



طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی

اصغر کریمی

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

رضا غلامی جمکرانی

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

یوسف تقی پوریان

گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۰۲ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۲۲

چکیده

از آنجایی که محصول نهایی حسابرسی مورد استفاده سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تدوین‌کنندگان مقررات، دولت‌ها و به‌طور اعم جامعه هست، لذا برداشت از کیفیت حسابرسی در میان ذینفعان متفاوت است. پژوهش‌های صورت گرفته تا کنون صرفاً کیفیت حسابرسی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی نمودند و از طرفی با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده است. همچنین مطالعات مذکور یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان ارائه نمودند. لذا استفاده از حوزه‌های تأمین زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی که ماحصل چرخه گزارشگری مالی است، را فراهم می‌نماید. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش با استفاده از روش دلفی فازی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه خبرگان و ذینفعان مختلف، الگوی کیفیت حسابرسی که دربرگیرنده، (حوزه، اجزاء، ابعاد و مؤلفه‌های محتوایی) است، ارائه شد. نتایج حاصل از تحلیل‌های صورت گرفته حاکی از آن است که مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی را بر مبنای اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌توان به ابعاد اصلی، "ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابرسی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی"، طبقه‌بندی نمود. دیگر یافته‌ها بیانگر مولفه‌های موثر فراوانی در ابعاد مختلف جهت افزایش کیفیت حسابرسی در ایران است. با عنایت به مولفه‌های استخراج شده از داده‌های پژوهش، گزیده‌های از مولفه‌های موثر در ابعاد گوناگون نیز در پایان ارائه گردید.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی کیفیت خدمات، خدمات اعتبار دهی، کیفیت حسابرسی، حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، روش دلفی فازی.

۱- مقدمه

حسابرسی پشتوانه کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی است و به تبع آن اعتماد عمومی را تقویت می‌کند. مسئولیت انجام حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی به عهده‌ی حسابرسان می‌باشد. در محیطی که از حسابرس حمایت می‌شود و تعامل مناسبی بین مشارکت‌کنندگان در زنجیره تامین گزارشگری مالی وجود دارد، کیفیت حسابرسی به بهترین شکل قابل دستیابی است (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی، ۲۰۱۴). بنابراین حسابرسی بخشی اساسی در زنجیره تامین گزارشگری مالی شرکت و زیر بنای مالی جامعه محسوب می‌شود. حسابرسی مستقل، بخش مهم کنترل به نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور منصفانه و اطمینان‌بخش ارائه شده است؛ به عبارت دیگر حسابرسی مستقل یک سازوکار مفید برای حاکمیت شرکتی و نظارت خارجی است، حسابرسی با کیفیت بالا می‌تواند کیفیت اطلاعات مالی را افزایش دهد (قجریگی و همکاران، ۱۳۹۷). از این رو، کوتاهی در ارائه گزارش‌های حسابرسی با کیفیت می‌تواند سرآغاز پیامدهای ناگوار برای افراد و گروه‌های بسیار دیگری نیز باشد. حسابرسی، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، اما در حال حاضر گزارشگری مالی پیچیده‌تر شده و دربرگیرنده قضاوت‌های مشکل، برآوردهای ذهنی، الزام‌های افشای متعدد و مخاطبان جهانی است. ضمناً بحران مالی جهانی منجر به پرسش‌های اساسی در مورد حسابرسی شده است: آیا حسابرسی در این بحران موثر عمل کرده است؟ آیا باید زنگ‌های خطر بیشتری به‌وسیله حسابرسان در خصوص موضوع‌های مهم به صدا درآید؟ آیا قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان به درستی به‌کار گرفته شده است؟ آیا حسابرسان تردید حرفه‌ای را رعایت کرده‌اند؟ شک و تردیدهای مطرح‌شده در جامعه، درباره مربوط بودن حسابرسی و اینکه آیا جامعه هنوز می‌تواند به حرفه حسابرسی اعتماد کند یا خیر، منجر به بحث‌های متعددی گردید. توجه به این نکته، مهم است که این نوع بحث‌ها بیشتر اوقات از روی عمد و به صورت منفی بیان نمی‌شوند؛ بلکه به خاطر انتظاراتی بالا از نقش حسابرسی در جامعه، همراه با شک یا ناامیدی نسبت به توانایی حسابرسی در انجام نقش خود بودند. در طول سال‌های اخیر، موج سهمگینی از درخواست‌ها از طرف استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در زمینه اینک "ما می‌خواهیم بیشتر بدانیم" نه فقط از مدیریت و هیئت مدیره، بلکه از حسابرسان، مطرح شد. حسابرسان چیزهای زیادی را می‌بینند و چیزهای زیادی را درباره واحد حسابرسی شده می‌دانند اما مقدار کمی از

آن در گزارش‌های حسابرسی انعکاس می‌دهند. امروزه نهادهای ناظر بر حسابرسی و مقررات‌گذار در بسیاری کشورها گزارش‌هایی را منتشر نمودند که نشان‌دهنده تاووم ناکارایی‌ها در جنبه‌های مهم حسابرسی است. چنین گزارش‌هایی به‌طور حتم درک عمومی در رابطه با حسابرسی و اعتمادی را که جامعه خواهان آن است، تحت تاثیر قرار می‌دهد. از اینرو مطالب فوق به‌وضوح بیانگر این است که دریافت مستمر نظرات ذینفعان برای افزایش کیفیت حسابرسی و درک آن از درجه اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. خروجی حسابرسی برای استفاده-کنندگان و تعامل با ذینفعان برای نیل به حسابرسی با کیفیت بالا و در نتیجه شکل‌گیری درست ادراک ذینفعان، اهمیت بالایی دارد. بسیاری از ذینفعان معتقدند که گزارش حسابرسی می‌تواند آگاهی‌دهندگی بیشتری داشته باشد. استفاده‌کنندگان خواستار اطلاعات مفید و مربوط بیشتری برای تصمیم‌گیری درباره واحد انتفاعی، صورت‌های مالی و حسابرسی آن‌ها هستند (شلیدر، ۲۰۱۴). از آنجایی که صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از مهمترین و عمده‌ترین منابع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی می‌باشد. لذا ارائه اطلاعاتی که بتواند نیازهای آنها را تامین و مبنای تصمیم‌گیری صحیح واقع گردد (سودمندی اطلاعات)، امری ضروریست. با توجه به اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده ماحصل فرآیند گزارشگری مالی در واحدهای تجاری و فرآیند حسابرسی توسط حسابرسان مستقل می‌باشد. لیکن به‌منظور دستیابی به این هدف ارائه اطلاعات قابل اعتماد و سودمند (با کیفیت) بایستی زیر ساخت‌هایی که منتج به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌گردند، توانایی برآورده نمودن خواسته‌های استفاده‌کنندگان را دارا باشند. لذا صرفاً با در نظر گرفتن عوامل موثر بر کیفیت صلاحیت‌های فردی حسابرسان و فرآیند حسابرسی این هدف تامین نمی‌گردد. زنجیره تامین گزارشگری مالی، «به افراد و فرآیندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند» (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۸). همه اجزا در این زنجیره باید دارای کیفیت بالا باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی منجر شود (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی، ۲۰۱۴). چرخه گزارشگری مالی با سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعانی که در مورد یک شرکت تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه اتخاذ می‌کنند و از این‌رو به اطلاعات مالی برای این تصمیم‌گیری‌ها نیازمند هستند، شروع و به آن‌ها ختم می‌شود. پس از آن، مدیریت است که اطلاعات مالی را برای تصویب نهایی توسط هیئت‌مدیره تهیه می‌کند. حسابرسان اطلاعات مالی را حسابرسی می‌کنند و اظهارنظر مستقلی ارائه می‌کنند. اطلاعات

باکیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به‌غیر از حق‌الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده‌اند. از آنجاکه هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی؛ احتمال این است که صورت‌های مالی شامل تحریف بااهمیت نباشد؛ اما در این باره باید پاسخ داد، چگونه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه‌شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می‌کنند. کیفیت حسابرسی بالاتر، اطمینان‌بخشی بزرگ‌تری از کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند (دیفوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴). لذا، توجه بیشتر به قابلیت اعتماد گزارش حسابرسی که در این پژوهش به‌عنوان کیفیت حسابرسی نامیده می‌شود، از اهمیت خاصی برخوردار است. به دلیل تغییرات مستمر در محیط کسب‌وکار، مؤسسات حسابرسی باید به شکلی سازمان‌یافته و طی فرایندی مستمر به موضوع بهبود کیفیت حسابرسی بپردازند. از این رو، دنبال کردن کیفیت حسابرسی، یک برنامه با خروجی قطعی نیست؛ بلکه، فرایندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی که حسابرسی‌ها انجام می‌شود، کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. لذا، دریافت مستمر نظرات ذینفعان برای افزایش کیفیت حسابرسی و درک آن از درجه اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. از آنجایی‌که پژوهش‌های صورت گرفته تا کنون صرفاً کیفیت حسابرسی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی نمودند، و از طرفی با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده و ضمناً مطالعات مذکور یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان ارائه ننموده‌اند، لذا استفاده از حوزه‌های تأمین زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده که ماحصل فرآیند حسابرسی است، را فراهم می‌نماید. نتایج حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند به بهبود کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده از طریق شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت ساختار سازمانی و راهبری، سیستم کنترل داخلی واحدهای تجاری، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی به عنوان زیر ساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و همچنین شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی بر مبنای دیدگاه‌های خبرگان در هر یک از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی منجر گردد.

از این رو در این پژوهش تلاش شده است تا با تأکید بر اجزاء و حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، مولفه‌های

مالی منتشر می‌شود و تحلیل‌گران آن را برای استفاده سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان ارزیابی می‌کنند. در این چرخه افزون بر عوامل پیش‌گفته، تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران نیز وجود دارند. لذا حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی شامل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حسابرسان مستقل، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران می‌باشند

در واحدهای تجاری کشور بنا به دلایلی نظیر، عدم تمایل به شفاف‌سازی اطلاعات مالی و همچنین قابل‌ملاحظه بودن هزینه‌های استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مطلوب، راهبری و کنترلی مناسبی وجود ندارد. از آنجایی‌که در ایران بخش عمده‌ای از ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی کوچک انجام می‌گیرد، لذا اغلب ترکیب تیم حسابرسی به صورت ناقص بوده و امکان آموزش مستمر کارکنان فراهم نبوده، بنابراین تیم حسابرسی از تجربه و دانش لازم در کار حرفه‌ای برخوردار نبوده، از این رو بخش عمده‌ای از عملیات حسابرسی در ایران به اجرای آزمون‌های محتوا اختصاص داده می‌شود و کمتر به ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحدهای مورد رسیدگی توسط حسابرسان پرداخته می‌شود. در این شرایط، ارائه گزارش‌های حسابرسی به‌منظور اطمینان و اعتباربخشی به اطلاعات مالی از کیفیت قابل‌قبولی برخوردار نبوده و چندان سودمند نخواهد بود. ضمناً از طرفی استقلال واقعی حسابرسان مورد‌تردید است و تا زمانی که نحوه تخصیص کارها به مؤسسات حسابرسی توسط یک‌نهاد مستقل صورت نگیرد و حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس تعرفه‌های مصوب تعیین نشود، کیفیت حسابرسی مناسب به دست نخواهد آمد. همچنین ضعف در وجود یا اجرای قوانین و مقررات در ارتباط با مسئولیت قانونی حسابرسان و برخورد دستگاه‌های نظارتی با گزارش‌های غیرحرفه‌ای در کشور یکی دیگر از عواملی است که موجب بی‌توجهی به کیفیت حسابرسی شده است.

از آنجایی‌که مهمترین عامل تدوام حرفه حسابرسی جلب اعتماد عموم جامعه است، در نظر گرفتن عواملی که منتج به بهبود کیفیت ماحصل فرآیند حسابرسی که مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد، ضرورت دارد. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد، استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در سال‌های اخیر که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات

مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آن‌ها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند. سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم «کیفیت اطلاعات» دارد. هست (فرانسیس و همکاران^۳، ۲۰۰۶). مفهوم "کیفیت حسابرسی" یکی از اجزای کیفیت گزارشگری مالی است. کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴).

