

## اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی AHP

مهدی صالحی

استادیار گروه آموزشی حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

زین العابدین فلاح گنجه

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور (نویسنده مسئول)

zeinfallah@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۶/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۴/۹/۸

### چکیده

استانداردهای حسابرسی یکی از مهمترین اجزای موثر بر کیفیت حسابرسی می باشد اگر چه عوامل دیگری همچون درک، شناخت و برداشت کاربران، مهارت ها و شایستگی حسابرسان، اقدامات و ضوابط نظارتی و محیطی در کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر گذار شناخته شده اند اما استانداردهای حسابرسی تنها عاملی است که توسط انجمن ها و مراجع حرفه ای به رسمیت شناخته شده است. در این پژوهش، هدف ما اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی بوده است و عوامل کیفیت حسابرسی را در ۸ گروه طبقه بندی کردیم. نتایج آزمون های آماری نشان داد که مهمترین عامل تاثیر گذار بر کیفیت گزارش حسابرسی استانداردهای حسابرسی می باشد و اولویت اول کیفیت حسابداری، مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابرسی در ایران، سازمان حسابرسی می باشد. با توجه به نتایج حاصل شده اولویت دوم نظارت و کنترل بر حسابرسی و اولویت سوم قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی می باشد. از این پژوهش می توان اینگونه استنباط نمود که بخش عمده ای از کیفیت گزارش حسابرسی به دوش سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد لذا این سازمانها می توانند با انجام ساز و کارهای مناسب و تدوین استانداردهای حسابرسی با کیفیت بالا و وضع قوانین مناسب نقش موثری در افزایش کیفیت گزارش حسابرسی داشته باشد.

**واژه های کلیدی:** کیفیت گزارش حسابرسی، سلسله مراتبی فازی، استاندارد حسابرسی، قوانین و مقررات.

## ۱- مقدمه

به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورتهای مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. در این میان انگیزه‌های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می‌شوند. در مقابل حسابرسان می‌توانند با افزایش کیفیت حسابرسی، مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است. در ادبیات حرفه ای، اغلب کیفیت حسابرسی را از طریق میزان تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده‌اند. در مقابل، محققان حسابداری و حسابرسی ابعاد چندگانه‌ای برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. برخی از رایج ترین تعاریف کیفیت حسابرسی بدین شرح می باشد: یکی از متداول ترین تعاریف دربارہ کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال این که اولاً: حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند، ثانیاً: تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش دهد از نظر دی آنجلو به عنوان استقلال حسابرسان تعریف شده است. بنابراین طبق تعریف وی، کیفیت حسابرسی تابعی از توانایی حسابرسان در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی استقلال حسابرسان توسط بازار می باشد<sup>۱</sup> (۲۰۰۴). تعریف دی آنجلو مبتنی بر برداشت بازاریا به اصطلاح ادراک بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی، با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که ادراک بازار از کیفیت حسابرسی، منعکس کننده کیفیت واقعی حسابرسی است. با این وجود برخی محققان نظیر کریشنان<sup>۲</sup> و شوئر<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) و کریشنان<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابرسی را بدون تفکیک آن به کیفیت حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

امروزه سیستمهای اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیتهای سازمانها ایفا نموده و در مجموعه محیط اقتصادی کشورها وظیفه ای با اهمیت بر عهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از این سیستمها اتخاذ می‌شود. سهم عمده ای از مبادلات اوراق بهادار به خرید و فروش سهام شرکتها اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود تحت تاثیر ارقام و اطلاعات حسابداری است. حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است. این سیستم اطلاعاتی به عنوان مهمترین زیر مجموعه سیستمهای اطلاعاتی مدیریت، وظیفه تبدیل داده‌های مالی به اطلاعات مالی را بر عهده دارد. گزارش‌های مالی از مهمترین فرآیندهای سیستمهای اطلاعات حسابداری است که برای گروههای مختلفی از استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخصی ارائه می‌شود. استفاده کنندگان خارجی اطلاعات حسابداری طیف نسبتاً وسیعی را شامل می‌شوند. از کارکنان واحد تجاری تا سهامداران و سرمایه گذاران، دولت، مشتریان، فروشندگان کالا و خدمات و حتی رقبای واحد تجاری همه به نوعی استفاده کنندگان فرآورده‌های سیستم اطلاعاتی حسابداری‌اند. با توجه به اینکه سیستمهای اطلاعاتی حسابداری باید اطلاعات مربوط و قابل اتکا را در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد تا در مدلهای تصمیم گیری آنها مورد استفاده واقع شود، حال این سوال مطرح می‌شود که آیا سیستمهای حسابداری موجود، اطلاعات مورد نیاز و با کیفیت بالا را برای اتخاذ تصمیمات توسط استفاده کنندگان فراهم می‌آورد؟ همواره این احتمال وجود دارد که اطلاعاتی که یک شرکت ارائه می‌کند درست نباشد. بنابراین، یکی از مخاطرات متعددی که در ارتباط با شرکت می‌تواند وجود داشته باشد، تحریف صورتهای مالی می‌باشد. یعنی گاهی ممکن است اطلاعاتی که شرکت در صورتهای مالی خود نشان می‌دهد دور از واقعیت، یا فریبنده باشد. بر این اساس، سودی که در صورت سود و زیان ارائه می‌شود، ممکن است بیانگر ویژگی‌های دوام، استمرار و قابلیت نقد شدن نباشد. از سوی دیگر، کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرسان (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) است.

فرانسیس (۲۰۱۱) شش واحد تجزیه و تحلیل اطلاعات را برای کیفیت حسابرسی مطرح کرد که این شش واحد عبارتند از:

- ۱) نهاده‌های حسابرسی
- ۲) فرآیندهای حسابرسی
- ۳) موسسات حسابرسی
- ۴) صنعت و بازار حسابرسی
- ۵) نهاده‌ها و ساز و کارها
- ۶) پیامدهای اقتصادی ستانده‌های حسابرسی

در ادامه به هر یک از عوامل کیفیت حسابرسی از دیدگاه فرانسیس می‌پردازیم.

#### • نهاده‌های حسابرسی

دو نهاده اصلی در فرآیند حسابرسی عبارتند از (۱) افراد تیم رسیدگی، و (۲) آزمون‌های حسابرسی که به منظور گردآوری شواهد انجام می‌شود. کیفیت حسابرسی زمانی افزایش می‌یابد که کار رسیدگی به افراد شایسته محول گردد.

#### • فرآیند حسابرسی

فرآیند حسابرسی، نحوه بکار گرفتن نهاده‌های حسابرسی را نشان می‌دهد. فرآیند حسابرسی شامل تصمیمات و قضاوت‌هایی است که حسابرسیان در رابطه با برنامه ریزی، گردآوری شواهد و تفسیر شواهد به منظور احراز الزامات گسترده استاندارد‌های حسابرسی اتخاذ می‌کنند تا شواهد کافی و قابل اطمینان به عنوان پشتوانه اظهارنظر خود فراهم آورند.

#### • موسسات حسابرسی

حسابرسان برای موسسات حسابرسی کار می‌کنند و نتیجه فرآیند حسابرسی، یک گزارش حسابرسی است که به نام موسسه حسابرسی و به صورتهای مالی حسابرسی شده صاحبکار صادر می‌شود، که می‌توان آن را به عنوان ستانده مشترک نهاده‌های صاحبکار و قضاوت حسابرس دانست قیننز<sup>۱۰</sup> و همکاران (۲۰۱۰). موسسات حسابرسی هستند که پرسنل را استخدام و آموزش می‌دهند و از طریق جبران خدمات و سایر خط مشی‌های سازمانی به آن‌ها انگیزه می‌دهند.

#### • صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی

موسسات حسابرسی، یک صنعت را تشکیل می‌دهند. ساختار هر صنعت می‌تواند رفتار اقتصادی در بازارها (مثل کیفیت محصول و قیمت گذاری خدمات)

پذیرفته‌اند. 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 قابل ملاحظه‌ای به کیفیت ستانده فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، ادعا می‌شود که کیفیت، مؤلفه اساسی برای بازی رقابت بین مؤسسات حسابرسی استهریچ<sup>۴</sup> (۲۰۰۱).

پالمروس<sup>۵</sup> (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آن‌جا که هدف حسابرس ایجاد اطمینان نسبت به صورتهای مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورتهای مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورتهای مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود: "چگونه استفاده کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورتهای مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟". این تعریف از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است، زیرا سطح اطمینان صورتهای مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابری تعیین کرد دنگ<sup>۶</sup> (۲۰۰۴).

تیتمن و ترومن<sup>۶</sup> (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد، تعریف کرده‌اند. این تعریف مشابه تعریف پالمروس از کیفیت حسابرسی است.

دیویدسون و نئو<sup>۷</sup> (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. اما لام و چنگ<sup>۸</sup> (۱۹۹۴) اعتقاد دارند که کیفیت خدمات حسابرسی به جای آن‌که یک جا مورد بررسی قرار گیرد، باید برای هر پروژه حسابرسی جداگانه بررسی شود الاجمی<sup>۹</sup> (۲۰۰۹).

حساس یگانه و غلامزاده لمداری (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان ارزیابی کیفیت جامع حسابرسی در ایران پرداختند و آنها بجای تعریف واژه کیفیت بر ویژگی‌ها و شاخص‌های کیفیت حسابرسی پرداختند آنها عنوان کردند که کیفیت یک طیف است و نمی‌توان آن را تنها در غالب صفر و یک بیان کرد.

را تحت تاثیر قرار دهد (پیپال<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۱). ماهیت متمرکز صنعت حسابرسی حکایت از انحصار دارد و موسسات بزرگ حسابرسی اغلب با هم همکاری می نمایند تا مجموعه مشترکی از منافع مثل لابی برای کاهش مسئولیت حسابرسان را پیش برند اندرسون<sup>۱۲</sup> و همکاران (1992).

#### • نهاده ها و ساز و کارها

آرایشات نهادی، به نظام قانونی یک کشور اشاره دارد که مسئولیت قانونی حسابرسی را مشخص می کند. هر کشوری نهادهای منحصر به فرد خود را دارد که مقررات گذاری و نظارت بر حسابرسان را بر عهده دارند. برای مثال، نهادها در ایالات متحده آمریکا شامل هیئت های ایالتی حسابداری است که به حسابرسان گواهی نامه می دهد، یا انجمن حسابداران خبره که آزمون های اعطای گواهی نامه را طراحی می کند و استاندارد های حسابداری را برای شرکت های پذیرفته نشده در بورس تدوین می کند.

#### • پیامد های اقتصادی ستانده های حسابرسی

یکی دیگر از ابعاد ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی کشور، بررسی پیامدهای اقتصادی ستانده های حسابرسی برای شرکت ها و استفاده کنندگان برون سازمانی است. تجزیه و تحلیل اقتصادی ستانده های حسابرسی حائز اهمیت است که ارزشمندی و محتوای اطلاعاتی گزارش های حسابرسی و پیامد های اقتصادی آن را نشان می دهد.

جونگ و همکاران (۲۰۰۹) از نمونه بزرگی از شرکتهای صاحبکار حسابرسی در ایالات متحده برای دوره ۲۰۰۵-۲۰۰۰ استفاده کردند، آنها رابطه اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی را بررسی کردند. در این تحقیق کیفیت حسابرسی از طریق اقلام تعهدی غیر عادی و اندازه موسسه از دو طریق (۱) تعداد صاحبکاران هر موسسه و (۲) جمع حق الزحمه های کسب شده توسط هر موسسه اندازه گیری شده است. نتایج نشان می دهد که پس از کنترل اندازه موسسه حسابرسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح موسسه، اندازه موسسه ارتباط مثبت با اهمیتی با کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد، این ارتباط مثبت از این نظریه حمایت می کند که موسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک، کیفیت حسابرسی بالایی دارند و این تفاوت کیفیت در بازار برای خدمات حسابرسی دارای ارزش است. پژوهش های انجام شده نشان می دهد تقاضا برای حسابرسی پیش از آن که الزام قانونی

مطرح باشد، وجود داشته است. بنا به استدلال برای ورود به پژوهش درباره نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از آن جا ناشی می شود که بین مدیران شرکت و سرمایه گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آنجا که بحث قیمت گذاری سهام شرکت مطرح است، حسابرسی یکی از راه های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت های مالی است. با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه ای به غیر از حق الزحمه، موسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدمتشان هستند. استفاده کنندگان صورتهای مالی هنگامی می توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورتهای مالی اتکا کنند که شخص مستقل، ذیصلاح و بیطرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه ای ارائه کرده باشد. در ساختار اجتماعی - اقتصادی کنونی (به ویژه با وجود جامعه حسابداران رسمی ایران) وظیفه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به حسابرسان واگذار شده است. ایفای این مسئولیت که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده که هدف آن یکنواخت نمودن گزارشگری مالی است، انجام شود. لذا این پژوهش در پی این است که با اولویت بندی ارکان موثر بر کیفیت گزارش حسابرسی که از متون و مقالات داخلی و خارجی استخراج می گردد، گامی موثر در افزایش ارائه خدمات مطمئن تر به استفاده کنندگان از گزارشات حسابرسی بردارد.

ابراهیمی و سیدی (۱۳۸۷) نقش حسابرسان مستقل را در کاهش اقلام تعهدی اختیاری مورد واکاوی قرار می دهند. در این پژوهش تاثیر نوع موسسه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان در گزارش حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی اقلام تعهدی اختیاری سنجیده می شود. یافته های این پژوهش نشان می دهد تنها نوع موسسه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

نمازی و همکاران (۱۳۹۰)، برای بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود از اندازه دوره تصدی حسابرسان بهره می گیرد. نتایج نشان می دهد که بین مدیریت سود و اندازه حسابرسان، رابطه مستقیم ولی غیر معنی دار و هم چنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسان رابطه مستقیم و معنی دار وجود دارد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۱) رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه شرکت را مورد بررسی قرار می دهند. در این مقاله موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرسان کوچک (موسسات حسابرسی

در مدیریت ریسک پروژه‌های مهندسی داشته بطوریکه عملکرد و کیفیت حسابرسان بطور معناداری باعث افزایش کارایی و اثربخشی این پروژه هاشده است.

کن چن و همکاران (۲۰۱۴) در مقاله "کیفیت حسابرسی و مدیریت سود برای شرکت‌های درگیر در عرضه عمومی سهام تایوان" به بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های درگیر در عرضه عمومی سهام تایوان پرداخته‌اند در این تحقیق با انتخاب چهار شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و مقایسه سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط این چهار شرکت، قبل و بعد از حسابرسی شده توسط غیر این چهار شرکت، قبل و بعد از عرضه عمومی سهام در تایوان این نتیجه حاصل شده است که اولاً سود مدیریت می‌شود و ثانیاً بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معنی داری وجود داشته به طوری که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود در این شرکت‌ها شده است.

جوهل و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیق خود تاثیر مکانیزم های نظارتی شامل کیفیت حسابرسی و هیات مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها نشان می دهد که کارایی عملکرد نظارتی هیات مدیره و کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می گردد.

هولسشر و سیاوی (۲۰۱۴) در تحقیق خود تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر ریسک پذیری شرکت ها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته های آنها نشان می دهد که بین تخصص حسابرس در صنعت و ریسک پذیری شرکت ها ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین یافته های آنها نشان می دهد مکانیزم های نظارتی همچون درصد مالکیت سهامداران نهادی و پوشش تحلیل گران بر ارتباط بین تخصص حسابرس در صنعت و ریسک پذیری شرکت ها تاثیر مثبتی دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر حاصل تحقیقات نظری و بررسی‌های میدانی و عملی می باشد البته با توجه به عنوان موضوع تحقیق باید گفت که عمدتاً یک تحقیق میدانی و عملی است ولی از آنجائی که داشتن یک شناخت و تصویر دقیق و روشن از هر فکر و اندیشه‌ای در پیاده شدن درست و صحیح آن نقش اساسی دارد.

کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار گرفتند. برای بررسی کیفیت نیز معیار پژوهشگر، مقایسه تحریف کشف شده و گزارش شده در گزارشهای حسابرسی به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام شده است. تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی است.

فیث و همکاران (۲۰۱۲) تاثیر انواع چرخش حسابرس شامل چرخش اجباری، چرخش اختیاری، چرخش شریک مسئول و چرخش موسسه حسابرسی را بر کیفیت خدمات حسابرسی در بازار سرمایه چین مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته‌های آنها حاکی از آن است که بین چرخش اجباری شریک و چرخش اختیاری موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معکوس معناداری وجود دارد که این رابطه در مورد چرخش اختیاری شریک و چرخش اجباری موسسه حسابرسی معنادار نمی باشد.

ابراهیم (۲۰۱۳) در مورد کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، نفوذ صاحبکار و مدیریت سود انجام شده است. این تحقیق مدارکی در مورد اثر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود فراهم می‌کند. در این تحقیق از جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی گزارش شده در صورت جریان وجه نقد و بر آورد ارقام تهیدی استفاده شده است. همچنین برای بر آورد ارقام تهیدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز در یک سری زمانی استفاده شده است. نتایج تحقیق مدارکی را مورد ارتباط معکوس بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ارائه می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرس برخی تأثیرات مثبت بر روی کارایی فرایند حسابرسی و بهبود عملکرد کنترلی فرض شده برای حسابرسان دارد. همچنین نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نفوذ صاحبکار نمی تواند بر استقلال حسابرس اثر گذاشته و یا این که حسابرسان به صاحبکاران بزرگ خود اجازه دهند که اختیارات بیشتری در گزارشگری سود داشته است.

لی و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی تاثیر و نقش کیفیت حسابرسی در مدیریت ریسک پروژه‌های مهندسی را مورد مطالعه قرار داده اند و نتایج یافته‌های آنها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی نقش مهم و اثر گذاری

با توجه به توضیحات فوق در این پژوهش نمونه‌ها به صورت تیکه ذیبالاً اشاره می‌شود، انتخاب می‌شوند چون جامعه آماری تحقیق یک جامعه محدود است. لذا با استفاده از فرمولی که در زیر ارائه می‌شود تعداد نمونه آماری به حداقل نفر میرسد.

$$n = \frac{Z_{\alpha/2} p(1-p)}{\epsilon^2} \quad (1)$$

n = تعداد اعضای نمونه آماری

$\alpha$  = احتمال خطای نوع اول

P = نسبت موفقیت در اثبات فرضیه‌های تحقیق

(1-P) = نسبت عدم موفقیت در اثبات فرضیه‌های تحقیق

$\epsilon$  = خطای قابل قبول در پاسخ‌های داده شده

چون شاخص‌های تحقیق مقیاس کیفی بوده برای محاسبه آن از پارامترهای نسبت موفقیت پاسخ‌ها استفاده گردیده و با توجه به اینکه حاصلضرب آن در نسبت عدم موفقیت بزرگترین مقدار را به دست می‌آورد و بیشترین تعداد را نشان می‌دهد و عوامل بیشماری در قضاوت آدمی تأثیر دارد و گزینه‌های پاسخنامه نیز به دلیل قضاوتی بودن از این قاعده خارج نیستند در نتیجه تا ۷٪ اختلاف در معنی دار بودن پاسخها قابل اغماض به نظر میرسد، به عبارتی در این تحقیق تا میزان ۷٪ خطا در پاسخها قابل قبول فرض شده است. همچنین چون قصد بر آن است که با اطمینان ۹۵٪ نتیجه به جامعه تعمیم داده شود لذا خطای نوع اول آزمون به اندازه ۵٪ ( $\alpha = 5\%$ ) تعیین گردیده که با این تعمیم خطای نوع دوم ( $\beta$ ) نیز به حداقل میرسد که با توجه به مفروضات یادشده حجم نمونه به قرار زیر تعیین میگردد:

$$n = \frac{(1.96)^2 50\%(50\%)}{(0.07)^2} = 196 \quad (2)$$

$$Z_{\alpha/2} = Z_{0.025} = +1.96$$

حداقل نمونه با محاسبات فوق ۱۹۶ نفر تعیین گردیده است.

### سنجش میزان پایایی پرسشنامه

پس از طراحی پرسشنامه و بررسی روایی آن پرسشنامه مذکور به صورت آزمایشی در اختیار ۲۴ نفر از اساتید و مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفت. سپس داده‌های پرسشنامه در نرم افزار SPSS وارد شد و با این نرم‌افزار ضریب آلفای کرونباخ به صورت زیر محاسبه شده است.

در این تحقیق جهت آزمون پرسش تحقیق از روش مقایسه میانگین هندسی جامعه استفاده شده است. سپس به الویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی تایید شده از طریق روش سلسله مراتبی و سلسله مراتبی فازی استفاده کردیم. لذا سعی شد تبیین دقیق و روشنی از فرهنگ موضوع تحقیق به عمل آید تا زمینه‌ای باشد برای درک بیشتر نتایج حاصل از تحقیقات میدانی و خمیر مایه‌ای برای ارائه پیشنهادات اصلاحی که برای نیل به اهداف مد نظر فرآیند زیر طی گردد:

الف) استفاده از پرسشنامه

پرسشنامه یکی از مهمترین منابع جمع آوری اطلاعات در این پژوهش می‌باشد. با در نظر گرفتن جامعه آماری توضیح داده شده از یک طرف و رعایت سنخیت سئوالات با فرضیات از سوی دیگر این پرسشنامه طراحی گردید.

ب) مطالعات کتابخانه‌ای

در این رابطه از منابع زیادی اعم از فارسی و متون ترجمه شده از نویسندگان شامل کتابها، مقالات و سمینارهای برگزار شده در داخل و خارج کشور استفاده شده است.

ج) مصاحبه با کارشناسان

در این مرحله با کارشناسان متخصص سطوح مختلف مصاحبه و گفتگوهای زیادی به عمل آمده است که این مصاحبه‌ها دو هدف عمده را تأمین می‌کرد:

- ۱) رسیدن به یک دیدگاه مشترک و تفاهم در مورد کلیات موضوع و واژه‌های به کار رفته در پرسشنامه و مفاهیم و عبارات موجود در آن.
- ۲) جمع آوری اطلاعات درباره نقاط قوت و ضعف اجرای استانداردهای حسابرسی در جریان تحقیق.

فرآیند نمونه گیری، استخراج نتایج و استنباط قواعد کلی براساس مشاهده معتبرها در گروه نسبتاً کوچکی از جامعه را میسر ساخته است.

قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ در زمان انجام پژوهش می‌باشد. در این تحقیق برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز، از حسابرسان مستقل که دارای تجارب کافی و مناسبی در ارتباط با گزارش حسابرسی بوده اند استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد

مطلوب را موجب می‌شوند. با استفاده از AHP می‌توان اجزاء یک مساله را برای بدست آوردن نتایج مطلوب باهم مرتبط نمود و تعاملات آنها را به طور کامل به دست آورد.

در بهبود قضاوت‌ها، AHP قابل تکرار و به صورت مستمر و پیش رونده است. AHP به تصمیم‌گیرندگان این امکان را می‌دهد تا اجزاء سلسله مراتب یک مساله را گسترش داده و در قضاوت‌هایشان تغییر به وجود آورند. هرگونه تکرار AHP شبیه به مراحل فرضیه‌سازی و آزمایش فرضیه است. تصحیح فرضیه‌ها در یک سیستم موجب درک بهتر آن می‌شود.

AHP چارچوبی برای مشارکت گروهی افراد در تصمیم‌گیری و حل مسائل ایجاد می‌کند و با مشارکت، مذاکره با افراد می‌توان برای واقعیات تصمیم‌گیری یک ساختار سلسله مراتب مشخص را تعریف نمود. این مشارکت گروهی سبب افزایش اعتبار نتایج می‌شود. اگرچه به کارگیری و اجرای آن به دلیل تنوع ایده‌ها کار ساده‌ای نیست ولی در مورد ایده‌های هر شخص (شهودی یا علمی) می‌توان از AHP کمک گرفت. این مدل را می‌توان برای حل مسائل واقعی از قبیل تخصیص منابع، حل تعارض و... به کار گرفت. امروزه AHP در مسائلی از قبیل برنامه‌ریزی<sup>۱۴</sup>، انتخاب سبد سهام<sup>۱۵</sup> و تحلیل هزینه - فایده<sup>۱۶</sup> کاربرد فراوانی دارد. در جدول ۲، مزیت‌های استفاده از مدل AHP به عنوان یک رویکرد علمی و انعطاف پذیر بیان شده است.

جدول اول تعداد پرسشنامه‌های ما را که برای محاسبه به کار گرفته شده نشان می‌دهد. همانگونه که در جدول دیده می‌شود تمامی ۲۴ پرسشنامه به صورت کامل وارد شده‌اند.

#### محاسبه آلفای کروکباخ:

جدول (۱) آلفای کروکباخ

تعداد پرسش‌ها	آلفای کروکباخ
28	0.926
تعداد نمونه	
24	

#### ۴- مدل‌های پژوهشی ونحوه اجرای آن

مدل تحلیل سلسله مراتبی<sup>۱۳</sup>، مدلی انعطاف پذیر است که افراد و گروهها به وسیله آن، ایده‌هایشان را شکل داده، مسائل را به وسیله ارائه فرضیه‌های مناسب تعریف کرده و در نهایت جواب مطلوب خود را به دست می‌آورند. در این مدل، ارزیابی حساسیت نتایج با تغییر اطلاعات امکان پذیر است.

AHP قضاوت‌ها و ارزش‌های شخصی را با یک روش منطقی به هم مرتبط می‌سازد. این فرآیند با استفاده از تصور، دانش و تجربه افراد، ساختار سلسله مراتب را شکل داده و با استفاده از تجربه و منطق، قضاوت‌های

جدول (۲) مزیت استفاده از AHP

۱) واحد <sup>۱۷</sup>	AHP الگویی واحد، قابل فهم و انعطاف پذیر برای مسائل تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد.
۲) تکرار فرآیند <sup>۱۸</sup>	این فرآیند افراد را قادر می‌سازد تا تعریف خود از یک مساله را اصلاح کنند و قضاوت و درکشان را از راه تکرار بهبود بخشند.
۳) قضاوت و اجماع <sup>۱۹</sup>	این فرآیند به اجماع تاکید نمی‌کند، بلکه نتایج قضاوت‌های مختلف را باهم ترکیب می‌کند.
۴) بده - بستان <sup>۲۰</sup>	AHP اولویت‌های عوامل تشکیل دهنده یک مجموعه را در نظر گرفته و این امکان را میدهد تا بهترین گزینه‌ها را با توجه به اهداف مورد نظر انتخاب شوند.
۵) ترکیب <sup>۲۱</sup>	AHP مطلوبیت هر گزینه را تخمین می‌زند.
۶) سازگاری <sup>۲۲</sup>	AHP سازگاری قضاوت‌های مورد استفاده در اولویت‌ها را تعیین می‌کند.
۷) پیچیدگی <sup>۲۳</sup>	AHP رویکردی تحلیلی - سیستمی را در حل مسائل پیچیده به کار می‌گیرد.
۸) وابستگی متقابل اجزاء <sup>۲۴</sup>	این فرآیند، وابستگی متقابل اجزاء را مورد توجه قرار داده و بر کاربرد تفکر خطی پافشاری نمی‌کند.
۹) ساختار سلسله مراتبی	AHP اجزاء یک سیستم را در سطوح مختلف قرار می‌دهد.
۱۰) اندازه‌گیری	AHP مقیاسی برای اندازه‌گیری موارد نامشهود ارائه داده، روشی را برای تدوین و تعیین اولویت‌ها تعیین می‌کند.

در سال ۱۹۶۵، لطفی‌زاده نظریه سیستم‌های فازی را معرفی نمود. سال ۱۹۷۴ میلادی ابراهیم ممدانی از دانشگاه لندن برای نخستین بار منطق فازی را در زمینه کنترل یک موتور بخار ساده بکار گرفت. اولین کاربرد صنعتی منطق فازی برای کنترل کوره سیمان در سال ۱۹۸۰ توسط اسمیت دانمارکی به کار گرفته شد. در دهه ۱۹۸۰ میلادی موسسه فوجی الکترونیک منطق فازی را برای کنترل یک فرایند تصفیه آب بکار گرفت و متعاقب آن شرکت هیتاچی یک سیستم کنترل خودکار قطار را بر مبنای منطق فازی توسعه داد. از دهه نود میلادی به بعد منطق فازی از جایگاه ویژه‌ای در علوم مختلف مهندسی برخوردار شده است.

مجموعه‌ای که در منطق ارسطویی دارای دو عضو صفر و یک است در منطق فازی به مجموعه‌ای با بی‌نهایت عضو که دارای مقادیر بین صفر تا یک هستند، تبدیل می‌شود. منطق فازی بیانگر قوانین بسیار ساده در غالب متغیرهای زبانی به صورت "if A then B" می‌باشد. متغیرهایی که بتوانند واژه‌های از زبان طبیعی را به عنوان مقدار بپذیرد یک متغیر زبان شناختی، نامیده می‌شوند. برای مثال در قانون "اگر هوا گرم باشد بخاری را کم کن." گرم و کم دو متغیر زبانی است.

در سیستم‌های عملی اطلاعات از دو منبع سرچشمه می‌گیرند، منبع اول افراد خبره که دانش و آگاهی‌شان را در مورد سیستم با زبان طبیعی تعریف می‌کنند و منبع دیگر مدل‌های ریاضی استنتاج برای استفاده از دانش کد شده فرد خبره می‌باشند. بنابر این یک مساله مهم ترکیب این دو نوع اطلاعات در طراحی سیستم‌های فازی است. چنین سیستمی ترکیبی شامل دانش فرد خبره و مدل‌های استنتاج، سیستم خبره نامیده می‌شود.

## ۵- نتایج پژوهش

### ۵-۱- نتایج توصیفی

توزیع فراوانی و درصد فراوانی میزان تحصیلات، میزان تجربه و رشته تحصیلی حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در جدول ۳ منعکس شده است.

همانطور که در جدول ۳ مشخص است اکثریت نمونه مورد مطالعه دارای مدرک تحصیلی لیسانس هستند که حدود ۶۰ درصد نمونه را تشکیل می‌دهند و حسابداران رسمی دارای مدرک دکتری حدود ۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند که بسیار اندک می‌باشند.

برای حل یک مشکل از طریق AHP، ابتدا باید مساله را به دقت و با تمام جزئیات آن، تعریف و تبیین نمود و جزئیات آن را به صورت یک ساختار سلسله مراتبی ترسیم نمود. بعد از ایجاد سلسله مراتب، اهمیت نسبی عوامل مختلف را باید تعیین نمود. ارزیابی این عوامل می‌تواند به وسیله تصمیم‌گیرندگان و یا طراحان مساله صورت گیرد. ضمن اینکه افراد مختلف تصمیم‌گیرنده و یا مشاور نیز درباره موضوع اظهار نظرهای مختلفی دارند که ارزیابی این نظرات ضروری است. کیفیت این نظرات به وسیله درجات مختلف ( برای مثال اعداد از ۱ تا ۹) قابل مقایسه است. یعنی افراد نظر خود را در رابطه با یک معیار و تاثیر آن بر هر گزینه مطرح می‌کنند. سپس این نظرات، امتیاز داده شده و و هر کدام رتبه بندی می‌شوند.

بعد از طی مراحل، نظرات تلفیق شده و مطلوبیت هر کدام از گزینه‌های موجود به صورت ریاضی تخمین زده می‌شود و گزینه‌ای که بیشترین مقدار عددی را دارد، به عنوان بهترین گزینه انتخاب می‌گردد.

اگر در یک خوشه n عنصر وجود داشته باشد  $\frac{n(n-1)}{2}$  مقایسه صورت خواهد گرفت. چون هشت معیار وجود دارد بنابراین تعداد مقایسه‌های انجام شده برابر است با:

$$\frac{n(n-1)}{2} = \frac{8(8-1)}{2} = 28$$

## سیستم‌های فازی

منطق فازی روشی برای رسیدن به نتایج دقیق بر پایه اطلاعات ورودی ناقص و غیر دقیق است. در منطق فازی مقادیر زبانی و دانش فرد خبره جایگزین مدل‌سازی ریاضی سیستم‌های پیچیده شده است. در ابتدا منطق فازی نقطه مقابل منطق کلاسیک بحساب می‌آمد؛ ولی امروزه بسیاری بر این باورند که منطق کلاسیک یک حالت خاص و نهایی از منطق فازی است. منطق کلاسیک یا ارسطویی هر چیزی را بر اساس یک سیستم دوتائی درست یا غلط (۰ یا ۱) ارزیابی نموده ولی منطق فازی درستی هر چیزی را با یک عدد پیوسته بین صفر و یک، نشان می‌دهد. به بیانی بنیان منطق ارسطویی بر پایه گزاره‌های همیشه درست و همیشه نادرست بوده در حالیکه در منطق فازی این گزاره‌ها به گزاره‌های گاهی درست، گاهی نادرست و تا حدودی درست تبدیل گشته‌اند.

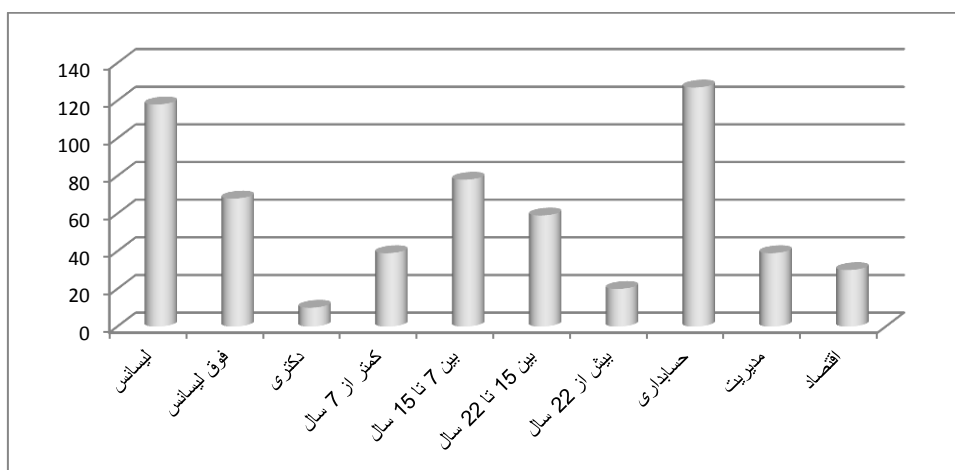


اکثریت نمونه مورد مطالعه دارای مدرک تحصیلی لیسانس هستند که حدود ۶۵ درصد نمونه را تشکیل می‌دهند و حسابداران رسمی دارای مدرک اقتصاد حدود ۱۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند که بسیار اندک می‌باشند. همچنین اطلاعات فوق در قالب نمودار (۴) نیز بیان شده‌اند.

همچنین اطلاعات فوق در قالب نمودار ۱ نیز بیان شده‌اند. اکثریت نمونه مورد مطالعه دارای تجربه کاری بین ۷ تا ۱۵ ساله هستند که حدود ۴۰ درصد نمونه را تشکیل می‌دهند و حسابداران رسمی دارای تجربه کاری بیش از ۲۲ سال حدود ۱۰ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند که بسیار اندک می‌باشند. همچنین اطلاعات فوق در قالب نمودار ۱ نیز بیان شده‌اند.

جدول (۳) - جدول میزان تحصیلات، تجربه و رشته حسابداران رسمی

آماري	میزان تحصیلات			میزان تجربه				رشته تحصیلی		
	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	کمتر از ۷ سال	بین ۷ تا ۱۵ سال	بین ۱۵ تا ۲۲ سال	بیش از ۲۲ سال	حسابداری	مدیریت	اقتصاد
فرآوانی	۱۱۸	۶۸	۱۰	۳۹	۷۸	۵۹	۲۰	۱۲۷	۳۹	۳۰
درصد فرآوانی	٪۶۰/۲	٪۳۴/۶	٪۵/۱	٪۱۹/۸	٪۳۹/۷	٪۳۰/۱	٪۱۰/۴	٪۶۴/۷	٪۱۹/۸	٪۱۵/۵



نمودار (۴) مشخصات فردی

جدول (۵) گروه بندی ارکان کیفیت گزارشگری حسابرسی

گروه بندی	ارکان	ردیف
A	اندازه موسسه حسابرسی	۱
B	استانداردهای حسابرسی	۲
C	قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی	۳
D	شهرت حسابرس	۴
E	سازو کارهای نظارت و کنترل بر حسابرسی	۵
F	نحوه انتخاب حسابرس و روابط مالی با صاحبکاران	۶
G	مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن	۷
H	تنوع صاحبکار	۸

## ۵-۲- نتایج استنباطی

(اولویت بندی موانع ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با تحلیل سلسه مراتبی فازی (AHP): هدف ما از انجام این پژوهش اولویت بندی ارکان موثر بر کیفیت گزارش حسابرسی بوده است که برای این منظور ابتدا به نام گذاری آنها به صورت حروف انگلیسی به شرح جدول شماره ۵ می باشد.

## ۲-۵- رتبه بندی ارکان کیفیت گزارشگری حسابرسی با استفاده از منطق فازی

در این بخش ارکان کیفیت گزارشگری حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی، شهرت حسابرسی، سازو کارهای نظارت و کنترل برحسابرسی، نحوه انتخاب حسابرسی و روابط مالی با صاحبکاران، مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن و تنوع صاحبکار) به وسیلهی منطق فازی رتبه بندی می شوند.

اولین قدم در منطق فازی، اختصاص دهی وزن های نسبی به شاخص ها می باشد. پاسخ دهندگان به هر یک از شاخص ها یکی از توصیف های زبانی (کاملاً موافق، موافق، بی نظر، مخالف و کاملاً مخالف) را اختصاص داده اند.

در جدول (۲-۲)، تبدیل صفات زبانی به اعداد دوزنقه ای فازی را مشاهده می کنیم. (به صورت توزیع دوزنقه ای با چهار مقدار نقطه ای مینیمم، دو نقطه میانی و نقطه ی ماکزیمم)

جدول (۶) صفات زبانی و وزن های عددی دوزنقه ای

صفات زبانی	وزن های عددی
کاملاً موافق	(0, 0, 0, 0, 0.3)
موافق	(0, 0.3, 0.3, 0.5)
بی نظر	(0.2, 0.5, 0.5, 0.8)
مخالف	(0.5, 0.7, 0.7, 1)
کاملاً مخالف	(0.7, 1, 1, 1)

در قدم بعدی منطق فازی، باید مطلوبیت فازی هر یک از ارکان کیفیت حسابرسی  $(F_i = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n S_{ij} \times W_j)$  را محاسبه کنیم.

در جدول ۷ ماتریس سازگار، حروف A-H بیانگر هر یک از ارکان کیفیت گزارش حسابرسی می باشد که در قالب اجزای یک فرضیه بیان شده است. هر یک از خانه های این ماتریس، بیانگر میانگین هندسی تمامی مقایسات زوجی صورت گرفته بر مبنای نظریات حسابداران مستقل می باشد. در این ماتریس اگر عنصر  $\alpha_{ij}$  مرتبه نسبت به عنصر سطح زام مهمتر یا رجحان داشته باشد، در این صورت عنصر  $\alpha_{ji}$  نسبت به  $\alpha_{ij}$  (1/n) مهمتر یا ترجیح داده می شود.

قدم بعدی در AHP انجام محاسبات لازم برای تعیین اولویت هر یک از عناصر تصمیم با استفاده از اطلاعات ماتریس مقایسات زوجی (جدول ۸) و همچنین میزان سازگاری قضاوت های صورت گرفته توسط حسابداران مستقل می باشد.

ابتدا میانگین هندسی هر سطر از ماتریس مقایسات زوجی را محاسبه کرده، سپس هر عنصر از ستون به دست آمد هر را بر مجموع اعداد آن ستون تقسیم می نماییم. ماتریس جدیدی که از این طریق بدست می آید را اصطلاحاً ماتریس مقایسات نرمال شده یا ماتریس سازگار می نامند (جدول ۶). بدیهی است هر عاملی که دارای عدد بالاتری باشد، از اولویت بیشتری نیز برخوردار می باشد.

در اولویت بندی عناصر و فعالیت ها با توجه به معیارها، برای اینکه نتایج معتبری را در دنیای واقعی به دست آوریم، درجه خاصی از ناسازگاری لازم است. AHP ناسازگاری کلی قضاوت ها را به وسیله نرخ سازگاری محاسبه می کند. نرخ سازگاری محاسبه شده باید ۱۰ درصد یا کمتر باشد. اگر این نرخ از ۱۰ درصد بیشتر باشد، قضاوت ها ممکن است به صورت متضاد باشند و باید در آنها تجدید نظر کرد.

جدول (۷) مطلوبیت فازی برای ارکان مختلف کیفیت حسابرسی

ارکان مختلف	مطلوبیت فازی
اندازه موسسه حسابرسی	$F_1 = (0.174, 0.4293, 0.4293, 0.75)$
استانداردهای حسابرسی	$F_2 = (0.0205, 0.1063, 0.1063, 0.3492)$
قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی	$F_3 = (0, 0.075, 0.075, 0.282)$
شهرت حسابرسی	$F_4 = (0.1572, 0.3982, 0.3982, 0.7)$
سازو کارهای نظارت و کنترل برحسابرسی	$F_5 = (0.066, 0.276, 0.276, 0.5502)$

همانطور که از اولویت بندی فوق مشخص است مهمترین عامل تاثیر گذار بر کیفیت گزارش حسابرسی، استانداردهای حسابرسی و کم اثرترین عامل نیز اندازه موسسه حسابرسی می‌باشد.

کبکیت حسابرسی را در ادبیات کاربردی اغلب از طریق میزان انطباق آن با استاندارد حسابری تعریف کریشنان وهمکاران(۲۰۰۱)فرانسیس(۲۰۰۴) نموده اند. تحقیقت متعدد ی در خصوص رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسی مورد مطالعه و پژوهش قرار گرفته که نتیجه اغلب آن وجود رابطه بین اندازه موسسه و کیفیت گزارش حسابرسی را تایید می لی وهمکاران(۲۰۰۳) فرانسیس(۲۰۱۴) وفورمن(۲۰۰۶) نماید.

همانطور که از جدول ۸ مشخص است اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران ایران با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱) استانداردهای حسابرسی
- ۲) سازو کارهای نظارت و کنترل بر حسابرسی
- ۳) قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی
- ۴) شهرت حسابرس
- ۵) تنوع صاحب کار
- ۶) مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن
- ۷) نحوه انتخاب حسابرس و روابط مالی با صاحبکاران
- ۸) اندازه موسسه حسابرسی

جدول (۸) ماتریس سازگار اولویت بندی ارکان کیفیت حسابرسی

رتبه	درصد	میانگین هندسی	ارکان									
			تنوع صاحبکار	مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن	نحوه انتخاب حسابرس و روابط مالی با صاحبکاران	سازو کارهای نظارت و کنترل بر حسابرسی	شهرت حسابرس	قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی	استانداردهای حسابرسی	اندازه موسسه حسابرسی		
			H	G	F	E	D	C	B	A	گروه	
۸	۷,۳	۰,۵۹۹	۰,۶۳۲	۰,۶۲۶	۰,۷۶	۰,۴۵۱	۰,۶۱۵	۰,۵۹۲	۰,۳۳۷	۱	A	اندازه موسسه حسابرسی
۱	۱۷,۱۷	۱,۴۱۱	۱,۲۸	۱,۳۵۷	۱,۴۱۲	۱,۲۲۱	۱,۳۰۹	۱,۳۴۷	۱	۲,۹۶۹	B	استانداردهای حسابرسی
۳	۱۳,۹۶	۱,۱۴۷	۱,۲۸۷	۱,۲۷۱	۱,۲۵۵	۱,۱۴۳	۱,۰۲۱	۱	۰,۷۴۳	۱,۶۸۸	C	قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی
۴	۱۲,۴۹	۱,۰۲۶	۱,۱۴۹	۱,۱۵	۱,۲۱۸	۰,۶۲۷	۱	۰,۹۸	۰,۷۶۴	۱,۶۲۵	D	شهرت حسابرس
۲	۱۴,۴۱	۱,۱۸۴	۱,۰۱۳	۱,۱۳۱	۱,۳۳۲	۱	۱,۵۹۵	۰,۸۷۵	۰,۸۱۹	۲,۲۱۷	E	سازو کارهای نظارت و کنترل بر حسابرسی
۷	۱۰,۳۹	۰,۸۵۴	۰,۸۶۷	۰,۷۱۲	۱	۰,۷۵۱	۰,۸۲۱	۰,۷۹۷	۰,۷۰۸	۱,۳۱۵	F	نحوه انتخاب حسابرس و روابط مالی با صاحبکاران
۶	۱۱,۸۵	۰,۹۷۳	۰,۸۰۶	۱	۱,۴۰۴	۰,۸۸۴	۰,۸۶۹	۰,۷۸۷	۰,۷۳۷	۱,۵۹۷	G	مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن
۵	۱۲,۴۳	۱,۰۲۱	۱	۱,۲۴۱	۱,۱۵۳	۰,۹۸۸	۰,۸۷۱	۰,۷۷۷	۰,۷۸۱	۱,۵۸۳	H	تنوع صاحبکار
	۱۰۰	۸,۲۱۶	۸,۰۳۳	۸,۴۸۹	۹,۵۳۵	۴,۴۴۳	۵,۵۴	۴,۷۹۳	۳,۶۶۲	۹,۴۹۹		جمع

## ۶- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش، هدف ما اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی بوده است و عوامل کیفیت حسابرسی را در هشت گروه طبقه بندی کردیم. نتایج آزمون های آماری نشان داد که مهمترین عامل تاثیر گذار بر کیفیت گزارش حسابرسی استانداردهای حسابرسی می باشد. مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابرسی در ایران، سازمان حسابرسی می باشد که با توجه به نتایج حاصل شده اولویت دوم سازکاری نظارت و کنترل بر حسابرسی و اولویت سوم قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی از این پژوهش می توان اینگونه استنباط نمود که بخش عمده ای از کیفیت گزارش حسابرسی به دوش سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد لذا این سازمانها می تواند با انجام ساز و کارهای مناسب و تدوین استانداردهای حسابرسی با کیفیت بالا و وضع قوانین مناسب نقش موثری در افزایش کیفیت گزارش حسابرسی داشته باشد. جز ارکان اصلی عوامل دیگری نیز کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد که بترتیب الویت عبارتند از:

- ۱) استانداردهای حسابرسی
- ۲) ساز و کارهای نظارت و کنترل بر حسابرسی
- ۳) قوانین حاکم بر حرفه حسابداری و حسابرسی
- ۴) شهرت حسابرس
- ۵) تنوع صاحبکار
- ۶) مدت زمان روابط با صاحبکار و تداوم آن
- ۷) نحوه انتخاب حسابرس و روابط مالی با صاحبکاران
- ۸) اندازه موسسه حسابرسی

این تحقیق مشابه تحقیق فرانسویس (۲۰۱۱)، به شناسایی عوامل موثر بر کیفیت کار حسابرسی پرداخت و چارچوب کیفیت حسابرسی را در هشت عامل مطرح کرد. لازم به توضیح است که نتایج این پژوهش با نتایج اغلب پژوهش که بررسی هر یک از عوامل و ارکان کیفیت گزارش حسابرسی به صورت مجزا پرداخته شده مطابقت دارد و به جهت اینکه به بررسی عوامل متعدد با روشی تحلیل فازی الویت بندی نموده است متمایز می باشد. جهت تحقیقات آتی پیشنهادات زیرارائه شده است:

۱) پیشنهاد می گردد که تحقیقی برای استانداردهای حسابرسی به صورت مجزا انجام شود یعنی فرضیات این تحقیق جداگانه برای هر یک از

- استانداردهای ۲۱۰، ۲۲۰، ۲۳۰ و بقیه استانداردها مورد بررسی قرار گیرد.
- ۲) بررسی و تحقیق در مورد سایر عوامل موثر بر کیفیت گزارش حسابرسی که در این تحقیق مورد بررسی قرار نگرفته اند.
- ۳) الویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و سرمایه گذاران و سایر ذینفعان میتواند مورد بررسی قرار گیرد.
- ۴) مقایسه تطبیقی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با مطالعات سایر کشورها
- در انجام این پژوهش، چند محدودیت وجود داشته که توجه در تحلیل و کاربست نتایج ضروری است.
- ۱) اولین محدودیت به مقایسه سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی برمی گردد؛ چون دولتی بودن سازمان حسابرسی عاملی مزاحم در بررسی اندازه حسابرس است. و هیچگونه اطلاعات در خصوص طبقه بندی مؤسسات در ایران در دسترس وجود ندارد.
- ۲) عدم همکاری جامعه حسابداران رسمی ایران علیرغم مکاتبات متعدد تمامی اطلاعات مربوط به جامعه را محرمانه تلقی می نمایند. و متأسفانه پیگیری و انعکاس آن از طریق شورای عالی و هیات عالی نظارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی هیچ گونه همکاری جهت پیشبرد تا کنون منجر به نتیجه نشده است.
- ۳) محدودیت دسترسی به اعضاء جامعه با توجه به پراکندگی آن در سطح کشور.

## فهرست منابع

- \* احمد پور، احمد. صابر مبصر، کبیر. عبدی، سعید. زارع، محسن. (۱۳۹۱) "بررسی و تبیین اندازه دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی"، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تحقیقات حسابداری. شماره ۳
- \* ابراهیمی و سیدی، علی، (۱۳۸۷)، "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، ش ۷، صص ۵۱-۶۳.
- \* حساس یگانه، یحیی. غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱) ارزیابی کیفیت جامع حسابرسی ایران فرصت تحقیقاتی. همایش دانشگاه الزهراء.

- expectations management, and nonnegative earnings surprises. *J. Account. Public Policy*.
- \* Palmeroz, A.A., V.E. Johnson, and I.K. Khurana. (1988). Audit firm and financial reporting quality. Working Paper, Georgia State University and University of Missouri-Columbia.
- \* Wang, Dechun. Zhou, Jian. (2012), The Impact of PCAOB Auditing Standard No. 5 on Audit Fees and Audit Quality, Texas A&M University

- \* حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸)، «فلسفه حسابرسی»، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ سوم کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرسی، چاپ دوازدهم، ۱۳۸۹
- \* یاسایی، سلوا (۱۳۸۹) "تاثیر کیفیت حسابرسی بر اقدام تعهدی اختیاری"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

#### یادداشت‌ها

1. DeAnglo
2. Krishnan and Schauer
3. Krishnan
4. Herrbach
5. Palmrose
6. Titman and Trueman
7. Davidson and Neu
8. Lam and Chang
9. AlAjmi
10. Gibbins
11. Pepall
12. Andersen
13. AHP
14. Planning
15. Portfolio
16. Cost – Benefit Analysis
17. Unity
18. Process Repetition
19. Judgment and Consensus
20. Trade Off
21. Synthetic
22. Consistency
23. Complexity
24. Interdependence

- \* Davidson R.A. and D. Neu, A Note on Association between Audit Firm Size and Auditor Quality, *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 1993, 479-488
- \* Deangelo L.E., Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 1981, 183-199
- \* Fires et al. (2012) "Information Aummetry, Crporate Dsclosure and the Cplital Mrkets:Rview of the Epirical Dsclosure Lterature."
- \* Francis, J. (2011). "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No pp. 125–152 .
- \* Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z.(2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing*": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
- \* Holssher and Siavi, G. (2014) "Additional Evidence on the Information Content of Management Earnings Forecasts. " *Journal of Accounting Research*, No. 22, pp. 703-718.
- \* Juhel et al. (2014) "Bias and Accuracy of Managmnt Earnings Forecasts: An Evaluation of the Impact pf Auditing." *Contemporary Accounting Research*, No. 15, pp.167-195.
- \* Khurana I.K. and Raman K.K. (2004). "Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: evidence from Anglo-American countries", *The Accounting Review* , 79(2), 473-495.
- \* L.A. Zadeh, Toward a theory of fuzzy systems, in: R.E.Kalman, N. DeClariss (Eds.), *Aspects of Network and System Theory*, Rinehart & Winston, New York, 1971, 469-490.
- \* Herrbach, O. (2001). "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract". *The European Accounting Review*, 10:4, 787–802.
- \* Gibbins, M., & S. McCracken. & S. Salterio. (2010). "The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship". *Accounting ,Organizations and Society* 35 (6): 579–595.
- \* M.H. Carol Liu, Samuel L. Tiras, Zili Zhanng (2014) Audit committee accounting expertise,