

تبیین الگوی کیفیت حسابرسی رویکرد سیستمی

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۹/۸/۳

محمد رضا نیک‌بخت^۱امید محمودی خوشرو^۲

چکیده:

شناخت کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به دلیل ارزیابی عملکرد، پیش‌بینی سود آوری و تعیین ارزش واقعی شرکت بسیار حائز اهمیت است. هدف از این پژوهش برآورد مدلی برای شناخت معیارهای کیفیت حسابرسی با استفاده مدل AHP فازی و سپس استفاده از آزمون T-Test برای تبیین مدل سیستمی کیفیت حسابرسی به گونه‌ای که بتواند مدل اولیه را بهینه نماید. برای این منظور از ۱۷ متغیر تأثیر گذار بر گرفته از ادبیات و پیشینه پژوهش در قالب سه گروه (ورودی، فرایندی و خروجی) در طی سال ۱۳۹۵ در گستره سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام گرفت. نتایج حاصل نشان می‌دهد که کاربرد مدل منطق فازی معیارهای با اهمیت کیفیت حسابرسی را رتبه‌بندی می‌نماید. ارزیابی عملکرد الگوهای منطق فازی و آزمون T حاکی از تأیید این الگو است، به طوری که معیارهای میانگین سوابق، تخصص صنعت، حجم کار شرکا، جابجایی شرکا و تجدید ارائه صورت‌های مالی بیش‌ترین تأثیر اهمیت بر کیفیت حسابرسی مورد تبیین قرار گرفت. این شش معیار در مجموع بیش از ۷۶ درصد اهمیت کیفیت حسابرسی را به ترتیب در گروه معیارهای ورودی، معیارهای خروجی و معیارهای فرایندی را ارائه نمودند.

واژه‌های کلیدی: آزمون T، رویکرد سیستمی، کیفیت حسابرسی، منطق فازی.

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران، نویسنده مسئول، پست الکترونیکی: mnikbakht@ut.ac.ir

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران، پست الکترونیکی: omid.khoshroo@gmail.com

۱. مقدمه

همواره کیفیت خدمات حسابرسی در زمره حیاتی‌ترین مسائل این حرفه به شمار آمده است، به طوری که ناظران، پژوهشگران، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و دیگر ذی‌نفعان همواره در تلاش برای توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی بوده‌اند. کمیته مشورتی حرفه حسابرسی اداره خزانه داری آمریکا (۲۰۰۸) در سال‌های اخیر به توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی اقدام کرده است و مؤسسه‌های حسابرسی نیز استفاده از آن را در دستور کار خود قرار داده‌اند. هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در صدد بود برای سال ۲۰۱۳ میلادی در قالب طرحی راهبردی، فهرستی از زمینه‌های توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی را تهیه کند، به طوری که گروه مشورتی آن در جلسه ماه مه همان سال، در طی پروژه‌های اولیه درباره آن شاخص‌ها، به بحث و تبادل نظر پرداخت [۲۵].

در همین راستا قانون ساربینز-اکسلی در سال ۲۰۰۲ جهت حمایت از کیفیت اطلاعات مالی و سر و سامان بخشیدن به آن تدوین گردید و همچنین در سایر کشورها در همین راستا اقدامات جدی صورت گرفت. از جمله انگلستان که تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انجام داد و تلاش‌های فراوانی جهت شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت حسابرسی انجام شد. برای نمونه در سال ۲۰۰۷ کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت دهی به اداره خزانه داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه‌داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا-یک مرور راهبردی" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود [۳].

با توجه مطالب بیان شده، اهمیت بررسی کیفیت حسابرسی مشخص شد، از این رو استفاده از روش‌هایی که بتواند کیفیت حسابرسی را واقعی‌تر مشخص کند مفید خواهد بود. بینگ و همکاران [۱۴] ادعان داشتند که در مطالعات و پژوهش‌های قبلی، کیفیت حسابرسی به اشکال متفاوتی اندازه‌گیری شده‌اند که هر یک با محدودیت‌های همانند استفاده از معیارهای محدود، استفاده از معیارهای خروجی کار حسابرسی و استفاده از معیاری همانند اندازه مؤسسه حسابرسی مواجه بوده است. بر این اساس در این پژوهش تلاش می‌گردد با جمع‌آوری معیارهای پژوهش‌های پیشین برای دستیابی به تبیین الگوی کیفیت حسابرسی اقدام گردد. در این مطالعه کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی، مبنای بررسی قرار گرفته است و علیرغم نگاه پیشین به کیفیت حسابرسی که محصول گرا بود، در رستای نوآوری به صورت فرآیند گرا و سیستمی به مساله توجه شده است تا از این منظر نیز کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. لذا هدف اصلی این پژوهش بررسی کیفیت حسابرسی بر اساس عوامل مؤثر سیستمی نگر است.

۲.۱. مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲.۱.۱. مبانی نظری

در ادبیات حسابرسی تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. برخی از افراد

حرفه‌ای کیفیت حسابداری را به عنوان میزان انطباق حسابداری با استانداردهای حسابداری تعریف کرده‌اند. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابداری را اغلب از طریق میزان تطابق آن با استانداردهای حسابداری تعریف نموده‌اند. در مقابل پژوهشگران حسابداری و حسابداری ابعاد چند گانه کیفیت حسابداری را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریفی متفاوتی منجر گردیده است. یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابداری تعریفی است که دی آنجلو [۱۷] 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. از سال ۱۹۸۱ محققان تلاش نموده‌اند تا ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را مورد مطالعه قرار دهند [۹]. با گذشت زمان مطالعات فراوانی در زمینه کیفیت حسابداری صورت گرفته است. شوئر [۲۸] تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابداری را بدون تفکیک آن به کیفیت واقعی حسابداری و برداشت از کیفیت حسابداری پذیرفته است. دیویدسون و نیو [۱۶] در تعریف خود از کیفیت حسابداری، آن را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریف‌های با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص تعریف کردند. نچل اعتقاد داشت استفاده کننده از گزارش‌های مالی می‌تواند بر این باور باشد که کیفیت بالای حسابداری، یعنی تحریف با اهمیت در حسابداری وجود ندارد و تعریف بالای حسابداری را انجام وظایف مشخص شده حسابرس براساس شیوه‌های مرسوم بداند [۲۳]. در پروژه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، تعریف ویژه‌ای از کیفیت حسابداری ارائه شده و از آن به عنوان نقطه برخورد ذی‌نفعان یاد شده است [۲۹]. در سال‌های اخیر مطابق نگاره (۱) پژوهش‌گران به دنبال این بوده‌اند که معیارهای کیفیت حسابداری را تبیین نمایند از این رو برخی از آن‌ها [۱۷، ۲۸، ۳۰، ۳۲] معیارهای تک بعدی را به عنوان کیفیت حسابداری و در مقابل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی (PCAOB) کیفیت حسابداری را مجموعه از معیارهای ورودی، فرآیندی و خروجی تعریف نموده‌اند.

برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری پژوهش‌های زیادی انجام شده است که دیدگاه‌های متفاوتی نیز بیان گردیده که برخی از آن‌ها به شرح ذیل می‌باشد: پالمروس [۲۸] در رابطه با اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری از میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسان استفاده می‌کند. دایز و جیروکس [۱۸] بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات را معیاری برای سنجش کیفیت واقعی حسابداری تلقی می‌کنند. شوئر مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابداری شده توسط حسابرسان عنوان کرده است [۲۷]. کریشنان و شوئر [۲۴] نیز مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری را گزارش عدم رعایت اصول حسابداری توسط مؤسسات می‌دانند. جعفری [۱] مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری را مجموع شایستگی (کشف تحریفات با اهمیت) و استقلال حسابرسان (گزارش تحریفات کشف شده) عنوان کرده است.

نگاره ۱. معیارهای کیفیت حسابرسی

تعریف کیفیت حسابرسی	پژوهشگر
کشف تحریفات	دی آنجلو [۱۷]، دیویسن و نیو [۱۶]
کشف دست کاری سود	دیویدسون و نیو [۱۶]
صحت اطلاعات	تیتمان و ترومن [۳۲]
دعاوی حقوقی علیه حسابرس	پالمروس [۲۸]
قیمت گذاری اولیه سهام	هوگان [۱۹]
کشف تحریفات	شوئر [۳۰]
تخصص گرای	بالسم و همکاران [۱۳]
گزارش عدم رعایت اصول حسابداری	کریشان و شوئر [۲۴]
کشف تحریفات	نچل و همکاران [۲۳]
عدم رعایت اصول حسابداری	اوکولی و ایزدونمی [۲۷]
کشف تحریفات	جعفری [۱]
کشف تقلب	رحیمیان و همکاران [۶]
دعاوی حقوقی علیه حسابرس	حساس یگانه و غلامزاده لداری [۳]
اعتبار بخشی	مرادی و بیات [۸]

کیفیت حسابرسی، مفهومی چند وجهی است و می‌تواند از دیدگاه‌های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به گزارش حسابرس مانند یک محصول توجه می‌شود و این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده، گویا کیفیت حسابرسی است. در دیدگاه دیگر کیفیت حسابرسی به عنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه نتایج آنف 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، تاکید و توجه می‌شود [۲۰]. کمیته مشورتی حرفه حسابرسی اداره خزانه دارای امریکا در سال‌های اخیر به توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی اقدام کرده و موسسه‌های حسابرسی نیز استفاده از آنرا در دستور کار خود قرار داده‌اند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، در سال ۲۰۱۳ میلادی در قالب طرح‌های راهبردی، زمینه‌های توسعه شاخص‌های کیفیت

حسابرسی را در سه طبقه تهیه کرده است [۲۶].

نگاره ۲. طبقه‌بندی کیفیت حسابداری

مصادیق	طبقه‌بندی
ویژگی‌های شخص حسابرس، مانند مهارت و تجربه ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر	۱- ورودی‌های حسابداری
صحت روش‌شناسی حسابداری، تأثیر روش‌های حسابداری استفاده شده و میزان دسترسی به شواهد حسابداری	۲- فرایند حسابداری
خروجی‌های کار حسابداری، گزارش حسابداری، اثر گذاری گزارش حسابداری بر ذی‌نفعان	۳- نتایج حسابداری

بدین ترتیب، با عنایت به اینکه دیدگاه سیستمی به کیفیت حسابداری، دیدگاه جامع‌تری نسبت به سایر دیدگاه‌ها ارائه می‌دهد در این پژوهش ضروری است که کیفیت حسابداری با رویکرد سیستمی، مبنای بررسی قرار گیرد و از آنجا که در گذشته کیفیت حسابداری محصول گرا بوده، باید به صورت فرایندگرا و سیستمی به مسئله توجه شود و از این جنبه کیفیت حسابداری مورد بررسی و تبیین قرار گیرد.

۲.۲.۱. پیشینه پژوهش

فونگ و همکاران تأثیر استانداردها و شاخص‌های PCAOB در بهبود کیفیت حسابداری کشورهای غیر آمریکایی بررسی نمود. طبق نتایج به‌دست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابداری در کشورهای غیر آمریکایی خواهد شد. آپک و گلالی [۱۲] بین کیفیت حسابداری و هزینه سرمایه رابطه معکوس و معناداری را به دست آوردند. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که بین فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ ارائه گزارش حسابداری (معیار افشا به موقع) و هزینه سرمایه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. سان و همکاران [۳۱] نشان دادند نظارت و کنترل بیش از حد اعضای کمیته حسابداری ارتباط مثبتی با مدیریت واقعی سود دارد. بدین معنی که نظارت و کنترل اضافی کمیته حسابداری اثر بخشی کمتری در محدود کردن دستکاری فعالیت‌های واقعی دارد. ایتون و همکاران [۲۱] عنوان کردند که کیفیت حسابداری با جنسیت شرکای حسابداری رابطه دارد. شرکت‌هایی که توسط شریک زن حسابداری می‌شوند، در مقایسه با سایر شرکت‌ها، مدیریت سود کمتری دارند. در این گونه شرکت‌ها مدیریت سود از نوع حداکثرسازی و حداقل سازی سود کم‌تر از سایر شرکت‌ها است. نتایج بررسی‌های لی و بای [۲۵] نشان داد کیفیت حسابداری با حق الزحمه حسابداری رابطه

مستقیمی دارد، و با ارقام تعهدی و اصلاح اشتباهات رابطه عکس دارد و این رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه‌های حسابرسی معنادارتر است.

