



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۶ / شماره ۴ (پیاپی ۶۴) / زمستان ۱۴۰۶  
صفحه ۴۶۱ تا ۴۷۸

## ارائه شاخص موزون رتبه بندی موسسات حسابرسی مبتنی بر تکنیک دلفی فازی

معصومه جعفری نژاد

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران  
jafarinezhad.mh@gmail.com

امیر یلفانی

استاد یار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران، نویسنده مسئول  
yalfani\_amir435@yahoo.com

رضا زیاری

استاد یار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران  
reziyari@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۸/۲۶

### چکیده

در مطالعه حاضر به بررسی و ارائه شاخص موزون رتبه بندی موسسات حسابرسی پرداخته شد. این پژوهش از نظر هدف توصیفی، از نظر نتایج پژوهش کاربردی و از دیدگاه منطق استدلال استقرائی است و فرآیند اجرای آن کیفی می باشد. علاوه بر این، برای دستیابی به موضوع و راهکار برای حل مشکل پژوهش جامعه آماری، از دو گروه انتخاب شدند. گروه اول شامل خبرگان و متخصصین علاقمند به همکاری و دارای زمان کافی برای مصاحبه و تکمیل پرسشنامه می باشند و با معیارهایی نظیر شاغل در مؤسسه حسابرسی به عنوان شریک با حداقل ۱۰ سال سابقه، تحصیلات تکمیلی دانشگاهی، و بر اساس موضوع و الگوی پژوهش انتخاب شدند. تعداد این افراد در این پژوهش ۱۸ نفر می باشد. گروه دوم متشکل از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند مشروط بر آنکه شریک مؤسسه حسابرسی باشند، در زمان تحقیق این تعداد ۱۱۲۴ نفر بودند که با استفاده از فرمول نمونه گیری کوکران و روش نمونه گیری تصادفی تعداد ۲۸۶ نفر به عنوان نمونه آماری برگزیده شدند. در نهایت، به منظور بررسی مدل ها و تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده از روش دلفی فازی بهره گرفته شد. در نهایت تعداد ۸ مفهوم کلی یا ۸ شاخص شناسایی شد که شامل (۱) ویژگی های شرکت/مؤسسه حسابرسی (پذیرش یا ادامه کار)؛ (۲) شناخت از محیط و کنترل های داخلی؛ (۳) گزارشات حسابرسی؛ (۴) برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی کار حسابرسی؛ (۵) پرونده مکاتباتی؛ (۶) آزمون های محتوا؛ (۷) پرونده دائمی و (۸) اجرای وظایف مدیر دوم می باشند.

واژه های کلیدی: موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، شریک مؤسسه حسابرسی.

## ۱- مقدمه

رشد روزافزون شرکت‌ها، افزایش تقاضا و تضاد منافع میان افراد سبب به وجود آمدن موسسات حسابرسی شده است (سعیدی و حجتی، ۱۳۹۷). موسسات حسابرسی می‌توانند کیفیت بالای حسابرسی را بر اساس میزان موثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. کیفیت بالای حسابرسی از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند. هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی از تحریفات با اهمیت است یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی را بیان می‌کند. یکی از معیارهایی که می‌توان برای رتبه بندی موسسات حسابرسی مد نظر قرارگیرد میزان درآمد موسسات می‌باشد. سوالی که مطرح می‌شود آیا موسساتی که سطح درآمدی بالاتری دارند و یا حق الزحمه‌های بیشتری دریافت می‌کنند، گزارشات و اظهارنظر آنان از کیفیت بالاتری برخوردار است؟

به دلیل عملکرد متفاوت موسسات حسابرسی در ایران در اجرای کنترل کیفیت، طرح جداسازی موسسات بزرگ و کوچک مطرح گردید. موسسات حسابرسی بزرگتر با پرسنل مجرب تر می‌بایست حسابرسی شرکت‌های با حجم کاری بالاتر را بپذیرند و حسابرسی شرکت‌های کوچکتر با حجم کاری کمتر به موسسات حسابرسی کوچکتر واگذار گردد. با توجه به بررسی‌های انجام شده رتبه بندی در ایران براساس کنترل کیفیت بنا نهاده شد. رتبه بندی موسسات حسابرسی در سطح جهان از سوی خبرنگار بین المللی حسابرسی و یا وب سایت‌های معتبر بین المللی حسابداری صورت می‌پذیرفت.

حسابرسی شرکت‌های بزرگ باید به موسسات حسابرسی با حجم فعالیت و تعداد کارکنان بیشتر و در واقع موسسات حسابرسی بزرگتر واگذار گردد. رتبه بندی که در سال ۲۰۰۹ به وسیله خبرنگار بین المللی حسابداری اعلام شد و در آن موسسات حسابرسی فعال در کشور انگلستان از لحاظ میزان درآمد در آن سال رتبه بندی شدند (دوانی و امانی، ۱۳۸۸). موسسات حسابرسی اگر دارای کیفیت گزارش دهی و خدمات بهتر همراه با پرسنل مجربتر باشند بالطبع می‌توانند به درآمدهای بالاتری دست یابند و همینطور مشتریان توجه بیشتری به این موسسات خواهند داشت و قراردادهای بیشتری را پذیرا خواهند بود. در واقع حسابرسان نیز شبیه به همه خدمات و کالاهای دیگر چنانچه کیفیت و برتری خاصی داشته باشند حتماً و الزاماً مورد توجه عده‌ای از مشتریان قرار خواهند گرفت (دوانی، ۱۳۸۵).

## مبانی نظری پژوهش

حسابرسی، بررسی و ارزیابی جستجوگرانه از تمام مدارک و شواهد حسابداری برای جلوگیری و تشخیص تقلب و یا اشتباهات پیش آمده می‌باشد. این فرآیند‌ها در موسسه حسابرسی انجام می‌شود و لازم است **موسسه حسابرسی** پس از تکمیل این پروسه، گزارش نتایج را به افرادی که بر اساس این نتایج فعالیت‌ها، سود و زیان‌های خود را تنظیم می‌کنند، ارائه کند. رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران با سایر کشورها متفاوت است. رتبه بندی در ایران بر اساس عواملی همچون ارزیابی شرکا، ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی، ارزیابی ساختار و سازمان موسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات و موقعیت موسسات حسابرسی در بازار حرفه‌ای و نهایتاً ارزیابی کیفیت خدمات است در حالیکه در سایر کشورها رتبه بندی توسط نشریه‌ها و مجلات و بر اساس درآمدهای کسب شده آن‌ها صورت می‌پذیرد.

رتبه بندی موسسات حسابرسی در خارج از ایران از سوی نشریه‌ها، مجلات و بولتن‌های معتبر حسابداری و مالی صورت می‌گیرد که موسسات حسابرسی را براساس درآمدهای اعلام شده از سوی ایشان در طی یک سال رتبه بندی می‌نمایند (مهربان پور و بطهائی پور، ۱۳۹۳).

از سال ۱۳۸۳ بر اساس یک پیشنهاد رتبه بندی موسسات حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی مطرح شد. مبنای تفکر این پیشنهاد بر آن بود که چون همه‌ی موسسات حسابرسی یکسان و یک اندازه نیستند شرکت‌های بزرگ بوسیله توسط موسسات بزرگ حسابرسی مورد حسابرسی قرار گیرند که در واقع کنترل کیفیت مناسب تری را دارا باشند. این موضوع در شورای عالی وقت جامعه حسابداران چندین جلسه را به خود اختصاص داد و در این مورد گزارش مکتوبی در حدود یکصد صفحه به رئیس وقت شورای عالی تقدیم شده است (امانی و دوانی، ۱۳۹۰). در ادامه اقدامات انجام شده جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۹۱ اقدام به دادن امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی نموده است. در اجرای مفاد ۳۱ اساس نامه جامعه، مبنی بر انتشار سالانه نتایج حاصل از کنترل کیفیت (در سطح موسسه و کار حسابرسی) انجام شده در ۴ گروه (الف، ب، ج و د) به شرح زیر ارائه می‌گردد:

گروه الف که بالاترین امتیازات را دارند گروهی هستند که امتیاز ۸۰۱ تا ۱۰۰۰ را کسب کرده اند که در تحقیق موسساتی که در این گروه قرار گیرند با عدد "۱" در مدل گذاشته می‌شوند. گروه ب، گروهی هستند که امتیاز ۶۵۱ تا ۸۰۰ را کسب کرده اند و با عدد "۲" در مدل گذاشته می‌شوند. گروه ج، گروهی هستند که امتیاز ۵۰۱ تا ۶۵۰ را کسب کرده اند و با عدد "۳" در مدل گذاشته می‌شوند. گروه د، گروهی هستند که امتیاز ۰

تا ۵۰۰ را کسب کرده اند و با عدد "۴" نشان داده می شوند. نحوه محاسبه این امتیازها و همچنین اسامی موسسات حسابرسی که در گروه های الف، ب، ج، د قرار گرفته اند طبق حروف الفبا در پیوست آورده شده است لازم به توضیح است اگر موسسه حسابرسی را در هیچ گروهی یافت نشد در گروه "د" جای می گیرد زیرا موسسات حسابرسی که اطلاعات و مدارک مورد نیاز را به جامعه حسابداران رسمی تحویل نداده است طبق قوانین جامعه در گروه "د" قرار می گیرند.

در همین ارتباط، محمدرضائی و یحیایی (۱۳۹۵) بیان داشت که تجدید ارائه صورت های مالی صاحبکاران موسسات حسابرسی طبقه "اول" کمتر از تجدید ارائه صورت های مالی صاحبکاران موسسات معتمد سایر طبقات نیست. برخلاف ادعای سازمان بورس و اوراق بهادار، کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه "اول" تفاوت قابل ملاحظه ای نسبت به کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات ندارد. یکی از مسائل مهم در بحث رتبه بندی موسسات حسابرسی، معیار کیفیت کار حسابرسی است که موسسات حسابرسی عملکرد متفاوتی را ارائه نموده اند. برای ارزیابی کیفیت کار حسابرسی می توان از معیار تخصص حسابرسی در صنعت بهره برد. اگر موسسه حسابرسی دارای تخصص و مهارت کافی در صنعت مربوط به صاحبکار نباشد، گزارشات مناسب و قابل قبولی ارائه نخواهد شد. تخصص حسابرسی به کشف تقلب و اظهار نظر بهتر منجر خواهد گردید. تخصص حسابرسی باعث افزایش کیفیت کار حسابرسی شده و رتبه بندی موسسه حسابرسی را بهبود خواهد بخشید. حسابرسان متخصص صنعت، تخصص و دانش حسابرسی بالاتری در یک صنعت خاص بدست می آورند که می تواند منجر به کشف تحریفات موجود در گزارشات مالی صاحبکار گردد. بنابراین چنین تخصصی می تواند کیفیت حسابرسی و در نهایت گزارشگری مالی را افزایش دهد (دان و میهو، ۲۰۰۴). مطابق با این دیدگاه، پژوهش های انجام شده گزارشگری مالی را افزایش دهد نتایج نشان داده اند که حسابرس متخصص صنعت اثر مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد (مانند، بالسام و همکاران، ۲۰۱۳).

