراه داشته و حرفه حسابداری و حسابرسی را در بهت و نگرانی فرو برده است. این در حالی است که رسالت حسابرسی مستقل، ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است و در واقع، به صورت‌های مالی اعتبار داده و برای استفاده‌کنندگان ارزش افزوده ایجاد می‌کند. پس این رسالت که دلیل وجودی کار و حرفه حسابرسی مستقل است، چرا به بیراهه رفته است؟ نهادهای حرفه‌ای بزرگ و رسمی دنیا برای بازیابی اعتماد از دست‌رفته و مشروعیت‌بخشیدن به حرفه و همچنین رهنمون ساختن حسابرسی و حرفه حسابرسی، اقدامات جدی به عمل آورده‌اند (رویایی، طالب‌نیا، حساس‌یگانه و جلیلی، ۱۳۹۲). برای نمونه، سال ۲۰۰۲ قانون ساربینز-اکسلی در آمریکا برای حمایت از کیفیت اطلاعات مالی و سروسامان بخشیدن به آن تدوین شد. در سایر کشورها نیز در همین رابطه اقدامات جدی صورت گرفت. برای مثال، طی دهه اخیر در انگلستان تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی به وجود آمد و تلاش‌های فراوانی برای شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت حسابرسی انجام گرفت. در سال ۲۰۰۷ کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت‌دهی به اداره خزانه‌داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸، گزارشی را با عنوان «چارچوب کیفیت حسابرسی» منتشر کرد. سال ۲۰۱۰ در خزانه‌داری استرالیا، گزارش «کیفیت حسابرسی در استرالیا - یک خط‌مشی راهبردی» منتشر شد (حساس‌یگانه و غلام‌زاده لداری، ۱۳۹۱).

با توجه به مطالب بیان‌شده، اهمیت بررسی کیفیت حسابرسی مشخص شد؛ از این رو، استفاده از روش‌هایی که بتواند کیفیت حسابرسی را واقعی‌تر مشخص کند، مفید خواهد بود. بینگ، هوانگ، لی و زو (۲۰۱۴) اذعان داشتند که در مطالعات و پژوهش‌های قبلی، کیفیت حسابرسی به اشکال متفاوتی اندازه‌گیری شده‌اند که هر یک با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بوده است:

اولاً؛ برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از یک معیار یا چند معیار محدود استفاده شده است، اما برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ضروری است از مجموعه معیارهایی که می‌توانند کیفیت حسابرسی را دقیق‌تر تبیین کنند، استفاده شود.

ثانیاً؛ اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی معمولاً مبتنی بر خروجی کار حسابرسی بوده است، در صورتی که معیارهای خروجی به‌تنهایی قادر به تبیین دقیق کیفیت حسابرسی نیستند، لازم و

ضروری است معیارهای ورودی، فرایند و خروجی را که می توانند تبیین دقیق تری از کیفیت حسابرسی ارائه کنند، به صورت سیستمی نگر در نظر گرفته شوند.

ثالثاً؛ گاهی اندازه گیری کیفیت حسابرسی به صورت برداشت از کیفیت صورت می پذیرد. به طور مثال، اندازه مؤسسه حسابرسی معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می شود. به بیان دیگر، هر چه اندازه مؤسسه حسابرسی بزرگ تر باشد، کیفیت کارهای انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی بیشتر فرض می شود و برعکس؛ به این معنا که تمام کارهای انجام شده توسط یک مؤسسه حسابرسی بزرگ با کیفیت است که این موضوع شاید با واقعیت در تضاد باشد و ممکن است دست کم یکی از کارهای انجام شده توسط این مؤسسه حسابرسی بزرگ، بی کیفیت باشد، به همین دلیل باید از معیارهای واقع بینانه تری استفاده شود که با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارند و تبیین کننده قوی تری هستند.

بر اساس مجموعه مواردی که بیان شد، در این پژوهش تلاش شده است مدلی با توجه به معیارهای مهم برخاسته از پژوهش های پیشین و همچنین معیارهای پیشنهاد شده مجامع بزرگ حرفه و به خصوص PCAOB^۱ برای دستیابی به اهداف زیر، طراحی شود:

۱. کیفیت حسابرسی با توجه به کل فرایند انجام حسابرسی و از ابتدا تا انتها ارزیابی شود؛ به این معنا که کیفیت معیارهای ورودی، فرایند و خروجی (گزارش حسابرسی)، مد نظر قرار گیرد، در صورتی که بیشتر مطالعات پیشین بر معیارهای خروجی تمرکز کرده اند.
۲. برای ارزیابی کیفیت، معیارهای واقع بینانه تری مد نظر قرار گیرد و از معیارهایی که به صورت غیرمستقیم کیفیت را برآورد می کنند، کمتر استفاده شود.
۳. کیفیت کلی یک مؤسسه ارزیابی نشود، بلکه کیفیت هر قرارداد حسابرسی به صورت جداگانه بررسی شود.

پیشینه نظری پژوهش

کار حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز، منصفانه بودن اطلاعات در دسترس، ضروری است.

حسابرسی مستقل از طریق اعتباردهی به صورت های مالی، تضمین قابلیت اتکا و تأیید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمام ذی نفعان شرکت می شود (ستایش، کاظم نژاد، رضایی و دهقانی سعدی، ۱۳۹۵).

از سه بعد نظارتی، اطلاعاتی و تضمین‌کنندگی، می‌توان به دلایل تقاضای بازار سرمایه برای خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر توجه کرد. در نقش نظارتی، مالکان برای نظارت بر نماینده، جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه، عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی، به حسابرسی روی می‌آورند. در نقش اطلاعاتی، از دید سرمایه‌گذاران، حسابرسی نوعی سازوکار برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی است که فرایند ارزشمندی تلقی می‌شود. در نقش تضمین‌کنندگی، حسابرسان با ضمانت‌کردن کیفیت اطلاعات مندرج در صورت مالی، هزینه‌های نشئت‌گرفته از دعوی حقوقی را کاهش می‌دهند و مدیران را در مقابل اشخاص ثالث بیمه می‌کنند (حیدری، قادری و رسولی، ۱۳۹۵). فرایند حسابرسی از ابتدا تا انتها به شرط برخورداری از سطح کیفی مناسب، نیاز استفاده‌کننده گزارش‌های مالی را به ارزیابی کیفیت اطلاعات، پیش از استفاده در فرایند تصمیم‌گیری، برطرف می‌کند و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌آورد (حساس‌یگانه، ولی‌زاده و محمدی، ۱۳۹۱).

یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها در خصوص کیفیت حسابرسی، تعریفی است که دی‌آنجلو (۱۹۸۱) ارائه کرده است. «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال اینکه حسابرس، تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و آن تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش دهد.

احتمال اینکه حسابرس هر مورد از تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس بستگی دارد و اینکه هر مورد از تحریف‌های با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس وابسته است. در تعریفی دیگر از این مفهوم، دی‌آنجلو کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی را عنوان می‌کند. به کارگیری این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است.

در گزارشی که کمیسیون تردوی پس از بررسی‌های خود در سال ۱۹۸۷ منتشر کرد، به صراحت گفت که توانایی حسابرس مستقل برای کشف تقلب‌ها گزارشگری مالی، با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (رحیمیان، رضاپور و اختری، ۱۳۹۰).

شوئر (۲۰۰۰) تعریف دی‌آنجلو از کیفیت حسابرسی را بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی پذیرفته است. دیویدسون و نیو (۱۹۹۳) در تعریف خود از کیفیت حسابرسی، آن را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریف‌های با اهمیت و نیز، کشف دستکاری انجام شده در سود خالص تعریف کردند.

با گذشت زمان زیادی از مطالعه در زمینه کیفیت حسابرسی، هنوز توافق چندانی در تعریف آن وجود ندارد. بنابراین، باید توجه داشت که کیفیت حسابرسی می تواند به عوامل بسیار زیادی بستگی داشته باشد. استفاده کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانونگذاران و کل ذی نفعان در فرایند گزارشگری مالی، ممکن است نظرات متفاوتی درباره کیفیت حسابرسی داشته باشند. استفاده کننده از گزارش های مالی می تواند بر این باور باشد که کیفیت بالای حسابرسی، یعنی تحریف با اهمیتی در حسابرسی وجود ندارد و تعریف کیفیت بالای حسابرسی را انجام وظایف مشخص شده حسابرس براساس شیوه های مرسوم بدانند (نچل، کریشان، پوزنر، شفچیک و ولوری، ۲۰۱۲).

مؤسسه های حسابرسی می توانند کیفیت بالای حسابرسی را براساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش های بازرسی یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. قانونگذاران ممکن است کیفیت بالای حسابرسی را عاملی بدانند که باعث انجام کار براساس استانداردها می شود. سرانجام آن که کیفیت بالای حسابرسی را عاملی مد نظر قرار دهند که از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می کند. گفتنی است که نگاه های متفاوت، معیارهای متفاوتی ارائه می کند (نچل و همکاران، ۲۰۱۲).

با اینکه حالت ایده آل این است که تعریف دقیقی از کیفیت حسابرسی ارائه کنیم، واقعیت این است که پژوهشگران، قانونگذاران و مراجع حرفه ای، اغلب عوامل کاهش دهنده کیفیت بالای حسابرسی را توضیح می دهند. برای مثال، اشتباه ها و کاستی هایی که کیفیت حسابرسی را کاهش می دهند، مشخص می کنند. برای هم پوشانی دیدگاه های مختلف نسبت به کیفیت حسابرسی مستقل و همچنین به منظور درک کیفیت نامناسب، ابتدا باید از مفهوم کیفیت حسابرسی یک چارچوب نظری ارائه شود که بتواند به شناسایی ویژگی های بنیادی کیفیت حسابرسی کمک کند (نچل و همکاران، ۲۰۱۲). در پروژه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، تعریف ویژه ای از کیفیت حسابرسی ارائه شده و از آن به عنوان «نقطه برخورد نیازهای ذی نفعان» یاد شده است (پیکائ، ۲۰۱۳).

کیفیت حسابرسی، مفهومی چندوجهی است و می تواند از دیدگاه های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به «گزارش حسابرس مانند یک محصول» توجه می شود و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده، گویای کیفیت حسابرسی است. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابرسی مطرح است، «حسابرسی به عنوان یک خدمت» در نظر گرفته می شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه این خدمت،

از نقطه شروع تا پایان که ارائه گزارش حسابرسی است، منطبق بر استانداردها و ضوابط تعیین شده باشد، از کیفیت لازم برخوردار است. به بیان دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کند و بر کیفیت تمام اجزای سیستم، تأکید و توجه می‌شود (انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱).

بدین ترتیب، با عنایت به اینکه دیدگاه سیستمی به کیفیت حسابرسی، دیدگاه جامع‌تری نسبت به سایر دیدگاه‌ها ارائه می‌دهد، در این پژوهش ضروری است که کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی، مبنای بررسی قرار گیرد و از آنجا که نگاه پیشین به کیفیت حسابرسی محصول‌گرا^۱ بود، به صورت فرایندگرا^۲ و سیستمی به مسئله توجه کرده و از این جنبه نیز کیفیت حسابرسی بررسی شود.

طی سال‌های گذشته، سازمان‌های گوناگون کوشش‌های فراوانی برای فراهم کردن شاخص‌هایی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند و همواره کیفیت خدمات حسابرسی در زمره حیاتی‌ترین مسائل این حرفه به‌شمار آمده است، به طوری که ناظران، پژوهشگران، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و سایر ذی‌نفعان، همواره برای توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی تلاش کرده‌اند. کمیته مشورتی حرفه حسابرسی اداره خزانه‌داری آمریکا (۲۰۰۸) در سال‌های اخیر به توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی اقدام کرده و مؤسسه‌های حسابرسی نیز استفاده از آن را در دستور کار خود قرار داده‌اند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، در سال ۲۰۱۳ میلادی در قالب طرح راهبردی، فهرستی از زمینه‌های توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی را در سه طبقه تهیه کرده است (مارتین، ۲۰۱۳).

شاخص‌های بالقوه مطرح شده در نشریه، در سه گروه زیر جای دارند (جدول ۱):

- الف) ورودی‌های حسابرسی: ورودی‌های کیفیت حسابرسی شامل ویژگی‌های شخص حسابرس، مانند مهارت و تجربه وی، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر اوست.
- ب) فرایند حسابرسی: فرایند شامل صحت روش‌شناسی حسابرسی، میزان تأثیر روش‌های حسابرسی استفاده‌شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است.
- ج) نتایج حسابرسی: خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند؛ چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند، برای مثال نحوه اثرگذاری گزارش حسابرسی بر ذی‌نفعان.