کاناگارتنام و همکاران [۲۲] با استفاده از معیار نوع حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت در ارزیابی کیفیت حسابرسی را بررسی نمود. نتایج نشان داد تنها تخصص حسابرس در صنعت تأثیر قابل توجهی بر محدود کردن مدیریت سود برای رسیدن به نقطه مبنا دارد.

چن و هسو [۱۵] در پژوهشی اندازه مؤسسات حسابرسی را با کیفیت حسابرسی بررسی نمود نتایج پژوهش نشان داد رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد مؤسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی‌کند. همچنین بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی رابطه مثبت بالایی وجود دارد.

بالسام و همکاران [۱۳] نیز در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیده‌اند که تخصص‌گرایی حسابرسان منجر به برداشت از حسابرسی با کیفیت می‌شود. اما برخی از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح (کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی) قائل نشده و اغلب آن‌ها را معادل یکدیگر به کار می‌گیرند [۲].

دی آنجلو [۱۷] در پژوهش خود استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، انگیزه کم‌تری برای رفتار فرصت طلبانه دارند و از این رو، برداشت استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی این گونه مؤسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است. هوگان [۱۹] بر اساس پژوهش صورت گرفته برداشت از کیفیت حسابرسی بالا را مرتبط با قیمت‌گذاری عادلانه در عرضه اولیه سهام به عموم مردم می‌داند.

زیائو و همکاران [۳۳] در پژوهش خود در زمینه رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی اعلام کردند که تلاش حسابرسی به طور قابل توجهی احتمال تعدیل حسابرسی را افزایش می‌دهد که مانع مدیریت سود مثبت می‌شود و کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده را بهبود می‌بخشد. لذا شواهد نشان دادند که تلاش حسابرسی با تأثیرگذاری بر روند حسابرسی و خروجی حسابرسی، نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

نیک‌بخت و همکاران [۱۰] در پژوهش خود استدلال می‌کنند که بین سوابق کاری حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار رابطه معناداری وجود دارد. حساس یگانه [۴]، نشان داد که از بین ساز و کار حاکمیت شرکتی، اندازه هیئت مدیره و تمرکز مالکیت، تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد ولی استقلال هیئت مدیره و وجود حسابرسی داخلی، بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. همچنین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی منجر به کاهش مدیریت سود واقعی می‌شوند.

محمدپور [۷]، بین دومعیار شاخص مدیریت سود و کیفیت حسابرسی نشان داد که اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری

دارند. همچنین مشخصه‌های مالی شرکت صاحبکار، مانند مؤسسات بزرگ حسابرسی، گزارش تعدیل شده سال قبل، پیچیدگی شرکت صاحبکار و بازده دارایی‌ها، در تصمیم حسابرسی پیرامون تعدیل گزارش خود مؤثر است.

خانی و همکاران [۵] در پژوهشی عنوان نمودند که کیفیت بالاتر حسابرسی باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت می‌شود. بین اندازه موسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود داشت. همچنین بین تخصص حسابرسی در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه و معناداری مشاهده شد. اما شواهدی دال بر این که دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت شود، وجود نداشت.

۳.۱. فرضیه‌های پژوهش

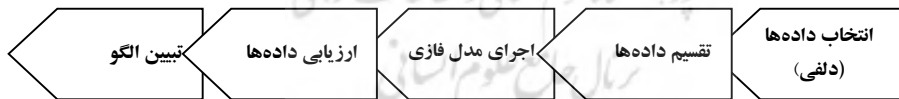
- (۱) معیاری‌های ورودی عملیاتی حسابرسی معیار مطلوب کیفیت حسابرسی است.
- (۲) معیاری‌های فرآیندی حسابرسی معیار مطلوب کیفیت حسابرسی است.
- (۳) معیارهای نتایج حسابرسی معیار مطلوب حسابرسی است.

۲. روش تحقیق

۲.۱. روش‌شناسی پژوهش

کلیت پژوهش بر اساس پنج فرآیند به ترتیب انتخاب داده‌ها، تقسیم داده‌ها، اجرای مدل دلفی، ارزیابی داده‌ها و تبیین مدل کیفیت حسابرسی می‌باشد.

شکل ۱. روند فرآیند الگو



در مرحله اول با بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش، ۱۷ متغیر پیش‌بین اولیه، مطابق نگاره (۲) شناسایی شد.

برای جمع‌آوری داده‌ها مطابق نگاره (۳) از پرسشنامه‌ای استفاده شد که مبتنی بر شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بوداز 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 گردید. در مرحله دوم پژوهش حاضر، ۱۰ نفر از خبرگان حسابرسی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند برای انتخاب نمونه انتخاب شدند. در مرحله

سوم فرایند فاز که مربوط به ساخت درخت تصمیم و ساخت مدل است، با استفاده از نمونه گیری هدفمند، افزون بر ۱۰ نفر مرحله اول، ۲۰ نفر دیگر از خبرگان حسابرسی و شرکا و مدیران ارشد موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی به عنوان نمونه انتخاب شدند در این مرحله با بکار گیری پرسشنامه مقایسه‌های زوجی و با استفاده از مقیاس ساعتی، پایگاه دانش به وجود آمد در این مرحله کلیه عوامل شناسایی (۱۷ عامل) در سه طبقه مقایسه شده و اهمیت هر یک از آن‌ها مشخص گردید و این مقایسه‌ها برای شناسایی با اهمیت ترین عوامل ادامه پیدا کرد. در مرحله چهارم به ارزیابی مدل پرداخته و معیارهای مهم بر حسب متغیرهای زبانی از طریق قواعد سیستم خبره فازی، به اعداد فازی تبدیل شدند، سپس با استفاده از استنتاج فازی، معیارهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی با استنباط AHP فازی محاسبه شدند، وزنی اختصاص یافت. سپس در مرحله آخر با استفاده از پرسش‌نامه لیکرت نسبت به تبیین مدل با نمونه ۱۲۰ نفری از سرپرستان حسابرسی و حسابرسان پرداخته شد.