➤ یکی دیگر از معیارهای که برای کیفیت کار حسابرسی در جهت رتبه بندی موسسات حسابرسی می توان مطرح کرد اندازه موسسه یا به عبارتی بزرگی و کوچکی موسسه است. موسسات بزرگتر دارای نیروی انسانی بیشتر، امکانات و فن آوری های بروزتر هستند. آیا اندازه موسسه یا بزرگی موسسه می تواند کیفیت کار حسابرسی را افزایش دهد؟ آیا صرف بزرگ بودن اندازه

موسسه منجر به بالا رفتن کیفیت کار حسابرسی خواهد شد یا عوامل دیگری در این موضوع دخیل هستند؟ کیفیت حسابرسی یا حسابرسی به طور ذاتی ملموس و قابل مشاهده نیست و ارزیابی کیفیت حسابرسی یا حسابرسی مشکل، زمان بر و هزینه بر است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). لذا، دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه موسسه حسابرسی به عنوان نماینده ای از کیفیت حسابرسی معرفی شده است. براساس این دیدگاه، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی بزرگ از موسسات حسابرسی کوچک بالاتر است. کیفیت در واقع به منزله عملکرد حسابرسی می باشد که از عوامل متعددی همچون توانایی های حسابرسی (که شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (که شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) تبعیت می نماید. به دلیل نامشهود بودن ساختار کیفی حسابرسی اندازه گیری آن نیز کارساده ای نیست و لذا از آنجا که عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی های انجام گرفته از سوی حسابرسان و موسسات حسابرسی بسیار متعدد می باشد معین نمودن ساختاری مناسب جهت تعیین کیفیت حسابرسی موضوع بااهمیتی تلقی می گردد. ➤ معیار حجم کاری بر رتبه بندی موسسات موثر است. موسسات با حجم کاری بالا و پرمشغله میتوانند کیفیت پایین تری در گزارشات خود ارائه نمایند یا گزارشات خود را با تاخیر عرضه نمایند. سرمایه گذاران بازار سرمایه با استفاده از اطلاعات جدید به تصمیم گیری مالی می پردازند، ارائه نشدن به موقع اطلاعات منجر به از دست دادن ارزش این اطلاعات می شود. در ایران رتبه بندی مؤسسات حسابرسی مدعی است که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول، کیفیت بالاتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر طبقات دارند؛ بنابراین، حسابرسی صاحبکاران بزرگ به حسابرسان طبقه اول محول شده است. این امر باعث میشود حجم کاری این مؤسسات به صورت قابل توجهی بیشتر از سایر مؤسسات شود که خود منجر به طولانی شدن فرایند گزارش های حسابرسی می شود. فرزین خوشکار و همکاران (۱۳۹۹)

➤ مشغله کاری موسسات حسابرسی منجر به افزایش تاخیر در گزارش حسابرسی شده است و در نهایت مشغله کاری بر رابطه بین موسسات حسابرسی رتبه اول و تاخیر در گزارشات حسابرسی تاثیر دارد و همچنین

زمان پر مشغله بودن حسابرسی می تواند سودمندی اطلاعات مالی را با چالش مواجه کند.

➤ مشغله حسابرسی منجر به تضعیف رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارش حسابرسی میشود. در واقع زمانی که حسابرسی دارای صاحبکار بیشتری است، حتی اگر کارکنان جدیدی را اضافه کنند به دلیل اینکه کارکنان خود موسسه که تجربه کاری در آن شرکت را دارند، کمتر است، زمان بیشتری طول میکشد تا فرایند حسابرسی تکمیل شود.

➤ معیارهای فردی و اخلاقی حسابرسان نیز از معیارهای است که میتواند در رتبه بندی مؤسسات تاثیر گذار باشد. حسابرسان اگر دارای روحیه تعهد و مسئولیت پذیری، صداقت و درستکاری، مهارت و تجربه کافی در حیطه وظایف خود نباشند می توانند به مؤسسات حسابرسی و حرفه خود آسیب وارد آورند. زهرا حیدری و همکاران (۱۴۰۱)

#### پیشینه پژوهش

در حوزه پژوهش حاضر و در مطالعات داخلی، بنی هاشمی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تاثیر فشار کاری و خصوصیات فردی حسابرسی بر افزایش استرس حسابرسی در دوران پرکاری نسبت به کم کاری پرداختند. حسابرسی به دلیل حجم بالای کار و فشار زمانی بر حسابرسان یکی از مشاغل پراسترس می باشد. یافته های پژوهش نشان می دهد که افزایش سن و تجربه اثر معکوس بر افزایش استرس حسابرسی دارند و تجربه حسابرسی تاثیر منفی بیشتری نسبت به سن حسابرسی بر افزایش استرس حسابرسی دارد. و فشار کاری در دوران پرکاری نسبت به دوران کم کاری بر استرس حسابرسی تاثیر مثبت دارد. بوستانی و دارابی (۱۴۰۲) به شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی پرداختند. هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی است. به منظور تحقق این هدف عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی از جنبه های گوناگون شامل: ویژگی های فردی حسابرسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی و عوامل فرهنگی و زمینه های اجتماعی تأثیرگذار و عوامل اقتصادی و سایر عوامل مرتبط با رتبه بندی مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به نتایج بدست آمده از بین ۵۱ ویژگی مطرح شده، خبرگان پژوهش ۲۴ ویژگی از جمله تعهد، مسئولیت پذیری، استقلال حسابرسی به عنوان معیارهای برتر برگزیدند که درصد توافق تمام متغیرهای احصا شده بیش از ۷۰ درصد می باشد. کردستانی و محمدی نسب (۱۴۰۲) تاثیر اثربخشی کنترل های داخلی بر افزایش ریسک در

متن گزارش های مالی را مورد بررسی قرار دادند. یکی از عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت کنترل های داخلی و افشای ریسک، کیفیت مؤسسه حسابرسی است. پیشنهاد می شود مؤسسات حسابرسی از کارکنان با تجربه تر و حرفه ای تر در حسابرسی شرکت هایی که در معرض ریسک هستند استفاده کنند. یافته ها نشان می دهد شرکت هایی با سیستم کنترل داخلی ضعیف نسبت به شرکت هایی با کنترل داخلی کارآمد، سطوح پایین تری از افشای ریسک متنی را گزارش می کنند. همچنین نتایج نشان می دهد تکرار ادواری ضعف کنترل های داخلی و انتشار عمومی آن منجر به افشای سطح بالاتری از ریسک توسط مدیران می شود. بر اساس یافته های پژوهش میتوان نتیجه گرفت که توجه حسابرسان به ضعف کنترل های داخلی و تقویت ساختار کنترل های داخلی شرکت میتواند افشای ریسک بیشتر را بهبود بخشد. میرزا محمدی و همکاران (۱۳۹۹) تاثیر محافظه کاری حسابرسی و رتبه بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد که محافظه کاری حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی تاثیر ندارد. رتبه بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی تاثیر منفی دارد. یعنی در شرکت هایی که حسابرسی آن ها توسط مؤسسات رتبه برتر انجام شده است مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کمتری داشته اند. صفی خانی و همکاران (۱۴۰۱) [رابطه تردید حرفه ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرسی](#) را مورد آزمون قرار دادند. حسابرسانی که دارای شناخت منفی صاحب کار هستند بیشتر احتمال دارد که خطا رخ داده را به عنوان تقلب شناسایی کنند، به عبارت جزئی تر، شناخت منفی از صاحب کار باعث می گردد حسابرسی، صاحب کار را کمتر مورد اعتماد بداند. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که تأثیر متغیر شناخت صاحب کار بر قضاوت حسابرسی برای حسابداران با سطح تردید حرفه ای کم، بیشتر است. به عبارت دیگر، می توان گفت که شناخت قبلی صاحب کار تأثیر بیشتری بر افراد با تردید حرفه ای کم و یا خوش بین دارد. تصمیمات و قضاوت های حسابرسی تحت تأثیر سطح تردید حرفه ای و شناخت صاحب کار است. ارتقای سطح تردید حرفه ای، راهکاری برای پیشگیری از سویه های رفتاری است، بویژه برای افرادی که باوری پذیری بیشتری نسبت به عموم دارند.

علاوه بر این، در حوزه مطالعات خارجی، لیانگ وزانگ (۲۰۲۵) کیفیت حسابرسی شرکتی و سوابق مدیریت شرکت را مورد بررسی قرار دادند. یافته ها نشان می دهند که تخصص مدیران اجرایی به طور معناداری کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد. آزمون های پایداری از این یافته ها حمایت می کنند و

و کیفیت درآمد: بررسی پرونده های شتابی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نظرسنجی، بر چالش‌هایی تاکید دارند. داده‌های کیفی به دست آمده از نظرسنجی ها از شرکای حسابرسی، زمینه‌ای غنی را به بحث ما از فشار زمانی و کیفیت سود اضافه می‌کنند و بینش‌هایی را در رابطه با بهترین روش‌ها هنگام کاهش زمان حسابرسی پس از پایان سال فراهم می‌نمایند.

### روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف توصیفی، از نظر نتایج پژوهش کاربردی و از دیدگاه منطق استدلال استقرائی است و فرآیند اجرای آن کیفی می‌باشد. علاوه بر این، برای دستیابی به موضوع و راهکار برای حل مشکل پژوهش جامعه آماری را از دو گروه انتخاب نمودیم.

#### ➤ گروه اول: که شامل خبرگان و متخصصین علاقمند به

همکاری و دارای زمان کافی برای مصاحبه و تکمیل پرسشنامه می‌باشند و با معیارهایی نظیر شاغل در مؤسسه حسابرسی به عنوان شریک با حداقل 10 سال سابقه، تحصیلات تکمیلی دانشگاهی، و بر اساس موضوع و پژوهش حاضر انتخاب شدند. تعداد این افراد در این پژوهش 15 نفر می‌باشد. برای وزن دهی و میزان اهمیت هر معیار با استفاده از پرسشنامه از آنان نظر خواهی خواهیم کرد. قانون صریحی برای انتخاب نمونه از خبرگان وجود ندارد و تعداد آن وابسته به نوع پژوهش، تجارب قبلی و... است و نمی‌توان از قواعد معمول نمونه گیری استفاده نمود زیرا ویژگی تعیین کننده در این روش، صاحب‌نظر، خبره و متخصص بودن در یک زمینه خاص است که دست پژوهشگر را برای انتخاب افراد، محدود می‌کند. شواهد موجود نشان می‌دهد در روش دلفی، تعداد شرکت کنندگان کمتر از 30 و معمولاً بین 10 تا 20 نفر است (طبیعی، 1398).