۲-۲-۲- زنجیره تأمین گزارشگری مالی

زنجیره تأمین گزارشگری مالی، «به افراد و فرآیندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند» (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۸). همه اجزا در این زنجیره باید دارای کیفیت بالا باشند تا به گزارشگری مالی باکیفیت بالایی منجر شود. از آنجایی که هر بخش زنجیره تأمین نقش مهمی را در پشتیبانی از گزارشگری مالی دارند و به‌طورکلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یادشده به‌عنوان یکی از عوامل زنجیره تأمین گزارشگری مالی را مطرح و لذا برای تحقق گزارشگری مالی باکیفیت بالا، بایستی تمام بخش‌های زنجیره تأمین، کیفیت بالایی داشته باشند (هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان-بخشی بین‌المللی، ۲۰۱۴). چرخه گزارشگری مالی با سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعانی که در مورد یک شرکت تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه اتخاذ می‌کنند و از این رو به اطلاعات مالی برای این تصمیم‌گیری‌ها نیازمند هستند، شروع و به آن‌ها ختم می‌شود. پس از آن، مدیریت است که اطلاعات مالی را برای تصویب نهایی توسط هیئت‌مدیره تهیه می‌کند. حسابرسان اطلاعات مالی را حسابرسی می‌کنند و اظهارنظر مستقلی ارائه می‌کنند. اطلاعات مالی منتشر می‌شود و تحلیل‌گران آن را برای استفاده سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان ارزیابی می‌کنند. در این چرخه افزون بر عوامل پیش‌گفته، تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران نیز وجود دارند. اجزای اصلی زنجیره تأمین گزارشگری مالی به شرح زیر می‌باشد:

(۱) **راهبری شرکت**، شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. تصور گزارش مالی خوب از سازمانی با ساختار راهبری بد، دشوار است. بنابراین، پیشرفت در راهبری شرکت، مستقیماً در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تاثیرگذار است.

کلیدی کیفیت حسابرسی کشف و شناسایی گردد. پژوهش حاضر به دنبال پاسخ این سؤال است که:

"ابعاد کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی و مؤلفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه کلیه حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی کدامند؟"

۲- ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش

۲-۱- مفهوم کیفیت حسابرسی

در سطح جامعه این تصور وجود دارد که تأیید کیفیت حسابرسی توسط محیط اقتصادی، برای تداوم فعالیت بلندمدت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد فراوانی به کیفیت حسابرسی بستگی دارد. همچنین، ادعا می‌شود که کیفیت، یک مؤلفه اساسی برای رقابت بین مؤسسات حسابرسی است؛ اما به‌واقع "کیفیت حسابرسی چیست؟" (هریج^۴، ۲۰۰۱). واقعیت این است که تلاش‌های زیادی برای ارائه تعریفی از کیفیت حسابرسی در گذشته انجام شده است، اما هیچ‌کدام از آن‌ها به ارائه تعریفی که جهان‌شمول باشد و موردقبول همگان قرار گیرد، منجر نشده است. کیفیت حسابرسی اساساً یک مفهوم پیچیده و چندبعدی است (IAASB، ۲۰۱۴). به‌جای تعریف کیفیت حسابرسی می‌توان ویژگی‌ها، رفتارها یا شاخص‌های کیفیت حسابرسی را برشمرد (IOSCO، ۲۰۰۹). برداشت از کیفیت حسابرسی در میان گروه‌های استفاده‌کنندگان متفاوت است؛ زیرا سطح هرکدام از آن‌ها از میزان دخالت مستقیم بر فرآیند حسابرسی تأثیر می‌پذیرد که از طریق آن می‌توان اقدام به ارزیابی کیفیت حسابرسی کرد. نکته مهم دیگر این است که برای تعریف کیفیت حسابرسی باید به ذینفعان هم توجه داشته باشیم. تنوع دیدگاه ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی بیانگر این است که نباید یک مؤلفه خاص را عامل اثرگذار اصلی بر کیفیت حسابرسی معرفی کنیم؛ بنابراین، مطالعه جامع کیفیت حسابرسی مستلزم درک وسیع‌تر و عمیق‌تر از پیچیدگی‌ها و ظرافت‌های این موضوع است.

۲-۲- مبنای نظری چارچوب کیفیت حسابرسی بر مبنای

زنجیره تأمین گزارشگری مالی

۲-۲-۱- کیفیت گزارشگری مالی

فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری

مالی، "حسابرسان" به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و "استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده" طبقه‌بندی نمود (شولین و همکاران، ۲۰۱۶). اولین گامی که در زمان پرداختن به موضوع افزایش سودمندی (کیفیت) گزارش‌های مالی مطرح می‌شود، باید این باشد که مفید برای چه کسی؟ استفاده‌کنندگان مختلف نیازهای مختلفی دارند. مدل گزارشگری مالی باید برای استفاده‌کنندگان اطلاعاتی را فراهم کند که نیاز دارند. علائق و نیازهای استفاده‌کنندگان باید نحوه گزارشگری مالی را تعیین کند نه تئوری حسابداری. در پژوهش حاضر از اجزاء و حوزه‌های زنجیره تأمین کیفیت گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه‌ی ذینفعان در زمینه کیفیت حسابرسی را شامل می‌شود، جهت انتخاب جامعه آماری و طراحی الگو استفاده گردیده است. شمای کلی چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس زنجیره تأمین گزارشگری مالی در نمایه زیر ارائه گردیده است.

۲-۲-۳- اهداف ارائه چارچوب کیفیت حسابرسی بر

مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی عبارتند از:

- بالا بردن آگاهی عناصر کلیدی کیفیت حسابرسی
- تشویق ذینفعان کلیدی برای استخراج روش‌های اصلی برای بهبود کیفیت حسابرسی
- تسهیل گفتگوی بیشتر بین ذینفعان کلیدی در خصوص کیفیت حسابرسی
- تشویق موسسات حسابرسی و نهادهای حرفه‌ای به انعکاس چگونگی بهبود کیفیت حسابرسی و مبادله بهتر اطلاعات درباره آن
- ارتقای سطح آگاهی و فهم ذینفعان از عوامل اصلی کیفیت حسابرسی
- قادر ساختن ذینفعان به تشخیص عواملی که شایستگی توجه بیشتر برای تقویت کیفیت را دارند
- کمک به استاندارددگذاران جهت تجدید نظر در تدوین استاندارد کنترل کیفیت
- تسهیل گفتگو و روابط کاری نزدیکتر بین تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی و ذینفعان اصلی
- کمک به دانشجویان رشته حسابرسی برای فهم کامل تر مفهوم کیفیت حسابرسی

بر اساس چارچوب مفهومی ارائه شده در نمایه (۱) مدل مفهومی پژوهش جهت طراحی الگوی کیفیت حسابرسی به صورت شکل ارائه شده در نمایه (۲) خواهد بود.

حاکمیت شرکتی عملاً به بنیاد گزارشگری مالی با کیفیت بالا نیاز دارد. بر همین اساس این موضوعی بسیار سخت و غیرممکن است که پیش بینی و برآورد شود که یک گزارشگری مالی مطلوب از یک ساختار حاکمیت شرکتی نامطلوب بروز پیدا کند. بنابراین نقش حاکمیت شرکتی بطور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب تر می باشد. راهبری خوب اهمیت دارد، زیرا باعث می‌شود مدیریت و هیئت‌مدیره از مسئولیت‌های خود در جهت فعالیت به شیوه‌ای مسئولیت‌پذیرانه‌تر در قبال تمامی ذینفعان و فراهم ساختن گزارش‌های سودمند برای آنان، بیشتر آگاهی پیدا کنند.

۲) فرآیند گزارشگری مالی، از جمله نظام کنترل

داخلی، قوانین و استانداردهای حاکم بر فرآیند گزارشگری مالی، تهیه و تصویب گزارش‌های مالی

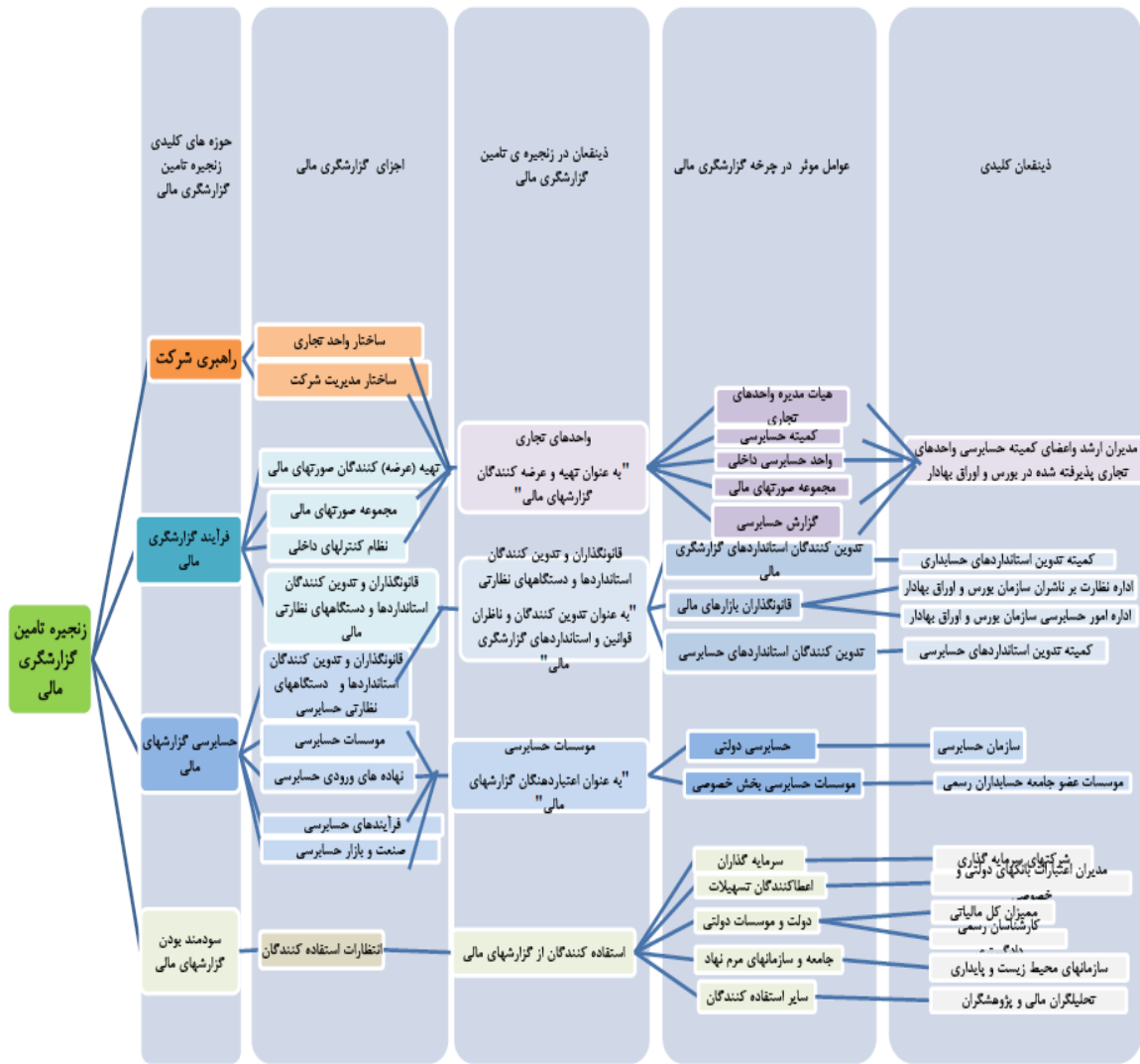
۳) حسابرسی، به نوبه خود نقش بسیار حیاتی در

تضمین یکپارچگی گزارشگری مالی که توسط عملیات موثر بر بازار سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد را ایفا می‌کند به طوری که انجام حسابرسی با کیفیت بسیار بالا و متوسط می‌تواند باعث افزایش سطح اعتماد عمومی و ایجاد اعتماد به نفس ذینفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های خود و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد. از اینرو به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرسان مستقل (خارجی) اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد.