نگاره ۳. طبقه‌بندی متغیرهای پژوهش

معیارهای ورودی عملیاتی حسابرسی (I)	معیارهای فرایندی حسابرسی (P)	معیارهای نتایج حسابرسی (O)
نسبت شرکا به کارکنان (I۱)	استقلال و رعایت آن (P۱)	انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار (O۱)
حجم کار شرکا و کارکنان (I۲)	ماهیت و کمیت طرح‌ها و روش‌های بازاریابی (P۲)	درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل‌های داخلی دارای اشتباهات مهم (O۲)
جابه جایی و گردش کارکنان (I۳)	بررسی کیفیت داخلی (P۳)	تعداد اشاره به ضعف‌ها در نامه مدیریت ناشی از ضعف در ساختار کنترل داخلی (O۳)
میانگین سوابق کاری (I۴)	نظارت دائمی جامعه حسابداران رسمی (P۴)	
تخصص و تجربه صنعت (I۵)	جابجایی مکرر شرکا و مدیران (P۵)	
میزان آموزش حسابرسان حرفه‌ای (I۶)	صلاحیت‌های فنی و شایستگی‌ها (P۶)	
زمان بندی کار شرکا و مدیران (I۷)	صلاحیت کارکنان تازه به کار گرفته شده، مدارک دانشگاهی، فرایند ارتقا (P۷)	

۲.۲. ابزار گردآوری داده‌ها، جامعه آماری و نمونه آماری

در این پژوهش ابتدا با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای اطلاعات جامع و یکپارچه‌ای در مورد

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی به صورت تحلیل محتوا از سطح ادبیات گردآوری شد. سپس در مرحله میدانی، با استفاده از مصاحبه بسته و اخذ نظرات خبرگان و کارشناسان، این عوامل غربال سازی و نهایی شده و به منزله سنجش روایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی تلقی شد.

جامعه آماری این پژوهش خبرگان حسابرسی، مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها، از روش نمونه‌گیری هدفمند از میان خبرگان حسابرسی جهت انتخاب نمونه اقدام شد.

۳. یافته‌های پژوهش

دلیل استفاده از منطق فازی در این پژوهش، محدودیت موجود در نظریه کلاسیک دودویی ارسطویی است. تفکر فازی به دنبال ایراد بر منطق ارسطویی مبنی بر فاصله بین منطق و واقعیت مطرح شد. منطق ارسطویی که اساس ریاضیات کلاسیک را تشکیل می‌دهد، فرض می‌کند که جهان سیاه و سفید یا دو ارزشی است. در واقع منطق ارسطویی دقت را فدای سهولت می‌کند، اما پدیده‌های واقعی تنها سیاه و سفید نیستند، بلکه تا اندازه‌ای خاکستری‌اند. به بیان دیگر، پدیده‌های واقعی همواره فازی، یعنی مبهم و غیر دقیق هستند.

به دلیل استفاده از روش AHP فازی، برای محاسبه پایایی یا قابلیت اعتماد پژوهش از ضریب ناسازگاری استفاده شده است. اگر مقدار ناسازگاری کمتر از $0/10$ باشد، ناسازگاری مقایسه‌ها قابل قبول بوده و در غیر این صورت باید نسبت به مقایسه‌ها تجدید نظر شود. ضریب ناسازگاری برای کل داده‌ها $0/03$ ، داده‌های طبقه‌بندی ورودی $0/02$ ، داده‌های طبقه‌بندی فرایند $0/02$ و داده‌های خروجی $0/01$ به دست آمد. ماتریس مقایسه‌های زوجی برای شاخص‌های اصلی و زیر شاخص‌های هر یک آورده شده است. درایه‌های ماتریس مقایسه‌های زوجی اعداد فازی مثلثی هستند. پس از شکل‌گیری ماتریس مقایسه زوجی باید بردارهای وزن، با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی فازی تعیین شود که این نتایج در نگاره (۴) درج شده است.

نگاره ۴. ماتریس مقایسه‌ای زوجی شاخص‌های اصلی

هدف	ورودی			فرایند			خروجی		
	حد پایین	حد میانی	حد بالا	حد پایین	حد میانی	حد بالا	حد پایین	حد میانی	حد بالا
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 مقایسه زوجی است وزن نسبی هریک از شاخص‌ها در نگاره (۵) ارائه گردید.

همان طور که از داده‌های نگاره (۵) مشخص است به ترتیب بیش‌ترین تأثیر از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، بودجه زمان بندی، استقلال، تجدید ارائه صورت‌های مالی، حجم کار شرکا، جایجایی مکرر شرکا بیش از ۷۸ درصد از اهمیت معیارهای کیفیت حسابرسی را به خود اختصاص دادند.

نگاره ۵. یافته AHP فازی معیارهای کیفیت حسابرسی

اهمیت	معیارهای نتایج حسابرسی (O)	اهمیت	معیارهای فرایندی حسابرسی (P)	اهمیت	معیارهای ورودی عملیاتی حسابرسی (I)
۰/۰۸۸	انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار (O۱)	۰/۰۸۸	استقلال و رعایت آن (P۱)	۰/۲۱۳	نسبت شرکا به کارکنان (I۱)
۰/۰۴۷	درصد اظهار نظرهای تعدیل نشده نسبت به کنترل‌های داخلی دارای اشتباهات مهم (O۲)	۰/۰۶۰	ماهیت و کمیت طرح‌ها و روش‌های بازاریابی (P۲)	۰/۱۴۲	حجم کار شرکا و کارکنان (I۲)
۰/۰۲۶	تعداد اشاره به ضعف‌ها در نامه مدیریت ناشی از ضعف در ساختار کنترل داخلی (O۳)	۰/۰۴۰	بررسی کیفیت داخلی (P۳)	۰/۰۹۴	جابه جایی و گردش کارکنان (I۳)
-	-	۰/۰۲۶	نظارت دائمی جامعه حسابداران رسمی (P۴)	۰/۰۶۱	میانگین سوابق کاری (I۴)
-	-	۰/۰۱۷	جایجایی مکرر شرکا و مدیران (P۵)	۰/۰۴۰	تخصص و تجربه صنعت (I۵)
-	-	۰/۰۱۱	صلاحیت‌های فنی و شایستگی‌ها (P۶)	۰/۰۲۶	میزان آموزش حسابرسان حرفه‌ای (I۶)
-	-	۰/۰۰۸	صلاحیت کارکنان تازه به کار گرفته شده، مدارک دانشگاهی، فرایند ارتقا (P۷)	۰/۰۱۸	زمان بندی کار شرکا و مدیران (I۷)
۰/۱۶۱	جمع	۰/۲۵	جمع	۰۰/۵۹۴	جمع

۱.۳. تبیین الگو

در این مرحله از پژوهش جهت تبیین الگو با استفاده از پرسشنامه لیکرت نسبت به جمع‌آوری اطلاعات از بین ۱۲۰ نفر از سرپرستان و حسابرسان سازمان حسابرسی پرداخته شد که ۱۰۳ مورد از پرسش‌نامه تکمیل گردید.