جدول ۱. عوامل شناسایی شده از ادبیات، پیشینه پژوهش و نظر خبرگان
به کمک روش تحلیل محتوای کیفی

نسبت شرکا به کارکنان (I _۱)	ورودی های عملیاتی حسابرسی (نیروی انسانی)
حجم کار شرکا و کارکنان (I _۲)	
جابه جایی و گردش کارکنان حسابرسی (I _۳)	
میانگین سوابق کاری (I _۴)	
تخصص و تجربه صنعت (I _۵)	
میزان آموزش حسابرسان حرفه ای (I _۶)	
زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازرسانی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی (I _۷)	
شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها (P _۱)	فرایندها
ماهیت و کمیت طرح ها و روش های بازاریابی با توجه به کیفیت حسابرسی و استقلال مؤسسه (P _۲)	
شمار و ماهیت یافته های به دست آمده از بررسی های کیفیت داخلی (P _۳)	
نظارت های دائمی جامعه حسابداران رسمی و کمیته نظارت و پذیرش بر مؤسسه های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار (P _۴)	
جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه (P _۵)	
تأکید نسبی شرکا و مدیران بر صلاحیت های فنی و شایستگی ها (P _۶)	
صلاحیت کارکنان تازه به کار گرفته شده، مدارک دانشگاهی، فرایند ارتقا و رتبه بندی آنها (P _۷)	
انتشار مجدد صورت های مالی و تأثیر آن بر بازار (O _۱)	نتایج (پیامدها)
شمار و درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل های داخلی دارای اشتباهات مهم (O _۲)	
تعداد اشاره به ضعفها در نامه مدیریت ناشی از ضعف در ساختار کنترل داخلی (O _۳)	

منبع: هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (۲۰۱۳)

در این پژوهش دلیل استفاده از منطق فازی، محدودیت موجود در نظریه کلاسیک دودویی ارسطویی بود. تفکر فازی به دنبال ایراد وارد بر منطق ارسطویی مبنی بر فاصله بین منطق و واقعیت مطرح شد. منطق ارسطویی که اساس ریاضیات کلاسیک را تشکیل می دهد، فرض می کند که جهان سیاه و سفید یا دو ارزشی است. در واقع منطق ارسطویی دقت را فدای سهولت می کند، اما پدیده های واقعی تنها سیاه یا سفید نیستند، بلکه تا اندازه ای خاکستری اند. به بیان دیگر، پدیده های واقعی همواره فازی، یعنی مبهم و غیردقیق هستند (نمازی و کریمی، ۱۳۹۰).

هدف اصلی منطق فازی، فراهم کردن مبنایی برای استدلال‌های تقریبی و دقیق است. این کار از طریق در نظر گرفتن میزانی از شایستگی و اقتضا در دامنه صفر تا یک برای عناصر یک مجموعه فازی است؛ به گونه‌ای که به عناصر یک مجموعه فازی این امکان را می‌دهد که به طور نسبی سیاه یا سفید باشند. نظریه مجموعه‌های فازی با بیان اطلاعات کیفی و ذهنی و همچنین گزاره‌های زبانی به روش علمی و کمی، امکان قضاوت‌های شخصی را کاهش می‌دهد و موجب تصمیم‌گیری منطقی‌تر می‌شود (نمازی و کریمی، ۱۳۹۰).

پیشینه تجربی پژوهش

مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل را با استفاده از پرسشنامه بررسی کردند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از دو گروه استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی، شامل مدیران ارشد شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران بخش اعتباری بانک‌ها و حسابرسان مستقل بود. نتایج پژوهش نشان داد پرسش‌شوندگان بر ۲۴ عامل تأکید بیشتری داشتند. در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل (بین گروهی)، نتایج نشان داد در اغلب موارد، تفاوت معناداری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

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

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

حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) رابطه کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی را بررسی کردند. شاخص کیفیت حسابرسی در این پژوهش، میزان تحریف‌های کشف‌شده و گزارش‌شده در

گزارش حسابرسی سال قبل و سال جاری بود. نتیجه پژوهش آنها نشان داد کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی به‌عنوان مؤسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک، در مقایسه با سازمان حسابرسی، بیشتر است.

کاتاناک (۱۹۹۹) یک چارچوب مفهومی برای کیفیت حسابرسی ارائه کرد. طبق دیدگاه وی، کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است: اول، شایستگی (از جمله: دانش، تجربه، قدرت تطبیق، کارایی فنی، اثربخشی حسابرسی) و دوم، صلاحیت حرفه‌ای (از جمله: استقلال، بی‌طرفی، دقت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت حرفه‌ای) که هر یک از آنها می‌تواند تحت تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل: میزان حق‌الزحمه، میزان هزینه حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای) قرار گیرد. علاوه بر ویژگی‌های بیان شده، الگوی وی شامل تأثیر ساختار بازار (از قبیل: رقابت، درجه تمرکز در صنعت، صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات) و دوره تصدی حسابرسان است.

ویژگی‌های حسابرس و رویه‌های حسابداری، ارتباط فراوانی با کیفیت حسابداری دارند. لاونسون، جانسون، راندال و داویز (۲۰۰۷)، آثار تخصص حسابرس بر کیفیت حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. آنان نتیجه گرفتند که تخصص حسابرس به‌طور مثبت با کیفیت حسابرسی درک‌شده توسط استفاده‌کننده رابطه دارد و پیشنهاد کردند که حسابرسان حرفه‌ای شاغل، ممکن است سیاست خوبی برای دولت‌های محلی داشته باشند. همچنین آنان به این نتیجه دست یافتند که حق‌الزحمه حسابرسان پنج مؤسسه حسابرسی بزرگ با کیفیت حسابرسی کار انجام شده مرتبط نیست و حق‌الزحمه بالایی دریافت می‌کنند.

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

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

فونگ، رامن و زو (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر شاخص‌های نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند. هدف آنها این بود که تأثیر استانداردها و شاخص‌های PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی

بررسی کنند. طبق نتایج به دست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد.

روش‌شناسی پژوهش

برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌ای استفاده شد که مبتنی بر شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بود. گستره موضوعی پژوهش، حوزه حسابرسی مستقل در نظر گرفته شده و مطالعات میدانی و کتابخانه‌ای و سایر بررسی‌ها و تحلیل‌ها مربوط به سال ۱۳۹۵ است. گستره مکانی نیز، سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شده است.

جامعه آماری این پژوهش، شامل خبرگان حسابرسی، شرکا و مدیران ارشد مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌شود. داده‌ها به روش نمونه‌گیری چندسطحی (چندلایه‌ای) جمع‌آوری شده‌اند که در هر سطح آن با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند نسبت به انتخاب نمونه اقدام شده است. در مرحله اول پژوهش حاضر، ۱۰ نفر از خبرگان حسابرسی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند برای نمونه انتخاب شدند. در مراحل بعدی فرایند فازی که مربوط به ساخت درخت تصمیم و ساخت مدل است، با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند، افزون بر ۱۰ نفر مرحله اول، ۲۰ نفر دیگر از خبرگان حسابرسی و شرکا و مدیران ارشد مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی، به عنوان نمونه انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری هدفمند در سطوح مختلف فرایند پژوهش استفاده خواهد شد. با توجه به اینکه پایگاه دانش در منطق فازی از طریق خبرگان صورت می‌پذیرد، تعداد مناسب برای اعضا، نکته مهمی است که در تشکیل پانل باید به آن توجه کرد. مانند هر نوع نمونه‌گیری دیگر، حجم نمونه به عواملی مانند امکان دسترسی به افراد، زمان لازم و هزینه گردآوری اطلاعات بستگی دارد. در روش دلفی که اعضای پانل باید از متخصصان موضوع پژوهش باشند، این محدودیت‌ها افزایش پیدا می‌کند. از سوی دیگر، اتفاق نظر میان اعضا که هدف از کاربرد این روش است، با افزایش تعداد نمونه‌ها دشوارتر می‌شود. تعداد اعضای پانل در پژوهش‌های پیشین بین ۱۰ تا ۱۶۸۵ نفر متغیر بوده، اما هنگامی که میان اعضای پانل تجانس وجود داشته باشد، حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو برای اجرای پژوهش، کفایت می‌کند (پاول، ۲۰۰۳؛ اوکولی و پاولوسکی، ۲۰۰۴؛ ستوری، هوردلی، سمیت و ساکر، ۲۰۰۱).

استنباط آماری پژوهش به کمک منطق فازی (AHP فازی با اعداد مثلثی) صورت می‌پذیرد. فرایند این پژوهش، یک فرایند چندمرحله‌ای به شرح زیر است:

در گام نخست از طریق مصاحبه با خبرگان و بررسی و مرور ادبیات و پیشینه پژوهش، فهرست اولیه‌ای از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی تهیه شد و عوامل کمی و کیفی نهایی مؤثر بر کیفیت، پس از مصاحبه، جمع‌بندی و اجماع نظر خبرگان حسابرسی به روش دلفی تعیین شده است.

در گام دوم با به‌کارگیری پرسشنامه مقایسه‌های زوجی و با استفاده از مقیاس ساعتی، پایگاه دانش به‌وجود آمد. در این مرحله کلیه عوامل شناسایی شده (۱۷ عامل) در سه طبقه ورودی، فرایندی و خروجی (پیامد) توسط خبرگان حسابرسی مقایسه شده و اهمیت هر یک از آنها مشخص گردید و این مقایسه‌ها برای شناسایی با اهمیت‌ترین عوامل ادامه پیدا کرد.

در گام سوم، عوامل کیفی و کمی مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر حسب متغیرهای زبانی تبیین شده و با استفاده از تبیین قواعد سیستم خبره فازی، به اعداد فازی تبدیل شدند (فازی‌سازی)؛ سپس با استفاده از استنتاج فازی، به هر یک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی که بر اساس نظر خبرگان حسابرسی گردآوری شده و با استنباط از AHP فازی (اعداد فازی مثلثی) محاسبه شدند، وزنی اختصاص یافت.

در گام چهارم، تمام وزن‌های به‌دست‌آمده عوامل، به‌ترتیب وزن هر متغیر که در مرحله قبل محاسبه شده است، رتبه‌بندی شدند و مدل نهایی شد.

یافته‌های پژوهش

از آنجا که در پژوهش حاضر از شاخص‌های PCAOB استفاده شده است، برای تأیید روایی پژوهش پیش رو، گزینشی از این شاخص‌ها توسط خبرگان حسابرسی شامل شرکا و مدیران ارشد مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی صورت پذیرفت. از این رو خود به خود با توجه به اهمیت و اعتبار انجمن پیش‌گفته و نهادهای مربوطه در ایران، روایی آن به تأیید رسید. به‌دلیل استفاده از روش AHP فازی، برای محاسبه پایایی یا قابلیت اعتماد پژوهش از ضریب ناسازگاری استفاده شده است. اگر مقدار ناسازگاری کمتر از ۰/۱۰ باشد، سازگاری مقایسه‌ها قابل قبول بوده و در غیر این صورت باید نسبت به مقایسه‌ها تجدید نظر شود. ضریب ناسازگاری برای کل داده‌ها ۰/۰۳، داده‌های طبقه‌بندی ورودی ۰/۰۲، داده‌های طبقه‌بندی فرایند ۰/۰۲ و داده‌های طبقه‌بندی خروجی ۰/۰۱ به‌دست آمد.

بر اساس پرسشنامه‌های ارائه‌شده، اطلاعات جامعه‌شناختی پاسخ‌دهندگان (خبرگان حسابرسی) بر اساس جنسیت، تحصیلات، رشته تحصیلی، سابقه حرفه‌ای و محل کار در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲. اطلاعات جامعه‌شناسی پاسخ‌دهندگان و جدول فراوانی

فراوانی	اطلاعات جامعه‌شناسی پاسخ‌دهندگان	
۲۹	مرد	جنسیت
۱	زن	
۵	کارشناسی	تحصیلات
۱۷	کارشناسی ارشد	
۸	دکتری	
۲۷	حسابداری	رشته تحصیلی
۳	مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها	
۶	۱۰ تا ۱۵ سال	سوابق حرفه‌ای
۷	۱۵ تا ۲۰ سال	
۷	۲۰ تا ۲۵ سال	
۱۰	بالاتر از ۲۵ سال	
۸	شاغل در سازمان حسابرسی	محل اشتغال
۲۲	شاغل در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	

در ادامه، ماتریس مقایسه‌های زوجی برای شاخص‌های اصلی و زیرشاخه‌های هر یک آورده شده است. درایه‌های ماتریس مقایسه‌های زوجی اعداد فازی مثلثی هستند. پس از شکل‌گیری ماتریس مقایسه‌های زوجی باید بردارهای وزن، با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی تعیین شود که این نتیجه محاسبات در جدول ۳ درج شده است.

جدول ۳. ماتریس مقایسه‌های زوجی شاخص‌های اصلی

هدف	ورودی			فرایند			خروجی		
	حد پایین L	حد میانی M	حد بالا U	حد پایین L	حد میانی M	حد بالا U	حد پایین L	حد میانی M	حد بالا U
ورودی	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
فرایند	۰/۵۰	۰/۳۳	۰/۲۵	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰
خروجی	۰/۵۰	۰/۳۳	۰/۲۵	۱/۰۰	۰/۵۰	۰/۳۳	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰

بر اساس محاسبات انجام شده در نرم‌افزار Expert Choice که منتج از ورود داده‌های مربوط به پرسشنامه‌های مقایسه‌های زوجی است، وزن نسبی هر یک از شاخص‌ها در جدول ۴ آورده شده است.

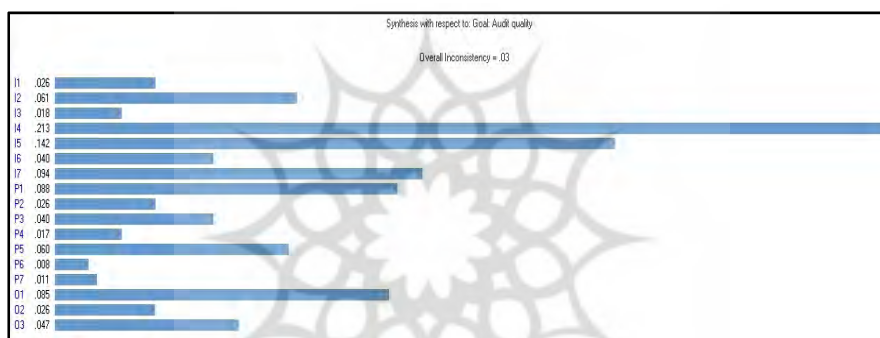
جدول ۴. اهمیت نسبی متغیرها

ردیف	مشخصه	شاخص	فراوانی	درصد نسبی	درصد تجمعی
۱	I _۴	میانگین سوابق کاری	۰/۲۱۳	۲۱/۳۲	۲۱/۳۲
۲	I _۵	تخصص و تجربه صنعت	۰/۱۴۲	۱۴/۲۰	۳۵/۵۲
۳	I _۷	زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی	۰/۰۹۴	۹/۳۹	۴۴/۹۱
۴	P _۱	شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها	۰/۰۸۸	۸/۸۱	۵۳/۷۲
۵	O _۱	انتشار مجدد صورت های مالی و تأثیر آن بر بازار	۰/۰۸۵	۸/۴۸	۶۲/۲
۶	I _۲	حجم کار شرکا و کارکنان	۰/۰۶۱	۶/۱۲	۶۸/۳۲
۷	P _۵	جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه	۰/۰۶۰	۵/۹۸	۷۴/۳
۸	O _۲	شمار و درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل های داخلی دارای اشتباه های مهم	۰/۰۴۷	۴/۶۶	۷۸/۹۶
۹	I _۶	میزان آموزش حسابرسان حرفه ای	۰/۰۴۰	۳/۹۸	۸۲/۹۴
۱۰	P _۲	شمار و ماهیت یافته های حاصل از بررسی های کیفیت داخلی	۰/۰۴۰	۳/۹۶	۸۶/۹
۱۱	P _۲	ماهیت و کمیت طرح ها و روش های بازاریابی با توجه به کیفیت حسابرسی و استقلال مؤسسه	۰/۰۲۶	۲/۵۹	۸۹/۴۹
۱۲	O _۳	تعداد اشاره به ضعف ها در نامه مدیریت ناشی از ضعف در ساختار کنترل داخلی	۰/۰۲۶	۲/۵۶	۹۲/۰۵
۱۳	I _۱	نسبت شرکا به کارکنان	۰/۰۲۶	۲/۵۵	۹۴/۶
۱۴	I _۲	جابه جایی و گردش کارکنان حسابرسی	۰/۰۱۸	۱/۸۴	۹۶/۴۴
۱۵	P _۴	نظارت های دائمی جامعه حسابداران رسمی و کمیته نظارت و پذیرش بر مؤسسه های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار	۰/۰۱۷	۱/۶۹	۹۸/۱۳
۱۶	P _۷	صلاحیت کارکنان تازه به کار گرفته شده، مدارک دانشگاهی، فرایند ارتقا و رتبه بندی آنها	۰/۰۱۱	۱/۱۱	۹۹/۲۴
۱۷	P _۶	تأکید نسبی شرکا و مدیران بر صلاحیت های فنی و شایستگی ها	۰/۰۰۸	۰/۷۷	۱۰۰/۰۰

نمودار به دست آمده از داده های جدول ۴ با روش AHP فاز ۱ در قالب شکل ۱ نشان داده شده است. همان طور که از داده های جدول ۴ و این نمودار مشخص است، به ترتیب بیشترین تأثیر از شاخص های میانگین سوابق کاری (I_۴)، تخصص و تجربه صنعت (I_۵)، زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی (I_۷)، شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها (P_۱)، انتشار مجدد صورت های مالی و تأثیر آن بر بازار (O_۱)، حجم کار شرکا و کارکنان (I_۲)، جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه (P_۵) و شمار

و درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل‌های داخلی دارای اشتباهات مهم (O_۲) نشئت می‌گیرد که به ترتیب درصدهای نسبی ۲۱/۳۲، ۱۴/۲۰، ۹/۳۹، ۸/۸۱، ۸/۴۸، ۶/۱۲، ۵/۹۸ و ۴/۶۶ را به دست آورده‌اند. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه کنونی را به خود اختصاص می‌دهند.

همان‌طور که اشاره شد، در صورتی که مقدار ناسازگاری بین متغیرها کوچک‌تر یا مساوی ۱۰ درصد باشد ($IR \leq 0/1$)، در مقایسه‌های زوجی سازگاری وجود دارد و چنانچه این مقدار بزرگ‌تر از ۱۰ درصد باشد، نشان‌دهنده ناسازگاری مقایسه‌های زوجی است و باید عوامل و مقایسه‌های زوجی بازنگری شوند (مؤمنی و شریفی سلیم، ۱۳۹۰). مقدار ناسازگاری در مطالعه کنونی ۳ درصد به دست آمد، از این رو در مقایسه‌های زوجی سازگاری وجود دارد.



شکل ۱. نتایج اهمیت نسبی متغیرها با روش AHP فازی

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از پژوهش پیش رو، ارائه مدلی برای بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل مؤثر سیستمی نگر بود. از این رو با استفاده از روش AHP فازی، اهمیت شاخص‌های مد نظر به کمک خبرگان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) مشخص شد. این شاخص‌ها در سه طبقه عوامل ورودی (I)، فرایند (P) و خروجی (O) قرار داشتند. با توجه به اینکه هدف اول در بخش اهداف پژوهش، بررسی کیفیت حسابرسی از سه جنبه عوامل ورودی، فرایند و خروجی بود، این هدف محقق شد. بر اساس هدف دوم پژوهش، تلاش کردیم از معیارهایی که به صورت غیرمستقیم برای برآورد کیفیت حسابرسی به کار می‌روند، کمتر استفاده کنیم. برای مثال اندازه مؤسسه حسابرسی، قدمت و سابقه مؤسسه حسابرسی معیارهایی هستند که به صورت غیرمستقیم برای برآورد کیفیت استفاده می‌شوند. از این رو در این پژوهش به جای شاخص‌های

یاد شده، از شاخص های واقع بینانه تری مانند میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت و... که به صورت مستقیم برای برآورد کیفیت به کار می روند، استفاده کردیم. هدف سوم این بود که به ارزیابی کیفیت کلی یک مؤسسه اکتفا نکرده و هر قرارداد حسابرسی را به صورت جداگانه بررسی کنیم. این هدف نیز در مرحله نظرسنجی و گزینش شاخص ها توسط خبرگان حسابرسی تحقق یافت.

بر اساس نتایج، از میان شاخص های بررسی شده به ترتیب بیشترین تأثیر از شاخص های میانگین سوابق کاری (I_۴)، تخصص و تجربه صنعت (I_۵)، زمان بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازرسانی های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی (I_۷)، شاخص های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص ها (P_۱)، انتشار مجدد صورت های مالی و تأثیر آن بر بازار (O_۱)، حجم کار شرکا و کارکنان (I_۲)، جابه جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه (P_۵) و شمار و درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل های داخلی دارای اشتباهات مهم (O_۲) نشئت می گیرد که به ترتیب درصدهای نسبی ۲۱/۳۲، ۱۴/۲۰، ۹/۳۹، ۸/۸۱، ۸/۴۸، ۶/۱۲، ۵/۹۸ و ۴/۶۶ را به دست آورده اند. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص های این پژوهش را به خود اختصاص می دهند.

پراهمیت ترین شاخص با بیشترین درصد نسبی (۲۱/۳۲)، میانگین سوابق کاری (I_۴) است. این شاخص، تأثیر انکارناپذیری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه و سوابق کاری موجب افزایش توانایی های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می شود. همچنین تجربه، ساختاری برای قضاوت حسابرس ایجاد می کند که این ساختارهای تجربه نیز، روش هایی برای تصمیم گیری و تفسیر اطلاعات به وجود می آورند.

این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش های نیک بخت، شعبان زاده و کنارکار (۱۳۹۵)، عبدالمحمدی و رایب (۱۹۸۷) و ایمانی، مهرانی و حجت (۱۳۹۵) است.

دومین شاخص با اهمیت، تخصص و تجربه صنعت (I_۵) با درصد نسبی ۱۴/۲۰ است. حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند؛ یکی از آن دو اجرای مداوم حسابرسی در صنعت خاص است که حسابرسان آشنایی بیشتری با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنعت پیدا خواهند کرد و دیگری، انگیزه کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنعت خاص است که موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. حسابرسانی که در صنعت مدنظر تخصص دارند، به دلیل برخورداری از توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش ابراهیمی کردلر و جوانی قلندری (۱۳۹۵) است.

زمان‌بندی و ساعات کار شرکا و مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی (I_v) سومین شاخص مهم با درصد نسبی ۹/۳۹ است. اگر شرکا، مدیران و بازبین‌های کیفی، حجم کار بیش از اندازه داشته باشند، احتمالاً برای سرپرستی و بازبینی مناسب مراحل حسابرسی به اندازه کافی زمان صرف نمی‌کنند، در نتیجه ممکن است اثر نامساعدی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش‌های کینگ و شوارتز (۱۹۹۹) و مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) است.

چهارمین شاخص با اهمیت شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آنها (P_۱) است. درصد نسبی این شاخص ۸/۸۱ به دست آمده است. حسابرسان باید در ظاهر و باطن، هنگام انجام کارهای حرفه‌ای مستقل باشند؛ زیرا استقلال، ستون حرفه حسابرسی به‌شمار می‌رود. حسابرسان باید وظیفه خود را با استقلال فکری کامل انجام دهد. وجود استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان موجب افزایش کیفیت کار حسابرسان می‌شود. برای دستیابی به این مهم، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نباید تحت تأثیر دیگران قرار گیرد، حسابرسان نباید عضوی از مدیران اجرایی، هیئت‌مدیره یا بنیانگذار شرکت تحت حسابرسی باشد، حق الزحمه حسابرسان و پاداش او برای انجام وظایف نباید در گروه دستیابی به نتیجه خاصی باشد، حسابرسان نباید با نهاد در حال حسابرسی، رابطه مالی مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشد. آیین رفتار حرفه‌ای که شامل استقلال نیز می‌شود، بر کیفیت قضاوت‌های حسابرسان مؤثر است. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش‌های آلیم، تریسنی و لیلیک (۲۰۰۷)، سویونو (۲۰۱۲)، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، دیفوند، راگوناندان و سورامانیام (۲۰۰۲)، گایگر و روناندان (۲۰۰۲) و دنگ (۲۰۰۴) است.

انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار (O_۱) با درصد نسبی ۸/۴۸ پنجمین شاخص با اهمیت است. انتشار مجدد صورت‌های مالی که با هدف رفع اشتباه‌های صورت گرفته انجام می‌شود، شاخص نسبتاً محکم و قابل اعتمادی برای سنجش کیفیت حسابرسی است. اغلب، ارائه مجدد صورت‌های مالی بیان‌کننده وجود مشکل در سیستم کنترل داخلی شرکت‌هایی است که شهرت و ارزش آنها در بازار آسیب دیده یا حتی ورشکست شده‌اند. تجدید ارائه صورت‌های مالی، اعتبار گزارش‌های مالی آینده شرکت را مخدوش می‌کند؛ زیرا نشان می‌دهد که قبلاً اطلاعات مالی با کیفیت پایین منتشر شده است. این افزایش در تجدید ارائه صورت‌های مالی و زیان متعاقب سهامداران، نظارت عمومی شایان توجهی بر حسابرسان در جهت حصول اطمینان از کیفیت صورت‌های مالی را می‌طلبد. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش‌های ساریخانی و بزرگر (۱۳۹۵) و لنوکس و پیتمن (۲۰۱۰) است.

ششمین شاخص با اهمیت، حجم کار شرکا و کارکنان (I_۶) با درصد نسبی ۶/۱۲ است. اگر شرکا و کارکنان حجم کاری بیش از اندازه داشته باشند، ممکن است وقت کافی برای انجام یا سرپرستی و بازبینی مناسب فرایندهای حسابرسی را نداشته باشند که در نتیجه می‌تواند اثر نامساعدی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش پرسلین، شمیت و ویلکینز (۲۰۱۴) است.

جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه (P_۵) هفتمین شاخص با اهمیت با درصد نسبی ۵/۹۸ است. به عقیده بسیاری از افراد به‌ویژه قانونگذاران، زمانی که روابط حسابرس و صاحبکار طولانی می‌شود، این دیدگاه در ذهن حسابرسان ایجاد می‌شود که آنها با وضعیت و موقعیت صاحبکار آشنایی کامل دارند. در نتیجه نیاز به اصلاح و تغییر برنامه‌های حسابرسی یا آزمون‌های حسابرسی بیشتر را احساس نمی‌کنند. آنها برای برنامه‌ریزی حسابرسی، تعیین بودجه یا فراهم کردن اطلاعات لازم برای حسابرسی سال جاری، از کاربرگ‌های سال قبل استفاده می‌کنند و به جای اینکه در طول حسابرسی تردید حرفه‌ای داشته باشند، تنها به پیش‌بینی نتایج می‌پردازند و حسابرسی را با کیفیت بالا انجام نمی‌دهند. در چنین موقعیتی جابه‌جایی شرکا و مدیران ارشد مؤسسه الزامی به نظر می‌رسد. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش‌های کاپلی و دوست (۱۹۹۳) و لی (۲۰۱۰) است.

وزن کلی اختصاص‌یافته به عوامل ورودی (حدود ۶۰ درصد)، گویای اهمیت نسبی عوامل ورودی نسبت به عوامل فرایندی و خروجی است. از این رو به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود زیرمجموعه‌های دیگری از عوامل ورودی که در این پژوهش لحاظ نشده‌اند (برای مثال، ویژگی‌های فردی و شناختی افراد درگیر در کار حسابرسی، به‌خصوص شریک امضاکننده گزارش) را بررسی کنند. همچنین، پژوهش حاضر بر اساس شاخص‌های کیفیت PCAOB به اجرا درآمد، پیشنهاد می‌شود پژوهشی بر اساس سایر چارچوب‌های کیفیت حسابرسی از جمله چارچوب کیفیت حسابرسی ارائه‌شده فرانسویس (۲۰۱۱) که از شش سطح تشکیل شده است، اجرا شود. کمیته‌های حسابرسی برای جبران خدمات، حفظ حسابرسان، نظارت بر حسابرسان، ارزیابی ریسک گزارشگری و کیفیت حسابرسی و همچنین مؤسسه‌های حسابرسی برای انجام کار با کیفیت و بهبود تلاش‌های کنترل کیفیت، می‌توانند از این مدل و شاخص‌ها استفاده کنند.

فهرست منابع

ابراهیمی کردلر، ع.، جوانی قلندری، م. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابرس بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۲)، ۱۵۴-۱۳۷.

ایمانی برندق، م.، مهرانی، ک.، حجت شمایی، ر. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. *دانش حسابداری*، ۷(۲۵)، ۱۸۹-۱۶۷.

حساس یگانه، ی.، آذین فر، ک. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۷(۶۱)، ۹۸-۸۵.

حساس یگانه، ی.، جعفری، ع. (۱۳۸۹). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳(۱۰)، ۱۲۵-۱۰۳.

حساس یگانه، ی.، غلامزاده لداری، م. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. *دهمین همایش ملی حسابداری ایران*. ۳ و ۴ خرداد. تهران، دانشگاه الزهرا (س).

حساس یگانه، ی.، ولی‌زاده لاریجانی، ا.، محمدی، ا. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۱۹، ۶۴-۴۳.

حیدری، م.، قادری، ب.، رسولی، پ. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۳(۳)، ۳۷۲-۳۵۳.

رحیمیان، ن.، رضاپور، ن.، اختری، ح. (۱۳۹۰). نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابداری. *دانش حسابداری*، ۱۱(۴۵)، ۸۱-۶۸.

رویایی، ر.، طالب‌نیا، ق.، حساس یگانه، ی.، جلیلی، ص. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری. *حسابداری مدیریت*، ۱۶، ۲۶-۱۵.

ساریخانی، ن.، بزرگر، ا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و تجدید آرائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۶(۲۹)، ۱۳۱-۱۰۳.

ستایش، م.ح.، کاظم نژاد، م.، رضایی، غ.، دهقانی سعدی، ع. (۱۳۹۵). بررسی سودمندی انتخاب متغیرهای پیش‌بین در پیش‌بینی نوع اظهارنظر حسابرسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۳(۳)، ۳۹۲-۳۷۳.

علوی، س.، قربانی، ب.، رستمی، و. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. *دانش حسابداری*، ۶۰، ۷۰-۴۷.

مجتهدزاده، و.، آقایی، ب. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۱(۳)، ۷۶-۵۳.

مؤمنی، م.، شریفی سلیم، ع. (۱۳۹۰). مدل‌ها و نرم‌افزارهای تصمیم‌گیری چند شاخصه. تهران: انتشارات علم و دانش.

نمازی، م.، کریمی، م. (۱۳۹۰). بررسی کاربردهای منطق فازی در حسابداری. *چشم‌انداز مدیریت مالی و حسابداری*، ۱، ۳۶-۹.

نیکبخت، م.ر.، شعبانزاده، م.، کنارکار، ا. (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی. *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۲(۱)، ۲۰۸-۱۹۰.

Abdolmohammadi, M. & Wright, A. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 1-13.

Alavi, S.M., Ghorbani, B. & Rostami, W. (2015). Investigating the Factors Affecting the Audit Quality in the Audit Institution Members of the Iranian Society of Official Accountants. *Journal of Audit Science*, 15(60), 47-70. (in Persian)

Alim, M.N., Trisni, H. & Lilik, P. (2007). The effect of competence and independence to the audit quality. *Procedeeeng of national accounting symposium x*, Indonesian Accounting Association, Makassar, Indonesia, pp. 31-48.

Bing, J., Huang, C.X., Li, A. & Zhu, X. (2014). *Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research*. Hanna Neumann Building #21. Canberra ACT 0200 Australia.

Catanach, W. (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation, A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43-66.

Copley, P. & Doucet, M. (1993). Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits. *Public Budgeting & Finance*, 13(3), 23-36.

Dang, L. (2004). *Assessing actual audit quality*. PhD thesis, Drexel University, Philadelphia, USA.

Davidson, R.A. & Neu, D. (1993). A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.

De Angelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

DeFond, M.L., Raghunandan, K. & Subramanyam, K.R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going-concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-74.

Ebrahimi Kordler, A. & Javani Ghalandari, M. (2016). The effect of auditor expertise on earnings quality and stock price synchronicity. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23(2), 137-154. (in Persian)

Francis, J.R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.

- Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
- Geiger, M.A. & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Hassa Yeganeh, Y., Valizadeh Larijani, A. & Mohamadi, A. (2013). Investigation of the Effect of Audit Specialists on Financial Reporting and Market Pricing. *Quarterly Journal of Securities Exchange*, 19, 43-64. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 17(61), 83-96. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y., & Gholamzadeh Ladari, M. (2012). Comprehensive assessment of audit quality in Iran: Research Opportunities. *10th Iranian Academic Accounting conference*. In date 2012-05-23 untill 2012-05-24, Alzahra University, Tehran. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y. & Jafari, A. (2005). An Evaluation of the Independence and Competence of Iranian Association of Certified Public Accountants on the Attestation Services. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 10(3), 103-125. (in Persian)
- Heidari, M., Qaderi, B. & Rasouli, P. (2016). The Effect of Audit Quality on Agency Costs and Information Asymmetry: Structural Equation Modeling Approach. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23(3), 353-372. (in Persian)
- Houqe, N., Ahmed, K. & van Zijl, T. (2015). *Effects of audit quality on earnings quality and cost of equity capital: evidence from India*. Victoria university of Wellington. Available online at: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/4173>.
- IAASB. (2011). *Audit Quality an IAASB perspective*, Available at: www.iaasb.org.
- Imani Barandagh, M., Mehrani, K. & Hojat Shamami, R. (2016). Determining Factors of Audit Quality in Perspective of Iranian Certified Public Accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(25), 167-189.
- King, R. R. & Schwartz, R. (1999). Legal penalties and audit quality: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 16(4), 685-710.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.

- Lee J.E. & Bae, G.S. (2012). *How Do Audit Firm Quality Indicators Relate to Engagement-Level Audit Quality?* Available at: <https://ssrn.com/abstract=2149953>.
- Lennox, C. & Pittman, J. (2010). Big five audits and accounting fraud. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 209-247.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.
- Lowensohn, S., Johnson, E. L., Randal, J. R. & Davies, P. S. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705-732.
- Martin, R.D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. *Current Issues in Auditing*, 7(2), 17-23.
- Mojtahedzadeh, V. & Aghaei, P. (2005). Factors Affecting on Independent Audit Quality: From the Viewpoint of Auditors and Users. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 11(4), 53-76. (in Persian)
- Momeni, M. & Sharifi Salim, A. (2011). *Models and Software of Multi Criteria Decision Making*. 1st ed. Elm o Danesh Press, Tehran. (in Persian)
- Namazi, M. & Karimi, M. (2011). Investigating fuzzy logic applications in accounting. *Journal of Financial Management and Accounting Perspective*, 1, 9-36. (in Persian)
- Nikbakht, M.R., Shabani, M., & Kenar Kar, A. (2014). The relationship between audit fee and auditor's experience with audit quality. *UCT Journal of Management and Accounting Studies*, 2(1), 190-208. (in Persian)
- Okoli, C. & Pawlowski, S.D. (2004). The Delphi method as a research tool: An example, design considerations and applications. *Information & Management*, 42(1), 15-30.
- PCAOB. (2013). *Discussion – Audit Quality Indicators. Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan*. Available in: www.pcaobus.org.
- Persellin, J., Schmidt, J.J. & Wilkins, M. (2014). *Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and the Auditing Profession*. doi: 10.2139/ssrn.2534492
- Powell, C. (2003). The Delphi technique: Myths and realities. *Methodological Issues in Nursing Research*, 41(4), 376-382.
- Rahimian, N., Rezapoor, N. & Khezri, H. (2011). Role of institution owners on quality of accruals. *Journal of Audit Science*, 45, 68-81. (in Persian)

Royaei, R.A., Talebnia, Gh., Hasas Yeganeh, Y. & Jalili, S. (2013). Relationship between Personal Moral Philosophy and Demographic Characteristics with Audit Quality Reduction Behaviors. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 6 (16), 15-26. (in Persian)

Sarikhani, N. & Barzegar, E. (2016). Analysis of the relationship between audit quality and restatement of financial statements resulted from earning management and cash management in firms listed in Tehran Stock Exchange. *Science & Research Quarterly of Financial Accounting*, 8(29), 103-131. (in Persian)

Schauer, P.C. (2000). Differences in Audit Quality among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads, *Working paper*.

Setayesh, M., Kazem Nejad, M., Rezaei, Gh.R. & Deghani, A.A. (2016). The Usefulness of Feature Selection in Auditors Opinion Type Prediction. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23(3), 373-392. (in Persian)

Story, V., Hurdley, L., Smith, G. & Saker, J. (2001). Methodological and practical implications of the Delphi technique in marketing decision-making: A reassessment. *The Marketing Review*, 1, 487-504.

Suyono, E. (2012). Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), 42-57.