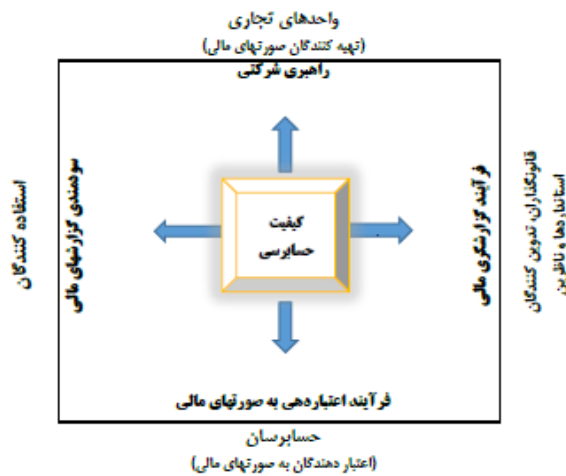
۴) سودمند بودن گزارش‌های مالی، هدف نهایی

اطلاعات گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری راجع به واحد تجاری است. سودمندی گزارش‌های مالی بدون شک به عنوان مهمترین عنصر مالی گزارش‌های مالی مطرح می‌باشد و باید عملاً دارای ویژگی‌های مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابل فهم بودن و برآورد نمودن نیازهای استفاده‌کنندگان به عنوان عناصر و هسته اصلی کل و زنجیره تأمین گزارشگری مالی مطرح می‌باشد.

بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، ذینفعان کیفیت حسابرسی را می‌توان به چهار حوزه کلیدی شامل "واحدهای تجاری" به عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، "قانون‌گذاران-مراجع حرفه‌ای و ناظران" به عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری



نمایه ۱- چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس زنجیره تامین گزارشگری مالی



نمایه ۲- مدل مفهومی پژوهش

۳-۲- تحقیقات پیشین در زمینه کیفیت حسابرسی

تحقیقات پیشین پژوهشگران در این زمینه منتج به شناسایی برخی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه جهت انجام مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان، به عنوان نمونه از نتایج پژوهش‌های وینگ و همکاران^۴ (۲۰۱۸)، امیرا و همکاران^۵ (۲۰۱۸)، مارسل و همکاران^۶ (۲۰۱۸)، چاودهری و همکاران^۷ (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران^۸ (۲۰۱۶)، فیونا و همکاران^۹ (۲۰۱۵)، سیلوانو و

همکاران^{۱۰} (۲۰۱۵)، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی^{۱۱} (۲۰۱۴)، هنس و همکاران (۲۰۱۲)، بولین و همکاران (۲۰۱۲)، میشل و همکاران (۲۰۱۲)، گال و همکاران (۲۰۱۱)، هریبار (۲۰۱۰)، هوپ و لانگلی (۲۰۱۰)، ایمانی و همکاران (۱۳۹۵)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)، احمدپورو همکاران (۱۳۹۰) و سایرین استفاده شده است که در نگاره زیر به اهم آن‌ها اشاره گردیده است.

نگاره ۱- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی شناسایی شده ناشی از ادبیات و تحقیقات پیشین

امیرا و همکاران (۲۰۱۸)	وینگ و همکاران (۲۰۱۸)
کار آیی هیئت‌مدیره واحدهای تجاری	ساختار مالکیت و هیئت‌مدیره شرکت
چاودهری و همکاران (۲۰۱۷)	مارسل و همکاران (۲۰۱۸)
تخصیص کمیته حسابرسی	تخصیص کار
فیونا و همکاران (۲۰۱۵)	آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)
روابط شرکای مسئول کار با صاحب کار	اخلاق، صلاحیت، تجربه حسابرسان
گال و همکاران (۲۰۱۱)	سیلوانو و همکاران (۲۰۱۵)
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی
تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی	هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴)
تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابرسی	بی‌طرفی حسابرسان
تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی	پافشاری بر تردید حرفه‌ای
هوپ و لانگلی (۲۰۱۰)	قضاوت منصفانه
وفاداری حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای	رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی
هریبار (۲۰۱۰)	سن حسابرسان،
وجود حق الزحمه غیرعادی	میزان تحصیلات حسابرسان،
(داف، ۲۰۰۹)	گذراندن دوره آموزشی در زمینه اخلاقیات و آیین رفتار حرفه‌ای،
اعتبار (شهرت)	ریسک‌پذیری حسابرسان
صلاحیت	درستکاری حسابرسان
اطمینان	امانت‌داری
استقلال	قضاوت در فرآیند حسابرسی
تخصیص	توانایی حسابرسان در حل مسئله
تجربه	آزمون و بررسی کلی
همدلی	همکاری و تعامل مستمر و مؤثر بین اعضای گروه حسابرسی
ارائه خدمات غیر حسابرسی	اجرای مناسب فرآیند حسابرسی
کیمویی (۲۰۰۹)	الزامی نمودن مستندسازی مناسب
تخصیص قانونی کارها	برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت
حذف فشارهای مدیریتی بر حسابرسان	انجام کار مطابق استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه
کاستری (۲۰۰۹)	رازداری
بررسی‌های نظارتی	رفتار حرفه‌ای
نچل (۲۰۰۹)	زمان مناسب،
اقلام تعهدی	حسابرس متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی
محافظه کاری حسابداری	مرتب‌شدگی حسابرسان

جنسیت حسابرسان	براون و رایت (۲۰۰۸)
هنس و همکاران (۲۰۱۲)	مذاکرات حسابرس و صاحب کار
تجدید ارائه صورت‌های مالی	ریسک دعای حقوقی
باولین و همکاران (۲۰۱۲)	یو (۲۰۰۸)
تردید حرفه‌ای	درصد مالکیت بازار حسابرسی
میشل و همکاران (۲۰۱۲)	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)
چرخش اجباری حسابرس	تغییر حق الزحمه حسابرس
کاهش میزان آشنا بودن مشتری و حسابرس	ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۵)
بروکز و همکاران (۲۰۱۲)	حسابرسی
تغییر الزامی حسابرس	ارائه امکانات به حسابرس
ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۵)	مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)
مقررات مربوط به منابع انسانی	تقاضا برای کیفیت حسابرسی،
شناخت از صنعت صاحب کار	انگیزه صاحب کار برای تحریف صورت‌های مالی
وجود کنترل کیفیت	وضعیت نهاده‌های حسابرسی در حرفه،
تفکیک وظایف	تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار،
تعیین گروه اجرای کار	میزان حمایت از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار
نظارت مناسب	تخصص حسابرس در صنعت،
مستندسازی مناسب	خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)
حجم فعالیت موسسه	دانش،
شهرت حسابرس	تجربه،
تجربه حرفه‌ای حسابرس	درستکاری،
استفاده از فناوری	استقلال،
تعداد بالای شرکا	پابندی به مبانی اخلاقی،
انجام وظایف حرفه‌ای	تردید حرفه‌ای
مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)	استقلال میدانی
اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه،	وجود برنامه‌های حسابرسی یکسان
شهرت و اعتبار مؤسسه و شرکا،	غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی
تناسب حق الزحمه حسابرسی با کار،	جعفری (۱۳۸۵)
ماندگاری کارکنان و شرکا،	تخصص گزایی،
دوره تصدی حسابرس،	کارایی حسابرسی،
فشار زمانی،	کشف تحریفات
پیچیدگی کسب و کار و معاملات	قوانین و مقررات،
التزام شرکا به کیفیت حسابرسی	تضاد منافع،
اثر بخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه	سازو کار بازار،
وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی،	اندازه مؤسسه حسابرسی
.....	...

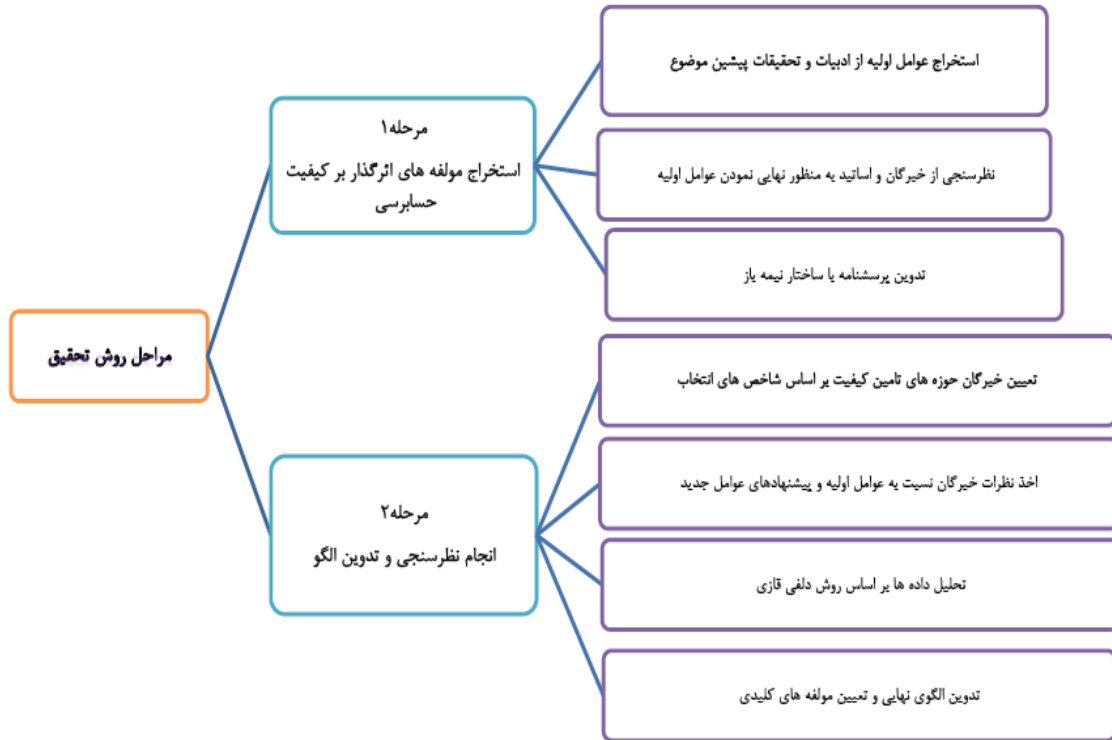
۳- روش تحقیق

می‌نماید، برحسب هدف یک پژوهش بنیادی محسوب می‌شود و از آنجایی که نتایج حاصل از آن در انجام اقدامات و اصلاحات مربوط به افزایش کیفیت حسابرسی، قابلیت به کارگیری دارد و مؤسسات حسابرسی را قادر می‌سازد تا با استفاده از این

از آنجا که این پژوهش به انتخاب شاخص‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد و طرحی نوین از کیفیت حسابرسی از دیدگاه حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی ارائه

داده‌ها، نیز جزء تحقیقات کیفی است و از فن دلفی فازی استفاده شده است. در نمایه صفحه بعد، مراحل روش‌شناسی تحقیق به تفکیک دو مرحله اصلی ذکر شده است.

شاخص‌ها اقدام به خودارزیابی و آسیب‌شناسی وضع موجود نموده و بر این اساس اقدام به برنامه‌ریزی و بهبود فعالیت‌ها نمایند، یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود و برحسب



نمایه ۳- مراحل اجرای تحقیق

هریک از رتبه‌ها و امتیازها داده می‌شود که $a_1^{(i)}$ رتبه‌ی بدبینانه، $a_2^{(i)}$ و $a_3^{(i)}$ رتبه‌ی باورکردنی و قابل قبول و $a_4^{(i)}$ رتبه‌ی خوش‌بینانه است که i شماره‌ی هرکدام از خبرگان است. در این صورت و با توجه به گفته‌های بالا، مجموعه‌ی اعداد فازی دوزنقه‌ای برای هر خبره به شکل زیر است:

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

گام دوم: در ابتدا میانگین مجموعه‌ها $(\tilde{A}_m^{(i)})$ ؛ تمامی مجموعه‌ها $(\tilde{A}^{(i)})$ محاسبه می‌شود که این کار نیازمند میانگین‌گیری از مجموعه اعداد است. (رابطه ۲)

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

۳-۱- مراحل اجرای تکنیک دلفی فازی

در این پژوهش به منظور اجرای تکنیک دلفی فازی مراحل و گام‌های زیر به ترتیب برداشته شده است (این مراحل از مقاله‌ی چنگ و لین (۲۰۰۲) استخراج شده است).

گام اول: در این مرحله، رتبه‌بندی توسط خبرگان صورت می‌گیرد. در این پژوهش از اعداد فازی دوزنقه‌ای استفاده شده است. دلیل استفاده از اعداد فازی دوزنقه‌ای (به جای اعداد فازی مثلثی) استفاده از میانگین هندسی به عنوان مبنایی برای گروه تصمیم‌گیرنده به منظور غربال کردن عوامل نامناسب و اجتناب از تأثیر مقادیر انتهایی و دقت بیش‌تر این اعداد در مقایسه با اعداد فازی مثلثی، است. ضمناً تابع عضویت دوزنقه‌ای تا حد زیادی نظیر تابع عضویت مثلثی عمل می‌کند به‌جز آنکه این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌کند که به جای آنکه تنها یک مقدار از بردار X دارای درجه عضویت ۱ باشد دامنه‌ای از مقادیر دارای درجه عضویت یک شوند (قاسمی، ۱۳۹۲)، ۴ عدد فازی به

مقدار نسبت روایی محتوا (CVR) نیز می‌بایستی بیشتر از عدد ۰,۲۹ باشد، در این شرایط میانگین یا نظر اکثریت به‌عنوان جواب نهایی در نظر گرفته می‌شود (کیم و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۳).

۳-۲- اعتبار داده‌های مربوط به تکنیک دلفی فازی

با توجه به آنکه خبرگان نماینده گروه یا حوزه دانش موردنظر هستند، اعتبار محتوا تضمین می‌شود. در پژوهش حاضر از معیار اعتبار اعضا در شیوه اعتبار یابی نیومن استفاده گردید. اعتبار اعضا در معیار اعتبار یابی نیومن زمانی اتفاق می‌افتد که یک محقق نتایج حاصله را به اعضا برمی‌گرداند تا در مورد کفایت آن داوری نمایند. در پژوهش حاضر با توجه به آنکه نتایج مربوط به هر مرحله به خبرگان برگشت داده‌شده و نظر آن‌ها مجدداً دریافت گردیده، اعتبار اعضا برقرار است (حمیدی زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

۳-۳- تجزیه و تحلیل داده‌ها

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

گام اول - مقیاس بندی برای هر یک از متغیرهای زبانی

در روش دلفی فازی، اطلاعات در قالب زبان نوشتاری از خبرگان دریافت شده و به‌صورت فازی تحلیل می‌شود (یو و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۳). در این تحقیق از طیف ۳ گانه "زیاد تا کم" سه‌نقطه‌ای که در آن، نقاط بالاتر عملکرد بهتری را نشان می‌دهند، استفاده شده است. برای به دست آوردن اعداد فازی هر یک از متغیرهای زبانی از نظرات افراد نمونه استفاده شده است. بدین ترتیب که از هر یک از افراد خواسته شده است به طیف متغیرهای زبانی از ۱۰۰-۰ جواب دهند که نمونه‌ای از این نظرات در نگاره زیر نشان داده شده است.

نگاره ۲- نمونه‌ای از نظرات پاسخ‌دهندگان به طیف

متغیرهای زبانی (یافته‌های پژوهشگر)

مقیاس بندی متغیرهای زبانی					
نظرات خبرگان		متوسط		زیاد	
پاسخ‌دهنده ۱	۰	۴۰	۴۰	۶۰	۱۰۰
پاسخ‌دهنده ۲	۰	۳۰	۳۰	۶۰	۱۰۰
پاسخ‌دهنده ۳	۰	۴۰	۴۰	۸۰	۱۰۰
...	-	-	-	-	-
پاسخ‌دهنده ۶۰	۰	۴۰	۴۰	۷۰	۱۰۰
پاسخ‌دهنده ۶۱	۰	۳۰	۳۰	۸۰	۱۰۰

در این مرحله ابتدا مؤلفه‌هایی که میانگین قطعی آن‌ها کمتر از ۷۰ درصد است حذف و سپس برای هر خبره، مقدار اختلاف از میانگین توسط رابطه‌ی زیر محاسبه می‌شود و مؤلفه‌های پیشنهادشده توسط خبرگان در مرحله اول اضافه و برای هر خبره به‌منظور بازنگری و اخذ نظرات آنان نسبت به مؤلفه‌های جدید ارسال می‌گردد:

(رابطه ۳)

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

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

(رابطه ۴)

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

سپس گام دوم فرآیند دوباره تکرار می‌شود و میانگین نظرات اصلاح‌شده (\tilde{B}^m) لبق رابطه‌ی زیر محاسبه می‌شود: (رابطه ۵)

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

در نهایت برای استخراج معیارهای موردنظر، حدی را برای قبول یا عدم قبول آن معیار در نظر می‌گیریم. در این مطالعه با توجه به قانون ۳۰-۷۰، مرز قابل‌قبول بودن معیار ۷۰ است (هسو و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۰). اگر مقدار دی فازی شده، عدد فازی دوزنقه‌ای با توجه به نظر خبرگان ۷۰ یا بالاتر از آن باشد، به‌عنوان معیار قابل‌قبول، پذیرش شده و در غیر این صورت موردقبول واقع نمی‌شود. لذا مؤلفه‌هایی که میانگین قطعی آن‌ها بالاتر از ۷۰ هست و اختلاف میانگین قطعی آن‌ها با مرحله قبل کمتر از ۲۰ درصد باشد، به‌عنوان مؤلفه‌های نهایی انتخاب شده‌اند.

به‌منظور اطمینان از اینکه مهم‌ترین و صحیح‌ترین مؤلفه‌های محتوایی انتخاب می‌شود از شاخص نسبت روایی محتوا زیر استفاده شده است.

(رابطه ۶)

$$CVR = \frac{NE - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

NE: تعداد حداکثر مصاحبه‌شوندگانی که بر نوع اهمیت یک فاکتور اتفاق نظر دارند، و
N: تعداد کل مصاحبه‌شوندگان

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

پس از به دست آوردن نظرات پاسخ‌دهندگان، از برآورد بهینه نظرات پاسخ‌دهندگان در طیف‌بندی متغیرهای زبانی، اعداد دوزنقه‌ای فازی هر یک از این متغیرهای زبانی به دست آمده است. با توجه به بررسی اطلاعات جمع‌آوری و تدوین اطلاعات استخراج شده از پرسشنامه و نظر خبرگان، معیارهای وزنی و تبدیل واژه‌های زبانی به اعداد فازی صورت گرفت و عدد فازی دوزنقه‌ای با تابع عضویت بر اساس رابطه (۷) تعریف گردید (اکپوز^{۱۵}، ۲۰۱۵).

این متغیرهای زبانی سپس به اعداد فازی دوزنقه‌ای تبدیل شدند. در نگاره شماره (۳) این تبدیل نشان داده شده است:

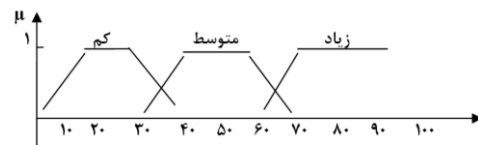
نگاره ۳- تبدیل امتیازات قطعی به مقادیر فازی

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

منبع: محاسبات پژوهشگر

(رابطه ۷)

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



نمودار ۱- تابع عضویت اعداد فازی دوزنقه‌ای برای متغیرهای زبانی (محاسبات پژوهشگر)

گام سوم - غیرفازی کردن اعداد فازی

نتایج به دست آمده در مرحله قبلی، به صورت اعداد دوزنقه‌ای فازی بوده که برای تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری در رابطه با آن‌ها بایستی از حالت عدد دوزنقه‌ای خارج شده و به یک

عدد دقیق (قطعی) تبدیل شوند که به آن فازی زدایی می‌گویند. در پژوهش حاضر، برای دی فازی کردن اعداد این مجموعه از روش مرکز سطح^{۱۶} که یکی از متداول‌ترین روش‌های فازی زدایی هست استفاده شده است (یان^{۱۷}، ۲۰۰۷).
(رابطه ۸)

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

۳-۴- جامعه و توزیع خبرگان

بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی، دینفعان کیفیت حساسی را می‌توان به ۴ حوزه کلیدی شامل واحدهای تجاری به‌عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، قانون‌گذاران- مراجع حرفه‌ای و ناظران به‌عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری مالی، حساب‌برسان به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی طبقه‌بندی نمود. ضمناً روش نمونه‌گیری و انتخاب خبرگان در این تحقیق با توجه به ماهیت پژوهش روش قضاوتی و هدفمند است و بر اساس معیارهای زیر انتخاب گردیده‌اند:

- از گزارش‌های حساسی جهت تصمیم‌گیری استفاده نمایند.
- با مسئله کیفیت حساسی درگیر باشند.
- از تجربه کافی مدیریت خود داشته باشند.
- دارای انگیزه برای شرکت در فرآیند دلفی را داشته باشد.
- احساس کنند که اطلاعات به دست آمده از یک توافق گروهی برای آن‌ها نیز ارزشمند خواهد بود.

در نهایت با توجه به ویژگی‌های فوق در حوزه‌های واحدهای تجاری، اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان به ترتیب ۱۶، ۱۵، ۱۱ و ۱۹ خبره، انتخاب گردیدند که در نمایه زیر جامعه آماری پژوهش و توزیع خبرگان ارائه شده است.



نمایه ۴- جامعه آماری و توزیع خبرگان

در نگاره زیر خبرگان هر حوزه به تفکیک ارائه شده است.

نگاره ۴- خبرگان به تفکیک هر یک از حوزه‌ها

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

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- نتایج حاصل از نظرسنجی

پس از مطالعه ادبیات موضوع، مؤلفه‌های شناسایی شده از مبانی نظری استخراج شده سپس ضمن مراجعه به اعضای گروه

خبره و انجام مصاحبه با آن‌ها در مورد عوامل مدنظر آن‌ها و میزان موافقت آن‌ها با هر کدام از شاخص‌ها دریافت و نظرات پیشنهادی و اصلاحی آن‌ها جمع‌بندی شد. با توجه به اینکه در نظرسنجی اول علاوه بر سؤالات بسته، دیدگاه خبرگان در قالب سؤال باز دریافت شد؛ لذا پس از پالایش دیدگاه‌های ارائه شده و

مؤلفه‌هایی که دارای میانگین قطعی بالای ۷۰ بودند و نسبت به میانگین مرحله قبل تفاوت کمتر از ۲۰ درصد داشتند، به‌عنوان مؤلفه‌های کلیدی نهایی انتخاب گردیدند که نتایج حاصل از بررسی نظرات کارشناسان و خبرگان در این مطالعه حاکی از آن بوده که از بین مؤلفه‌های در نظر گرفته‌شده در حوزه‌های واحدهای تجاری، اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان با توجه به اصل ۳۰-۷۰ و نسبت روایی محتوا (CVR) مؤلفه‌های زیر به‌عنوان مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی تعیین شدند.