به منظور بررسی پایایی پرسشنامه از واریانس پایایی آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. در این روش به کمک نرم‌افزار SPSS، میزان آلفای کرونباخ محاسبه شده و در هر یک از سوالات طبق نگاره زیر به دست آمد. از مقدار آلفای به دست آمده می‌توان نتیجه گرفت که ابزار اندازه‌گیری همپوشانی و همسویی داشته و از ثبات بالایی برخوردار است.

نگاره ۶. مقدار آلفای کرونباخ

اهمیت	معیارهای ورودی عملیاتی حساسی (I)	اهمیت	معیارهای فرایندی حساسی (P)	اهمیت	معیارهای نتایج حساسی (O)
۰/۹۳۱	(I۱)	۰/۸۷۴	(P۱)	۰/۸۴۰	(O۱)
۰/۷۱۳	(I۲)	۰/۸۶۷	(P۲)	۰/۸۵۲	(O۲)
۰/۷۲۲	(I۳)	۰/۸۶۴	(P۳)	۰/۸۷۹	(O۳)
	(I۴)	۰/۸۶۲	(P۴)	۰/۸۴۰	
	(I۵)	۰/۸۱۶	(P۵)	۰/۸۶۳	
	(I۶)	۰/۸۶۶	(P۶)	۰/۸۷۴	
	(I۷)	۰/۸۷۴	(P۷)	۰/۸۸۰	

قبل از آزمون فرضیه‌ها باید از نرمال بودن یا عدم نرمال بودن متغیرهای پژوهش آگاهی یافته تا بتوان آزمون آماری مناسب را اجرا کرده و به نتایج مطلوب دست یافت. با توجه به اینکه مقدار آماره کولموگروف-اسمیرنوف آن‌ها در سطح اطمینان بیشتر از $(P.Value \geq 0/05)$ به دست آمده است می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای فوق دارای توزیع نرمال می‌باشند. و مجوز استفاده از آزمون One-Sample Statistics امکان پذیر می‌باشد.

نگاره ۷. بررسی نرمال بودن با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف و مجوز استفاده از آزمون

نتیجه	مقدار احتمال P.Value	مقدار آماره کولموگروف-اسمیرنوف	تعداد پرسش شونده‌گان	طبقه‌بندی
نرمال است	۰/۱۹۲	۱/۰۸۲	۱۰۳	ورودی حساسی (فرضیه اول)
نرمال است	۰/۷۱۸	۰/۶۹۶	۱۰۳	فرآیند حساسی (فرضیه دوم)
نرمال است	۰/۱	۱/۲۴۴	۱۰۳	نتایج حساسی (فرضیه سوم)

۲.۳. آزمون فرضیه‌ها

الف) فرضیه اول

معیاری‌های ورودی عملیاتی حساسی معیار مطلوب کیفیت حساسی است.

میانگین ۲۱ نتیجه متوسط حداقل امتیاز ۷ و حداکثر ۳۵ امتیاز که از ۷ سؤال در مورد فرض اول که بیان شده است به دست آمده است.

$$\mu = \frac{7 + 35}{2} = 21$$

نگاره ۸. آزمون T-Test معیارهای ورودی کیفیت حسابرسی

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	Mean Difference	(tailed-۲).Sig	T
۱/۱۲۷۶	۹/۵۶۸۶۲	۲۷/۹۳۰۶	۱۰۳	۶/۹۳۰۶	۰/۰۰۰	۷/۰۳۳

طبق نگاره (۸) نشان می‌دهد که میانگین به دست آمده از آزمون T-Test برای آزمون شاخص ورودی کیفیت حسابرسی که از حداقل ۷ امتیاز و حداکثر ۳۵ امتیاز که $\text{Test Value} = 21$ به دست آمد و ضریب معنی‌دار که می‌توان گفت که سطح کمتر از ۰/۰۵ است یعنی بین دو میانگین تفاوت معنی‌داری وجود دارد. بنابراین نشان می‌دهد که معیار از نظر ورودی کیفیت حسابرسی دارای میانگین ۲۷/۹۳ که از آماره آزمون ۲۱ به مقدار ۶/۹۳۰۶ اختلاف مثبت دارد. بنابراین در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که مشاهدات دلالت کافی بر تأیید فرضیه اول دارد.

ب) فرضیه دوم

معیاری‌های فرآیندی حسابرسی معیار مطلوب کیفیت حسابرسی است میانگین ۲۱ نتیجه متوسط حداقل امتیاز ۷ و حداکثر ۳۵ امتیاز که از ۷ سؤال در مورد فرض اول که بیان شده است به دست آمده است.

$$\mu = \frac{7 + 35}{2} = 21$$

نگاره ۹. آزمون T-Test معیارهای فرآیندی کیفیت حسابرسی

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	Mean Difference	(tailed-۲).Sig	T
۰/۴۸۸۱۰	۴/۱۴۱۶۴	۲۳/۶۹۴۴	۱۰۳	۲/۶۹۴۴۴	۰/۰۰۰	۶/۵۷۳

طبق نگاره (۹) نشان می‌دهد که میانگین به دست آمده از آزمون T-Test برای آزمون شاخص ورودی کیفیت حسابرسی که از حداقل ۷ امتیاز و حداکثر ۳۵ امتیاز که $\text{Test Value} = 21$ به دست آمد و ضریب معنی‌دار که می‌توان گفت که سطح کمتر از ۰/۰۵ است یعنی بین دو میانگین تفاوت معنی‌داری وجود دارد. بنابراین نشان می‌دهد که معیار از نظر فرایند کیفیت حسابرسی دارای میانگین ۲۳/۶۹۴۴ که از آماره آزمون ۲۱ به مقدار ۲/۶۹۴۴۴ اختلاف

مثبت دارد. بنابراین در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که مشاهدات دلالت کافی بر تایید فرضیه دوم دارد.

