



## شناسائی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری

فرخ بوستانی<sup>۱</sup>  
روبا دارابی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۹

### چکیده

این مقاله به عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری از دیدگاه خبرگان حسابداری می‌پردازد یکی از مهم‌ترین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابداری کشور، شفافیت بیشتر از سوی حسابرسان و مقررات‌گذاران و همکاری آن‌ها با دانشگاهیان در هدف مشترک یعنی درک بهتر محرک‌های مختلف کیفیت حسابداری است. بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران، حسابداری را یک فرایند ارتباطی می‌دانند که به‌منظور اثربخشی بر روی مخاطبانش انجام می‌گیرد، نقش حسابداری به‌عنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت می‌باشد. سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسسات حسابداری معتمد بورس را به چهار طبقه دسته‌بندی کرده است. رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری معتمد بورس بیانگر آن است که کیفیت مؤسسات حسابداری معتمد طبقه "اول" بالاتر از مؤسسات حسابداری معتمد سایر طبقات است. هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری است. به منظور تحقق این هدف عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری از جنبه‌های گوناگون شامل: ویژگی‌های فردی حسابرسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابداری و عوامل فرهنگی و زمینه‌های اجتماعی تأثیرگذار و عوامل اقتصادی و سایر عوامل مرتبط با رتبه‌بندی مورد بررسی قرار گرفته است.

بدین منظور از روش پرسشنامه محقق ساخته و نظر خبرگان بهره گرفته شد. در این تحقیق جهت استخراج معیارهای اصلی و کلیدی مرتبط برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری از روش دلفی فازی استفاده شده است با توجه به نتایج بدست آمده از بین ۵۱ ویژگی مطرح شده، خبرگان پژوهش ۲۴ ویژگی از جمله تعهد، مسئولیت‌پذیری، استقلال حسابرس به عنوان معیارهای برتر برگزیدند که درصد توافق تمام متغیرهای احصا شده بیش از ۷۰ درصد می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری، خبرگان حسابداری، دلفی فازی.

۱- گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. boostani\_f@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. Royadarabi110@yahoo.com



## ۱- مقدمه

بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران، حسابرسی را یک فرایند ارتباطی می‌دانند که به‌منظور اثربخشی بر روی مخاطبانش انجام می‌گیرد، نقش حسابرسی به‌عنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت می‌باشد. در نتیجه افزایش در پیچیدگی ساختار تجاری، فعالیت‌های جهانی‌شدن و جدایی مالکیت از مدیریت واحد تجاری و تقویت‌کننده صحت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی انتظار می‌رود حساب‌برسان اطمینان بیشتری نسبت به اطلاعات مالی ارائه‌شده به‌وسیله شرکت‌ها فراهم آورند. دانش حسابرسی در عصر حاضر با چالش‌های مختلفی از قبیل تقلب، فاصله انتظاراتی، میزان مراقبت حرفه‌ای، استقلال و از دست دادن مشتری، کیفیت حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، خدمات اعتباردهی تعریف‌نشده، نرخ‌های پایین حق الزحمه و رقابت غیرحرفه‌ای و ... روبه‌رو است، چالش‌هایی که می‌توان به‌عنوان نابهنجاری‌های علمی از آن یادکرد (لطفی‌شیخ‌رضی و کیهان، ۱۴۰۱). رتبه‌بندی مؤسسات بین‌المللی حسابرسی بر اساس درآمد آن‌ها معیاری اصولی برای شناسایی برترین می‌باشد، زیرا فرض بر این است که در یک بازار کارا که توانا در پاسخگویی متقاضیان خود می‌باشد، تقاضا به‌سوی مؤسسات حسابرسی خواهد رفت که در ارائه خدمات حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردار است (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹). سازمان بورس و اوراق بهادار تهران بر طبق دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ این دستورالعمل که در سال ۱۳۹۱ به تصویب رسیده است هر سال یک‌بار این مؤسسات حسابرسی را بر طبق معیارهایی که شامل معیارهای عادی (مهربان پور و بطهائی‌پور، ۱۳۹۳):

۱- ارزیابی شرکا

۲- ارزیابی کارکنان مؤسسه حسابرسی

۳- ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه

۴- ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع‌رسانی و موقعیت در بازار حرفه‌ای

۵- ارزیابی کیفیت کار خدمات حسابرسی.

۶- معیارهای تخلفاتی شامل: الف) سوابق تخلفاتی مؤسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

ب) سوابق تخلفاتی شریک مؤسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

یکی از مهم‌ترین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی کشور، شفافیت بیشتر از سوی حساب‌برسان و مقررات‌گذاران و همکاری آن‌ها با دانشگاهیان در هدف مشترک یعنی درک بهتر محرک‌های مختلف کیفیت حسابرسی است. می‌توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرسی در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حساب‌برسان در کشور مطرح کرده است؛ اما اینکه واقعاً مؤسسات حسابرسی معتمد گروه اول کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر گروه‌ها دارند یک سؤال پژوهشی که به نظر می‌رسد هنوز پاسخی به آن داده نشده است (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹).

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در کشورهای دیگر که متفاوت از عوامل یادشده در ایران می‌باشند عبارتند از شهرت حسابرسان، استقلال حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی، تجربه و مسئولیت‌پذیری حسابرسان در ارائه خدمات، مستندات حسابرسی و مشخصات حسابرسان. عامل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران موجب ایجاد تفاوت فاحش در عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی نسبت به کشورهای دیگر شده است؛ زیرا رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران به عواملی همچون ارزیابی شرکاء، ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی، ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات و موقعیت مؤسسات حسابرسی در بازار حرفه‌ای و نهایتاً ارزیابی کیفیت خدمات است. این در حالی است که مؤسسات حسابرسی در سایر کشورها برای ارائه خدمات حسابرسی به شرکت‌های بزرگ بورسی از سوی نهادهایی همچون حسابداران رسمی و بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی نمی‌شوند. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در خارج از ایران از سوی نشریه‌ها، مجلات و بولتن‌های معتبر حسابداری و مالی صورت می‌گیرد که مؤسسات حسابرسی را بر اساس درآمدهای اعلام‌شده از سوی ایشان در طی یک سال رتبه‌بندی می‌نمایند (مهربان پور و بهبهانی پور، ۱۳۹۳).

پژوهش حاضر به دنبال پاسخی به این پرسش است که عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی چیست؟

## ۲- مبانی نظری

طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط یک واحد نظارت به‌عنوان واحد کنترل کیفیت در جامعه حسابداران رسمی و یا واحد کیفیت بورس اوراق بهادار می‌باشد که طبق دستورالعمل ماده ۱۰ سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسسات معتمد بورس را به چهار طبقه تقسیم‌بندی کرده است. در ایران موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از سال ۱۳۸۳ مطرح گردید. اساس ارائه این بحث این‌چنین بود که مؤسسه‌های حسابرسی فعال در ایران در اجرای کنترل کیفیت مربوط به خدمات حسابرسی به‌طور یکسان عمل نمی‌کنند و طرح متمایز کردن مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک مطرح شد. در ادامه افزودند که حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی به مؤسسات حسابرسی با حجم فعالیت و تعداد کارکنان بیشتر و در واقع مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر واگذار گردد. پس از برگزاری جلسات متعدد در این خصوص، گزارش مکتوبی به سرپرست وقت شورای عالی جامعه حسابداران ارائه گردید. در این خصوص تحقیقاتی در رابطه با مؤسسات حسابرسی بزرگ دنیا و بورس آمریکا و سازمان نظارت بر شرکت‌های عمومی انجام گردید که نتیجه آن عدم رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از سوی بورس و رتبه‌بندی بر اساس کنترل کیفیت اعلام گردید. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از سوی خبرنامه بین‌المللی حسابرسی و یا وب‌سایت‌های معتبر بین‌المللی حسابداری انجام می‌گیرد. همچون رتبه‌بندی که در سال ۲۰۰۹ به‌وسیله خبرنامه بین‌المللی حسابداری اعلام شد و در آن مؤسسات حسابرسی فعال در کشور انگلستان از لحاظ میزان درآمد در آن سال رتبه‌بندی شد، علاوه بر رتبه‌بندی بر اساس درآمد، مجلات، بولتن‌ها و سایر مراکز معتبر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و سایر نهادها بر طبق سایر مواردی همچون تعداد اعضای