با مشورت اساتید، مؤلفه‌های پیشنهادی خبرگان به مؤلفه‌های تأیید شده مرحله قبل (مؤلفه‌هایی که میانگین قطعی بالای ۷۰ دارند) اضافه گردید. در این مرحله ضمن اعمال تغییرات لازم پرسشنامه دوم تهیه و همراه با دیدگاه قبلی هر فرد و میزان اختلاف آن‌ها با دیدگاه سایر خبرگان، مجدداً در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت؛ و پس از دریافت نظرسنجی مرحله دوم نتایج، تجزیه و تحلیل و میانگین قطعی هر مؤلفه محاسبه و ضمناً مؤلفه‌های اضافه‌شده در مرحله اول که در مرحله دوم بیش از ۷۰ درصد مورد تأیید خبرگان بوده‌اند مجدداً جهت نظرسنجی سوم برای خبرگان ارسال می‌گردند و نهایتاً

نگاره ۵- نتایج حاصل از نظرسنجی خبرگان در حوزه "واحدهای تجاری"

تأثیر بر کیفیت حسابرسی				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۶۲۵.	-	۷۴,۸۴	۷۱,۰۹	ساختار و ترکیب هیئت‌مدیره از لحاظ تخصص و تجربه کاری با فعالیت اجرایی شرکت
۵۰.	-	۷۳,۱۳	۷۱,۴۱	ارزیابی، مدیریت و کنترل مستمر ریسک در واحد تجاری
۶۲۵.	-	۷۴,۸۴	۷۱,۴۱	وجود کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی اثربخش
۸۷۵.	-	۷۸,۲۸	۷۶,۵۶	ترکیب و تخصص اعضای کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی
۱	-	۸۰	۷۸,۲۸	استقلال و بی‌طرفی کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی
۱	-	۸۰	۷۸,۲۸	مهارت و تخصص کادر حسابداری
۳۷۵.	-	۷۱,۴۱	۷۱,۰۹	استقلال هیئت‌مدیره
۶۲۵.	-	۷۴,۸۴	۷۱,۴۱	اندازه تخصص و تجربه هیئت‌مدیره
۷۵.	-	۷۶,۵۶	۷۳,۱۳	اخلاق حرفه‌ای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی
۸۷۵.	-	۷۸,۲۸	۷۶,۵۶	اقدام تعهدی
۵۰.	-	۷۳,۱۳	۷۱,۴۱	تبعیت از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی
۸۷۵.	-	۷۸,۲۸	۷۴,۸۴	استفاده از معیارهای مبتنی بر ارزش منصفانه
۶۲۵.	-	۷۴,۸۴	۷۴,۸۴	تعاملات بین واحد حسابرسی داخلی با حسابرسان مستقل
۱	-	۸۰	۸۰	سیستم کنترل داخلی اثربخش
۸۷۵.	-	۷۸,۲۸	۷۱,۴۱	شناسایی ریسک‌های بااهمیت واحد تجاری
۱	-	۸۰	۷۶,۵۶	حمایت مدیریت ارشد از کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی
۵۰.	۷۳,۱۳	۷۱,۴۱	-	انتخاب حسابرسان بر اساس ارزیابی عملکردشان
۶۲۵.	۷۴,۸۴	۷۳,۱۳	-	نظرات مؤثر کمیته حسابرسی بر فرایند پیگیری گزارش‌های حسابرسی داخلی
۱	۸۰	۷۱,۰۹	-	تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت
۱	۸۰	۷۸,۲۸	-	افزایش میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران
۷۵.	۷۶,۵۶	۷۱,۰۹	-	دوره تصدی مدیران ارشد
۸۷۵.	۷۸,۲۸	۷۳,۱۳	-	وجود نظام اثربخش ارزیابی عملکرد
۵۰.	۷۱,۰۹	۷۳,۱۳	-	کیفیت پیشنهادهای ارائه‌شده توسط واحد حسابرسی داخلی
۶۲۵.	۷۴,۸۴	۷۱,۴۱	-	صدور گزارش در خصوص پیگیری یافته‌های گزارش‌شده قبلی حسابرسان داخلی

نگاره ۶- نتایج حاصل از نظرسنجی خبرگان در حوزه "اعتباردهندگان به صورت‌های مالی"

تأثیر بر کیفیت حسابرسی				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۱	-	۸۰	۷۲,۷	وفاداری حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای
۱	-	۸۰	۸۰	استقلال و بی‌طرفی حسابرس نسبت به مدیریت
۱	-	۸۰	۷۰,۸	انجام وظایف حرفه‌ای با مراقبت حرفه‌ای لازم
۷۳	-	۷۶,۳	۷۲,۷	تخصص حسابرس در صنعت
۷۳	-	۷۶,۳	۷۴,۵	صلاحیت و شایستگی شرکا و گروه حسابرسی
۸۷	-	۷۸,۲	۷۴,۲	تجربه حرفه‌ای حسابرسان
۷۳	-	۷۶,۳	۷۲,۷	قضاوت منصفانه
۶۰	-	۷۴,۵	۷۸,۲	بررسی دلایل تغییر حسابرس قبلی پیش از پذیرش کار
۱	-	۸۰	۷۸,۲	برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت حسابرسی
۸۷	-	۷۸,۲	۷۶,۳	التزام شرکا به کیفیت حسابرسی
۸۷	-	۷۸,۲	۷۴,۵	انجام کار مطابق استانداردهای حرفه‌ای، قوانین و مقررات و رویه‌های کنترل کیفی
۷۳	-	۷۶,۳	۷۲,۷	شناسایی و مدیریت ریسک حسابرسی
۱	-	۸۰	۷۶,۳	ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک
۸۷	-	۷۸,۲	۷۲,۷	ارتباط مناسب و اثربخش حسابرسان با کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی
۱	-	۸۰	۷۲,۷	اظهار نظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها
۱	-	۸۰	۷۶,۳	ارائه اظهار نظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی
۱	-	۸۰	۷۸,۲	جمع‌آوری شواهد کافی و قابل اعتماد
۶۰	-	۷۲,۳	۷۲,۷	وابستگی مالی به صاحب کاران
۴۷	-	۷۲,۷	۷۰,۸	منابع انسانی کارآمد مؤسسات حسابرسی
۸۷	-	۷۸,۲	۷۲,۳	ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ
۴۷	-	۷۲,۷	۷۰,۵	تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه
۸۷	-	۷۸,۲	۷۴,۲	مدت زمان روابط مؤسسات حسابرسی با واحد تجاری مورد رسیدگی
۶۰	-	۷۴,۵	۷۰,۸	میزان حق الزحمه
۴۷	-	۷۲,۷	۷۲,۳	نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی
۱	-	۸۰	۸۰	وجود یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای گروه
۸۷	-	۷۸,۲	۷۴,۵	تخصیص قانونی کارها
۱	-	۸۰	۷۲,۷	رقابت در حسابرسی
۶۰	-	۷۴,۵	۷۶,۳	تقاضا برای کیفیت حسابرسی
۷۳	-	۷۶,۳	۷۰,۸	یکنواختی سیستم نظارت بر مؤسسات
۱	-	۸۰	۷۲,۷	بررسی کیفیت داخلی و نظارت حسابرس
۸۷	-	۷۸,۲	۷۲,۳	تعویض ادواری حسابرسان
۱	-	۸۰	۸۰	استفاده از نظرات کارشناسان غیرمالی در فرآیند حسابرسی
۱	۸۰	۸۰	-	اختصاص مدت زمان مناسب برای انجام رسیدگی‌ها بر اساس حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی
۱	۸۰	۸۰	-	مشارکت فعال شریک مسئول کار در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی کار انجام شده توسط گروه حسابرسی

تأثیر بر کیفیت حسابرسی				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۱	۸۰	۸۰	-	ترکیب نیروی انسانی گروه حسابرسی
۶۰	۷۴,۵	۷۲,۷	-	ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی قبل از پذیرش کار
۴۷	۷۲,۷	۷۶,۳	-	نحوه ارزیابی و جبران خدمات شرکای و مدیران موسسه
۴۷	۷۲,۷	۷۸,۲	-	سطح سرمایه‌گذاری موسسه حسابرسی در زیرساخت‌های پشتیبانی‌کننده از حسابرسی باکیفیت
۱	۸۰	۸۰	-	جذب و نگهداشت نیروهای کیفی و مستعد در مؤسسات حسابرسی
۱	۸۰	۸۰	-	اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت
۸۷	۷۸,۲	۷۶,۳	-	تدوین قوانین و مقررات به‌منظور فراگیر شدن خدمات حرفه‌ای و اعتباربخشی در سطح کلیه فعالیت‌های اقتصادی
۱	۸۰	۸۰	-	تخصیص کار از طرف نهادی مستقلی بر اساس رتبه و صلاحیت حرفه‌ای
۱	۸۰	۸۰	-	تعیین حق‌الزحمه خدمات اعتبار دهی بر اساس تعرفه
۶۰	۷۴,۵	۷۶,۳	-	تدوین سازوکار مناسب برای تبلیغات حرفه‌ای در چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای
۱	۸۰	۷۸,۲	-	رواج فرهنگ حسابرسی در جامعه
۱	۸۰	۷۶,۳	-	بهبود نظام ارزیابی مؤسسات حسابرسی
۱	۸۰	۸۰	-	تدوین و استقرار نظام رتبه‌بندی مؤسسات بر اساس کیفیت و پاداش
۴۷	۷۲,۷	۷۰,۵	-	به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به تصمیمات پذیرش کار توسط مؤسسات
۱	۸۰	۸۰	-	اتخاذ ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه گواهی‌نامه‌ها و مجوزهای حرفه‌ای
۱	۸۰	۷۸,۲	-	اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادهای و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار

نگاره ۷- نتایج حاصل از نظرسنجی خبرگان در حوزه "قانون‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران"

تأثیر بر کیفیت حسابرسی				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۶۳۶	-	۷۵	۷۲,۵	افزایش میزان حمایت قانون از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار
۸۱۸	-	۷۷,۵	۷۰	افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای
۸۱۸	-	۷۷,۵	۷۷,۵	استقرار سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی
۸۱۸	-	۷۷,۵	۷۵	الزامی نمودن انجام حسابرسی
۱	-	۸۰	۷۷,۵	کیفیت وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی
۱	-	۸۰	۷۲,۵	انجام بررسی‌های نظارتی به فعالیت‌های مؤسسات
۴۵۴	-	۷۲,۵	۷۰	تغییر الزامی حسابرسی
۶۳۶	-	۷۵	۷۵	تبیین استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبنی بر اصول و همگرایی با مجموعه استانداردهای بین‌المللی
۱	۸۰	۸۰	-	وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند
۶۳۶	۷۵	۷۲,۵	-	تفکیک نهاد استاندارد گذاری حرفه‌ای از نهاد اظهارنظر کننده نسبت به رعایت استانداردها

تأثیر بر کیفیت حسابداری				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۱	۸۰	۷۷,۵	-	تدوین استانداردهای کنترل‌های داخلی
۴۵۴	۷۲,۵	۷۰	-	افزایش شفافیت وظایف بازرسی قانونی در قوانین و مقررات
۸۱۸	۷۷,۵	۷۲,۵	-	انجام بازرسی‌ها مستمر از مؤسسات حسابداری توسط نهادهای نظارتی
۴۵۴	۷۲,۵	۷۵	-	در نظر گرفتن اقدامات تنبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند
۸۱۸	۷۷,۵	۷۰	-	الزام مؤسسات حسابداری به تهیه و انتشار گزارشی شامل اطلاعاتی درباره حاکمیت موسسه و سیستم‌ها، فرآیند و رویه‌های موسسه برای کنترل کیفیت و اطمینان کسب کردن از استقلال حرفه‌ای حسابرسان
۶۳۶	۷۵	۷۷,۵	-	التزام قانونی شرکت‌ها به استقرار سیستم حسابداری اجتماعی

نگاره ۸- نتایج حاصل از نظرسنجی خبرگان در حوزه "استفاده‌کنندگان"

تأثیر بر کیفیت حسابداری				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۵۷۹	-	۷۴,۲۱	۷۱,۳۲	حرکت به سمت سیستم‌های اطلاعات هوشمند
۷۸۹	-	۷۷,۱۱	۷۴,۲۱	گسترش اطلاعات غیرمالی (نظیر موضوع‌های نوع و ماهیت کسب‌وکار، مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوع‌های محیطی، مخاطرات و ریسک‌های عملکردی، گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی)
۸۹۵	-	۷۸,۵۵	۷۵,۶۶	گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت
۷۸۹	-	۷۷,۱۱	۷۵,۶۶	استفاده از معیارهای مبتنی بر ارزش منصفانه
۶۸۴	-	۷۵,۶۶	۷۲,۷۶	توجه و دنبال نمودن اطلاعات روبه‌جلو (پیش‌بینی آتی)
۷۸۹	۷۷,۱۱	۷۵,۶۶	-	توسعه اطلاعات گنجانده‌شده در گزارش‌های اصلی حسابداری یا گزارش‌های تکمیلی حسابداری به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل رعایت قوانین و مقررات، مسئولیت‌های اجتماعی، ریسک‌های تجاری، سرمایه انسانی و موضوعات موردعلاقه اعتباردهندگان
۵۷۹	۷۴,۲۱	۷۱,۰۵	-	انتشار شاخص‌های کارایی و اثربخشی
۳۶۸	۷۱,۳۲	۷۲,۷۶	-	جزئیات طرح‌های سرمایه‌گذاری سال‌های آتی شرکت
۸۹۵	۷۸,۵۵	۷۱,۳۲	-	بررسی گزارش تجزیه‌وتحلیل ریسک‌های مرتبط با شرکت و برنامه‌های شرکت برای مقابله با آن
۶۸۴	۷۵,۶۶	۷۱,۰۵	-	تدوین خط‌مشی مناسب به‌منظور جلوگیری از فساد
۷۸۹	۷۷,۱۱	۷۲,۵	-	یکپارچگی اهداف اجتماعی با اهداف اقتصادی
۱	۸۰	۷۵,۶۶	-	اظهار نظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرس
۵۷۹	۷۲,۵	۷۲,۷۶	-	تفکیک حسابرس مستقل و بازرسی قانونی
۴۷۴	۷۱,۰۵	۷۱,۳۲	-	طراحی نظام‌های مدیریت و حسابداری سبز
۴۷۴	۷۲,۷۶	۷۴,۲۱	-	تدوین استانداردهای حسابداری، حسابداری و عملکرد اجتماعی و توسعه پایدار
۱	۸۰	۷۷,۱۱	-	توجه به مدیریت ریسک
۱	۸۰	۸۰	-	بررسی و اظهار نظر درباره وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت و وضعیت آتی شرکت در صنعت مربوطه
۱	۸۰	۷۵,۶۶	-	قطع کامل رابطه مالی بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی

تأثیر بر کیفیت حسابرسی				مؤلفه‌های کلیدی
CVR	میانگین قطعی مرحله سوم	میانگین قطعی مرحله دوم	میانگین قطعی مرحله اول	
۴۷۴.	۷۱,۰۵	۷۲,۷۶	-	اظهار نظر نسبت به محل مصرف منابع نقدی در اختیار شرکت
۴۷۴.	۷۱,۰۵	۷۱,۳۲	-	انتشار گزارش‌های حسابرسی داخلی علاوه بر گزارش کمیته حسابرسی
۳۶۸.	۷۱,۳۲	۷۷,۱۱	-	اطلاعات مربوط به تأثیر فعالیت‌های شرکت بر محیط زیست، رفاه اجتماعی، رشد اقتصادی و توسعه کشور
۴۷۴.	۷۱,۰۵	۷۲,۵	-	افشای اطلاعات مربوط به کمک‌های بلاعوض، اعانه‌ها و پرداخت‌ها به مؤسسات خیریه، بهزیستی و غیره
۱	۸۰	۷۵,۶۶	-	اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی
۴۷۴.	۷۲,۷۶	۷۱,۰۵	-	اظهار نظر در مورد محل مصرف منابع حاصل از افزایش سرمایه و تطابق آن با طرح توجیهی آن
۵۷۹.	۷۴,۲۱	۷۷,۱۱	-	الزامی نمودن حسابرسی عملیاتی برای شرکت‌های پروژه محور
۱	۸۰	۸۰	-	به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل
۱	۸۰	۸۰	-	افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان در برابر استفاده‌کنندگان

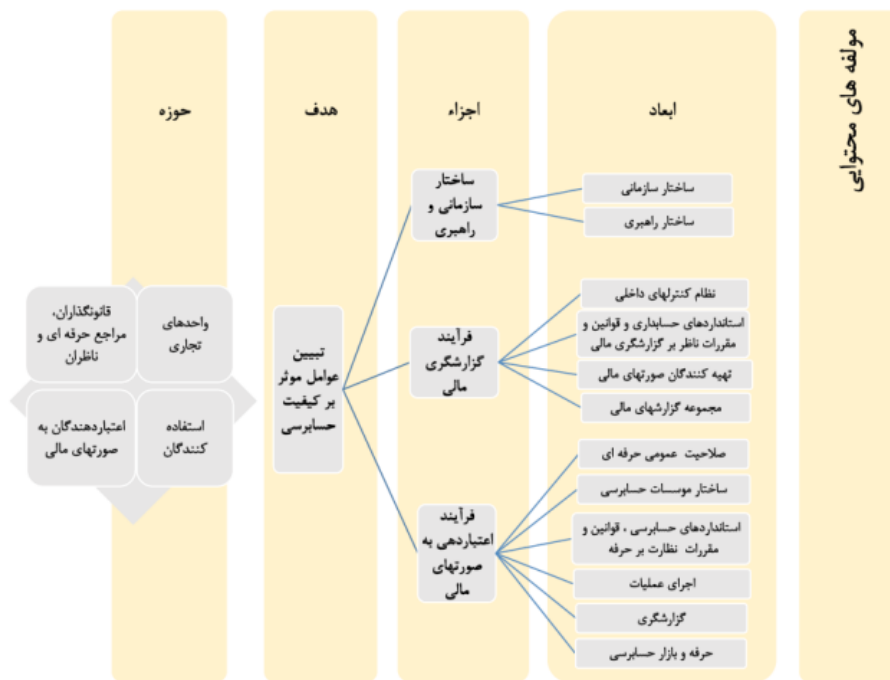
زنجیره تأمین گزارشگری مالی، شمای کلی چارچوب کیفیت حسابرسی در نمایه شماره (۵) طراحی و ارائه گردیده است.

۴-۲-۱- تشریح الگوی کیفیت حسابرسی

الگوی طراحی شده از کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد، یافته‌های پژوهشگران داخلی و خارجی که عمدتاً بر معیارهای کیفیت حسابرسی از نگاه استانداردهای حسابرسی مستقل متمرکز بوده‌اند را نیز در برمی‌گیرد؛ اما معیارهای استفاده شده در پژوهش‌های مذکور صرفاً جنبه محدودی از ورودی‌ها (صلاحیت، استقلال و بی طرفی و...) و فرآیند حسابرسی (دامنه و اجرای عملیات به صورت کلی) را مدنظر قرار داده‌اند و در این پژوهش برخلاف آن‌ها که عموماً از دیدگاه حسابرسان مستقل مطرح شده است، از زاویه دید و تجارب ذینفعان مختلف (واحد‌های تجاری، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای، اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان) به شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته است و الگوی جامع از کیفیت حسابرسی ارائه نموده است. بر اساس الگوی مزبور، به تشریح الگوی کیفیت حسابرسی به تفکیک اجزای آن یعنی "راهبری شرکتی"، "فرآیند گزارشگری مالی"، "فرآیند اعتباردهی به صورت‌های مالی" و ابعاد هر یک از اجزاء پرداخته می‌شود.

۴-۲-۲- ارائه یک چارچوب کیفیت حسابرسی

از آنجایی که پژوهش‌های صورت گرفته تا کنون صرفاً کیفیت حسابرسی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی نمودند، و از طرفی با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده و ضمناً مطالعات مذکور یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان ارائه ننموده‌اند، لذا استفاده از حوزه‌های تأمین زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده که ماحصل فرآیند حسابرسی است، را فراهم می‌نماید. نتایج حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند به بهبود کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده از طریق شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت ساختار سازمانی و راهبری، سیستم کنترل داخلی واحد‌های تجاری، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی به عنوان زیر ساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و همچنین شناسایی مولفه‌های موثر بر افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی بر مبنای دیدگاه‌های خبرگان در هر یک از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی منجر گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش و



نمایه ۵- الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی (یافته‌های پژوهشگر)

۴-۲-۱- راهبری شرکت

راهبری شرکت، به عنوان یکی از اجزای زنجیره تأمین مالی گزارشگری مالی، شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. تصور گزارش مالی خوب از سازمانی با ساختار راهبری بد، دشوار است. بنابراین، پیشرفت در راهبری شرکت، مستقیماً در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تأثیرگذار است. حاکمیت شرکتی عملاً به بنیاد گزارشگری مالی با کیفیت بالا نیاز دارد. بر همین اساس این موضوعی بسیار سخت و غیرممکن است که پیش بینی و برآورد شود که یک گزارشگری مالی مطلوب از یک ساختار حاکمیت شرکتی نامطلوب بروز پیدا کند. بنابراین نقش حاکمیت شرکتی بطور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب تر می باشد. راهبری خوب اهمیت دارد، زیرا باعث می شود مدیریت و هیئت مدیره از مسئولیت های خود در جهت فعالیت به شیوه ای مسئولیت پذیرانه تر در قبال تمامی ذی نفعان و فراهم ساختن گزارش های سودمند برای آنان، بیشتر آگاهی پیدا کنند.

ابعاد اصلی استخراجی از داده های پژوهش از راهبری شرکتی با عنوان "ساختار سازمانی و راهبری"، در مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به عنوان نمونه صرفاً گزیده ای از برخی مولفه های استخراجی از داده های پژوهش (در قالب ساختار سازمانی

و راهبری) که خبرگان از آن ها به عنوان نشانه های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی بر شمرده اند به شرح ذیل ارائه می گردد.

ساختار سازمانی و راهبری: وضع ارزش های اخلاقی در سطح بالای سازمان- تناسب ساختار و ترکیب هیئت مدیره از لحاظ تخصص و تجربه کاری با فعالیت اجرایی شرکت- یکپارچگی اهداف اجتماعی با اهداف اقتصادی- تدوین خط مشی مناسب به منظور جلوگیری از فساد- ارزیابی، مدیریت و کنترل مستمر ریسک در سازمان- انتخاب حسابرسان بر اساس ارزیابی عملکردشان- وجود کمیته حسابرسی فعال- تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت- ترکیب، استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی- نظارت مؤثر کمیته حسابرسی بر فرایند پیگیری گزارش های حسابرسی داخلی- به کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل- مهارت و تخصص کادر حسابداری- حرکت به سمت سیستم های اطلاعات هوشمند. به عنوان گزیده ای از مولفه های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می باشد.

۴-۲-۱-۲- فرآیند گزارشگری مالی

فرآیند گزارشگری مالی، از جمله تهیه و تصویب گزارش های مالی یک دیگر از اجزای زنجیره تأمین گزارشگری مالی است که می تواند تحت تاثیر ابعاد زیر قرار گیرد:

مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسی - تدوین قوانین و مقررات به منظور فراگیر شدن خدمات حرفه‌ای و اعتباربخشی در سطح کلیه فعالیت‌های اقتصادی - کیفیت وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی - انجام بررسی‌های نظارتی به فعالیت‌های مؤسسات توسط نهادهای نظارتی - تغییر الزامی حسابرس بر اساس قانون و مقررات - افزایش ضمانت اجرایی اقدامات تنبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند - تفکیک نهاد استاندارد گذاری حرفه‌ای از نهاد اظهارنظر کننده نسبت به رعایت استانداردها - تدوین استانداردهای کنترل‌های داخلی - افزایش شفافیت وظایف بازرس قانونی در قوانین و مقررات - الزام مؤسسات حسابرسی به تهیه و انتشار گزارشی شامل اطلاعاتی درباره حاکمیت موسسه و سیستم‌ها، فرآیند و رویه‌های موسسه برای کنترل کیفیت و اطمینان کسب کردن از استقلال حرفه‌ای حسابرسان - الزامی نمودن حسابرسی عملیاتی برای شرکت‌های پروژه محور - التزام قانونی شرکت‌ها به استقرار سیستم حسابداری اجتماعی - تدوین استانداردهای حسابداری، حسابرسی و عملکرد اجتماعی و توسعه پایدار - تفکیک حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی. از جمله مهمترین مولفه‌هایی هستند که می‌توان جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی در این بعد اتخاذ نمود.

۴-۲-۱-۳- فرآیند اعتباردهی به صورت‌های مالی

اعتباردهی به گزارش‌های مالی یکی از مهمترین اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌باشد. حسابرسی به نوبه خود نقش بسیار حیاتی در تضمین یکپارچگی گزارشگری مالی که توسط عملیات موثر بر بازار سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد را ایفا می‌کند به طوری که انجام حسابرسی با کیفیت بسیار بالا و متوسط می‌تواند باعث افزایش سطح اعتماد عمومی و ایجاد اعتماد به نفس ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های خود و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد. از اینرو به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل (خارجی) اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد. در زیر گزیده‌ای از برخی مولفه‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (در قالب فرآیند اعتباردهی به صورت‌های مالی) که خبرگان از

نظام کنترل‌های داخلی: استقرار نظام کنترل‌های داخلی اثربخش بر اساس کسب‌وکار - حمایت مدیریت ارشد از رعایت کنترل‌های داخلی و گزارش‌های حسابرسان داخلی - وجود واحد حسابرسی داخلی اثربخش - تخصص، استقلال و بی‌طرفی کارکنان واحد حسابرسی داخلی - کیفیت پیشنهادهای ارائه شده توسط حسابرسان داخلی - صدور گزارش در خصوص پیگیری یافته‌های گزارش شده قبلی حسابرسان داخلی - انتشار گزارش‌های حسابرسی داخلی علاوه بر گزارش کمیته حسابرسی - تعاملات مناسب بین واحد حسابرسی داخلی با حسابرسان مستقل. به عنوان گزیده ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

تهیه (عرضه) کنندگان صورت‌های مالی: استقلال

هیئت‌مدیره - اندازه تخصص و تجربه هیئت‌مدیره - اخلاق حرفه‌ای افراد تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی - افزایش میزان مسئولیت پاسخگویی مدیران - توجه مدیران به مدیریت ریسک - حمایت مدیریت ارشد از به‌کارگیری ابزارهای دستیابی به کیفیت بیشتر گزارشگری مالی - هماهنگی و متناسب‌سازی پاداش در قبال عملکرد اداره‌کنندگان و مدیران اجرایی - افزایش دوره تصدی مدیران ارشد. به عنوان گزیده ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

مجموعه گزارش‌های مالی: استفاده از معیارهای مبتنی

بر ارزش منصفانه - تبعیت از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی - گسترش اطلاعات غیرمالی (نظیر موضوع‌های نوع و ماهیت کسب‌وکار، مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوع‌های محیطی، مخاطرات و ریسک‌های عملکردی، گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی) - گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت - توجه و دنبال نمودن اطلاعات روبه‌جلو (پیش‌بینی آتی) - وجود اقلام تعهدی غیرعادی - بررسی گزارش تجزیه و تحلیل ریسک‌های مرتبط با شرکت و برنامه‌های شرکت برای مقابله با آن - اطلاعات مربوط به تأثیر فعالیت‌های شرکت بر محیط‌زیست، رفاه اجتماعی، رشد اقتصادی و توسعه کشور - انتشار شاخص‌های کارایی و اثربخشی - طراحی نظام‌های مدیریت و حسابداری سبز - افشای اطلاعات مربوط به کمک‌های بلاعوض، اعانه‌ها و پرداخت‌ها به مؤسسات خیریه، بهزیستی و غیره. به عنوان گزیده ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات نظارتی:

افزایش میزان حمایت قانون از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار - افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حسابرسی و استفاده‌کنندگان - استقرار سیستم‌های

وضعیت آتی صنعت، سهم بازار واحد تجاری، محل مصرف منابع نقدی در اختیار شرکت، جزئیات طرح‌های سرمایه‌گذاری سال‌های آتی شرکت، رعایت قوانین و مقررات، مسئولیت‌های اجتماعی، ریسک‌های تجاری، ارائه دهد- اظهارنظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان. به عنوان گزینه‌ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

حرفه و بازار حسابرسی: تخصیص کار از طرف جامعه

حسابداران رسمی بر اساس رتبه و صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات- اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت- تعیین حق‌الزحمه خدمات اعتبار دهی بر اساس تعرفه و اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادهای و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار- رقابت در حسابرسی- تقاضا برای کیفیت حسابرسی- تدوین سازوکار مناسب برای تبلیغات حرفه‌ای در چارچوب آیین رفتار حرفه‌ای- یکنواختی سیستم نظارت بر مؤسسات حسابرسی- تعویض ادواری حسابرسان- رواج فرهنگ حسابرسی در جامعه- بهبود نظام ارزیابی مؤسسات حسابرسی- اتخاذ ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه گواهی‌نامه‌ها و مجوزهای حرفه‌ای. به عنوان گزینه‌ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

محدود بودن بینش پژوهش‌های انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی و عدم توافق میان اجراکنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی پیرامون کیفیت حسابرسی، ضرورت اصلی آن است که بتوان از دیدگاه ذینفعان مختلف طراحی مدل کیفیت حسابرسی ارائه نمود.

پژوهش حاضر با استفاده از حوزه‌های تامین زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده که ماحصل فرآیند حسابرسی است، را فراهم نموده، و نتایج پژوهش‌های صورت گرفته که صرفاً کیفیت حسابرسی را از دیدگاه افراد درون حرفه حسابرسی شناسایی نمودند و با توجه به شرایط محیطی حرفه حسابرسی در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده بودند را تکمیل و ضمناً یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان ارائه نموده است، لذا نتایج حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند به

آن‌ها به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی برشمرده‌اند که می‌تواند تحت تاثیر ابعادی به شرح ذیل ارائه قرار گیرد.

صلاحیت عمومی حرفه‌ای: وفاداری حسابرسان به آیین

رفتار حرفه‌ای- استقلال و بی‌طرفی حسابرس نسبت به مدیریت شرکت-انجام وظایف حرفه‌ای با مراقبت حرفه‌ای لازم- تخصص حسابرس در صنعت- صلاحیت و شایستگی شرکا و گروه حسابرسی. به عنوان گزینه‌ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

ساختار مؤسسات حسابرسی: ادغام مؤسسات

حسابرسی کوچک و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ- تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابرسی- نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی- برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت حسابرسی- ترکیب نیروی انسانی گروه حسابرسی- سطح سرمایه‌گذاری مؤسسه حسابرسی در زیرساخت‌های پشتیبانی‌کننده از حسابرسی باکیفیت- جذب و نگهداشت نیروهای کیفی و مستعد در مؤسسات حسابرسی- قطع کامل رابطه مالی بین حسابرس و صاحب‌کار- مدت‌زمان روابط مؤسسات حسابرسی با واحد تجاری مورد رسیدگی- ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی قبل از پذیرش کار. به عنوان گزینه‌ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

اجرای عملیات: التزام شرکا به کیفیت حسابرسی-

مشارکت فعال شریک مسئول کار در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی کار انجام‌شده گروه حسابرسی- انجام کار مطابق استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه و رویه‌های کنترل کیفی- شناسایی و مدیریت ریسک حسابرسی- ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک- جمع‌آوری شواهد کافی و قابل‌اعتماد- اختصاص مدت‌زمان مناسب برای انجام رسیدگی‌ها بر اساس حجم و پیچیدگی عملیات واحد تجاری- استفاده از نظرات کارشناسان غیرمالی در فرآیند حسابرسی- ارتباط مناسب و اثربخش حسابرسان با کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی. به عنوان گزینه‌ای از مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد می‌باشد.

گزارشگری حسابرسی: اظهارنظر بر اساس شواهد بدون

در نظر گرفتن فشارها- ارائه اظهارنظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی- توسعه اطلاعات در گزارش‌های اصلی حسابرسی یا گزارش‌های تکمیلی حسابرسی به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت،

به منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی در ایران، کلیه ابعاد مزبور، " ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابرسی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی" دارای نقش‌های مؤثری هستند که مستلزم توجه است، که در بخش ۴-۲-۱ به تفصیل بیان گردید. در این بخش گزیده خلاصه‌ای از اهم مولفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر مبنای اجزاء و از دیدگاه حوزه‌های کلیدی زنجیره تأمین گزارشگری مالی که بر اساس داده‌های پژوهش به دست آمده است، ارائه می‌گردد:

ساختار سازمانی و راهبری، شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. پیشرفت در راهبری شرکت، مستقیماً در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تأثیرگذار است. نقش حاکمیت شرکتی بطور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب تر می‌باشد. راهبری خوب اهمیت دارد، زیرا باعث می‌شود مدیریت و هیئت‌مدیره از مسئولیت‌های خود در جهت فعالیت به شیوه‌ای مسئولیت‌پذیرانه‌تر در قبال تمامی ذی‌نفعان و فراهم ساختن گزارش‌های سودمند برای آنان، بیشتر آگاهی پیدا کنند. تا زمانی که واحدهای تجاری از مولفه‌هایی نظیر تناسب ساختار و ترکیب هیئت‌مدیره از لحاظ تخصص و تجربه کاری با فعالیت اجرایی شرکت، به‌کارگیری مدیران مالی متعهد و مستقل، مهارت و تخصص کادر حسابداری و حرکت به سمت سیستم‌های اطلاعات هوشمند بهره‌مند نباشند، ارائه گزارش‌های حسابرسی به‌منظور اطمینان و اعتباربخشی به اطلاعات مالی از کیفیت قابل قبولی برخوردار نبوده و چندان سودمند نخواهد بود.

فرآیند گزارشگری مالی، از جمله تهیه و تصویب گزارش‌های مالی یک دیگر از اجزای زنجیره تأمین گزارشگری مالی است که می‌تواند تحت تأثیر ابعاد و مولفه‌های بیان شده قرار گیرد. ابعاد بیان شده به عنوان زیر ساخت‌های تهیه گزارشگری مالی هستند که افزایش کیفیت آن‌ها می‌تواند منجر به بهبود کیفیت حسابرسی گردد. یکی از ابزارهایی که منجر به افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی می‌گردد، وجود سیستم کنترل داخلی کارآمد و اثربخش در واحدهای تجاری است، لذا توجه به مولفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در این بعد، می‌تواند منجر به بهبود کیفیت زیر ساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی گردد. از آنجاییکه

بهبود کیفیت حسابرسی از طریق شناسایی مولفه‌های مؤثر بر افزایش کیفیت ساختار سازمانی و راهبری، سیستم کنترل داخلی واحدهای تجاری، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی به عنوان زیر ساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و همچنین شناسایی مولفه‌های مؤثر بر افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی بر مبنای دیدگاه‌های خیرگان در هر یک از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی منجر گردد.

جامع بودن این پژوهش شامل مورد مطالعه قرار دادن ذینفعان مختلف، وسیع بودن منابع و مصاحبه‌ها، بهره‌گیری از رویکرد کیفی پژوهش، ارائه جامع یافته‌ها در قالب الگوی شامل (اجزاء، ابعاد و مولفه‌های محتوایی) بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی آن را از پژوهش‌های پیشین متمایز می‌سازد. با عنایت به محدود بودن دامنه پژوهش‌های پیشین پیرامون کیفیت حسابرسی و به ویژه فقدان پژوهش جامع در ایران در این خصوص، الگوی طراحی شده که چندوجهی بوده و حاصل دیدگاه ذینفعان مختلف حسابرسی است، دیدگاه جامع و وسیعی از کیفیت حسابرسی ارائه می‌نماید که می‌توان از آن در برنامه‌های تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی، ارزیابی کار حسابرسی، برنامه‌های توسعه‌ای حسابرسی، اعمال نظارت مؤثرتر و سایر راهبردهای کلان جهت توسعه حسابرسی در ایران، از آن بهره برد.

نتایج تحقیق نشان داد که برخی از مؤلفه‌هایی که در این پژوهش تأثیر مؤثری بر کیفیت حسابرسی داشتند، بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است. اما، آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که علاوه بر عوامل متعدد که از دیدگاه حوزه‌ی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی اثر دارند، از دیدگاه سایر حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی عواملی نظیر، ساختار سازمانی و راهبری و فرآیند گزارشگری مالی که در کیفیت گزارشگری مالی نقش مهمی ایفا می‌نمایند، بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بوده که این عوامل مهم در واحدهای تجاری و سایر حوزه‌ها چندان مورد توجه قرار نگرفته‌اند. در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از روش دلفی فازی، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به‌عنوان الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای اجزاء و حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت حسابرسی از نگاه خبرگان و ذینفعان مختلف، الگوی کیفیت حسابرسی که دربرگیرنده، (حوزه، اجزاء، ابعاد و مولفه‌های محتوایی) است، ارائه شد. بر اساس اجزاء مختلف زنجیره تأمین گزارشگری مالی

تا زمانی که نحوه تخصیص کارها و پرداخت حق الزحمه به مؤسسات حسابرسی توسط یک نهاد مستقل صورت نگیرد، و حق الزحمه اعتباردهی بر اساس تعرفه‌های مصوب تعیین نشود و دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادهای و نظارت قوی برای جلوگیری از شکل‌گیری روابط در ارجاع کار اعمال نگردد، و نظارت قوی و یکنواخت بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت وجود نداشته باشد، استقلال واقعی حسابرسان تحقق نخواهد یافت، در نتیجه کیفیت حسابرسی مناسب به دست نخواهد آمد. در طول سال‌های اخیر، موج سهم‌گینی از درخواست‌ها از طرف استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در زمینه اینکه "ما می‌خواهیم بیشتر بدانیم" نه فقط از مدیریت و هیئت مدیره، بلکه از حسابرسان، مطرح شد. حسابرسان چیزهای زیادی را می‌بینند و چیزهای زیادی را درباره واحد حسابرسی شده می‌دانند اما مقدار کمی از آن در گزارش‌های حسابرسی انعکاس می‌دهند. لذا توسعه اطلاعات در گزارش‌های اصلی حسابرسی یا گزارش‌های تکمیلی حسابرسی به صورتی که اطمینان بخشی بیشتری را در رابطه با موضوعات خاص از قبیل وضعیت آتی شرکت‌ها از لحاظ سودآوری، تداوم فعالیت، وضعیت آتی صنعت، اظهارنظر و تهیه گزارش درباره سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان، می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی بیانجامد.

از آنجایی که یکی از عوامل مهم و مؤثر در زمینه تداوم و اعتبار حرفه حسابرسی جلب اعتماد جامعه است و یکی از مطمئن‌ترین راه‌های کسب و افزایش این اطمینان ارتقای کیفیت حسابرسی هست و با توجه به نتایج حاصل از پژوهش حاضر که منجر به شناسایی مؤلفه‌های کلیدی کیفیت حسابرسی بر اساس دیدگاه حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی گردیده است، متولیان حرفه و سایر نهادهای مؤثر در زمینه کیفیت حسابرسی می‌توانند جهت افزایش کیفیت خدمات اعتباردهی از نتایج حاصله استفاده نمایند. ضمناً الگوی تدوین‌شده در این پژوهش پیرامون کیفیت حسابرسی می‌تواند در پژوهش‌های آتی به صورت تخصصی و پرداختن به جنبه‌های خاص آن از دیدگاه هر یک از حوزه‌های تأمین کیفیت مدنظر قرار گیرد و علاوه بر آن می‌توان اهمیت هر کدام از مؤلفه‌های استخراجی در بخش‌های مختلف را به صورت جداگانه مورد پژوهش قرارداد و آن‌ها را بر اساس میزان اهمیت رتبه‌بندی نمود.

در ایران اکثر مدیران واحد حسابرسی زیر نظر مدیر عامل فعالیت می‌کنند از استقلال واقعی برخوردار نیستند، لیکن توانایی گزارش نمودن تمامی نواقص و سوء استفاده‌ها را ندارند، لذا فعالیت کردن واحد حسابرسی داخلی زیر نظر هیئت مدیره شرکت و پرداخت حقوق و مزایا توسط هلدینگ بالادستی می‌تواند منجر به بهبود عملکرد واحد حسابرسی داخلی و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی گردد. بسیاری از ذینفعان معتقدند که گزارش حسابرسی می‌تواند آگاهی‌دهندگی بیشتری داشته باشد. استفاده‌کنندگان خواستار اطلاعات مفید و مربوط بیشتری برای تصمیم‌گیری درباره واحد انتفاعی، صورت‌های مالی و حسابرسی آن‌ها هستند. لذا بر اساس دیدگاه استفاده‌کنندگان گسترش اطلاعات غیرمالی، توجه و دنبال نمودن اطلاعات روبه‌جلو گزارشگری کوتاه با تمرکز بر موضوع‌های بااهمیت می‌تواند نیازهای آنها را برطرف نماید. وجود قوانین و مقررات شفاف در رابطه با افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران ارشد واحدهای تجاری در برابر عملکردشان، مسئولیت قانونی حسابرسان و همچنین نحوه برخورد با حسابرسان متخلف و صادر کنندگان گزارش‌های غیرحرفه‌ای، افزایش ضمانت اجرایی اقدامات تنبیهی برای مدیرانی که به گزارش‌های متقلبانه روی می‌آورند، و اصلاح قوانین مالیاتی در راستای اجرای بهتر استانداردهای گزارشگری مالی می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک شایانی نماید.

اعتباردهی به گزارش‌های مالی یکی از مهمترین اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌باشد. به طوری که انجام حسابرسی با کیفیت بسیار بالا و متوسط می‌تواند باعث افزایش سطح اعتماد عمومی و ایجاد اعتماد به نفس ذینفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های خود و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد. از آنجایی که در ایران بخش عمده‌ای از ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی کوچک انجام می‌گیرد، از اینرو اغلب، ترکیب تیم حسابرسی به صورت ناقص بوده و امکان آموزش مستمر کارکنان فراهم نبوده، بنابراین تیم حسابرسی از تجربه و دانش لازم در کار حرفه‌ای برخوردار نبوده، و به همین علت زمان کافی و مناسب را برای اجرای فرآیند حسابرسی اختصاص نمی‌دهند، بلکه بخش عمده‌ای از فرآیند حسابرسی در کشور به اجرای آزمون‌های محتوا اختصاص دارد، لذا از طریق اختصاص مدت‌زمان مناسب برای انجام رسیدگی‌ها بر اساس حجم و پیچیدگی عملیات واحد تجاری و اختصاص بخشی از فرآیند حسابرسی به ارزیابی ساختار کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی می‌توان منجر به بهبود کیفیت حسابرسی شد. ضمناً

فهرست منابع

- * ناظمی اردکانی، مهدی؛ کاشف، میرعلی. (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی، مجله حسابرسی، شماره ۵۰.
- * نونهال نهر، علی اکبر، علی نژاد، مهدی، خضری، پریسا. (۱۳۹۲). ارزیابی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های تازه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ۷، ۱۰۳-۱۱۴.
- * نیکبخت، محمدرضا، رضایی، منتی، وحید، ذبیح‌الله، رضایی، رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۷، ۲۸-۱.
- * نیکبخت، محمدرضا، شعبان زاده، مهدی، کنارکار، امین. (۱۳۹۵). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، ۱۹۰-۲۰۸.
- * Amira Ben, H., Chaker, A., & Hamdi Ben, N. (2018). Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit. *Journal of Research in International Business and Finance*, Vol. 45, pp 334-348
- * Akyuz, E., and Celik, E. (2015) A fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas freeing process in crude oil tankers. *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, Vol. 38, pp. 243-253.
- * Arumega, Z., & Atika, Z. (2016) The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Journal of Social and Behavioral Sciences*, Vol. 219, pp. 828-832
- * Chambers, Payne. (2008) Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre-and Post-Sarbanes-Oxley Periods. Available at <http://ssrn.Com/>.
- * Chaudhry, G., & Noel, S. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality. *Journal of The British Accounting Review*, Vol. 49(6), pp. 578-593
- * Cheng, Ching-Hsue, and Lin, Yin, (2002) Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, *European Journal of Operational Research*, No. Or Vol. 142, pp. 174-186
- * DeFond, M. Zhang, J. (2014) A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10, 1016 /j.jacceco. 2014.08.007.
- * Fiona, B., Jonathan, T., & Peter, W. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 11(2), pp. 166-181
- * ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه، حجت، رحیم، (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، ۱۶۷-۱۸۹.
- * جعفری، علی. (1385). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات، رساله دکترا، دانشگاه علامه طباطبایی.
- * جعفری، نیلوفر، منتظر، غلامعلی. (۱۳۸۷). استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور، پژوهش‌های اقتصادی، شماره ۱.
- * حساس یگانه، یحیی، جعفری، علی. (۱۳۸۶). کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات، مجله بورس، شماره ۶۶.
- * حمیدی زاده، محمدرضا، سلطانی، ایرج؛ قلی زاده، مریم. (۱۳۹۶). طراحی و تبیین شاخص‌های الگوی برتری در سرآمدی مدیریت دانش استراتژیک، پژوهش‌های مدیریت راهبردی، شماره ۶۴.
- * خوش‌طینت، محسن، بستانیان، جواد. (1386). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، مطالعات حسابداری، شماره ۱۸.
- * علی محمد لو، مسلم واکبری، بنفشه و مهدویان پور، الهام. (۱۳۹۳). شناسایی مؤلفه‌های مسئولیت اجتماعی دانشگاه‌ها با استفاده از تکنیک دلفی فازی، فصلنامه مدیریت آموزش عالی، سال ششم: شماره ۳.
- * قاسمی، وحید، (۱۳۹۲). سیستم‌های استنباط فازی و پژوهش‌های اجتماعی، نشر جامعه شناسان، تهران.
- * قجریگی، مهسا، وکیلی فرد، حمیدرضا، نیکو مرام، هاشم، طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت حسابرسی بر کاهش تسهیلات وثیقه‌ای و نقش سهامداران عمده، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۶، ۵۷-۶۹.
- * لاری دشت بیاض، محمود و جوان، علی اکبر. (۱۳۹۵). چارچوبی برای کیفیت حسابرسی. تهران. انتشارات ترمه.
- * مشایخی، بیتا و مهرانی، کاوه و رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳.
- * ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۹)، تخصص حسابرسی در صنعت، معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مجله حسابرسی، شماره ۴۹.

یادداشت‌ها

- ¹ DeFond and Zhang
² Herrbach
³ Francis, et al.,
⁴ Wing, et al.,
⁵ Amira Ben, et al.,
⁶ Marcel, et al.,
⁷ Chaudhry, et al.,
⁸ Arumega, et al.,
⁹ Fiona, et al.,
¹⁰ Silvano, et al.,
¹¹ IAASB
¹² Hsu, et al.,
¹³ Kim, et al.,
¹⁴ Wu, et al.,
¹⁵ Akyuz, et al.,
¹⁶ Center of Gravity (COG)
¹⁷ Yan

- * Francis, J., Olsson, P. and Schipper, K. (2006) Earnings Quality, Foundation and Trends in Accounting 4(1), PP 340-259
- * Hsu, Y.-L., Lee, C.-H., and Kreng, V.B. (2010) The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. Expert Systems with Applications, Vol37, pp419-425.
- * IAASB. (2011) Audit Quality an IAASB perspective, www.iaasb.org-
- * IFAC, BRPG, Developments in the Financial Reporting Supply Chain, Results from a Global Study Among IFAC Member Bodies, Feb. 2009
- * International Auditing and Assurance Standards Board. (2014) Audit Quality an IAASB Perspective. NEY YORK. USA
- * Jere, R.F., Michael, D.Y. (2009) Big 4 office size and audit quality. The Accounting Review, 84 (5), 1521-1552.
- * Karjalainen. (2011), Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland, International Journal of Auditing, vol. 15, pp 88-108.
- * Kim, M., Jang, Y.-C., Lee, S., (2013) Application of Delphi-AHP methods to select the priorities of WEEE for recycling in a waste management decision-making tool, Journal of Environment Management, Vol. 128, 941-948.
- * Marcel H, Michelle M, & Roland Z. (2018) Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees? Journal of Accounting in Europe, Vol 1.5 (1), pp. 55-80
- * Schilder, A. (2011) Audit quality an IAASB perspective. www.iaasb.org.
- * Schilder A. (2014). Record Use of Clarified International Standards on Auditing Amidst a Changing Audit Environment, www.ifac.org.
- * Silvano, C., Cristina, F., Giorgio, Gotti., & Stacy, M. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 25, pp. 46-66
- * Shulin Lana and Ray Y. Zhongb. (2016). An Evaluation Model for Financial Reporting Supply Chain Using DEMATEL-ANP. 9th International Conference on Digital Enterprise Technology, 516-519.
- * Veena L, B., Jodi L, G., Daniel, N. (2016) Audit Quality Indicators. Managerial Auditing Journal, Vol. 31, No. 8/9 pp. 949-980
- * Wing, H., & Camillo, L. (2018). Ownership structure, audit quality, board structure, and stock price crash risk. Global Finance Journal, Vol. 37, pp 1-24
- * Wu, G.-D., Liao, S.-K., Chiu, C.-H., and Chang, K.-L. (2013) New product development projects selection for Taiwanese century-old businesses. Life Science Journal, 10(3), 1152-1161.
- * Yan, Qun He. (2007), Balancing productivity and consumer satisfaction for profitability: Statistical and fuzzy regression analysis - European Journal of Operational Research - No 176.