ج) فرضیه سوم

معیاری‌های خروجی حسابرسی معیار مطلوب کیفیت حسابرسی است میانگین ۱۸ نتیجه متوسط حداقل امتیاز ۳ و حداکثر ۱۵ امتیاز که از ۳ سؤال در مورد فرض سوم که بیان شده است به دست آمده است.

$$\mu = \frac{3+15}{2} = 18$$

نگاره ۱۰. آزمون T-Test معیارهای نتایج کیفیت حسابرسی

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	Mean Difference	(tailed-۲).Sig	T
۰/۹۱۷۹۵	۷/۷۸۹۰۳	۲۱/۷۵۰۰	۱۰۳	۳/۲۵۰۰	۰/۰۰۰	۷/۳۵۳

طبق نگاره (۱۰) بالا نشان می‌دهد که میانگین به دست آمده از آزمون T-Test برای آزمون شاخص ورودی کیفیت حسابرسی که از حداقل ۳ امتیاز و حداکثر ۱۵ امتیاز که $\text{Test Value} = 18$ به دست آمد و ضریب معنی دار که می‌توان گفت که سطح کمتر از ۰/۰۵ است، یعنی بین دو میانگین تفاوت معنی داری وجود دارد. بنابراین نشان می‌دهد که معیار از نظر خروجی کیفیت حسابرسی دارای میانگین ۲۱/۷۵ که از آماره آزمون ۱۸ به مقدار ۳/۲۵ اختلاف مثبت دارد. بنابراین در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که مشاهدات دلالت کافی بر تایید فرضیه سوم دارد.

۳.۳. رتبه‌بندی فرضیه‌ها

جهت رتبه‌بندی عوامل کیفیت حسابرسی با استفاده از تحلیل واریانس فریدمن گردید. با توجه به داده‌های نگاره (۱۱) از آن جایی که سطح معناداری آزمون از سطح خطای آزمون کمتر است، بدین معنا که رتبه میانگین عوامل سه گانه کیفیت حسابرسی با هم برابر نیستند.

نگاره ۱۱. نتایج آزمون تحلیل واریانس فریدمن

میزان خطا	سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار کای دو
۰/۰۵	۰/۰۰۰	۲	۱۸۷/۱۷۱

نگاره ۱۲. رتبه‌بندی طبقه‌بندی معیارهای کیفیت حساسی

عوامل سه‌گانه کیفیت حساسی	میانگین	انحراف معیار	رتبه میانگین	رتبه عوامل
معیارهای ورودی کیفیت حساسی	۳/۸۹	۹/۵۶۸	۱	اول
معیارهای فرایندی کیفیت حساسی	۱/۵۱	۴/۱۴۱	۳	سوم
معیارهای خروجی یا نتایج حساسی	۳/۱۱	۷/۷۸۹	۲	دوم

مطابق نگاره (۱۲) معیارهای طبقه ورودی حساسی با بیشترین میانگین ۳/۸۹، معیارهای طبقه دوم فرایندهای حساسی با میانگین ۱/۵۱ و معیارهای طبقه خروجی کیفیت حساسی با میانگین ۳/۱۱ به ترتیب رتبه‌های اول، سوم و دوم را کسب نمودند.

۴. نتیجه‌گیری

همانگونه که در بخش‌های قبلی بیان شد هدف این پژوهش بهینه کردن الگو کیفیت حساسی با استفاده از ابزارهای جدید در حوزه علم داده‌انبارهای سیستمی است. در این پژوهش ابتدا بر اساس روش AHP فازی اهمیت شاخص‌های مدنظر به کمک خبرگان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) مشخص گردید. این شاخص‌ها در سه طبقه اصلی شامل معیارهای ورودی، فرایندی و خروجی قرار داشتند. با توجه به اینکه هدف پژوهش تبیین الگوی کیفیت حساسی و شناسایی معیارهای بااهمیت کیفیت حساسی است در مراحل بعدی در جهت بهینه کردن این الگو اقدام به ارزیابی معیارها با نمونه انتخابی ۱۲۰ نفر از سرپرستان و حسابرسان اقدام گردید.

نگاره ۱۳. متغیرهای مهم کلیدی در کیفیت حساسی

نماد	متغیر	AHP	T-Test	تبیین
(I۱)	نسبت شرکا به کارکنان	۰/۰۲۶	۰/۰۱۸	-
(I۲)	حجم کار شرکا و کارکنان	۰/۰۶۱	۰/۱۰۱	BEST
(I۳)	جابه‌جایی و گردش کارکنان	۰/۰۱۸	۰/۰۱۱	-
(I۴)	میانگین سوابق کاری	۰/۲۱۳	۰/۳۰۷	BEST
(I۵)	تخصص و تجربه صنعت	۰/۱۴۲	۰/۱۱۲	BEST
(I۶)	میزان آموزش حسابرسان حرفه‌ای	۰/۰۴۰	۰/۰۲۱	-
(IV)	بودجه زمان بندی	۰/۰۹۴	۰/۰۶۱	-
	جمع	۰/۵۹۴	۰/۶۳۱	-
(P۱)	استقلال و رعایت آن	۰/۰۸۸	۰/۰۶۱	-
(P۲)	ماهیت و کمیت طرح‌های حساسی	۰/۰۲۶	۰/۰۱۱	-

(P۳)	برداشت‌ها از حسابداری داخلی	۰/۰۴۰	۰/۰۱۲	-
(P۴)	نظارت دائمی و کنترل هم پیشگان	۰/۰۱۷	۰/۰۰۸	-
(P۵)	جابجایی مکرر شرکا و مدیران	۰/۰۶۰	۰/۰۷۲	BEST
(P۶)	صلاحیت‌های فنی و شایستگی	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸	-
(P۷)	استخدام، آموزش، مدرک مرتبط و ارتقا	۰/۰۱۱	۰/۰۰۹	-
	جمع	۰/۰۲۵	۰/۱۸۲	-
(O۱)	تجدید ارائه صورت‌های مالی	۰/۰۸۵	۰/۱۰۲	BEST
(O۲)	نوع اظهارنظر	۰/۰۴۷	۰/۰۶۹	BEST
(O۳)	شمار ضعف‌های نامه مدیریت	۰/۰۲۶	۰/۰۱۶	-
	جمع	۰/۱۶۱	۰/۱۸۷	-
	کل	۱	۱	

بر اساس نتایج، نگاره (۱۳) از میان شاخص‌های بررسی شده بیشترین تأثیر در اهمیت کیفیت حسابداری را معیارهای حجم کار شرکا و کارکنان، میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه حسابرسان، جابجایی مکرر شرکا و مدیران و نوع اظهار نظر که در مجموع ۷۸٫۲٪ اهمیت کیفیت معیارهای حسابداری را نشان دادند. این مهم گویای تبیین معیار مهم جهت سنجش کیفیت حسابداری جهت برنامه‌ریزی در حسابداری شرکت‌ها می‌باشد.