#### ➤ گروه دوم: که متشکل از حسابرسان عضو جامعه

حسابداران رسمی ایران میباشند مشروط بر آنکه شریک مؤسسه حسابرسی باشند، در زمان تحقیق این تعداد 1124 نفر هستند. علاوه بر این، در این بخش با استفاده از فرمول نمونه گیری کوکران تعداد 286 نفر به عنوان نمونه آماری برگزیده شدند. ضمن اینکه روش نمونه گیری در مطالعه حاضر تصادفی بوده است.

هم چنین، به منظور گردآوری داده‌ها، کلیه معیارهای رتبه بندی موسسات حسابرسی از سال 1382 الی 1403 از پیشینه پژوهش استخراج شدند، و سایر معیارها از منبع مصاحبه با خبرگان و

تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می‌دهد که این اثر بسته به ساختار مالکیت شرکت و کیفیت کنترل‌های داخلی آن متفاوت است. شایان ذکر است که این اثر مثبت در شرکت‌های خصوصی و شرکت‌هایی با کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر، بیشتر مشهود است. هانگ و همکاران (2023) به بررسی واکنش‌های نامتقارن مولفه پرش حق الزحمه حسابرسی غیرعادی به تغییرات رتبه بندی اعتباری پرداختند. یافته‌های نشان می‌دهند که رتبه بندی اعتباری به طور معناداری با حق الزحمه های حسابرسی غیرعادی، به ویژه با مولفه پرش، مرتبط است. با توجه به همبستگی پیاپی حق الزحمه های حسابرسی غیرعادی، مطالعه ما اهمیت تفکیک باقی مانده حق الزحمه های حسابرسی غیرعادی را به اجزاء پرش و چسبندگی بلندمدت نشان می‌دهد. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می‌دهد شرکت‌هایی که کاهش رتبه بندی را تجربه می‌کنند، احتمالاً اظهار نظر تداوم فعالیت را دریافت می‌کنند و تاخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی دارند. سمی و همکاران (2023) تأثیر جو سازمانی، شفافیت نقش، قصد ترک شغل و فرسودگی شغلی بر کیفیت و عملکرد حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که فرسودگی شغلی پیامدهای منفی هم برای حسابرس و هم برای مؤسسه حسابرسی دارد. در حالی که جو سازمانی خوب با کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد، شفافیت نقش با کیفیت و عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد و با تصمیمات غیراخلاقی ارتباط معنادار ندارد. همچنین، قصد ترک شغل با تصمیم غیراخلاقی، کیفیت حسابرسی و عملکرد ارتباط مثبت و معناداری دارد. تیم و ارول (2019) ویژگی های صنعت مشتری و تغییرات حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. آیا ویژگی های مرتبط با صنعت مانند همگن سازی، رقابت محصول، سطح بالای رقابت حسابرسان و پیچیدگی استانداردهای حسابداری با تغییرات حسابرس همراه است یا خیر. همگن سازی صنعت مشتری (پیچیدگی استانداردهای حسابداری یک صنعت) رابطه مثبتی (منفی) با تصمیم به تغییر حسابرس از شرکت های حسابرسی بزرگ به یک حسابرس از شرکت های حسابرسی غیر بزرگ دارد. یافته ها نشان داد که رقابت حسابرس برای مشتریان صنعت ارتباط منفی با تصمیمات مشتری برای تغییر یک حسابرس از شرکت های غیر بزرگ به یک حسابرس از شرکت های بزرگ دارد و (با کنترل درونزایی) رابطه مثبتی با تغییر حسابرس از شرکت های بزرگ به حسابرسان شرکت های غیر بزرگ دارد و با فرضیه ما سازگار نیست. این نتایج متناقض مستلزم تحقیقات اضافی است زیرا هر کدام در جهت خلاف انتظارات قرار دارند. تامارا و برازل (2017) فشار زمان حسابرسی

۳۰٪/۱	۸۶	سال ۳۵ تا ۴۰ سال	
۳۲٪/۹	۹۴	بیشتر از ۴۰ سال	
۵٪/۵	۱	کمتر از ۱۰ سال	خبرگان
۱۶٪/۷	۳	۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۱٪/۱	۲	۱۵ تا ۲۰ سال	
۱۶٪/۷	۳	۲۰ تا ۲۵ سال	
۵۰٪	۹	بیشتر از ۲۵ سال	حسابرسان
۱۷٪/۱	۴۹	کمتر از ۱۰ سال	
۱۸٪/۵	۵۳	۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۱٪/۹	۳۴	۱۵ تا ۲۰ سال	
۱۴٪/۷	۴۲	۲۰ تا ۲۵ سال	خبرگان
۳۷٪/۸	۱۰۸	بیشتر از ۲۵ سال	
۰٪	۰	کارشناسی	
۳۸٪/۹	۷	کارشناسی ارشد	
۶۱٪/۱	۱۱	دکتری	خبرگان
۶٪/۶	۱۹	کارشناسی	
۸۲٪/۱	۲۳۵	کارشناسی ارشد	
۱۱٪/۳	۳۲	دکتری	

### آمار استنباطی

#### شناسایی شاخص های رتبه بندی موسسات حسابرسی

در این مرحله، پرسشنامه ای شامل ۵۰ شاخص شناسایی شده از مرور ادبیات نظری و تجربی تحقیق، در اختیار اعضای گروه خبرگان قرار گرفت تا نظر خود را نسبت به اهمیت هریک از این شاخص ها در تدوین الگوی جامع رتبه بندی موسسات حسابرسی بیان نمایند. فهرست این شاخص ها مطابق با جدول (۲) ارائه شده است.

شاخص شناسایی شده در جدول (۲)، در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگان قرار گرفته و میزان مناسب بودن هریک از شاخص های مذکور برای در نظر گرفتن در الگوی جامع رتبه بندی موسسات حسابرسی در قالب طیف ۵ ارزشی لیکرت از خبرگان مورد سوال واقع شد. در این بخش، میزان اهمیت بکارگیری هریک از شاخص ها در الگوی جامع رتبه بندی از طریق طیف ۵ ارزشی خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم مورد سنجش قرار گرفت. ارزشگذاری پاسخ ها در این بخش بر پایه اعداد فازی مثلثی و مطابق با جدول (۳) صورت گرفت.

منبع استانداردهای موجود اخذ شد. مراحل زیر را برای جمع آوری داده ها به کار گرفته شد:

- معیارهای رتبه بندی موسسات حسابرسی از مقالات و کتب پژوهش گران استخراج شد.
- معیارهای رتبه بندی موسسات حسابرسی با مصاحبه از خبرگان استخراج شد. بدیهی است که در این مرحله، مصاحبه ها تا زمانی ادامه یافت که معیارهای جدید توسط خبرگان بیان شود.
- معیارهای رتبه بندی موسسات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی، چک لیست ها و آیین رفتار حرفه ای استخراج شد.
- پس از استخراج معیار، معیارهای غیرقابل اندازه گیری حذف و معیارهای مشابه تجمیع و ترکیب شد و به عنوان معیارهای نهایی در نظر گرفته شدند.
- معیارهای نهایی، از طریق پرسشنامه به گروه اول جامعه آماری یعنی خبرگان ارسال شد تا معیارهای مناسب غربال و وزدهی مناسب انجام گیرد. با مشخص شدن وزن و اهمیت هر معیار شاخص رتبه بندی پیشنهادی استخراج شد. و از طریق پرسشنامه در اختیار جامعه آماری دوم قرار گرفت.

در نهایت، به منظور بررسی مدل ها و تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده از روش دلفی فازی بهره گرفته شد.

### تجزیه و تحلیل داده ها

#### آمار توصیفی

در جدول (۱) توزیع فراوانی و درصد فراوانی ویژگی های جمعیت شناختی اعضای نمونه در گروه خبرگان و گروه حسابرسان را نشان می دهد.

#### جدول (۱) توزیع ویژگی های جمعیت شناختی اعضای نمونه

گروه	جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
خبرگان	آقا	۱۲	۶۶٪/۷
	خانم	۶	۳۳٪/۳
حسابرسان	آقا	۱۹۱	۶۶٪/۸
	خانم	۹۵	۳۳٪/۲
خبرگان	۲۵ تا ۳۰ سال	۲	۱۱٪/۱
	۳۰ تا ۳۵ سال	۳	۱۶٪/۷
	۳۵ تا ۴۰ سال	۵	۲۷٪/۸
	بیشتر از ۴۰ سال	۸	۴۴٪/۴
حسابرسان	۲۵ تا ۳۰ سال	۶۵	۲۲٪/۷
	۳۰ تا ۳۵ سال	۴۱	۱۴٪/۳

جدول (۲) شاخص های مورد مصاحبه با خبرگان در تکنیک دلفی فازی

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
۱	شرکت خصوصی یا دولتی	۲۶	توانمندسازی روانشناختی
۲	بورسی یا غیربورسی	۲۷	تقسیم کار صحیح
۳	نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی، تولیدی، ...)	۲۸	قضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی
۴	عدم اشتهار موسسه حسابرسی	۲۹	ریسک حسابرسی
۵	تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه	۳۰	دانش مدیریت صاحبکار
۶	اندازه شرکت/موسسه حسابرسی	۳۱	رعایت هنجارها و تعهدات اخلاقی صاحبکار
۷	ساختار مالکیت حقیقی/حقوقی	۳۲	ماهیت عملیات صاحبکار
۸	نبودن دستورالعمل های حسابرسی مناسب	۳۳	عدم مداخله و مزاحمت صاحبکار
۹	سنتی بودن سیستم های واحد تجاری	۳۴	توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران
۱۰	مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل های داخلی	۳۵	معاملات با اشخاص وابسته
۱۱	ضعف آموزش های حرفه ای	۳۶	نوع گزارش حسابرسی
۱۲	وجود کمیته حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی	۳۷	مدت تصدی حسابرس
۱۳	تاخیر گزارش حسابرس	۳۸	زیان شرکت
۱۴	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۳۹	بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در شفافیت صورت های مالی
۱۵	پیچیدگی و تعدد قراردادهای	۴۰	نگهداری اسناد و مدارک
۱۶	خرید اظهار نظر حسابرس	۴۱	حسابداری مبتنی بر ریسک
۱۷	تخصص حسابرس در صنعت	۴۲	رشد شرکت
۱۸	تجدید ارائه صورت های مالی سال قبل ناشی از تعدیلات سنواتی پیشنهادی حسابرس	۴۳	کمیته حسابرسی
۱۹	رضایت شغلی	۴۴	اهداف برنامه ریزی
۲۰	حجم کار	۴۵	دانش تخصصی مدیران
۲۱	ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی	۴۶	تخلف
۲۲	کیفیت کار حسابرسی	۴۷	قابل مقایسه بودن گزارشات
۲۳	استرس و فشار کار	۴۸	ثبات رویه
۲۴	بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب	۴۹	قابل اتکا بودن اطلاعات
۲۵	حق الزحمه حسابرسی	۵۰	کیفیت اطلاعات حسابداری

جدول (۳) عبارات زبانی و اعداد دلفی فازی

پاسخ	اعداد فازی مثلثی $(a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)})$
خیلی زیاد	(۰، ۰، ۲۵)
زیاد	(۰، ۰، ۲۵، ۰، ۵)
متوسط	(۰، ۰، ۵، ۰، ۷۵)
کم	(۰، ۵، ۰، ۷۵، ۱)
خیلی کم	(۰، ۷۵، ۱، ۱)

عنوان مقدار آستانه در نظر گرفته شده است. برای این کار ابتدا مقادیر فازی مثلثی نظرهای خبرگان محاسبه شده سپس برای محاسبه میانگین نظرات n پاسخ دهنده، میانگین فازی آن ها

در ادامه به تایید و غربالگری شاخص ها پرداخته شد. این کار از طریق مقایسه مقدار ارزش اکتسابی هر شاخص با مقدار آستانه صورت گرفت. در این تحقیق با مشورت خبرگان، مقدار ۰/۵ به

$$Crisp_j = \frac{(\tilde{a}_j + \tilde{b}_j + \tilde{c}_j)}{3}, j = 1, 2, \dots, m$$

جدول (۳) نتایج حاصل از ارزیابی دیدگاه خبرگان نسبت به شاخص های شناسایی شده را در مرحله اول تکنیک دلفی نشان می دهد.

با توجه به تحلیل نتایج بدست آمده از مرحله اول دلفی، شاخص هایی که میانگین فازی زدایی شده آنها کمتر از ۰/۵ می باشد به این معنا است که خبرگان اعتقاد دارند که آن شاخص ها از اهمیت بسزایی در الگوی جامع رتبه بندی موسسات حسابرسی برخوردار نیستند و در نتیجه در مرحله دوم دلفی فازی، حذف شدند. بنابراین، در این مرحله، تعداد ۸ شاخص از فرایند تحلیل خارج شده برای ۴۲ شاخص باقیمانده، مرحله دوم تکنیک دلفی فازی اجرا شد. جدول (۴) نتایج حاصل از ارزیابی دیدگاه خبرگان نسبت به شاخص های برآمده از مرحله اول تکنیک دلفی را در مرحله دوم نشان می دهد.

محاسبه شد. محاسبه عدد فازی برای هر یک از شاخص ها با استفاده از روابط زیر صورت گرفت.

$$\tilde{A}_{ij} = (a_{ij}, b_{ij}, c_{ij}), i = 1, 2, \dots, n, j = 1, 2, \dots, m$$

در این رابطه، اندیس  $i$  به خبره و اندیس  $j$  به شاخص تصمیم گیری (شاخص مورد مطالعه) اشاره دارد. در ادامه، جمع بندی نهایی نظرات خبرگان در خصوص هر یک از شاخص ها با محاسبه مقادیر میانگین فازی به شیوه زیر صورت پذیرفت:

$$\tilde{a}_j = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_{ij}, j = 1, 2, \dots, m$$

$$\tilde{b}_j = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_{ij}, j = 1, 2, \dots, m$$

$$\tilde{c}_j = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n c_{ij}, j = 1, 2, \dots, m$$

در ادامه، مقادیر فازی زدایی شده (امتیازات قطعی) برای سنجش میزان اتفاق نظر خبرگان در خصوص هر یک از شاخص های مذکور، از طریق رابطه زیر محاسبه شد:

جدول (۳) میانگین فازی و غیرفازی دیدگاه های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله اول

نتیجه	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
		$\tilde{c}_j$	$\tilde{b}_j$	$\tilde{a}_j$	
تأیید	۰/۷۱۲۹	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۴۴	شرکت خصوصی یا دولتی
عدم تأیید	۰/۲۱۲۹	۰/۴۱۶۷	۰/۱۸۰۵	۰/۰۴۱۶	بورسی یا غیربورسی
تأیید	۰/۷۶۸۵	۰/۹۴۴۴	۰/۸۳۳۳	۰/۵۲۷۸	نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی، تولیدی، ...)
تأیید	۰/۷۵	۰/۹۴۴۴	۰/۸۰۵۵	۰/۵	اشتهار موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۷۲۲۲	۰/۸۷۵	۰/۷۷۷۸	۰/۵۱۳۸	تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه
تأیید	۰/۷۲۲۲	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۷۲۲	اندازه شرکت/ موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۷۵۹۲	۰/۹۳۰۵	۰/۸۱۹۴	۰/۵۲۷۷	ساختار مالکیت حقیقی/حقوقی
تأیید	۰/۷۵	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۵۱۳۸	دستورالعمل های حسابرسی مناسب
تأیید	۰/۶۴۸۱	۰/۸۶۱۱	۰/۷۰۸۳	۰/۳۷۵۰	نوع سیستم های واحد تجاری (سنتی/مدرن)
تأیید	۰/۷۵	۰/۹۱۶۷	۰/۸۰۵۵	۰/۵۲۷۸	ارزیابی کنترل های داخلی
تأیید	۰/۶۷۵۹	۰/۹۰۲۷	۰/۷۲۲۲	۰/۴۰۲۷	آموزش های حرفه ای
تأیید	۰/۶۹۴۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۳۶۱	۰/۴۵۸۳	وجود کمیته حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی
تأیید	۰/۶۸۵۱	۰/۸۶۱۱	۰/۷۳۶۱	۰/۴۵۸۳	تاخیر گزارش حسابرس
تأیید	۰/۷۳۱۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۹۱۶	۰/۵	رعایت استانداردهای حسابداری
تأیید	۰/۸۳۳۳	۰/۹۵۸۳	۰/۹۰۲۷	۰/۶۳۸۸	پیچیدگی و تعدد قراردادهای
تأیید	۰/۷۸۷۰	۰/۹۵۸۳	۰/۸۳۳۳	۰/۵۶۹۴	خرید اظهارنظر حسابرس
تأیید	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	تخصص حسابرس در صنعت
تأیید	۰/۷۴۰۷	۰/۹۰۲۷	۰/۸۰۵۵	۰/۵۱۳۸	تجدید ارائه صورت های مالی سال قبل ناشی از تعدیلات سنواتی پیشنهادی حسابرس
تأیید	۰/۶۸۵۱	۰/۸۸۸۸	۰/۷۳۶۱	۰/۴۳۰۵	رضایت شغلی
عدم تأیید	۰/۲۵۹۲	۰/۴۴۴۴	۰/۲۲۲۲	۰/۱۱۱۱	حجم کار
تأیید	۰/۷۲۲۲	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۷	۰/۴۷۲۲	ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی

نتیجه	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
		$\bar{c}_j$	$\bar{b}_j$	$\bar{a}_j$	
تأیید	۰/۶۸۵۱	۰/۸۸۸۹	۰/۷۳۶۱	۰/۴۳۰۵	کیفیت کار حسابرسی
تأیید	۰/۶۷۵۹	۰/۸۷۵	۰/۷۳۶۱	۰/۴۱۶۷	استرس و فشار کار
تأیید	۰/۷۳۱۴	۰/۹۳۰۵	۰/۷۹۱۶	۰/۴۷۲۲	بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب
تأیید	۰/۶۵۷۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۰۸۳	۰/۳۷۵۰	حق الزحمه حسابرسی
تأیید	۰/۶۲۹۶	۰/۸۶۱۱	۰/۶۹۴۴	۰/۳۳۳۳	توانمندسازی روانشناختی
تأیید	۰/۶۹۴۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۵	۰/۴۴۴۴	تقسیم کار صحیح
تأیید	۰/۷۱۲۹	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۵۸۳	فضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی
تأیید	۰/۸۰۵۵	۰/۹۵۸۳	۰/۸۷۵۰	۰/۵۸۳۳	ریسک حسابرسی
عدم تأیید	۰/۲۷۷۸	۰/۵۲۷۷	۰/۲۷۷۸	۰/۰۲۷۸	دانش مدیریت صاحبکار
عدم تأیید	۰/۲۴۰۷	۰/۴۷۲۲	۰/۲۲۲۲	۰/۰۲۷۸	رعایت هنجارها و تعهدات اخلاقی صاحبکار
عدم تأیید	۰/۱۸۵۱	۰/۴۰۲۷	۰/۱۵۲۷	۰	ماهیت عملیات صاحبکار
عدم تأیید	۰/۲۵۹۲	۰/۴۸۶۱	۰/۲۵	۰/۰۴۱۶	عدم مداخله و مزاحمت صاحبکار
تأیید	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران
عدم تأیید	۰/۲۷۷۸	۰/۵	۰/۲۶۳۸	۰/۰۶۹۴	معاملات با اشخاص وابسته
تأیید	۰/۶۵۷۴	۰/۸۷۵	۰/۷۲۲۲	۰/۳۷۵۰	نوع گزارش حسابرسی
تأیید	۰/۶۶۶۷	۰/۸۸۸۹	۰/۷۳۶۱	۰/۳۷۵	مدت تصدی حسابرسی
عدم تأیید	۰/۲۱۲۹	۰/۴۴۴۴	۰/۱۹۴۴	۰	زیان شرکت
تأیید	۰/۷۹۶۲	۰/۹۵۸۳	۰/۸۶۱۱	۰/۵۶۹۴	بندهای گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی در شفافیت صورت های مالی
تأیید	۰/۷۷۷۸	۰/۹۳۰۵	۰/۸۴۷۲	۰/۵۵۵۵	نگهداری اسناد و مدارک
تأیید	۰/۸۰۵۵۵	۰/۹۵۸۳	۰/۸۷۵	۰/۵۸۳۳	حسابداری مبتنی بر ریسک
تأیید	۰/۸۲۴۰	۰/۹۷۲۲	۰/۸۸۸۹	۰/۶۱۱۱	رشد شرکت
تأیید	۰/۶۹۴۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۱۶۶	کمیت حسابرسی
تأیید	۰/۷۵۹۲	۰/۹۴۴۴	۰/۸۱۹۴	۰/۵۱۳۸	اهداف برنامه ریزی
تأیید	۰/۸۱۴۸	۰/۹۸۶۱	۰/۸۶۱۱	۰/۵۹۷۲	دانش تخصصی مدیران
تأیید	۰/۷۵	۰/۹۳۰۵	۰/۸۱۹۴	۰/۵	تخلف
تأیید	۰/۷۰۳۷	۰/۹۰۲۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۴۴۴	قابل مقایسه بودن گزارشات
تأیید	۰/۸۵۱۸	۰/۹۸۶۱	۰/۹۱۶۶	۰/۶۵۲۷	ثبات روبه
تأیید	۰/۶۷۵۹	۰/۸۸۸۹	۰/۷۲۲۲	۰/۴۱۶۷	قابل اتکا بودن اطلاعات
تأیید	۰/۶۹۴۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۵	۰/۴۴۴۴	کیفیت اطلاعات حسابداری