دانشجویان شاغل در مؤسسات حسابرسی و در دیگر اعضای انجمن‌های حرفه‌ای جهان و شاغل در انجمن حسابداران کشورهای مختلف و سایر موارد این چنینی را انجام می‌دهند و تنها محدود به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی نمی‌باشند. برخی از حسابرسان معتقدند چنانچه درآمد مؤسسات حسابرسی، معیار رتبه‌بندی قرار گیرد، ممکن است صاحب‌کاران نسبت به انتخاب حسابرسانی اقدام کنند که کار باکیفیت ارائه نمایند، در پاسخ به این دسته از حسابرسان باید گفت که نمی‌توان اراده و حق صاحب‌کار را برای انتخاب حسابرس نقض کرد. به نظر نمی‌رسد که همه صاحب‌کاران به دنبال این اندیشه باشند که حسابرسان بدون کیفیت انتخاب کنند مگر اینکه کسانی باشند که چون صرفاً خود را باکیفیت می‌دانند عدم انتخاب خود را مستمسک این موضوع قرار دهند، عامل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران موجب ایجاد تفاوت فاحش در عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی نسبت به کشورهای دیگر شده است؛ زیرا رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران به عواملی همچون ارزیابی شرکا، ارزیابی کارکنان مؤسسه حسابرسی، ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات و موقعیت مؤسسات حسابرسی در بازار حرفه‌ای و نهایتاً ارزیابی کیفیت کار خدمات حسابرسی است. این در حالی است که مؤسسات حسابرسی در سایر کشورها برای ارائه خدمات حسابرسی به شرکت‌های بزرگ بوسیله از سوی نهادهایی همچون حسابداران رسمی و بورس و اوراق رتبه‌بندی نمی‌شوند. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در خارج از ایران از سوی نشریه‌ها، مجالت و بولتن‌های معتبر حسابداری و مالی صورت می‌گیرد که مؤسسات حسابرسی را بر اساس درآمدهای اعلام‌شده از سوی ایشان در طی یک سال رتبه‌بندی می‌نمایند (رضوانی و برندک، ۱۳۹۸). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسی که موضوعاتی مانند بررسی استقلال و پرونده مکاتباتی و پرونده دائمی و شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی مؤسسه حسابرسی و آزمون‌های محتوا و برنامه‌ریزی و کنترل و سرپرستی کار و چک لیست‌ها و ... ارزیابی کنترل وضعیت مؤسسه حسابرسی می‌باشد که شامل:

- ۱- رعایت ضوابط (مندرج در اساسنامه جامعه)
- ۲- محل مؤسسه
- ۳- شیوه نگهداری پرونده‌های حسابرسی
- ۴- بیمه و مالیات
- ۵- وضعیت کارها و کارکنان (تناسب تعداد کارکنان و عدم وابستگی مؤسسه به گروهی از سهامداران و ...)
- ۶- استخدام کارکنان
- ۷- آموزش کارکنان
- ۸- ارتقاء کارکنان
- ۹- نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی
- ۱۰- نظام کنترل کیفیت مؤسسه

۱۱- نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی

۱۲- سوابق انتظامی مؤسسه و شرکاء و مدیران می‌باشد.

اگر ارزیابی مذکور را به ترتیب اولویت دسته‌بندی نماییم اکثر موارد مطرح‌شده جزو مدیریت مؤسسه حسابرسی در اجرای باکیفیت عملیات حسابرسی و سپس تخصص حسابرس و استقلال حسابرس و درنهایت وضعیت مالی مؤسسه حسابرسی دسته‌بندی می‌گردد و پس از ارزیابی فوق و امتیاز هر یک از عوامل متناسب با امتیاز کسب‌شده توسط مؤسسات حسابرسی در یکی از چهار رتبه (الف)، (ب)، (ج) و (د) قرار می‌گیرند. با توجه به اطلاعات فوق این سؤال مطرح می‌گردد که عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از دیدگاه خبرگان حسابرسی چیست؟

به همین منظور عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی باید از جنبه‌های گوناگون شامل: ویژگی‌های فردی حسابرسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی و عوامل فرهنگی و زمینه‌های اجتماعی تأثیرگذار و عوامل اقتصادی و سایر عوامل مرتبط با رتبه‌بندی مورد بررسی قرار گیرد.

### ۳- پیشینه تحقیق

تیچر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲) در بررسی ویژگی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در پرتو گزارشگری حسابرسی بیان می‌کنند، شاخص‌های کیفیت حسابرسی (AQI) موضوع بحث مداوم بوده است تا کمیته‌های حسابرسی را قادر سازد تا کیفیت حسابرسی غیرقابل مشاهده را ارزیابی کنند. با این حال، چارچوب‌های اخیر برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی به‌ندرت بر ویژگی‌های فردی حسابرسی تمرکز می‌کنند و مهم‌تر از همه، ماهیت ریسک محور حسابرسی را در نظر نمی‌گیرند. بر اساس نیازهای اطلاعاتی کمیته حسابرسی، شاخص‌های کیفیت حسابرسی شناسایی می‌شوند که به شیوه‌ای ساختاریافته از گزارشگری حسابرسی کلیدی در محیطی با ارزش اطلاعاتی بالای گزارش حسابرسی (به‌عنوان مثال، آلمان) جمع‌آوری شود. نتایج بیان می‌کنند که مشارکت حسابرسان متخصصان به‌طور مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی مرتبط است، زمانی که گزارشگری حسابرسی به موضوعات پیچیده حسابرسی اشاره می‌کند. علاوه بر این، ارتباط مثبت و معناداری بین شفافیت حسابرسی در برجسته کردن ریسک‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی زمانی که گزارشگری حسابرسی با موضوعات حسابرسی مرتبط با قضاوت سروکار دارد، وجود دارد. یافته‌های ما برای کمیته‌های حسابرسی در هنگام شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی به‌عنوان نقطه شروعی برای بحث معنادار با حسابرسان موردتوجه است. آکینیومی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه تحقیق یک رابطه آماری غیر معنادار اما مثبت را با اندازه هیئت‌مدیره به‌عنوان شاخص حاکمیت شرکتی، اندازه مؤسسه

<sup>1</sup> Teucher, Christoph

<sup>2</sup> Akinyomi, Oladele

حسابرسی و اندازه شرکت از یک‌سو و کیفیت حسابرسی از سوی دیگر نشان داد. باین‌حال، یک رابطه منفی و از نظر آماری بی‌اهمیت بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت حسابرسی ایجاد شده است. ساماگایو و فیلیسو<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس در کیفیت حسابرسی را با استفاده از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی و روش‌های تحلیل تطبیقی کیفی مجموعه فازی، مورد بررسی قرار دادند. نتیجه PLS-SEM نشان می‌دهد که ویژگی‌های توافق‌پذیری، وظیفه‌شناسی و صراحت به‌طور مثبت باکیفیت حسابرسی مرتبط است، در حالی که وظیفه‌شناسی و روان رنجوری بر کاهش عملکردهای کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. نتایج fsQCA وجود پیکربندی‌های متعددی از ویژگی‌های شخصیتی را نشان می‌دهد که منجر به کیفیت حسابرسی بالا (پایین) می‌شود. علاوه بر این، شخصیت ترکیبی از ویژگی‌های فردی است که به شیوه‌ای متفاوت و پیچیده باکیفیت حسابرسی تعامل دارند. گزانی و عبدالکریم<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) به بررسی ارتباط ساختار مالکیت و کیفیت حسابرسی: اثر واسطه‌ای استقلال هیئت‌مدیره پرداختند. یافته‌های تجربی وی نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با مالکیت خانوادگی بالاتر به احتمال کمتری نیاز به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر و در نتیجه هزینه حسابرسی پایین‌تر دارند. بالعکس، این مطالعه نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با مالکیت نهادی فعال‌تر، احتمال بیشتری دارند که حسابرسان باکیفیت بالا را درگیر کرده و هزینه‌های حسابرسی بزرگ‌تری را بپردازند؛ اما در مورد مالکیت دولت، تأثیر قابل توجهی بر هزینه‌های حسابرسی ندارد. لی و لاینگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) به بررسی رابطه دوره تصدی حسابرسی و رتبه حسابرسی باکیفیت حسابرسی پرداختند؛ به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است به این سؤال پاسخ داده شود که آیا طول دوره تصدی و رتبه‌بندی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ تنها متغیر مؤثر بر متغیر کیفیت حسابرسی متغیر کنترلی اظهار نظر سال قبل می‌باشد می‌توان چنین نتیجه گرفت که شرکت‌ها در عملکرد مالی و رعایت استاندارد یک ثبات رویه برخوردار هستند.

لطفی‌شیخ‌رضی و آزادی (۱۴۰۱) اقدام به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی کردند. از نظر آزمودنی‌ها رتبه‌بندی وزنی عامل‌ها، عامل «عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی» بر عدم درک مفاهیم حسابرسی و عامل «رقابت در بازار مالی، حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات» بر فقدان اعتماد اجتماعی نسبت به سایر عامل‌ها اهمیت بیشتری در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی دارد. بر اساس نظر خبرگان حسابرسی همه عوامل شناسایی شده در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر می‌باشند. دلبری‌راغب و همکاران (۱۴۰۰) به ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. استراتژی پژوهش " رویکرد ظاهر شونده با رهیافت گلیرز " است که با نمونه‌گیری نظری (نمونه‌گیری هدفمند) از جامعه

<sup>1</sup> AntOnio Samagaio & Teresa Felício

<sup>2</sup> Moncef Guizani, Gaafar Abdalkrim

<sup>3</sup> Lee and Laing

متخصصان دانشگاهی و حرفه حسابرسی مستقل و انجام مصاحبه عمیق با مشارکت‌کنندگان (با توجه مداوم به شاخص اشباع نظری) انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده نوزده مؤلفه اصلی مؤثر بر کیفیت حسابرسی است که با به‌کارگیری روش خوشه‌بندی در سه سطح شامل سطح استفاده‌کنندگان (چهار مؤلفه)؛ سطح مؤسسات حسابرسی و حسابرسی (پنج مؤلفه) و سطح نهادهای ناظر بر حسابرسی (هفت مؤلفه) طبقه‌بندی شدند. همچنین، سه مورد از مؤلفه‌ها، در سطوح مذکور مشترک هستند. بختیاری و همکاران (۱۴۰۰) اقدام به شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های حسابرسی در قضاوت حسابرسی کردند. نتایج پژوهش، نشان‌دهنده استخراج بالغ بر ۱۰۷ مفهوم اولیه از مصاحبه‌ها و نیز احصاء ۲۰ مفهوم و ۶ مقوله است که در قالب مدل پارادیمی شامل شرایط علی با خرده مقولات: ویژگی‌های فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسی و عوامل دموگرافیکی، شرایط زمینه‌ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی‌طرفی، شرایط مداخله‌گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارت‌ها، دانش حسابرسی، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد. میرزامحمدی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر محافظه‌کاری حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که محافظه‌کاری حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی تأثیر ندارد. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی تأثیر منفی دارد؛ یعنی در شرکت‌هایی که حسابرسی آن‌ها توسط مؤسسات رتبه برتر انجام شده است مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کمتری داشته‌اند. مشایخ و شمس (۱۳۹۷) به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه با نگاهی بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران پرداختند. به این منظور ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه شرکت‌هایی که توسط حسابرسی معتمد بورس (دارای رتبه الف در رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران) حسابرسی می‌شوند و سایر شرکت‌ها مورد مقایسه قرار می‌گیرند. نتایج بیانگر آن است که اعلام سود و ارزش دفتری سرمایه در خصوص شرکت‌هایی که توسط شرکت‌های معتمد بورس مورد حسابرسی واقع می‌شوند، نسبت به سایر شرکت‌ها، نوسان بیشتری در بازه سهام آن‌ها ایجاد می‌کند. در نتیجه اطلاعات مربوط به سود و ارزش دفتری سرمایه در خصوص شرکت‌هایی که کیفیت حسابرسی بالاتری دارند، ارتباط با ارزش بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارا می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که انجام حسابرسی توسط مؤسسات رتبه الف موجب افزایش ارتباط با ارزش شرکت‌ها می‌گردد. مغنی‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. این پژوهش بر تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر اندازه حسابرسی، کیفیت و استقلال حسابرسی و به این نتیجه رسید که مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام مؤسسات حسابرسی مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد. غفوریان‌شاگردی و

موسوی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با اندازه مؤسسه حسابرسی پرداختند به این نتیجه دست یافتند که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با متغیر اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) رابطه منفی و معناداری دارد. صلاحی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه‌ی بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. یکی از موضوعات مهم و مورد توجه در زمینه حسابرسی و اعتباربخشی به صورت‌های مالی، بحث کیفیت کار حسابرسی و به دنبال آن تعیین حق‌الزحمه حسابرسان است. سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسسات حسابرسی معتمد را به چهار طبقه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" رتبه‌بندی کرده است و این رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بیانگر آن است که کیفیت کار مؤسسات طبقه "اول" نسبت به سایر طبقات بالاتر است. با این وجود پژوهش‌های قبلی انجام‌شده در زمینه کیفیت کار حسابرسان بر مبنای این رتبه‌بندی بیان‌گر آن است که کیفیت کار حسابرسان طبقه "اول" بالاتر از سایر طبقات نیست.

با تحلیل پیشینه‌های پژوهش خلا تحقیقی که عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را از دیدگاه خبرگان بررسی کرده باشد وجود دارد که در این پژوهش انجام شده است.

#### ۴- روش تحقیق

در این تحقیق جهت استخراج معیارهای اصلی و کلیدی مرتبط برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از روش دلفی فازی استفاده شده است هدف بسیاری از کاربردهای دلفی، قابلیت اطمینان و کشف خلاقانه ایده‌ها یا اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری است. اساس روش دلفی یک فرایند ساختارمند برای جمع‌آوری و مختصرسازی دانش به‌دست‌آمده از گروه خبرگان است که این دانش از راه توزیع سؤال با بازخورد نظری کنترل‌شده به دست می‌آید. هدف از این روش دسترسی به مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسشنامه و نظرخواهی از خبرگان و تجزیه و تحلیل آماری، به دست می‌آید. در این روش داده‌های ذهنی افراد خبره به داده‌های تقریباً عینی تبدیل می‌شود. در این روش استفاده از متغیرهای زبانی برای خبرگان متداول‌تر و راحت‌تر است. این نکته موجب پدید آمدن دلفی فازی شده است (منتظر و جعفری، ۱۳۸۷). نقطه قوت این روش انعطاف‌پذیری آن است که مشکلات مربوط به عدم دقت و صراحت را تحت پوشش قرار می‌دهد. از آنجاکه انتخاب‌های خبرگان بر اساس صلاحیت‌های فردی آنان و کاملاً ذهنی است بنابراین از اعداد فازی استفاده می‌شود. جامعه آماری حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه کار و شاغل در مؤسسات حسابرسی به‌عنوان شریک و دارای حداقل مدرک کارشناسی‌ارشد باشند. از جامعه آماری مذکور ۲۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی به عنوان نمونه انتخاب گردیده است.

#### ۴-۱- تحلیل نتایج آمار توصیفی



در جدول ۱ ویژگی‌های گروه مخاطبان از جمله سن، سابقه حرفه‌ای و میزان تحصیلات مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۱: ویژگی‌های نمونه مورد مطالعه

درصد فراوانی	فراوانی	شرح ویژگی‌ها	
۱۰	۲	زیر ۴۰ سال	سن
۳۵	۷	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	
۵۵	۱۱	بالای ۵۰ سال	
۳۵	۷	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	سابقه حرفه‌ای
۶۵	۱۳	بالای ۲۰ سال	
۸۵	۱۷	کارشناسی ارشد	تحصیلات
۵	۱	دانشجوی دکتری	
۱۰	۲	دکتری	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج به دست آمده، ۲۰ خبره مورد بررسی مرد و سمت حرفه‌ای شان شریک مؤسسه می‌باشند. سن بیشتر خبرگان معادل با ۵۵ درصد بالای ۵۰ سال می‌باشد. سابقه حرفه‌ای ۳۵ درصد پاسخ‌دهندگان بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۶۵ درصد بالای ۲۰ سال می‌باشد. میزان تحصیلات ۸۵ درصد خبرگان کارشناسی ارشد، ۵ درصد دانشجوی دکتری و ۱۰ درصد دکتری می‌باشند.

#### ۴-۲- نتایج روش دلفی فازی

برای استخراج معیارهای اصلی و کلیدی مرتبط برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از روش دلفی فازی استفاده شده است. در این پژوهش دلفی فازی در یک راند صورت گرفته است که در ادامه آورده شده است. یکی از بزرگ‌ترین مزیت‌های تکنیک دلفی فازی نسبت به تکنیک دلفی سنتی، برای غربال شاخص‌ها، آن است که می‌توان از یک مرحله برای تلخیص و غربال متغیرها استفاده کرد (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳). الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی شامل گام‌های زیر است:

- ۱) شناسایی طیف مناسب برای فازی‌سازی عبارات کلامی
- ۲) تجمیع فازی مقادیر فازی شده
- ۳) فازی‌زدایی مقادیر
- ۴) انتخاب شدت آستانه و غربال معیارها

در الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی برای غربالگری، نخست باید طیف فازی مناسبی را برای فازی سازی عبارات کلامی پاسخ‌دهندگان توسعه داد.

جدول ۲. اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۵ درجه

عبارات زبانی	اعداد فازی مثلثی
خیلی کم	(۰، ۰، ۰/۲۵)
کم	(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)
متوسط	(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)
زیاد	(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)
خیلی زیاد	(۰/۷۵، ۱، ۱)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این پژوهش از روش میانگین فازی برای تجمیع دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگر دیدگاه هر کارشناس به صورت عدد فازی مثلثی  $(l, m, u)$  نمایش داده شود، میانگین فازی  $n$  عدد فازی مثلثی به صورت رابطه ۱ محاسبه می‌شود:

(۱)

$$F_{AVE} = \frac{\sum l}{n} \cdot \frac{\sum m}{n} \cdot \frac{\sum u}{n}$$

پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان باید به فازی زدایی مقادیر به دست آمده پرداخت. روش‌های مختلفی برای فازی زدایی وجود دارد که در این پژوهش از رابطه ۲ و ۳ استفاده شده است.

(۲)

$$F_{AVE} = (L \cdot M \cdot U)$$

(۳)

$$X = \frac{L + M + U}{3}$$

پس از انتخاب روش مناسب و فازی زدایی مقادیر، برای غربال آیت‌ها باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت که در این پژوهش آستانه پژوهش ۰/۷ در نظر گرفته شده است (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

#### ۳-۴- نتایج دلفی فازی

مدل مفهومی در ارتباط با شاخص‌های تأثیرگذاری بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به شرح ذیل می‌باشد:



منبع: یافته‌های پژوهشگر



منبع: یافته‌های پژوهشگر



منبع: یافته‌های پژوهشگر



منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این مرحله، پرسشنامه‌ای شامل ۵۱ شاخص تأثیرگذار بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در اختیار ۲۰ نفر خبره قرار گرفت و از آن‌ها درخواست شد نظرشان را درباره‌ی هر معیار در قالب متغیرهای کلامی مندرج در پرسشنامه بیان کنند. نتایج اولیه از نظرات خبرگان در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳: نتایج شمارش پاسخ‌های خبرگان

ردیف	معیارها	میزان اهمیت				
		خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
۱	تعهد حسابرسی	۰	۰	۰	۵	۱۵
۲	مسئولیت‌پذیری حسابرسی	۰	۰	۰	۵	۱۵
۳	تعادل و بهداشت روانی حسابرسی	۰	۰	۰	۹	۱۱
۴	نگرش مذهبی حسابرسی (دینداری)	۸	۶	۰	۴	۲
۵	تجربه و مهارت حسابرسی	۰	۰	۰	۲	۱۸

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۵/ پیاپی ۵۷/ بهار ۱۴۰۲

ردیف	معیارها	میزان اهمیت			
		خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم
۶	تخصص حسابرسی (دانش فنی)	۱۸	۲	۰	۰
۷	میزان ریسک‌پذیری حسابرسی	۱	۱۱	۰	۶
۸	عوامل جمعیت‌شناسی فردی (سن شرکا)	۲	۸	۰	۹
۹	عوامل جمعیت‌شناسی فردی (تحصیلات شرکا)	۳	۱۴	۱	۲
۱۰	عوامل جمعیت‌شناسی فردی (جنسیت شرکا)	۲	۳	۰	۸
۱۱	عوامل جمعیت‌شناسی فردی (قومیت شرکا)	۱	۱	۰	۹
۱۲	شهرت در درستکاری	۱۱	۸	۰	۰
۱۳	روابط و مناسبات بین شرکا	۸	۸	۰	۴
۱۴	به‌روز بودن اطلاعات تخصصی حسابرسی شرکا	۱۷	۳	۰	۰
۱۵	هوش هیجانی	۲	۱۱	۰	۷
۱۶	استقلال حسابرسی	۱۵	۵	۰	۰
۱۷	رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کار (رعایت استانداردهای رفتار حسابرسی)	۱۶	۴	۰	۰
۱۸	مدیریت مؤسسات حسابرسی (رعایت ضوابط مندرج در اساسنامه جامعه)	۱۱	۹	۰	۰
۱۹	مدیریت مؤسسات حسابرسی (شیوه نگهداری پرونده حسابرسی)	۷	۱۳	۰	۰
۲۰	مدیریت مؤسسات حسابرسی (محل موسسه از لحاظ نظم ظاهر و فضای اداری متناسب با کارکنان)	۲	۱۴	۰	۴
۲۱	مدیریت مؤسسات حسابرسی (آموزش و ارتقاء کارکنان مؤسسه حسابرسی)	۱۳	۷	۰	۰
۲۲	مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی)	۱۰	۹	۰	۱
۲۳	مدیریت مؤسسات حسابرسی (برقراری نظام کنترل کیفیت)	۱۴	۶	۰	۰
۲۴	مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی)	۱۰	۹	۰	۱
۲۵	مدیریت مؤسسات حسابرسی (سوابق انتظامی مؤسسه و شرکا و مدیران)	۵	۱۲	۰	۳
۲۶	اندازه مؤسسه حسابرسی	۲	۱۴	۰	۴
۲۷	رعایت استانداردهای انجام کار حسابرسی	۱۲	۸	۰	۰

ردیف	معیارها	میزان اهمیت			
		خیلی کم	کم	متوسط	زیاد
۲۸	سابقه کار مؤسسه (قدمت مؤسسه)	۰	۶	۰	۴
۲۹	بودن مؤسسه حسابرسی جزء فهرست مؤسسات معتمد بورس	۰	۵	۰	۷
۳۰	تفاوت‌های فرهنگی حسابرسان (تفاوت‌های محلی و منطقه‌ای که باعث تفاوت‌های فردی می‌شود)	۶	۱۰	۰	۱
۳۱	رابطه حسابرسان با کارفرما (رابطه دوستی یا اقتصادی خارج از رابطه کاری)	۱	۸	۰	۲
۳۲	نگرش قومیتی	۸	۷	۰	۱
۳۳	حضور زن در کادر حسابرسی	۴	۱۰	۰	۱
۳۴	احترام به کارکنان صاحب‌کار	۰	۵	۰	۱
۳۵	خصوصیات عمومی فرهنگ ملی (فرهنگ عمومی کشور که مختص قوم یا مذهب خاصی نیست)	۴	۶	۰	۱
۳۶	نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)	۰	۲	۰	۴
۳۷	وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده	۰	۲	۰	۴
۳۸	فشارهای سیاسی موجود در کشور (فشارهای بیرونی از سوی صاحبان قدرت)	۰	۹	۰	۲
۳۹	وجود محدودیت در انجام فرآیند رسیدگی	۱	۱	۰	۵
۴۰	سایر هنجارهای اجتماعی (نگرش‌های فکری اختصاصی شرکا)	۲	۸	۰	۱
۴۱	شهرت حسابرسان در جذب کار	۱	۵	۰	۵
۴۲	وضعیت مالی مؤسسه حسابرسی	۲	۲	۰	۳
۴۳	حق‌الزحمه مؤسسه حسابرسی	۰	۴	۰	۶
۴۴	انجام به‌موقع تکالیف قانونی مالیاتی و بیمه و ... توسط مؤسسه حسابرسی	۰	۸	۰	۲
۴۵	تنوع ارائه خدمات به صاحب‌کار	۰	۸	۰	۴
۴۶	کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار	۰	۰	۰	۱۲
۴۷	غیرکارا یا کارا بودن بازار در انتخاب عوامل رتبه‌بندی و رتبه‌بندی مؤثر است	۰	۸	۰	۱
۴۸	نرخ رشد اقتصادی	۴	۵	۰	۰
۴۹	نرخ تورم	۴	۵	۰	۰



ردیف	معیارها	میزان اهمیت			
		خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم
۵۰	مناسبات شرکا با افراد مؤثر در تصمیم‌گیری در بخش نظارت جامعه حسابداران رسمی	۲	۱۰	۰	۵
۵۱	بزرگ شدن اندازه مؤسسات ناشی از ادغام دو یا چند موسسه حسابرسی	۲	۱۵	۰	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۳، شمارش نظرات خبرگان به معیارهای پژوهش آورده شده است. برای فازی سازی اعداد، ابتدا بر اساس طیف جدول ۲، به عدد فازی تبدیل می‌شوند سپس بر اساس رابطه ۱ میانگین فازی از امتیازات اخذ می‌شود و توسط روابط ۲ و ۳ میانگین فازی به عدد قطعی تبدیل می‌شود نتایج کلیه محاسبات فازی سازی، در جدول ۳ آورده شده است.

در این پژوهش عدد آستانه ۰/۷ در نظر گرفته می‌شود که نتایج نشان از تأیید تعدادی از شاخص‌ها دارد که در جدول ۴ نتایج آورده شده است.

جدول ۴: نتایج دلفی فازی

ردیف	عوامل	معیارها	میانگین فازی مثلثی			میانگین فازی زدایی شده	وضعیت
			U	M	L		
۱	ویژگی‌های فردی حسابرسان	تعهد حسابرِس	۱/۰۰۰	۰/۹۳۸	۰/۶۸۸	۰/۸۷۵	تأیید
۲		مسئولیت‌پذیری حسابرِس	۱/۰۰۰	۰/۹۳۸	۰/۶۸۸	۰/۸۷۵	تأیید
۳		تعادل و بهداشت روانی حسابرِس	۱/۰۰۰	۰/۸۸۸	۰/۶۳۸	۰/۸۴۲	تأیید
۴		نگرش مذهبی حسابرِس (دینداری)	۱/۱۷۵	۰/۳۲۵	۰/۵۵۰	۰/۳۵۰	رد
۵		تجربه و مهارت حسابرِس	۰/۷۲۵	۰/۹۷۵	۱/۰۰۰	۰/۹۰۰	تأیید
۶		تخصص حسابرِس (دانش فنی)	۰/۷۲۵	۰/۹۷۵	۱/۰۰۰	۰/۹۰۰	تأیید
۷		میزان ریسک‌پذیری حسابرِس	۰/۳۱۳	۰/۵۳۸	۰/۷۷۵	۰/۵۴۲	رد
۸		عوامل جمعیت‌شناسی فردی (سن شرکا)	۰/۲۷۵	۰/۵۱۳	۰/۷۳۸	۰/۵۰۸	رد
۹		عوامل جمعیت‌شناسی فردی (تحصیلات شرکا)	۰/۴۷۵	۰/۷۲۵	۰/۹۳۸	۰/۷۱۳	تأیید
۱۰		عوامل جمعیت‌شناسی فردی (جنسیت شرکا)	۰/۱۵۰	۰/۳۱۳	۰/۵۳۸	۰/۳۳۳	رد
۱۱		عوامل جمعیت‌شناسی فردی (قومیت شرکا)	۰/۰۶۳	۰/۲۰۰	۰/۴۳۸	۰/۲۳۳	رد
۱۲		شهرت در درستکاری	۰/۶۱۳	۰/۸۵۰	۰/۹۶۳	۰/۸۰۸	تأیید
۱۳		روابط و مناسبات بین شرکا	۰/۵۰۰	۰/۷۵۰	۰/۹۰۰	۰/۷۱۷	تأیید

ردیف	عوامل	معیارها	میانگین فازی مثلثی			میانگین فازی زدایی شده	وضعیت
			U	M	L		
۱۴		به‌روز بودن اطلاعات تخصصی حسابرسی شرکا	۱/۰۰۰	۰/۹۶۳	۰/۷۱۳	۰/۸۹۲	تائید
۱۵		هوش هیجانی	۱/۰۰۰	۰/۸۲۵	۰/۶۰۰	۰/۵۹۲	رد
۱۶		استقلال حسابرسی	۱/۰۰۰	۰/۹۳۸	۰/۶۸۸	۰/۸۷۵	تائید
۱۷		رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کار (رعایت استانداردهای رفتار حسابرسی)	۱/۰۰۰	۰/۹۵۰	۰/۷۰۰	۰/۸۸۳	تائید
۱۸		مدیریت مؤسسات حسابرسی (رعایت ضوابط مندرج در اساسنامه جامعه)	۱/۰۰۰	۰/۸۸۸	۰/۶۳۸	۰/۸۴۲	تائید
۱۹		مدیریت مؤسسات حسابرسی (شیوه نگهداری پرونده حسابرسی)	۱/۰۰۰	۰/۸۳۸	۰/۵۸۸	۰/۸۰۸	تائید
۲۰		مدیریت مؤسسات حسابرسی (محل مؤسسه از لحاظ نظم ظاهر و فضای اداری متناسب با کارکنان)	۱/۰۰۰	۰/۶۷۵	۰/۴۲۵	۰/۶۶۷	رد
۲۱		مدیریت مؤسسات حسابرسی (آموزش و استخدام و ارتقاء کارکنان مؤسسه حسابرسی)	۱/۰۰۰	۰/۹۱۳	۰/۶۶۳	۰/۸۵۸	تائید
۲۲		مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی)	۱/۰۰۰	۰/۹۷۵	۰/۸۵۰	۰/۸۰۸	تائید
۲۳	عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی	مدیریت مؤسسات حسابرسی (برقراری نظام کنترل کیفیت)	۱/۰۰۰	۰/۹۲۵	۰/۶۷۵	۰/۸۶۷	تائید
۲۴		مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی)	۱/۰۰۰	۰/۹۷۵	۰/۸۵۰	۰/۸۰۸	تائید
۲۵		مدیریت مؤسسات حسابرسی (سوابق انتظامی مؤسسه و شرکا و مدیران)	۱/۰۰۰	۰/۹۲۵	۰/۷۳۸	۰/۷۱۷	تائید
۲۶		اندازه مؤسسه حسابرسی	۱/۰۰۰	۰/۶۷۵	۰/۴۲۵	۰/۶۶۷	رد
۲۷		رعایت استانداردهای انجام کار حسابرسی	۱/۰۰۰	۰/۹۰۰	۰/۶۵۰	۰/۸۵۰	تائید
۲۸		سابقه کار مؤسسه (قدمت مؤسسه)	۱/۰۰۰	۰/۸۵۰	۰/۴۰۰	۰/۶۳۳	رد
۲۹		بودن مؤسسه حسابرسی جزء فهرست مؤسسات معتمد بورس	۱/۰۰۰	۰/۸۷۵	۰/۷۱۳	۰/۶۸۳	رد
۳۰		تفاوت‌های فرهنگی حسابرسان (تفاوت‌های محلی و منطقه‌ای که باعث تفاوت‌های فردی می‌شود)	۱/۰۰۰	۰/۵۲۵	۰/۲۸۸	۰/۳۰۸	رد

ردیف	عوامل	معیارها	میانگین فازی مثلثی			میانگین فازی زدایی شده	وضعیت
			U	M	L		
۳۱	مرتبط با رتبه‌بندی	رابطه حسابرسان با کارفرما (رابطه دوستی یا اقتصادی خارج از رابطه کاری)	۰/۷۶۳	۰/۵۳۸	۰/۳۰۰	۰/۵۳۳	رد
۳۲		نگرش قومیتی	۰/۵۲۵	۰/۲۸۸	۰/۱۳۸	۰/۳۱۷	رد
۳۳		حضور زن در کادر حسابرسی	۰/۶۰۰	۰/۳۶۳	۰/۱۶۳	۰/۳۷۵	رد
۳۴		احترام به کارکنان صاحب‌کار	۰/۸۷۵	۰/۶۳۸	۰/۳۸۸	۰/۶۳۳	رد
۳۵		خصوصیات عمومی فرهنگ ملی (فرهنگ عمومی کشور که مختص قوم یا مذهب خاصی نیست)	۰/۷۰۰	۰/۴۶۳	۰/۲۶۳	۰/۴۷۵	رد
۳۶	عوامل زمینه‌ای اجتماعی تأثیرگذار بر رتبه‌بندی	نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)	۰/۹۵۰	۰/۷۵۰	۱۵۰۰۰	۰/۷۳۳	تأیید
۳۷		وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده	۰/۹۵۰	۰/۷۵۰	۱۵۰۰۰	۰/۷۳۳	تأیید
۳۸		فشارهای سیاسی موجود در کشور (فشارهای بیرونی از سوی صاحبان قدرت)	۰/۷۷۵	۰/۵۵۰	۰/۳۰۰	۰/۵۴۲	رد
۳۹		وجود محدودیت در انجام فرآیند رسیدگی	۰/۹۳۸	۰/۷۵۰	۰/۵۱۳	۰/۷۳۳	تأیید
۴۰		سایر هنجارهای اجتماعی (نگرش‌های فکری اختصاصی شرکا)	۰/۷۲۵	۰/۴۸۸	۰/۲۶۳	۰/۴۹۲	رد
۴۱	عوامل اقتصادی مؤثر بر رتبه‌بندی	شهرت حسابرسان در جذب کار	۰/۸۳۸	۰/۶۵۰	۰/۴۱۳	۰/۶۳۳	رد
۴۲		وضعیت مالی مؤسسه حسابرسی	۰/۸۷۵	۰/۶۶۳	۰/۴۳۸	۰/۶۵۸	رد
۴۳		حق‌الزحمه مؤسسه حسابرسی	۰/۹۰۰	۰/۷۲۵	۰/۴۷۵	۰/۷۰۰	تأیید
۴۴		انجام به‌موقع تکالیف قانونی مالیاتی و بیمه و ... توسط مؤسسه حسابرسی	۰/۸۰۰	۰/۵۷۵	۰/۳۲۵	۰/۵۶۷	رد
۴۵		تنوع ارائه خدمات به صاحب‌کار	۰/۸۰۰	۰/۶۰۰	۰/۳۵۰	۰/۵۸۳	رد
۴۶		کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار	۱/۰۰۰	۰/۹۰۰	۰/۶۵۰	۰/۸۵۰	تأیید
۴۷		غیرکارا یا کارا بودن بازار در انتخاب عوامل رتبه‌بندی و رتبه‌بندی مؤثر است	۰/۸۰۰	۰/۵۶۳	۰/۳۱۳	۰/۵۵۸	رد
۴۸		نرخ رشد اقتصادی	۰/۷۲۵	۰/۴۷۵	۰/۲۷۵	۰/۴۹	رد
۴۹		نرخ تورم	۰/۷۲۵	۰/۴۷۵	۰/۲۷۵	۰/۴۹۲	رد
۵۰		مناسبات شرکا با افراد مؤثر در تصمیم‌گیری در بخش نظارت جامعه حسابداران رسمی	۰/۷۶۳	۰/۵۳۸	۰/۳۲۵	۰/۵۴۲	رد

وضعیت	میانگین فازی زدایی شده	میانگین فازی مثلثی			معیارها	عوامل	ردیف
		U	M	L			
رد	۰/۶۷۵	۰/۹۰۰	۰/۶۷۵	۰/۴۵۰	بزرگ شدن اندازه مؤسسات ناشی از ادغام دو یا چند موسسه حسابرسی	سایر عوامل مرتبط با رتبه‌بندی	۵۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در روش دلفی فازی که حالت غربالگری دارد متغیرهایی تأیید می‌شود که حداقل توافق روی آن‌ها ۷۰ درصد باشد و چنین متغیرهایی تأیید می‌شود و نیازی به تکرار نیست. در این مرحله ۲۴ متغیر تأیید شده است. درصد موافقت خبرگان بر اساس جدول ۳ و اینکه چند درصد از خبرگان میزان اهمیت این ۲۴ عامل را زیاد و خیلی زیاد انتخاب کرده‌اند، به دست آمده است که به شرح جدول ۵ می‌باشد.

جدول ۵. عوامل تأیید شده از نظر خبرگان

درصد موافقت	عوامل	ردیف
۱۰۰	تعهد حسابرس	۱
۱۰۰	مسئولیت‌پذیری حسابرس	۲
۱۰۰	تعال و بهداشت روانی حسابرس	۳
۱۰۰	تجربه و مهارت حسابرس	۴
۱۰۰	تخصص حسابرس (دانش فنی)	۵
۸۵	عوامل جمعیت‌شناسی فردی (تحصیلات شرکا)	۶
۹۵	شهرت در درستکاری	۷
۸۰	روابط و مناسبات بین شرکا	۸
۱۰۰	به‌روز بودن اطلاعات تخصصی حسابرسی شرکا	۹
۱۰۰	استقلال حسابرس	۱۰
۱۰۰	رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کار (رعایت استانداردهای رفتار حسابرسی)	۱۱
۱۰۰	مدیریت مؤسسات حسابرسی (رعایت ضوابط مندرج در اساسنامه جامعه)	۱۲
۱۰۰	مدیریت مؤسسات حسابرسی (شیوه نگهداری پرونده حسابرسی)	۱۳
۱۰۰	مدیریت مؤسسات حسابرسی (آموزش و استخدام و ارتقاء کارکنان مؤسسه حسابرسی)	۱۴
۹۵	مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی)	۱۵
۱۰۰	مدیریت مؤسسات حسابرسی (برقراری نظام کنترل کیفیت)	۱۶
۹۵	مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی)	۱۷

ردیف	عوامل	درصد موافقت
۱۸	مدیریت مؤسسات حسابرسی (سوابق انتظامی مؤسسه و شرکا و مدیران)	۸۵
۱۹	رعایت استانداردهای انجام کار حسابرسی	۱۰۰
۲۰	نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)	۹۰
۲۱	وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده	۹۰
۲۲	وجود محدودیت در انجام فرآیند رسیدگی	۸۰
۲۳	حق الزحمه مؤسسه حسابرسی	۱۰۰
۲۴	کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۵ درصد موافقت در تمام این ۲۴ عامل بیشتر از ۷۰ درصد می‌باشد؛ که این نتیجه نیز تأییدکننده نتیجه به‌دست‌آمده از دلفی فازی می‌باشد.

##### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این ارتباط لیستا و سوکرینسو<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) نشان دادند که استقلال حسابرسی تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد؛ اما این ارتباط برای اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت، معنادار نبود. زحمتکش و رضازاده<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) نشان دادند ویژگی‌ها حسابرسی اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. یانگ<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۷) و روخمانیا<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) در پژوهش خود نشان دادند که هوش هیجانی حسابرسان، به‌طور مؤثر گرایش آنان به دخالت در رفتار ناکارآمد و بهبود کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، آنان بیان کردند که هوش هیجانی حسابرسی یک مکانیزم قابل توجهی است که تأثیرات انواع فشارهای مختلف را بر قضاوت حسابرسان تعدیل می‌کند. امیر و همکاران (۲۰۱۸) نیز بر این باورند که هوش هیجانی و تجربه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد و استقلال حسابرسی به‌عنوان یک تعدیل‌کننده در این رابطه عمل می‌نماید. صلاحی (۱۳۹۵) نیز به رابطه‌ی اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که تعهد حسابرسی به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرسی و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرسی به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرسی به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

<sup>1</sup> Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes

<sup>2</sup> Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J.

<sup>3</sup> Yang Ling,

<sup>4</sup> Rokhmania, N

ورشکستگی شرکت‌های بزرگ که باعث بدنامی برخی از مؤسسات بزرگ حسابرسی جهان و انحلال یکی از آن‌ها گردید و فساد بزرگ اقتصادی اخیر در ایران اهمیت نقش حسابرسان را بیش‌ازپیش کرده است. طی سال‌های اخیر، جامعه حسابداران رسمی اقدام به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی نموده است. رتبه‌بندی مؤسسات به شیوه‌ای که طی سال‌های اخیر در ایران صورت می‌پذیرد روشی جدید می‌باشد که میزان دقت و صحت آن از دغدغه‌های استفاده‌کنندگان است (فلاح رضانی، ۱۳۹۳). لذا، این تحقیق به دنبال تحلیل عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و سنجش میزان مطابقت رتبه‌های ارائه‌شده برای مؤسسات است. در روش دلفی فازی که حالت غربالگری دارد متغیرهایی تأیید می‌شود که حداقل توافق روی آن‌ها ۷۰ درصد باشد و نیازی به تکرار نیست. با توجه به نتایج بدست آمده از بین ویژگی‌های مطرح شده، خبرگان پژوهش تعدادی از ویژگی‌ها از جمله تعهد، مسئولیت‌پذیری، استقلال حسابرس به عنوان معیارهای برتر برگزیدند. ویژگی‌هایی که حائز اهمیت بیشتری بوده‌اند به ترتیب ارزش کسب شده به شرح زیر می‌باشند:

- ✓ تعهد حسابرس
- ✓ مسئولیت‌پذیری حسابرس
- ✓ تعادل و بهداشت روانی حسابرس
- ✓ تجربه و مهارت حسابرس
- ✓ تخصص حسابرس (دانش فنی)
- ✓ حق الزحمه مؤسسه حسابرسی
- ✓ کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار
- ✓ به‌روز بودن اطلاعات تخصصی حسابرسی شرکا
- ✓ استقلال حسابرس
- ✓ رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کار (رعایت استانداردهای رفتار حسابرسی)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (رعایت ضوابط مندرج در اساسنامه جامعه)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (شیوه‌نگهداری پرونده حسابرسی)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (آموزش و ارتقاء کارکنان مؤسسه حسابرسی)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (برقراری نظام کنترل کیفیت)
- ✓ رعایت استانداردهای انجام کار حسابرسی نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی)
- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی)
- ✓ شهرت در درستکاری
- ✓ نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)
- ✓ وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده

- ✓ مدیریت مؤسسات حسابرسی (سوابق انتظامی مؤسسه و شرکا و مدیران)
- ✓ وجود محدودیت در انجام فرآیند رسیدگی
- ✓ عوامل جمعیت‌شناسی فردی (تحصیلات شرکا)
- ✓ روابط و مناسبات بین شرکا

بنابراین از مقایسه معیارهای تعیین‌شده توسط خبرگان با معیارهای در حال اجرای جامعه حسابداران رسمی می‌توان به میزان پوشش متغیرهای تأثیرگذار به میزان موفقیت جامعه در تأمین یک ارزیابی همه‌جانبه (که اکثر متغیرهای لازم و کافی را در برمی‌گیرد) دست‌یافت. به همین منظور عوامل مطرح‌شده در دو پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی و پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسه حسابرسی را بین ۲۴ متغیر مرتبط با رتبه‌بندی تعیین‌شده توسط خبرگان تقسیم‌گردید تا هدف مذکور بررسی شود که تا چه اندازه پرسشنامه‌های مذکور ملاک‌های ارزیابی تعیین‌شده توسط خبرگان را تأمین می‌نماید. در بررسی انجام‌شده از ۲۴ متغیر مدنظر خبرگان حرفه فقط ۹ متغیر را پرسشنامه‌های کنترل کیفیت و کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی مدنظر قرار داده است و متغیرهایی مانند تعهد حسابرس و مسئولیت‌پذیری حسابرس و تعادل و بهداشت روانی حسابرس و تجربه و مهارت حسابرس و تخصص حسابرس و تحصیلات شرکاء و شهرت و درستکاری حسابرس و به‌روز بودن اطلاعات تخصصی و رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای و روابط و مناسبات بین شرکاء و پیچیدگی صنعت کارفرما و وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده و وجود محدودیت‌ها در فرآیند رسیدگی و کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی مدنظر قرار نگرفته است. از نظر خبرگان حرفه متغیرهایی مانند محل مؤسسه و بیمه و مالیات در پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی به‌عنوان متغیرهای غیر مرتبط با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تلقی می‌گردد. نکته قابل‌توجه در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تعیین امتیاز بر اساس انجام کامل‌تر عوامل تعیین‌شده در امتیازبندی می‌باشد. لذا فرق رتبه (الف)، (ب)، (ج) و (د) در انجام با کیفیت‌تر عوامل تعیین‌شده در پرسشنامه‌های مذکور می‌باشد نه در قابلیت و توانایی بالاتر رتبه (الف) نسبت به (ب)، (ج) و (د). این نقص از آنجایی نشأت می‌گیرد که رتبه‌بندی بر اساس میزان توانایی بالاتر انجام نگرفته است و بر اساس انجام بهتر و کامل‌تر عوامل تعیین‌شده انجام‌گرفته است و این مبنای تعیین رتبه‌بندی تفاوت زیادی را بین مؤسسات رتبه (الف)، (ب)، (ج) و (د) ایجاد نمی‌نماید نتیجه این‌گونه رتبه‌بندی غیرقابل رقابت نمودن مؤسسات حسابرسی ایرانی با رتبه بالا با مؤسسات حسابرسی هم‌تراز آن در سایر کشورهای پیشرفته می‌باشد.

بنابراین از پژوهش حاضر می‌توان نتایج زیر را استنتاج نمود:

(۱) از بین عوامل مطرح‌شده عوامل زیر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی مؤثر هستند:

تعهد، مسئولیت‌پذیری، تعادل و بهداشت روانی، تجربه و مهارت و تخصص حسابرسان، تحصیلات، شهرت در درستکاری، روابط و مناسبات بین شرکاء، بروز بودن اطلاعات تخصصی و استقلال

حسابرسان، رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای در کار، مدیریت مؤسسات حسابرسی (رعایت ضوابط مندرج در اساسنامه جامعه)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (شیوه نگهداری پرونده حسابرسی)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (آموزش و استخدام و ارتقاء کارکنان مؤسسه حسابرسی)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (برقراری نظام کنترل کیفیت)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی)، مدیریت مؤسسات حسابرسی (سوابق انتظامی مؤسسه و شرکا و مدیران)، رعایت استانداردهای انجام کار حسابرسی، نوع صنعت کارفرمایان (پیچیدگی)، وجود سازمان‌های ناظر و کنترل‌کننده، وجود محدودیت در انجام فرآیند رسیدگی، حق‌الزحمه مؤسسه حسابرسی، کیفیت ارائه خدمات به صاحب‌کار.

(۲) برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی نیاز به در نظر گرفتن متغیرهای بیشتری است تا بتوان ارزیابی دقیق‌تر و کامل‌تری از مؤسسات حسابرسی به عمل آورد. رتبه‌بندی علاوه بر کیفیت کار خدمات حسابرسی، براساس توانایی‌ها و قابلیت انجام کارهای خاص نیز انجام پذیرد بطوری‌که مؤسسه حسابرسی رتبه پایین‌تر قادر به انجام آن نباشد.

(۳) صاحب‌کارانی که تقاضایی برای حسابرسی با کیفیت دارند، بر اساس رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ممکن است که مؤسسات رتبه "الف" را به‌طور اختیاری انتخاب کنند و حق‌الزحمه بیشتری پرداخت کنند بدون اینکه از کیفیت بالاتر حسابرسی منتفع شوند.

• عوامل تعیین‌کننده رتبه مؤسسات حسابرسی به‌صورت سالیانه بازنگری و منطبق با نیاز جامعه ایران گردد.

• با توجه به اینکه رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها، شکل می‌گیرد به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی توجه ویژه‌ای داشته باشند.

(۴) این پژوهش پیشنهادهایی برای سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان متولی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد ارائه می‌کند. سازمان بورس و اوراق بهادار باید موضوع اعطای مجوز حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ توسط مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" را مورد بازنگری قرار دهد. همچنین، دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد موجب می‌شود تا قدرت بازار مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" افزایش یابد که می‌تواند منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بدون افزایش کیفیت خدمات ارائه‌شده حسابرسی شود.



۵) در ایران به دلیل وجود شرایط تورمی و عدم ثبات قیمت در بازار می‌توان شاهد افزایش سالانه‌ی حق‌الزحمه‌های حسابرسی بود. از طرفی، در ایران شرکت‌ها در مرحله‌ی رشد بوده و هنوز به بلوغ کامل نرسیده‌اند بنابراین، حجم عملیات این شرکت‌ها نیز در حال افزایش است و مستلزم تلاش بیشتر حسابرسان و افزایش حق‌الزحمه‌ی آنان است. لذا رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی می‌تواند در انجام تحقیقات مرتبط باکیفیت حسابرسی مؤثر واقع شود.

### فهرست منابع

- ۱) بختیاری، عباس، رضوان حجازی و علیرضا جرجرزاده، (۱۴۰۰)، "شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، صص ۱۴۳-۱۵۸.
- ۲) بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۹۱)، "کیفیت اطلاعات حسابداری، نوع حسابرسی و مدیریت سود"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۵(۱۷)، صص ۱۲۵-۱۳۹.
- ۳) حبیبی، آرش، صدیقه ایزدیار و اعظم سرافرازی، (۱۳۹۳)، "تصمیم‌گیری چند معیاره فازی"، رشت، کتیه‌گیل.
- ۴) خوشکار، فرزین، سما اوجاقی و ناهید حسین‌زاده‌مقدم، (۱۳۹۹)، "تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۳۴).
- ۵) دلبری‌راغب، محسن، علی اسماعیل‌زاده‌مقزی، امیررضا کیقبادی و افسانه توانگر‌حمزه‌کلای، (۱۴۰۰)، "ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان"، بررسی‌های حسابداری حسابرسی.
- ۶) رضوانی، فریبا و سجاد برنجدک، (۱۳۹۸)، "تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر رابطه بین مالکیت خانوادگی و پاداش هیئت‌مدیره"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۹)، صص ۹۰-۱۰۷.
- ۷) شفقتی، مرتضی، حسن ولیان و محمدرضا عبدلی، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر استعاره‌سازی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی"، حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، صص ۱۴۳-۱۶۳.
- ۸) صفرزاده، محمدحسین، (۱۳۹۳)، "نقش ویژگی‌های حسابرسی در بهبود کیفیت سود"، مجله دانش حسابداری مالی، ۱(۳)، صص ۸۵-۱۰۶.
- ۹) صلاحی، حامد، (۱۳۹۵)، "بررسی رابطه‌ی بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حق‌الزحمه حسابرسی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - دانشکده علوم اقتصادی.

- ۱۰) عزیزمحمملو، حمید، (۱۳۹۵)، "تحلیل آثار اقتصادی فعالیت‌های حسابرسی انجام‌شده در سطح صنعت"، دانش حسابداری مالی، ۱(۳)، صص ۶۹-۹۱.
- ۱۱) علوی‌طبری، سیدحسین و حدیثه حاجی‌مرادخانی، (۱۳۹۴)، "رابطه کیفیت حسابرسی و نقد شونده‌گی سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۷)، صص ۹۳-۱۰۹.
- ۱۲) غفوریان‌شاگردی، امیر و محمدجواد موسوی، (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با اندازه مؤسسه حسابرسی"، کنفرانس پژوهش‌های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم انسانی.
- ۱۳) فلاح‌رمضانی، سجاد، (۱۳۹۳)، "بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و کیفیت حسابرسی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- ۱۴) لطفی‌شیخ‌رضی، سیدعرفان و کیهان آزادی، (۱۴۰۱)، "شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، صص ۱۵۹-۱۷۶.
- ۱۵) محمدرضایی، فخرالدین و احمد یعقوب‌نژاد، (۱۳۹۶)، "اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۴)، صص ۳۱-۶۰.
- ۱۶) محمدعلیزاده، شکوفه و مجید اشرفی، (۱۳۹۶)، "بررسی تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرسی"، همایش ملی حسابداری و مدیریت تکنیک‌های نوین، چالش‌ها و راهکارها، علی‌آباد.
- ۱۷) مشایخ، شهناز و زهرا شمس، (۱۳۹۷)، "رابطه کیفیت حسابرسی و ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه با نگاهی بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، صص ۳۹-۵۴.
- ۱۸) مغنی‌زاده، مجتبی، نجمه مقدس‌اردبیلی و حجت آتشی‌گلستانی، (۱۳۹۶)، "رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن"، دومین همایش ملی مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن الکتروشمی ایران.
- ۱۹) منتظر، غلامعلی و نیلوفر جعفری، (۱۳۸۷)، "استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور"، پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، ۸(۱)، صص ۹۱-۱۱۴.
- ۲۰) مهربان‌پور، محمدرضا و سیدعلی اکبر بهطهائی‌پور، (۱۳۹۳)، "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و مقایسه نحوه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران با سایر مؤسسات بین‌المللی"، کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران.

- ۲۱) میرزامحمدی، محمدعلی، معصومه علاچی و لیلا محمدی‌امین، (۱۳۹۹)، "تأثیر محافظه‌کاری حسابرس و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳)، صص ۱-۱۵.
- ۲۲) نونهال‌نهر، علی‌اکبر، سعید جبارزاده کنگرلویی و یعقوب پورکریم، (۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، صص ۵۵-۷۰.
- ۲۳) واعظ، سیدعلی، محمد رمضان‌احمدی و محسن رشیدی‌باغی، (۱۳۹۳)، "تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌های بورسی"، دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، صص ۸۷-۱۰۷.
- 24) Akinyomi, Oladele John, Joshua, Abimbola A, (2022), "Determinants of Audit Quality in Nigeria: Evidence from Listed Consumer Goods Sector in Nigeria", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Vol. 26, Issue 1.
- 25) AntOnio Samagaio & Teresa Felicio (2022), "The Influence of the Auditor's Personality in Audit Quality", *Journal of Business Research* Vol. 141, PP. 794-807.
- 26) Campa, D. (2013), "Big 4 Fee Premium and Audit Quality: Latest Evidence from UK Listed Companies", *Managerial Auditing Journal*, 28 (8), PP. 680-707.
- 27) Guizani, M. and Abdalkrim, G. (2021), "Ownership Structure and Audit Quality: the Mediating Effect of board Independence", *Corporate Governance*, Vol. ahead-of-print No. Ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/CG-12-2019-0369>.
- 28) Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel J and Barragato, Charles A (2007), "Auditor Fees and Audit Quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 8,. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1025904>.
- 29) Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes. (2014), "Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia", *International Conference on Accounting, Studies Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164, PP. 324 – 331.
- 30) Nolder, Ch, J., Kadous, J. (2018), "Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward", *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- 31) Parlee, M, C., Rose, J, M., Thibodeau, J, C. (2014), "Metaphors and Auditor Professional Judgment: Can Non-Conscious Primes Activate Professionally Skeptical Mindsets?".
- 32) Rokhmania, N. (2013), "The Effect of Positive, Negative, journal of Neutral Mood on Ethical Auditor Judgments", *Indonesian Accounting Review* 3 (1), PP. 89-98.
- 33) Teucher, Christoph and Ratzinger-Sakel, Nicole V.S., (2022), "Observable Indicators for Audit Quality in the Light of Key Audit Matter Reporting", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4005434> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4005434>.
- 34) Thibodeau, P., and L. Boroditsky. (2011), "Metaphors We Think with: The Role of Metaphor in Reasoning", *PLoS ONE* 6(2)
- 35) Yang Ling, Alisa G. Brink, Benson Wier (2017), "The Impact of Emotional Intelligence on Auditor Judgment", Accepted: 24 September., *Journal of vcu scholars compass*, 22(1), PP. 83-97
- 36) Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017), "The Effect of Auditor Features on Audit Quality", *Tékhné*, 15(2), PP. 79-87.

## Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1952737.3440>

### Detection of Factors Affecting the Ranking of Auditing Firms

Farrokh Boostani<sup>1</sup>  
Roya Darabi<sup>2</sup>

Received: 06 / January / 2023

Accepted: 10 / March / 2023

#### Abstract

This article examines the factors influencing the ranking of auditing firms from the perspective of auditing experts. One of the most important ways to improve the quality of auditing in the country is more transparency by auditors and regulators and their cooperation with academics in the common goal of better understanding the various drivers of audit quality. Many researchers and experts consider auditing a communication process that Performed on its audience, the role of auditing is as a mechanism to certify management accountability and oversight. The Exchange and Securities Organization has classified the stock exchange trusted audit firms into four categories. The ranking of trusted auditing firms of the stock exchange indicates that the quality of trusted auditing firms of the "first" category is higher than that of trusted auditing firms of other classes. The purpose of this study is to identify the factors affecting the ranking of auditing firms. In order to achieve this goal, the factors affecting the ranking of auditing firms from various aspects, including: individual characteristics of auditors and organizational structure factors of auditing firms and influential cultural and social factors, economic factors and other related factors have been examined. For this purpose, a researcher-made questionnaire was used and the opinion of experts was used. In this research, fuzzy Delphi method has been used to extract the main and key criteria related to the ranking of auditing firms. The agreement percentage of all the included variables is more than 70%.

**Keywords:** Auditing Institutions Ranking, Auditing Experts, Fuzzy Delphi

<sup>1</sup> Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
Email: boostani\_f@yahoo.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding  
Author Email: royadarabi110@yahoo.com