پر اهمیت‌ترین معیار معیار سوابق کاری با بیشترین درصد اهمیت با ۳۰/۷٪ مورد تبیین قرار گرفت. این شاخص، تأثیر انکار ناپذیر بر دقت قضائت حسابرسان دارد. تجربه و سوابق کاری موجب افزایش توانایی حسابرسان در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه در برقراری ارتباط با صاحبکار و کارکنان حسابداری نقش بسزایی را ایفا می‌کند. این نتیجه مورد تأیید پژوهش‌های نیک بخت و همکاران [۱۰] است.

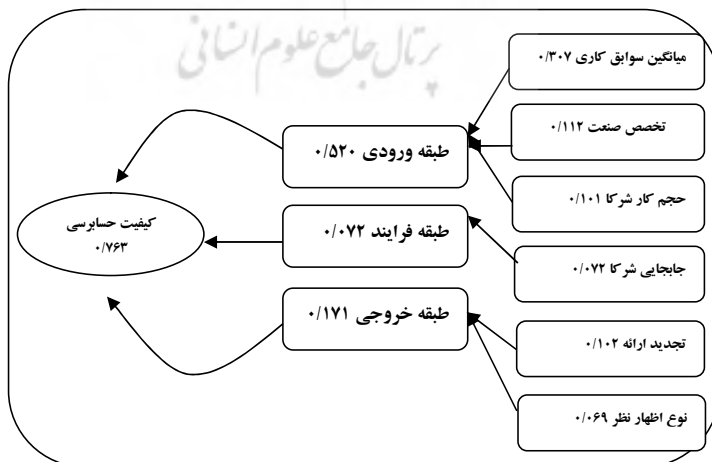
دومین معیار تخصص صنعت با درصد اهمیت ۱۱/۲٪ مورد تبیین قرار گرفت. حسابرسانی که در صنعت خاصی تخصص داشته باشند، به دلیل برخورداری از توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابداری را با کیفیت بیشتری انجام دهند. این نتیجه مشابه با نتیجه کاناکار تنام و همکاران [۲۲] است.

سومین معیار نوع تجدید ارائه صورت‌های مالی با درصد اهمیت ۱۰/۲٪ مورد تبیین قرار گرفت. انتشار مجدد صورت‌های مالی که با هدف رفع اشتباه‌های صورت گرفته انجام می‌گیرد، شاخص نسبتاً قوی و قابل اعتمادی برای سنجش کیفیت حسابداری است. تجدید ارائه صورت‌های مالی، اعتبار گزارش‌های مالی آینده شرکت را مخدوش می‌کند زیرا نشان می‌دهد که قبلاً صورت‌های مالی با کیفیت پایین منتشر شده است. این نتیجه با پژوهش‌های ساریخانی و برزگز و همچنین لئوکس و پیتمن است.

چهارمین معیار حجم کار شرکا و کارکنان با درصد اهمیت ۱۰/۱٪ مورد تبیین قرار گرفت. 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 پژوهش پرسلین و همکاران است. پنجمین معیار جابجایی مکرر مدیران و شرکا با درصد اهمیت ۷/۲٪ مورد تأیید قرار گرفت. 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. در چنین موقعیتی جابجایی شرکا و مدیران ارشد موسسه الزامی است. این نتیجه مشابه با نتیجه پژوهش‌های کاپلی و دوست) و همچنین لی است.

ششمین معیار نوع اظهار نظر حسابرس با درصد اهمیت ۶/۹٪ مبنای کیفیت حسابرسی قرار گرفت. گزارش حسابرسی تعدیل شده می‌تواند نشان دهنده استقلال حسابرس و عدم نفوذ و کنترل صاحبکار بر حسابرس می‌باشد. این مهم می‌تواند نشان دهنده وظیفه شناسی یا حرفه گرایی حسابرس با وجود احتمال تغییر در قراردادهای آتی باشد. بندهای توضیحی گزارش حسابرسی اثر منفی بر روی قیمت سهم دارد. افزون بر این اظهار نظر حسابرس و بندهای توضیحی بر تغییر حسابرس اثر مثبت داشته و شرکت‌ها تمایل دارند پس از دریافت اظهار نظر مشروط، حسابرسان خود را تغییر دهند، به امید اینکه حسابرس دیگر اظهار نظر بهتری ارائه کند. در وزنی دهی کل مطابق شکل (۲) به سه طبقه معیارهای ورودی، فرآیندی و خروجی می‌توان نشان نداد مدل کیفیت حسابرسی بیشتر بر اساس معیارهای ورودی یا انسانی می‌باشد. لذا نیاز است بیشتر در حسابرسی به نیروی انسانی به عنوان وزنه اصلی کیفیت حسابرسی نگریسته شود.

شکل (۲) مدل کیفیت حسابرسی



۵. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

- ۱- باتوجه به وزنی که عوامل ورودی در کل به خود اختصاص داده است (حدوداً ۶۰ درصد)، نشان از اهمیت نسبی عوامل ورودی نسبت به عوامل فرآیندی و خروجی می‌باشد. لذا به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا عوامل دیگری که زیرمجموعه عوامل ورودی می‌باشند و در این پژوهش شناسایی نشده است، به عنوان مثال ویژگی‌های فردی و شناختی افراد درگیر در کار حسابرسي، بالاخص شریک امضا کننده گزارش را مورد بررسی قرار دهند.
- ۲- پژوهش حاضر بر اساس شاخص‌های کیفیت PCAOB است، لذا پیشنهاد می‌شود پژوهشی بر اساس سایر چارچوب‌های کیفیت حسابرسي از جمله چارچوب کیفیت حسابرسي عنوان شده توسط فرانسیس ۲۰۱۱ که از شش سطح تشکیل شده است، انجام شود.
- ۳- پژوهشی در مورد عواملی که انتظار می‌رود وزن زیادی به خود بگیرند، ولی در این پژوهش وزن اندکی نسبت به سایر شاخص‌ها اخذ نموده‌اند، مانند حق الزحمه و نحوه بازاریابی، انجام شود. احتمال دارد بدین دلیل باشد که حق الزحمه و بازاریابی بر اساس لابی و چانه زنی تعیین می‌شود، لذا میزان تاثیرش در کیفیت حسابرسي در ایران اندک است.
- ۴- پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران آتی، اندازه موسسه حسابرسي را به طور جداگانه بررسی کنند، به طوری که مؤسسات بزرگ جداگانه و مؤسسات کوچک به صورت مجزا مورد بررسی قرار گیرند.