جدول (۴) میانگین فازی و غیرفازی دیدگاه های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله دوم

نتیجه	اختلاف با مرحله قبل	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
			$\bar{c}_j$	$\bar{b}_j$	$\bar{a}_j$	
تأیید	۰/۰۲۷	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	شرکت خصوصی یا دولتی
تأیید	-۰/۰۵۵۵	۰/۷۱۲۹	۰/۹۳۰۵	۰/۷۶۳۸	۰/۴۴۴۴	نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی، تولیدی، ...)
تأیید	-۰/۰۲۷	۰/۷۲۲۲	۰/۹۱۶۷	۰/۷۹۱۶	۰/۴۵۸۳	اشتهار موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۰۸۳	۰/۸۰۵۵۵	۰/۹۷۲۲	۰/۸۶۱۱	۰/۵۸۳۳	تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه
تأیید	۰	۰/۷۵۹۲	۰/۹۳۰۵	۰/۸۳۳۳	۰/۵۱۳۸	اندازه شرکت/موسسه حسابرسی
عدم تأیید	-۰/۵۶۴	۰/۱۵۷۴	۰/۳۶۱۱	۰/۱۱۱۱	۰	ساختار مالکیت حقیقی/حقوقی
تأیید	-۰/۰۱۸	۰/۷۳۱۴	۰/۹۱۶۷	۰/۷۹۱۶	۰/۴۸۶۱	دستورالعمل های حسابرسی مناسب

نتیجه	اختلاف با مرحله قبل	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
			$\bar{c}_j$	$\bar{b}_j$	$\bar{a}_j$	
تأیید	۰/۰۷۴	۰/۸۲۴۰	۰/۹۷۲۲	۰/۸۸۸۸	۰/۶۱۱۱	نوع سیستم های واحد تجاری (سنتی/مدرن)
تأیید	۰/۰۷۴	۰/۷۵۰	۰/۹۰۲۷	۰/۸۱۹۴	۰/۵۲۷۸	ارزیابی کنترل های داخلی
تأیید	۰/۰۶۴	۰/۷۵۹۲	۰/۹۴۴۴	۰/۸۰۵۵	۰/۵۲۷۸	آموزش های حرفه ای
تأیید	۰/۰۱۸	۰/۷۰۳۷	۰/۸۸۸۹	۰/۷۷۸	۰/۴۴۴۴	وجود کمیته حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی
تأیید	-۰/۱۱۱	۰/۶۲۰۳	۰/۸۳۳۳	۰/۶۸۰۵	۰/۳۴۷۲	تاخیر گزارش حسابرس
تأیید	-۰/۰۳۷	۰/۷۹۶۲	۰/۹۴۴۴	۰/۸۷۵	۰/۵۶۹۴	رعایت استانداردهای حسابداری
تأیید	-۰/۱۴۸	۰/۶۳۸۹	۰/۸۳۳۳	۰/۶۹۴۴	۰/۳۸۸۸	پیچیدگی و تعدد قراردادها
تأیید	-۰/۰۱۸	۰/۷۲۲۲	۰/۹۰۲۷	۰/۷۶۳۸	۰/۵	خرید اظهار نظر حسابرس
تأیید	۰	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	تخصص حسابرس در صنعت
عدم تأیید	-۰/۵۰۹	۰/۲۴۰۷	۰/۴۸۶۱	۰/۲۳۱۶	۰	تجدید ارائه صورت های مالی سال قبل ناشی از تعدیلات سنواتی پیشنهادی حسابرس
تأیید	-۰/۰۱۸	۰/۷۰۳۷	۰/۸۸۸۹	۰/۷۶۳۸	۰/۴۵۸۳	رضایت شغلی
تأیید	۰/۰۳۷	۰/۷۲۲۲	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۸۶۱	ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی
تأیید	-۰/۰۳۷	۰/۶۳۸۸	۰/۸۳۳۳	۰/۶۹۴۴	۰/۳۸۸۸	کیفیت کار حسابرسی
عدم تأیید	-۰/۶۲۹	۰/۱۹۴۴	۰/۴۱۶۷	۰/۱۶۶۷	۰	استرس و فشار کار
تأیید	-۰/۰۲۷	۰/۶۲۹۶	۰/۸۷۵۰	۰/۶۹۴۴	۰/۳۱۹۴	بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب
تأیید	۰/۰۳۷	۰/۶۶۶۷	۰/۸۶۱۱	۰/۷۲۲۲	۰/۴۱۶۷	حق الزحمه حسابرسی
تأیید	۰	۰/۶۹۴۴	۰/۸۷۵۰	۰/۷۶۳۸	۰/۴۴۴۴	توانمندسازی روانشناختی
تأیید	۰	۰/۷۱۲۹	۰/۹۰۲۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۷۲۲	تقسیم کار صحیح
تأیید	-۰/۰۶۴	۰/۷۴۰۷	۰/۹۱۶۷	۰/۸۰۵۵	۰/۵	قضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی
تأیید	-۰/۰۶۴	۰/۷۱۲۹	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۴۴۴	ریسک حسابرسی
تأیید	۰/۰۷۴	۰/۷۳۱۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۹۱۶	۰/۵۱۳۸	توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران
تأیید	۰/۱۶۶	۰/۸۱۴۸	۰/۹۸۶۱	۰/۸۶۱۱	۰/۵۹۷۲	نوع گزارش حسابرسی
تأیید	-۰/۰۰۹	۰/۷۳۱۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۹۱۶	۰/۵۱۳۸	مدت تصدی حسابرس
عدم تأیید	-۰/۶۷۵	۰/۱۲۰۳	۰/۳۰۵۵	۰/۰۵۵۵	۰	بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در شفافیت صورت های مالی
تأیید	۰/۰۵۵	۰/۷۲۲۲۲	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۸۶۱	نگهداری اسناد و مدارک
تأیید	-۰/۰۲۷	۰/۷۳۱۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۹۱۶	۰/۵	حسابداری مبتنی بر ریسک
تأیید	-۰/۱۳۸	۰/۶۶۶۷	۰/۸۷۵۰	۰/۷۰۸۳	۰/۴۱۶۷	رشد شرکت
تأیید	-۰/۱۱۱	۰/۶۲۰۳	۰/۸۴۷۲	۰/۶۸۰۵	۰/۳۳۳۳	کمیته حسابرسی
تأیید	۰/۰۴۶	۰/۷۴۰۷	۰/۹۴۴۴	۰/۷۹۱۶	۰/۴۸۶۱	اهداف برنامه ریزی
تأیید	-۰/۱۳۸	۰/۶۷۵۹	۰/۸۸۸۹	۰/۷۳۶۱	۰/۴۰۲۷	دانش تخصصی مدیران
تأیید	۰/۰۷۴	۰/۷۵۹۲	۰/۹۳۰۵	۰/۸۳۳۳	۰/۵۱۳۸	تخلف
تأیید	-۰/۰۰۹	۰/۶۹۴۴	۰/۸۶۱۱	۰/۷۵	۰/۴۷۲۲	قابل مقایسه بودن گزارشات
تأیید	-۰/۱۰۱	۰/۷۵	۰/۹۱۶۷	۰/۸۱۹۴	۰/۵۱۳۸	ثبات رویه
تأیید	-۰/۰۰۹	۰/۶۶۶۷	۰/۸۶۱۱	۰/۷۰۸۳	۰/۴۳۰۵	قابل اتکا بودن اطلاعات
تأیید	-۰/۰۳۷	۰/۶۵۷۴	۰/۸۶۱۱	۰/۷۲۲۲	۰/۳۸۸۹	کیفیت اطلاعات حسابداری

های تایید شده در مرحله اول، مورد تایید تمامی خبرگان نبوده اند. از طرفی اگر اختلاف بین میانگین فازی زدایی شده در دو مرحله کمتر از (۰/۱) باشد در این صورت فرآیند نظر سنجی

باتوجه به نتایج جدول (۴) و با استناد به مقدار آستانه ای ۰/۵ برای تایید یا عدم تایید شاخص ها، مشاهده می شود که در مرحله دوم تکنیک دلفی نیز تعداد ۴ شاخص از بین شاخص

با توجه به اینکه اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در ۳ مرحله کمتر از ۰/۱ می باشد، خبرگان در مورد مولفه ها به اجماع رسیدند و نظر سنجی در این مرحله متوقف گردید و میانگین های قطعی محاسبه شده برای شاخص ها نیز نشان می دهد که میانگین قطعی نمرات بدست آمده برای شاخص ها، بزرگتر از مقدار آستانه ای ۰/۵ بوده است. بنابراین، تعداد ۳۸ شاخص به عنوان شاخص های نهایی رتبه بندی موسسات حسابرسی شناسایی شدند .

متوقف می شود. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول (۴) مشاهده می شود که این اختلاف در مرحله اول و دوم بیشتر از ۰/۱ بوده است و نشان می دهد اتفاق نظر مطلوب بین خبرگان در خصوص اهمیت و روایی این شاخص ها وجود نداشته است. بنابراین، مرحله سوم تکنیک دلفی، با حذف تعداد ۴ شاخص تایید نشده در مرحله دوم، انجام شده و نتایج آن به شرح جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵) میانگین فازی و غیر فازی دیدگاه های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله سوم

نتیجه	اختلاف با مرحله قبل	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
			$\bar{c}_j$	$\bar{b}_j$	$\bar{a}_j$	
تأیید	۰/۰۳۷۰	۰/۷۰۳۷	۰/۹۰۲۷	۰/۷۵	۰/۴۵۸۳	شرکت خصوصی یا دولتی
تأیید	۰/۰۰۹۲	۰/۷۲۲۲	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۷۲۲	نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی، تولیدی، ...)
تأیید	۰/۰۱۸۵	۰/۷۴۰۷	۰/۹۱۶۷	۰/۷۹۱۶	۰/۵۱۳۸	اشتهار موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۰۱۸۵	۰/۷۸۷۰	۰/۹۳۰۵	۰/۸۶۱۱	۰/۵۶۹۴	تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه
تأیید	۰/۰۵۵۵	۰/۸۱۴۸	۰/۹۷۲۲	۰/۸۷۵۰	۰/۵۹۷۲	اندازه شرکت/ موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۰۲۷۷	۰/۷۰۳۷	۰/۹۱۶۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۳۰۵	دستورالعمل های حسابرسی مناسب
تأیید	۰/۰۷۴۰	۰/۷۵۰	۰/۹۳۰۵	۰/۸۱۹۴	۰/۵	نوع سیستم های واحد تجاری (سنتی/مدرن)
تأیید	۰/۰۶۴۸	۰/۸۱۴۸	۰/۹۷۲۲	۰/۸۷۵۰	۰/۵۹۷۲	ارزیابی کنترل های داخلی
تأیید	۰/۰۶۴۸	۰/۶۹۴۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۶۳۸	۰/۴۳۰۵	آموزش های حرفه ای
تأیید	۰/۰۴۶۲	۰/۷۵	۰/۹۴۴۴	۰/۸۰۵۵	۰/۵	وجود کمیته حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی
تأیید	۰/۰۸۳۳	۰/۷۰۳۷	۰/۹۱۶۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۳۰۵	تاخیر گزارش حسابرسی
تأیید	۰/۰۹۲۵	۰/۷۰۳۷	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۳۰۵	رعایت استانداردهای حسابداری
تأیید	۰/۰۷۴۰	۰/۷۱۲۹	۰/۹۱۶۷	۰/۷۶۳۸	۰/۴۵۸۳	پیچیدگی و تعدد قراردادهای
تأیید	۰/۰۴۶۲	۰/۷۶۸۵	۰/۹۵۸۳	۰/۸۱۹۴	۰/۵۲۷۷	خرید اظهارنظر حسابرسی
تأیید	۰/۰۷۴۰	۰/۸۱۴۸	۰/۹۵۸۳	۰/۸۸۸۹	۰/۵۹۷۲	تخصص حسابرسی در صنعت
تأیید	۰/۰۱۸۵	۰/۷۷۷۸	۰/۹۵۸۳	۰/۸۳۳۳	۰/۵۴۱۶	رضایت شغلی
تأیید	۰/۰۴۶۲	۰/۶۵۷۴	۰/۸۸۸۹	۰/۷۲۲۲	۰/۳۶۱۱	ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی
تأیید	۰/۰۲۷۷۷	۰/۶۹۴۴۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۵	۰/۴۳۰۵	کیفیت کار حسابرسی
تأیید	۰/۰۹۲۵	۰/۷۳۱۴	۰/۹۳۰۵	۰/۷۹۱۶	۰/۴۷۲۲	بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب
تأیید	۰/۰۲۷۷	۰/۶۴۸۱	۰/۸۷۵۰	۰/۶۸۰۵	۰/۳۸۸۹	حق الزحمه حسابرسی
تأیید	۰/۰۲۷۷	۰/۶۵۷۴	۰/۸۷۵۰	۰/۷۲۲۲	۰/۳۷۵۰	توانمندی سازی روانشناختی
تأیید	۰/۰۵۵۶	۰/۷۲۲۲	۰/۹۱۶۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۷۲۲	تقسیم کار صحیح
تأیید	۰/۰۱۸۵	۰/۶۷۵۹	۰/۸۸۸۹	۰/۷۳۶۱	۰/۴۰۲۷	قضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی
تأیید	۰/۰۳۷۰	۰/۷۵	۰/۹۱۶۷	۰/۸۱۹۴	۰/۵۱۳۸	ریسک حسابرسی
تأیید	۰/۰۸۳۳	۰/۶۵۷۴	۰/۸۱۹۴	۰/۷۰۸۳	۰/۴۴۴۴	توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران
تأیید	۰/۰۵۵۶	۰/۶۵۷۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۰۸۳	۰/۳۶۱۱	نوع گزارش حسابرسی
تأیید	۰/۰۹۲۵	۰/۶۳۸۸	۰/۸۷۵۰	۰/۶۹۴۴	۰/۳۴۷۲	مدت تصدی حسابرسی
تأیید	۰/۰۱۸۵	۰/۷۹۶۲	۰/۹۵۸۳	۰/۸۶۱۱	۰/۵۶۹۴	نگهداری اسناد و مدارک
تأیید	۰/۰۰۹۲	۰/۷۴۰۷	۰/۹۰۲۷	۰/۸۰۵۵	۰/۵۱۳۸	حسابداری مبتنی بر ریسک
تأیید	۰/۰۰۹۲	۰/۷۳۱۴	۰/۹۰۲۷	۰/۷۹۱۶	۰/۵۰	رشد شرکت
تأیید	۰/۰۰۹۲	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	کمیته حسابرسی

نتیجه	اختلاف با مرحله قبل	میانگین قطعی	میانگین فازی			شاخص ها
			$\bar{c}_i$	$\bar{b}_i$	$\bar{a}_i$	
تأیید	۰/۰۷۴۰	۰/۷۴۰۷	۰/۹۳۰۵	۰/۸۰۵۵	۰/۴۸۶۱	اهداف برنامه ریزی
تأیید	۰/۰۳۷۰	۰/۷۰۳۷	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۳۰۵	دانش تخصصی مدیران
تأیید	۰/۰۲۷۷	۰/۶۴۸۱	۰/۸۴۷۲	۰/۶۹۴۴	۰/۴۰۲۷	تخلف
تأیید	۰/۰۵۵۶	۰/۷۵	۰/۹۴۴۴	۰/۸۰۵۵	۰/۵	قابل مقایسه بودن گزارشات
تأیید	۰/۰۲۷۷	۰/۷۲۲۲	۰/۹۰۲۷	۰/۷۷۷۸	۰/۴۸۶۱	ثبات رویه
تأیید	۰/۰۵۵۶	۰/۷۲۲۲	۰/۹۰۲۷	۰/۷۹۱۶	۰/۴۷۲۲	قابل اتکا بودن اطلاعات
تأیید	۰/۰۴۶۲	۰/۷۰۳۷	۰/۹۰۲۷۰	۰/۷۷۷۸	۰/۴۳۰۵	کیفیت اطلاعات حسابداری

### وزن دهی شاخص های رتبه بندی موسسات حسابرسی

بنابراین، وزن های بدست آمده از این رابطه، هم ویژگی مثبت بودن و هم ویژگی مجموع برابر با ۱ را دارا خواهند بود. مطابق با این شیوه وزن دهی به شاخص ها، وزن های نهایی و رتبه هر یک از شاخص های ۳۸ گانه به شرح جدول (۴-۱۰) بدست آمده است.

به منظور اولویت بندی و تعیین وزن شاخص ها، از نمرات قطعی بدست آمده در تکنیک دلفی فازی استفاده شده است. از آنجا که نمرات قطعی برآورد شده، دارای تمام ویژگی های وزن نیستند (مجموع آنها برابر با ۱ نیست)، به منظور تعیین وزن هر شاخص از وزن نسبی آن به شکل رابطه زیر استفاده شده است:

$$w_i = \frac{Crisp_i}{\sum_{j=1}^{38} Crisp_j}$$

جدول (۶) میانگین دیدگاه های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله سوم

رتبه	وزن نسبی	میانگین قطعی	شاخص ها
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	شرکت خصوصی یا دولتی
۱۸	۰/۰۲۶۳	۰/۷۲۲۲	نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی، تولیدی، ...)
۱۲	۰/۰۲۶۹	۰/۷۴۰۷	اشتهار موسسه حسابرسی
۵	۰/۰۲۸۶	۰/۷۸۷۰	تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه
۱	۰/۰۲۹۶	۰/۸۱۴۸	اندازه شرکت/ موسسه حسابرسی
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	دستورالعمل های حسابرسی مناسب
۸	۰/۰۲۷۳	۰/۷۵۰	نوع سیستم های واحد تجاری (سنتی/مدرن)
۱	۰/۰۲۹۶	۰/۸۱۴۸	ارزیابی کنترل های داخلی
۳۰	۰/۰۲۵۲	۰/۶۹۴۴	آموزش های حرفه ای
۸	۰/۰۲۷۳	۰/۷۵	وجود کمیته حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	تاخیر گزارش حسابرس
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	رعایت استانداردهای حسابداری
۲۲	۰/۰۲۵۹	۰/۷۱۲۹	پیچیدگی و تعدد قراردادهای
۷	۰/۰۲۷۹	۰/۷۶۸۵	خرید اظهار نظر حسابرس
۱	۰/۰۲۹۶	۰/۸۱۴۸	تخصص حسابرس در صنعت
۶	۰/۰۲۸۳	۰/۷۷۷۸	رضایت شغلی
۳۲	۰/۰۲۳۹	۰/۶۵۷۴	ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی
۲۹	۰/۰۲۵۲	۰/۶۹۴۴	کیفیت کار حسابرسی
۱۶	۰/۰۲۶۶	۰/۷۳۱۴	بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب
۳۶	۰/۰۲۳۶	۰/۶۴۸۱	حق الزحمه حسابرسی
۳۲	۰/۰۲۳۹	۰/۶۵۷۴	توانمندسازی روانشناختی
۱۸	۰/۰۲۶۳	۰/۷۲۲۲	تقسیم کار صحیح

رتبه	وزن نسبی	میانگین قطعی	شاخص ها
۳۱	۰/۰۲۴۶	۰/۶۷۵۹	قضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی
۸	۰/۰۲۷۳	۰/۷۵	ریسک حسابرسی
۳۲	۰/۰۲۳۹	۰/۶۵۷۴	توانایی موسسه در ارائه خدمات مناسب به صاحبکاران
۳۲	۰/۰۲۳۹	۰/۶۵۷۴	نوع گزارش حسابرسی
۳۸	۰/۰۲۳۲	۰/۶۳۸۸	مدت تصدی حسابرس
۴	۰/۰۲۹۰	۰/۷۹۶۲	نگهداری اسناد و مدارک
۱۲	۰/۰۲۶۹	۰/۷۴۰۷	حسابداری مبتنی بر ریسک
۱۷	۰/۰۲۶۶	۰/۷۳۱۴	رشد شرکت
۱۲	۰/۰۲۶۹	۰/۷۴۰۷	کمیت حسابرسی
۱۲	۰/۰۲۶۹	۰/۷۴۰۷	اهداف برنامه ریزی
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	دانش تخصصی مدیران
۳۶	۰/۰۲۳۶	۰/۶۴۸۱	تخلف
۸	۰/۰۲۷۳	۰/۷۵	قابل مقایسه بودن گزارشات
۱۸	۰/۰۲۶۳	۰/۷۲۲۲	ثبات رویه
۱۸	۰/۰۲۶۳	۰/۷۲۲۲	قابل اتکا بودن اطلاعات
۲۳	۰/۰۲۵۶	۰/۷۰۳۷	کیفیت اطلاعات حسابداری

۱۳) کیفیت کار حسابرسی

۱۴) آموزش های حرفه ای

۱۵) قضاوت حرفه ای مدیر حسابرسی

۱۶) ضریب ماندگاری کارکنان در موسسه حسابرسی؛

توانمندسازی روانشناختی؛ توانایی موسسه در ارائه

خدمات مناسب به صاحبکاران؛ نوع گزارش حسابرسی

۱۷) حق الزحمه حسابرسی؛ تخلف

۱۸) مدت تصدی حسابرس

بنابراین، شاخص های ۳۸ گانه تحقیق در تعداد ۱۸ رتبه غیریکتا

دسته بندی می شوند که نشان از اهمیت یکسان برخی شاخص

ها (به عنوان مثال شاخص های ردیف ۱) دارد.

### نتیجه گیری

همان طور که پیش تر نیز اشاره شد، این تحقیق با هدف ارائه

شاخص های رتبه بندی موسسات حسابرسی انجام شد و در این

راستا، تعداد ۸ مفهوم کلی یا ۸ شاخص کلی شناسایی شد که

در ادامه به تبیین هریک از این ابعاد پرداخته شده است.

یافته های تحقیق نشان می دهد رتبه بندی موسسات به

عوامل مختلفی از جمله: عوامل سازمانی، رفتاری، فرایندی و

کیفی وابسته است که در مجموع کیفیت خدمات حسابرسی را

تعیین می کنند.

بنابراین با توجه به رتبه های بدست آمده از جدول (۶) می توان شاخص های تعیین کننده رتبه بندی موسسات حسابرسی را به ترتیب اولویت و اهمیت آن به شرح زیر اعلام نمود:

۱) اندازه شرکت/ موسسه حسابرسی؛ ارزیابی کنترل های

داخلی؛ تخصص حسابرس در صنعت

۲) نگهداری اسناد و مدارک

۳) تعدد و کیفیت انتشارات علمی شرکت/موسسه

۴) رضایت شغلی

۵) خرید اظهارنظر حسابرس

۶) نوع سیستم های واحد تجاری (سنتی/مدرن)؛ وجود

کمیت حسابرسی داخلی و واحد حسابرسی داخلی؛

ریسک حسابرسی؛ قابل مقایسه بودن گزارشات

۷) اشتغال موسسه حسابرسی؛ حسابداری مبتنی بر ریسک؛

کمیت حسابرسی؛ اهداف برنامه ریزی

۸) بهره مندی از نرم افزارها و سخت افزارهای مناسب

۹) رشد شرکت

۱۰) نوع صنعت مورد فعالیت شرکت (خدماتی، بازرگانی،

تولیدی، ...؛ تقسیم کار صحیح؛ ثبات رویه؛ قابل اتکا

بودن اطلاعات

۱۱) پیچیدگی و تعدد قراردادها

۱۲) شرکت خصوصی یا دولتی؛ دستورالعمل های حسابرسی

مناسب؛ تاخیر گزارش حسابرس؛ رعایت استانداردهای

حسابداری؛ دانش تخصصی مدیران؛ کیفیت اطلاعات

حسابداری

۱) ویژگی های شرکت/مؤسسه حسابرسی (پذیرش یا ادامه کار) این بعد به بررسی ساختار سازمانی، سابقه فعالیت، اندازه، تخصص کارکنان، و اعتبار مؤسسه حسابرسی و همچنین به فرآیند پذیرش مشتری، ارزیابی تعارض منافع، و مستندسازی توافقات می پردازد. مؤسسات بزرگتر با سابقه طولانی معمولاً از منابع بیشتری برخوردارند و توانایی انجام حسابرسی های پیچیده را دارند (فرانسیس، ۲۰۰۴). همچنین، تنوع خدمات و تخصص های موجود در مؤسسه می تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. شرکت های بزرگ باید توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ، حسابرسی شوند. چون مؤسسات حسابرسی یکسان و هم اندازه نیستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر حسابرسی شرکت های بزرگ باید به مؤسسات حسابرسی بزرگ واگذار شود چون این مؤسسات نیروی انسانی و سیستم کنترلی مناسبی دارند.

یکی از نقاط قوت بعد است که، توجه به معیارهای ساختاری مانند تعداد دفاتر، تنوع صنایع تحت پوشش و میزان استفاده از فناوری های نوین است که در الگوهای سنتی کمتر دیده می شود. با این حال، یک ضعف این بعد، عدم توجه کافی به معیارهای کیفی مانند فرهنگ سازمانی یا تعهد اخلاقی است. برای مثال، برخی مؤسسات ممکن است از نظر ساختاری قوی باشند، اما به دلیل فشارهای اقتصادی، کیفیت کار خود را کاهش دهند (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). همچنین، این بعد ممکن است مؤسسات کوچک اما متخصص را نادیده بگیرد، در حالی که این مؤسسات می توانند در حوزه های خاص عملکرد بهتری داشته باشند. مؤسسات حسابرسی که فرآیندهای دقیقی برای غربالگری مشتریان دارند، ریسک پذیرش پرونده های پرخطر را کاهش می دهند (سوانستروم، ۲۰۱۶). این بعد ممکن است به چالش های پذیرش مشتریان در بازارهای نوظهور کمتر توجه کند، جایی که اطلاعات مربوط به سوابق مشتریان محدود است.

## ۲) شناخت از محیط و کنترل های داخلی

این بعد بر درک حسابرسان از محیط کسب و کار صاحب کار، سیستم های کنترل داخلی، و ریسک های ذاتی تمرکز دارد. شناخت دقیق محیط اقتصادی و قوانین حاکم بر صنعت، به حسابرسان کمک می کند تا رویکرد حسابرسی را بهینه کنند (نچل و همکاران، ۲۰۱۳). توجه حسابرسان به ضعف کنترل های داخلی و تقویت ساختار کنترل های داخلی شرکت میتواند افزایش ریسک بیشتر را بهبود بخشد (کردستانی و محمدی نسب، ۱۴۰۲). بر اساس استانداردهای حسابرسی، کنترل های داخلی بر میزان اتکای حسابرس به شواهد حسابرسی گردآوری شده و تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش های حسابرسی اثرگذار است. نبود ضعف در کنترل های داخلی با به

موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶).

این الگو با تأکید بر این بعد، نسبت به مدل های قدیمی تر که صرفاً بر مدارک مالی تکیه می کردند، پیشرفت محسوب می شود. نقطه قوت این بخش، ادغام چارچوب های مدرن مانند COSO و ISO 37001 در ارزیابی کنترل های داخلی است. اما ضعف آن، ذهنی بودن برخی از معیارهاست، زیرا ارزیابی کنترل های داخلی تا حد زیادی به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی دارد و ممکن است بین مؤسسات مختلف، تفاوت های قابل توجهی وجود داشته باشد. همچنین، این بعد نیاز به داده های به روز دارد، در حالی که برخی مؤسسات ممکن است دسترسی محدودی به اطلاعات محیطی داشته باشند.

## ۳) گزارشات حسابرسی

گزارش های حسابرسی و افشائیات آن ها نقش مهمی در پیش بینی ورشکستگی و درماندگی مالی شرکت ها ایفا می نمایند. ارزیابی اثربخشی گزارش های حسابرسی در شناسایی شرکت های ورشکسته و مقایسه ی آن با توان پیش بینی ورشکستگی توسط متغیرهای مالی می تواند مفید باشد. نتایج نشان میدهد محتوای افشائیات گزارش حسابرس بر شکست کسب و کار تأثیرگذار است. به علاوه فاکتورهای داخلی و خارجی مرتبط با افشائیات گزارش حسابرس بر پیش بینی شکست کسب و کار تأثیر می گذارند (دادیه و پرتوی فر، ۱۴۰۰).

کیفیت گزارشات حسابرسی، شامل شفافیت، دقت، و انطباق با استانداردهای حسابرسی، یکی از معیارهای اصلی رتبه بندی است. گزارش های باکیفیت، اطلاعاتی مفید برای تصمیم گیری ذینفعان فراهم می کنند. این الگو با در نظر گرفتن معیارهایی مانند میزان افشای اطلاعات و سازگاری با IFRS، نسبت به مدل های سنتی که فقط به صورت های مالی توجه می کردند، برتری دارد. با این حال، یک ضعف این بعد، عدم توجه کافی به تفاوت های صنعتی است. برای مثال، گزارشات حسابرسی در صنعت بانکداری ممکن است نیاز به جزئیات بیشتری داشته باشد، در حالی که این الگو ممکن است یک چارچوب یکسان برای همه صنایع در نظر بگیرد. همچنین، تأثیر فشارهای خارجی (مانند فشار مدیران شرکت ها برای تغییر گزارشات) در این الگو کمتر بررسی شده است.

## ۴) برنامه ریزی، سرپرستی و کنترل در حسابرسی

بررسی قضاوت های برنامه ریزی حسابرسی در محیطی با اطلاعات حسابداری پیچیده، تأکید میکند که پیچیدگی سیستم اطلاعات حسابداری بر توانایی حسابرس در طراحی برنامه حسابرسی موثر است. (برازل و آگوکلیا، ۲۰۰۷)

های تحلیلی پیشرفته، نسبت به مدل های سنتی که بر آزمون های تراکنشی ساده تکیه می کردند، برتری دارد. نقاط قوت این بعد، استفاده از داده کاوی و ابزارهای پیشرفته حسابرسی است. اما یک ضعف آن، هزینه بر بودن اجرای آزمون های دقیق برای مؤسسات کوچک است. همچنین، این بعد ممکن است به تأثیر فناوری بر کاهش نیاز به آزمون های سنتی توجه کافی نداشته باشد.

#### ۷) پرونده دائمی

پرونده های دائمی شامل اطلاعاتی است که در طول زمان ثابت می ماند (مانند اساسنامه شرکت ها). پرونده دائمی در موسسه حسابرسی یک ابزار کلیدی است که به حسابرسان کمک می کند اطلاعات ثابت و بلندمدت مربوط به مشتریان را در طول دوره های مختلف حسابرسی ذخیره و به روزرسانی کنند. این پرونده به حسابرسان اجازه می دهد که به صورت سیستماتیک به مستندات پایه و اساسی یک سازمان دسترسی داشته باشند و از آن برای درک بهتر شرایط مالی و عملیاتی مشتری در طول زمان استفاده کنند. این پرونده شامل اطلاعات اساسی و پایه ای شرکت یا واحد اقتصادی است که به مرور زمان تغییرات زیادی در آن صورت نمی گیرد و به عنوان مرجع در حسابرسی های آینده نیز مورد استفاده قرار می گیرد. کیفیت این پرونده ها بر کارایی حسابرسی تأثیر می گذارد. این الگو با ارزیابی به روزرسانی مستندات و یکپارچه سازی گزارشات نهادهای نظارتی، رویکردی سیستماتیک دارد. اما ضعف این بخش، امکان نادیده گرفتن تغییرات جزئی در پرونده های دائمی است. همچنین، هماهنگی بین حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی ممکن است در عمل با چالش هایی همراه باشد.

#### ۸) اجرای وظایف مدیر دوم

مدیر دوم نقش کلیدی در نظارت بر کیفیت حسابرسی دارد. طبق قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارشهای حسابرسی صورتهای مالی با دو امضا صادر میشود. طبق ضوابط یادشده، بررسی مدیر دوم در حکم بخشی از نظام کنترل کیفیت در ایران مدنظر قرار گرفته است. در اجرای هر حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت که مستقل از کار حسابرسی است، انجام میشود. این بررسی بخش مهمی از فرایند نظارت برای ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش احتمال اینکه حسابرس خطرهای تحریف بااهمیت را در صورتهای مالی تشخیص ندهد، است (جمال و همکاران، ۱۹۹۵).

این بعد با ارزیابی صلاحیت فنی و استقلال مدیران دوم، نسبت به مدل های قدیمی که فقط به مدارک رسمی توجه می

برنامه ریزی دقیق حسابرسی، شامل تعیین حوزه های پریسک، تخصیص منابع، و زمان بندی، نقش کلیدی در کیفیت نهایی حسابرسی دارد. این الگو با تأکید بر برنامه ریزی مبتنی بر ریسک، رویکردی پیشرفته تر نسبت به مدل های سنتی دارد که برنامه ریزی را صرفاً به عنوان یک فرآیند اداری می دیدند. نقاط قوت این بعد شامل استفاده از روش های تحلیلی پیشرفته و ادغام فناوری در شناسایی ریسک هاست. اما یک ضعف آن، پیچیدگی ارزیابی برنامه ریزی حسابرسی است، زیرا برخی مؤسسات ممکن است اسناد برنامه ریزی را به صورت صوری تهیه کنند، در حالی که در عمل از روش های متفاوتی استفاده نمایند. همچنین، این بعد ممکن است به تفاوت های بین حسابرسی های اولیه و مستمر توجه کافی نداشته باشد.

#### ۵) پرونده مکاتباتی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی با مدیریت است اما همکاری بین مدیریت و حسابرسان که شامل مذاکرات و مکاتبات قبل از تهیه صورتهای و گزارشات مالی است بسیار حائز اهمیت است و منجر به تهیه گزارشات و صورتهای مالی با کیفیت خواهد شد.

مؤسسات حسابرسی بزرگ از پذیرش ریسک پرهیز می نمایند زیرا زیان ناشی از قصور حسابرسی-بواسطه دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت و اعتبار-برای مؤسسات بزرگ در مقایسه با مؤسسات کوچکتر سنگین تر است (جونز و راگانندن ۱۹۹۸) در این تحقیق با در نظر گرفتن معیارهایی مانند سوابق قانونی صاحبکار و مستندات قراردادهای، نسبت به مدل های قدیمی جامعتر است. با این حال، ضعف این بخش، امکان دستکاری در مستندات است، زیرا برخی مؤسسات ممکن است برای جذب مشتریان پریسک، مدارک را به صورت صوری تکمیل کنند. رویکردهای مذاکره (کلامی) و مکاتبات (غیر کلامی) با کیفیت ارائه خدمات ارتباط مستقیم دارد. مهارت برقراری ارتباط موثر و کارآمد از مهم ترین مهارت های الزم برای هر سازمانی به شمار میرود (کوتینهو و همکاران ۱، ۲۰۱۶)

#### ۶) آزمونهای محتوا

آزمونهای محتوا، شامل بررسی های تحلیلی و آزمون های جزئیات معاملات، برای اطمینان از صحت صورتهای مالی ضروری هستند. اجرای آزمون های محتوا توسط حسابرسان با طراحی برنامه های حسابرسی برای هر حساب با توجه به هدف های کلی حسابرسی بر اساس ادعاهای منعکس در صورت های مالی شروع می شود و جهت اطمینان خاطر از تحقق اهداف، حسابرسان روش های رسیدگی لازم را برای برنامه های تعیین شده طراحی و اجرا می کنند. تعیین آزمون های محتوای حسابرسی بستگی به ارزیابی حسابرس از احتمال خطر کنترل دارد. این تحقیق با تأکید بر روش های نمونه گیری و تکنیک

مالی و حسابرسی. دوره ۱۵، شماره ۵۷، فروردین ۱۴۰۲، صفحه ۱۲۱-۱۴۸

حاجیه، ز. اورادی، ج. صالح آبادی، م. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل های داخلی و تاخیر گزارش حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳۳

حیدری سورشجایی، جودکی چگنی، ز. (۱۴۰۱). تاخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه موسسات حسابرسی. دوره ۹، شماره ۱، صفحه ۱۱۳-۱۳۲ دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵)، رتبه بندی مؤسسات حسابرسی، حسابدار، ۱۷۵.

سعیدی، پرویز؛ حجتی، صادق (۱۳۹۷)، نقش و جایگاه خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۶(۲): صص ۱-۲۰.

دادیه، ف. و پرتوی فر، ز. (۱۴۰۰). تأثیر افشائیات گزارش حسابرس بر شکست کسب و کارها. فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای. سال اول، شماره دو، صص ۱۰۶ صفی خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۱) رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس، مجله دانش حسابداری، ۳(۱): ۸۲-۵۹

کردستانی، غلامرضا؛ محمدی نسب، سید محسن (۱۴۰۲) تأثیر اثربخشی کنترل های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش های مالی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۱): ۱-۲۲.

محمدرضایی، فخرالدین؛ یحیایی، منیره (۱۳۹۵) تجدید ارائه صورتهای مالی: بررسی اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دانش حسابرسی، ۱۶(۴): ۲۳-۱.

میرزاحمدی، محمدعلی؛ علاچی، معصومه؛ محمدی امین، لیلا (۱۳۹۹) تاثیر محافظه کاری حسابرس و رتبه بندی موسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳): ۱-۱۵.

مهربان پور، محمدرضا و سیدعلی اکبر بهبهانی پور (۱۳۹۳) بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و مقایسه نحوه رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران با سایر موسسات بین المللی، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران

Balsam, s., Krishnan, J. & Yang, J., 2013. Auditor industry specialization and earning quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 71-97  
Coutinho, C., Cretan, A., Da Silva, C. F., Ghodous, P., & Jardim-Goncalves, R. (2016). Service-based

کردند، پیشرفت دارد. اما یک ضعف آن، ذهنی بودن ارزیابی عملکرد مدیر دوم است.

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهادها زیر ارایه می شوند:

- وزندهی اختصاصی به شاخص ها بر اساس صنعت و اندازه مؤسسه
- مؤسسات بزرگ و کوچک نیز باید با معیارهای متناسب ارزیابی شوند. برای مثال، انتشارات علمی برای مؤسسات بزرگ معیار مهمی است، اما برای مؤسسات کوچک، آموزش های حرفه ای ممکن است اولویت بیشتری داشته باشد.
- استفاده از فناوری برای کاهش ذهنی بودن ارزیابی ها
- ایجاد پلتفرم های ارزیابی آنلاین که به صورت خودکار کیفیت مستندات، انطباق با استانداردها و حتی رضایت شغلی کارکنان را پایش کنند.
- افزایش شفافیت و کاهش تخلفات با مکانیزم های نظارتی قوی تر
- الزام مؤسسات به افشای مدت تصدی حسابرس و تغییرات مکرر حسابرس به منظور کاهش خطر «همنوایی با مدیریت».
- توسعه چارچوب های آموزشی برای ارتقای قضاوت حرفه ای
- گنجانیدن معیارهای روانشناختی مانند تحمل ابهام و سوگیری های شناختی در ارزیابی حسابرسان.
- معیارهای پویا برای انعکاس تغییرات محیطی
- در نظر گرفتن شاخص های پایداری در ارزیابی مؤسسات، زیرا گزارشدهی غیرمالی روزبه روز اهمیت بیشتری پیدا می کند.

## فهرست منابع

امانی، علی و غلامحسین دوانی، (۱۳۸۸)، خدمات حسابرسی حق الزحمه ی حسابرسی و رتبه بندی حسابرسان، حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۳۲-۴۱.

امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۹۰)، جرایم و تخلفات حسابرسی، حسابدار رسمی، ۱۵(۳): ۱۷-۳۰.

بنی هاشمی، ف. فغانی، ر. رحیمی دستجردی، ر. (۱۴۰۳). بررسی تاثیر فشار کاری و خصوصیات فردی حسابرس بر افزایش استرس حسابرس در دوران پرکاری نسبت به کم کاری. دانش حسابداری و مدیریت، دوره ۱۳، شماره پیاپی ۵۲، صفحه ۴۵۹-۴۶۸

بوستانی، ف. دارابی، ر. (۱۴۰۲). شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی. پژوهش های حسابداری

- negotiation for advanced collaboration in enterprise networks. *Journal of Intelligent Manufacturing*, 27(1), 201-216.
- DeAngelo.L(1981). Economics and Accounting of Journa,quality audit and size Auditor .199-189: 3
- Dunn and mayhew (2004).Audit Firm industry specialization and client disclosure quality. Volume 9-pages 35-58.
- Jamal, K., P. E. Johnson, and R. G. Berryman. 1995. Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research* 12 2: 387-422
- Jones .f.l.k rughundan client risk and recent changes in the market for audit service .journal of Accounting and public policy (1998):169-181.
- Joseph F. Brazel & Christopher P. Agoglia (2007)
- Huang He, June Cao, Mong Shan Ee, Iftekhar Hasan, (2023), Asymmetric reactions of abnormal audit fees jump to credit rating changes
- Liang Yanyan, Shuo Zhang,(2025) Legal background of corporate management and corporate audit quality, *Finance Research Letters*73.
- Samy Mohamed El-Deeb, Hosny Ibrahim Hamdy and Yasser Tawfik Halim(2023) Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance.
- Tamara A. Lambert , Keith L. Jones , Joseph F. Brazel, D. Scott Showalter (2017). Audit time pressure and earnings quality: An examination of accelerated filings.*Accounting organizations and society* 58(2017)50-66
- Tim Cairney, Errol G. Stewart, (2019) "Client industry characteristics and auditor changes", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 18 Issue: 2, pp.245-267.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027*

## **Providing a balanced ranking index for auditing firms based on the fuzzy Delphi technique**

**Jafarinezhad Masoumeh**

PhD Student, Accounting Department, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran  
jafarinezhad.mh@gmail.com

**Amir Yalfani**

Assistant Professor, Accounting Department, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran, Corresponding Author  
yalfani\_amir435@yahoo.com

**Reza Ziari**

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran  
reziyari@gmail.com

### **Abstract**

In the present study, a balanced ranking index of auditing firms was examined and presented. This research is descriptive in terms of its purpose, applied in terms of its research results, and inductive in terms of its logic of reasoning, and its implementation process is qualitative. In addition, to achieve the subject and solution to solve the research problem, the statistical population was selected from two groups. The first group includes experts and specialists interested in cooperation and having enough time to interview and complete the questionnaire. They were selected based on criteria such as working in an auditing firm as a partner with at least 10 years of experience, postgraduate education, and based on the research topic and model. The number of these people in this study is 18 people. The second group consists of auditors who are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants, provided that they are partners of the auditing firm. At the time of the research, this number was 1,124 people, of whom 286 were selected as a statistical sample using the Cochran sampling formula and random sampling method. Finally, the fuzzy Delphi method was used to examine the models and analyze the collected data. Finally, 8 general concepts or 8 indicators were identified, including 1) characteristics of the audit firm/firm (acceptance or continuation of work); 2) understanding of the environment and Internal controls; 3) audit reports; 4) planning, controlling and supervising the audit work; 5) correspondence files; 6) content tests; 7) permanent files and 8) performing the duties of the second manager.

**Keywords:** Audit firms, Society of Certified Public Accountants, Audit firm partner.