۶. محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های ایجاد شده در طی فرآیند پژوهش، اهمیت چندانی نداشته است که بتواند یافته‌های آن را تحت تاثیر قرار داده یا مخدوش نماید. اما برای این که یافته‌ها و نتایج این پژوهش با آگاهی بهتر مورد استفاده و مطالعه استفاده‌کنندگان قرار گیرد، لازم است به موارد زیر توجه واقع شود:

اگر چه پرسشنامه‌های این پژوهش توسط خبرگان حسابرسي و با حضور خود پژوهش‌گر و رفع نکات ابهام برای پاسخ‌دهندگان صورت گرفته است، لیکن پاسخ‌ها ممکن است در مواردی دارای دقت لازم نباشد که این مورد از محدودیت‌های ذاتی پژوهش‌های پرسشنامه‌ای است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. جعفری، علی. (۱۳۸۵). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، پایان نامه مقطع دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲. حدادی، محمدحسن. منصوری، علی. فلاحي، خدیجه. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسي. دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۳ و ۴ خرداد ماه، مجموعه مقالات، جلد پنجم، صص. ۳۷ تا ۶۰.
۳. حساس یگانه، یحیی. غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسي در ایران: فرصت‌های

- تحقیقاتی. دهمین همایش ملی حسابداری ایران. ۳ و ۴ خرداد. تهران- دانشگاه الزهرا (س).
۴. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۵). تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابداری و مدیریت سود واقعی. فصلنامه علمی-پژوهشی پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۴)، صص ۲۳-۴۵.
 ۵. خانی، ذبیح‌الله. رجب‌دردی، حسین. صدری، ندا. (۱۳۹۹). رابطه کیفیت حسابداری (اندازه موسسه حسابداری، تخصص حسابداری در صنعت و دوره تصدی حسابداری) و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری با اظهارنظر حسابداری نسبت به تداوم فعالیت. دانش حسابداری. شماره ۷۹، صص. ۲۴۱-۲۵۸.
 ۶. رحیمیان، نظام‌الدین. رضایپور، نرگس. اختری، حسین. (۱۳۹۰). نقش مالکیت نهادی در کیفیت حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری. شماره ۴۵، صص. ۶۸-۸۱.
 ۷. محمدپور، م. (۱۳۹۴). رابطه بین اظهارنظر حسابداری و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی فروردین.
 ۸. مرادی، مهدی. بیات، نعیمه. (۱۳۹۵). حسابداری پیشرفته. نشر مرن‌دیز. شاید: ۸-۴۸۳-۱۰۶-۶۰۰-۹۷۸.
 ۹. مشایخی، بیتا. مهربانی، کاوه. رحمانی، علی. مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال ششم، صص. ۱۳۷-۱۰۳.
 ۱۰. نیک‌بخت، محمدرضا. شعبان‌زاده، مهدی. کنارکار، امین. (۱۳۹۵). رابطه بین حق‌الزحمه حسابداری و تجربه حسابداری با کیفیت حسابداری. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۲ (۷)، ۱۹۰-۲۰۸.
 ۱۱. وکیلی فرد، حمید رضا؛ محمدی، سامان. (۱۳۹۴). تغییر حسابداری و نوع گزارش حسابداری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۷(۲۵)، ۳۳-۴۸.

ب- منابع انگلیسی:

1. Acheck, I. Gallali, M.I. 2015. Audit Quality, Timely Disclosure, and the Cost of Debt: Tunisian Evidence. Journal of Modern Accounting and Auditing, 11(4): 194-209.
2. Balsam, S. Krishnan, J. Yang, J.S. 2001. Auditor industry specialization and the earnings response coefficient. Working paper, Temple University.
3. 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.
4. Chen, Y. Hsu, J. 2009. Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Electronic Journal, available at: <https://ssrn.com/abstract=1325049>.
5. Davidson, R.A. Neu, D. 1993. A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality. Contemporary Accounting Research, 9(2): 479-488.
6. De Angelo, L.E. 1981. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3: 183-199.
7. Dies, D.R. Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. The Accounting Review, 67(3): 462-479.
8. Hogan, C.E. 1997. Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a self - Selection Analysis. The Accounting Review, 72(1): 67-86.
9. IAASB. 2011. Audit Quality an IAASB perspective, Available at: www.iaasb.org.
10. Ittonen, K. Peni, E. Vahamaa, S. 2013. Female Auditors and Accruals Quality. Accounting Horizons, 27(2): 205-228.
11. Kanagaretnam, K. Lim, C.Y. Lobo, G.J. 2010. Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence from the Banking Industry, available at: <http://ssrn.com/abstract=1568866>.
12. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., and Velury, U. 2012. Audit quality: Insights from the academic literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(1): 385-421.
13. Krishnan, J. Scheuer, P.C. 2000. The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence

- from the Not – for – Profit Sector Auditing. A Journal of Practice and Theory, 19(2): 9-25.
14. 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>.
15. Martin, R.D. 2013. Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. Current Issues in Auditing, 7(2): 17-23.
16. Okolie, A.O. Izedonmi, F.I.O. 2014. The Impact of Audit Quality on the Share Prices of Quoted Companies in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, 5(8): 150-166.
17. Palmrose, Z. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. The Accounting Review, (January): 55-73.
18. PCAOB. 2013. Discussion – Audit Quality Indicators. Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan. www.pcaobus.org.
19. Schauer, P.C. 2000. Differences in Audit Quality among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads, Working paper.
20. Sun, J. Lan, G. Liu, G. 2014. Independent audit committee characteristics and real earnings management. Managerial Auditing Journal, 29(2): 153–172.
21. Titman, S. Trueman, B. 1986. Information Quality and the Valuation of New Issues. Journal of Accounting and Economics, 8: 159-172.
22. Xiao, T. Geng, Ch. Yuan, Ch. 2020. How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. China Journal of Accounting Research, 13(1): 109-127.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی