

The Competency Model for Auditors in Iran

- Fatemeh Abolhasantash^۱
- Farokh Barzideh^۲
- Jafar Babajani^۳
- Ghasem Bolo^۴

Abstract

Professional auditing firms, as commercial entities established to exercise judgment and provide opinions on companies' financial statements, pursue a competency-based approach and objective. This study aims to design and present a competency model in the form of a descriptive tool that identifies the competencies and skills required in the auditing profession for achieving successful performance. The research is qualitative and employs the Delphi method. The statistical population consists of managers of the Audit Organization, directors of the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), and university professors in accounting and auditing, regarded as professional and academic experts. Using a purposive sampling approach, ۲۹ individuals were selected as participants in the study. Data were collected via questionnaires and analyzed using the fuzzy Delphi method to determine competency indicators. Subsequently, a competency model was designed and evaluated using the binomial test. Based on the results of prior studies, ۱۰۵ competency indicators were initially identified, to which four additional indicators were added after expert consultation. Finally, through the binomial test, the relationship between indicators, components, and dimensions was assessed, and the final model was established. The study's findings indicate that the competency indicators model in Iran consists of ۱۰۹ indicators categorized into four dimensions: general, technical, managerial, and communicative, structured under ۱۸ components.

Keywords: Auditor, Competency Model, Fuzzy Delphi, Competency Indices.

^۱ Corresponding Author, Ph.D. Candidate of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: fatemehtash@gmail.com

^۲ Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: fbarzideh@yahoo.com

^۳ Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: jafar.babajani@gmail.com

^۴ Associate Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: blue@atu.ac.ir

طراحی الگوی شایستگی حسابرسان در ایران

- فاطمه ابوالحسن تاش^۱
- فرخ برزیده^۲
- جعفر باباجانی^۳
- قاسم بولو^۴

چکیده

مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی، به عنوان مؤسسات تجاری که در راستای قضاوت و اظهارنظر بر اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌ها ایجاد شده‌اند رویکرد و هدف مبتنی بر شایستگی را دنبال می‌نمایند. این پژوهش در راستای طراحی و ارائه یک الگوی شایستگی در قالب یک ابزار توصیفی انجام گرفته است که شایستگی‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حرفه حسابرسی برای ارائه عملکرد موفقیت‌آمیز را مشخص کند. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است که با استفاده از روش تحقیق دلفی انجام شده است. جامعه آماری مدیران سازمان حسابرسی، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید دانشگاه در رشته حسابداری و حسابرسی به عنوان خبرگان حرفه و دانشگاه است که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع ۲۹ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد و پس از تجزیه و تحلیل از طریق روش دلفی فازی شاخص‌های شایستگی تعیین گردید. سپس الگوی شایستگی طراحی و با استفاده از آزمون دو جمله‌ای مورد سنجش و ارزیابی قرار گرفت. بر اساس نتایج حاصل از تحقیقات پیشین ۱۰۵ شاخص شایستگی شناسایی شد که پس از نظرخواهی از خبرگان ۴ شاخص دیگر به موارد قبلی اضافه گردید. در نهایت پس از اجرای آزمون دو جمله‌ای به منظور ارزیابی ارتباط شاخص‌ها با مولفه‌ها و ابعاد، الگوی نهایی مشخص گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد الگوی شاخص‌های شایستگی در ایران شامل ۱۰۹ شاخص شایستگی است که در قالب چهار بعد عمومی، فنی، مدیریتی و ارتباطی تحت ۱۸ مولفه ارائه شده است.

واژگای کلیدی: حسابرسان، الگوی شایستگی، دلفی فازی، شاخص‌های شایستگی.

^۱ دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. نویسنده

مسئول. ایمیل: fatemehtash@gmail.com

^۲ دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

^۳ استاد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

^۴ دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

در عصر جهانی شدن، نیاز به گزارش‌دهی به مالکان و سرمایه‌گذاران نیز شکل مشخص‌تری به خود گرفت و از طرفی، وجود ابهام پیرامون گزارش‌های منتشر شده، الزام به تایید کیفیت محتوای این گزارش‌ها را پدید آورد. در واقع، نیاز بشر به برطرف کردن یا کاهش شک، تردید و ابهام‌های موضوعی است که به طور کلی ماهیت فرآیند رسیدگی و به ویژه کار حسابرسی را شکل می‌دهد. بدین ترتیب گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل، امری ضروری و معقولانه است. حرفه حسابرسی نقش مهمی در اعتباربخشی گزارش‌های مالی دارد و این امر قادر است اعتماد عمومی را نسبت به گزارش‌های مالی افزایش داده و در نهایت، شک و تردید پیرامون واحد تجاری را کاهش دهد (هودی وینارسی، ۲۰۱۰). با بررسی‌های صورت گرفته در میان مفاهیم اولیه و فرضیات بدیهی حسابرسی مرتبط با رفتار حسابرس چنین استنباط می‌شود که ماهیت و کیفیت حسابرسی مستقل، تا حد قابل ملاحظه‌ای وابسته به ویژگی‌های حسابرس است و لازم است حسابرس جهت تایید صورت‌های مالی، تجربه و مهارت کافی و مناسب داشته باشد. (هدیستوسو و همکاران، ۲۰۱۷). این فرض بدیهی با دیدگاه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی در امریکا^۱ در مورد آموزش فنی، صلاحیت حرفه‌ای و مهارت کافی حسابرس مطابقت دارد. همچنین در این راستا، فلینت (۱۹۹۸) بیان می‌نماید که فرآیند پاسخگویی و حسابداری نیاز به مهارت و شایستگی دارد و توانمندی و اختیار حسابرس را بر اساس صلاحیت و شایستگی وی شناسایی می‌نماید. برای انجام موفقیت‌آمیز حسابرسی لازم است حسابرسان از دانش، آموزش، مهارت‌ها و تجربه کافی برخوردار باشند؛ زیرا ماهیت و کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی به ویژگی‌ها و شایستگی حسابرس و عملیات حسابرسی بستگی دارد.

به دنبال رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. از این روی، همواره توجه نهادهای حرفه‌ای به سمت افزایش بیشتر کیفیت حسابرسی معطوف شده است (آندولو و پسودو، ۲۰۲۱؛ پوترا، ۲۰۱۷). در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. قانون ساربنز آکسلی^۲ (۲۰۰۲) در ایالات متحده وضع شد تا به بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی سروسامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست‌گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تاکید نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. همچنین در طول دو دهه اخیر، حرفه حسابرسی شاهد افزایش تعداد شکایت‌ها علیه حسابرسان و میزان خسارت‌های ناشی از این شکایت‌ها است. یکی از عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس از جمله توانایی فنی، تجربه،

^۱ - The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

^۲ - Sarbanes -Oxley(SOX) Act

چرخش و استقلال حسابرس است. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۱، چارچوب کیفیت حسابرسی ارائه داده است که در آن عوامل اصلی سازنده محیط کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کند. در آن چارچوب، ارزش‌ها، اصول اخلاقی و ویژگی‌های حسابرسان و همچنین دانش، مهارت‌ها و تجربه حسابرسان و زمان اختصاص داده شده به آنها برای انجام حسابرسی به عنوان عوامل ورودی هستند که بطور مستقیم بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارند (سوپی‌اتین و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، ویژگی‌ها و شایستگی حسابرس بر کیفیت عملیات حسابرسی، و در نهایت نحوه گزارش و اظهارنظر وی تاثیرگذار است و از طرف دیگر نداشتن شایستگی لازم جهت حسابرسی، عدم توجه به ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای، نبود تردید حرفه‌ای و ارائه گزارش نادرست را به دنبال دارد که در نهایت موجب شکست حسابرسی (افزایش تعداد دادخواهی و شکایت علیه حسابرسان) تقلب و بحران و رسوایی‌های مالی (رسوایی‌های بزرگ اخیر مانند انرون) می‌شود (هرانز و همکاران، ۲۰۲۰؛ پالازولوس و همکاران، ۲۰۱۷).

هویت حرفه‌ای هنجارها، اهداف و ارزش‌های حسابرسان را با تعهدات حرفه‌ای آنها همسو می‌کند (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷ به نقل از وارن و آلزولا، ۲۰۰۹). ابعاد و لایه‌های هویت با کسب شایستگی‌ها به دست می‌آید. در واقع کسب شایستگی‌های لازم جهت تکوین و تعالی مداوم هویت حرفه‌ای از اولویت‌ها و اهداف هر حرفه است. حسابرسان به منظور کسب هویت حرفه‌ای و سازمانی و ارتقای آن باید از شایستگی‌های لازم اطلاع داشته باشند و برای کسب آن تلاش نمایند. بر اساس تعریف دیست و وینترتون (۲۰۰۵) شایستگی، مجموعه‌ای از ابعاد عملکرد قابل مشاهده می‌باشد که شامل دانش، مهارت‌ها، گرایش‌ها و رفتارها، قابلیت‌های سازمانی و نیز فرآیند تیمی می‌باشد که با عملکرد بالا مرتبط بوده و باعث می‌شود که سازمان به مزیت رقابتی پایدار دست یابد. از نظر فاگ (۱۹۹۹) الگوی شایستگی ابزار توصیفی برای شناسایی شایستگی‌های لازم برای فعالیت یک نقش خاص در کار، شغل، سازمان یا صنعت است. معرفی شاخص‌های شایستگی می‌تواند برای شناسایی شایستگی‌های مورد نیاز برای بهبود عملکرد در کار فعلی خود و آماده سازی برای مشاغل دیگر، و شناسایی شکاف‌ها و نقص‌ها مورد استفاده قرار گیرد (کرتاراجاسا و همکاران، ۲۰۱۹).

در این تحقیق شخص حسابرس مورد توجه قرار گرفته و صلاحیت‌ها، ویژگی‌ها و شایستگی‌های او به منظور تدوین الگوی شایستگی مد نظر بوده است. این تحقیق به منظور شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های شایستگی حسابرسان و طراحی یک الگوی شایستگی برای حسابرسان در محیط ایران انجام پذیرفته است. هدف آن شناسایی و تعیین شایستگی‌های حسابرسان و معرفی آن به اعضای حرفه می‌باشد. آموزش و تربیت حسابرسان بر اساس شایستگی‌های به دست آمده می‌تواند در نهایت موجب افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی شود. انتظار می‌رود پس از ارائه یک الگوی شایستگی و معرفی آن به اعضای حرفه، به آن توجه خاص شود و در روال ارتقا و ارزیابی حسابرسان بکار گرفته شود. این موضوع باعث

می‌شود تا حساب‌برسان با دید وسیع‌تری در راستای پیشرفت شغلی خود تلاش نمایند و تلاش و انگیزه بیشتر در نهایت موجب رشد و ارتقای حرفه حسابرسی شود.

۲. مبانی و پیشینه نظری

هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری در سال ۲۰۱۹ مفاهیم مختلفی در ارتباط با شایستگی حسابرس بیان نمود: "شایستگی مورد نیاز حساب‌برسان در بخش‌ها و بندهای مختلفی قابل دسته‌بندی و توصیف است و شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای توانایی انجام وظایف منطبق با استاندارد، می‌باشد. شایستگی فراتر از دانش اصول، استانداردها، مفاهیم، حقایق و رویه‌ها می‌باشد و نیازمند بکارگیری همزمان صلاحیت فنی، مهارت‌ها، ارزش‌ها و نگرش‌های حرفه‌ای است. بطوریکه شرط اساسی آن یادگیری و توسعه مداوم است. اولین قدم در ایفای نقش به عنوان یک حسابرس حرفه‌ای این است که حسابرس ابتدا صلاحیت و شایستگی‌های خود را افزایش و حفظ نماید. سپس، برای توسعه مداوم و مستمر آن باید صلاحیت‌های "فنی" و "حرفه‌ای" و همچنین "مهارت" خود را افزایش دهد و ارزش‌ها و نگرش‌های اخلاقی و حرفه‌ای خود را در طی فرایند فعالیت‌های حرفه‌ای بدست آورده و به طور مناسب اصلاح کند."

موسسه صدور گواهی‌نامه حسابداران در کشور کانادا (۲۰۱۷) مفهوم شایستگی را به این صورت ارائه می‌کند: "مفهوم شایستگی می‌بایست در عملکرد حسابرس تحقق یابد و آن را روشی معرفی می‌کند که در آن فرد ویژگی‌های خود را از جمله، دانش، مهارت و نگرش را در انجام وظایف و بررسی‌های خود به کار گیرد."

کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا (۲۰۱۶) در ارتباط با شایستگی، تعریفی منسجم از آن ارائه نموده و بیان می‌نماید: "شایستگی به دانش و مهارت‌هایی اطلاق می‌شود که در انجام وظایف در زمینه‌های کاری خاص، با توجه به منافع عمومی و ملاحظات اخلاقی، به کار گرفته می‌شوند. همچنین، حسابرس باید وظایف خود را به صورت شایسته انجام دهد و مطابق با استانداردهای شایستگی، حسابرسی و قضاوت کند. شایستگی را می‌توان با بررسی اینکه آیا شخص دانش و مهارت‌های لازم را برای انجام یک کار خاص در یک زمینه خاص کسب کرده است و یا آیا شخص قادر به انجام صحیح یک کار خاص در یک حوزه خاص است یا خیر، ارزیابی کرد."

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۵ تعریفی کلی از شایستگی ارائه نمود و بیان می‌نماید: "صلاحیت و شایستگی نشان دهنده دستیابی و حفظ سطح درک و دانش حسابداران و حساب‌برسان حرفه‌ای است که آنها را قادر می‌سازد که خدمات خود را با کیفیت بالا به استفاده کنندگان ارائه دهند."

لی و استون محققان برجسته حوزه حسابرسی در سال ۲۰۰۶ به ارائه تعریفی از شایستگی پرداخته و بیان می‌نماید: "شایستگی تخصصی است که حساب‌برسان می‌توانند بطور شفاف و عینی از آن برای انجام

بررسی‌ها و قضاوت‌های خود بهره ببرند و در عملکرد بهتر یا اثر بخش بودن تصمیمات در یک موقعیت نقش مهمی را ایفا نماید. همچنین، حسابرسان دارای صلاحیت از جمله دانش و تجربه کافی و مناسب می‌توانند حسابرسی را با هدف کیفیت، دقت و مطلوبیت بالا انجام دهند. "همچنین تعریف ارائه شده از شایستگی توسط لی دیست و وینترون (۲۰۰۵) به این شرح است: "شایستگی مجموعه‌ای از ابعاد است که عملکرد مطلوب و نامطلوب حسابرسان را بر اساس آن مشاهده می‌نمایند و شامل دانش، مهارت‌ها، رفتارها، گرایش‌ها و نیز قابلیت‌های سازمانی و فرآیند تیمی است و در صورت وجود این شاخص‌ها عملکرد مطلوب را به دنبال داشته و باعث می‌شود که سازمان مورد بررسی به مزیت رقابتی پایدار دست یابد." در پژوهش صورت گرفته توسط کریستیوان (۲۰۰۲) صلاحیت حسابرس بدین صورت ارائه شده است: "حسابرس دارای صلاحیت کسی است که با بکارگیری مهارت‌های خود می‌تواند کار بررسی و رسیدگی را به اتمام برساند. این دسته از مهارت‌ها از تحصیلات تخصصی و تجربه ناشی از کار حسابرسی حاصل می‌شود. همچنین وی بیان می‌کند که جنبه‌ها و ویژگی‌های شخصی حسابرسان از جمله انگیزه، نگرش، دانش به منظور دستیابی به کیفیت و عملکرد بهتر، او را در طی مراحل حسابرسی هدایت می‌نمایند."

۳. پیشینه تجربی

برندار و پسدو (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه شایستگی و انگیزه حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسی با در نظر گرفتن متغیر تعدیل گر اخلاق پرداختند و نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که شایستگی و انگیزه تأثیر مثبت معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین اکیب و آنتو (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر مهارت‌های حرفه‌ای و شایستگی حسابرس بر کیفیت حسابرسی" به مطالعه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که توانایی حرفه‌ای تا حدی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و همچنین، صلاحیت حسابرس تأثیر مثبت و معنادار و قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد و توانایی حرفه‌ای و شایستگی حسابرس به طور همزمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

آرانتای و همکاران در سال ۲۰۲۱ در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر صلاحیت و استقلال حسابرس بر پیشگیری از کلاهبرداری حسابرسی (تقلب) پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرس باید دارای صلاحیت باشد و یکی از موارد صلاحیت تجربه حسابرس است که در حین انجام حسابرسی‌ها کسب می‌شود. سطح تجربه حسابرس در حسابرسی، بر شکل‌گیری ملاحظات و برنامه‌ریزی‌ها در حسابرسی تأثیرگذار است و افزون بر این، به نوبه خود بر جلوگیری از تقلب و کلاهبرداری که هنگام انجام وظیفه رخ می‌دهد، تأثیر می‌گذارد.

عبدالملاح در سال ۲۰۲۰ به بررسی تأثیر شایستگی، استقلال، اعتبار بر کیفیت حسابرسی پرداخته است. نتایج حاصل از پژوهش وی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی به طور قابل توجهی تحت تأثیر سه مولفه شایستگی، استقلال و اعتبار حسابرس می‌باشد.

سوپریاتین و همکاران در سال ۲۰۱۹ در پژوهش خود به تجزیه و تحلیل شایستگی‌های حساب‌رسان و رضایت شغلی آنها بر کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداختند و عامل فشار زمانی را به عنوان متغیر مداخله‌گر در نظر گرفتند. آنان بیان می‌نمایند که صلاحیت حساب‌رسان و رضایت شغلی تأثیر بسزایی بر کیفیت فرایند و نتایج حاصل از حسابرسی مالیاتی دارد. همچنین، با لحاظ کردن متغیر محدودیت در بازه زمانی به عنوان یک متغیر مداخله‌گر، همچنان صلاحیت و رضایت شغلی بر کیفیت فرایند حسابرسی مالیاتی و نتایج حاصل از تأثیر مثبت داشته و محدودیت زمانی باعث کاهش سطح کیفیت نمی‌شود.

کرتاراجاسا و همکاران در سال ۲۰۱۹ در پژوهشی به بررسی تأثیر شایستگی، تجربه، استقلال، مراقبت حرفه‌ای مناسب و صداقت حساب‌رس در کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان به عنوان متغیر تعدیل‌گر پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که متغیرهای شایستگی، مراقبت حرفه‌ای مناسب، صداقت به طور معناداری بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و همچنین تجربه و استقلال متغیرها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهند.

راملا و همکاران در سال ۲۰۱۸ در پژوهشی به بررسی تأثیر شایستگی و استقلال بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن متغیر اخلاق حساب‌رس پرداختند و هدف آنها تجزیه و تحلیل کیفیت حسابرسی بوده است. در این پژوهش شایستگی شامل دو بعد دانش و تجربه در نظر گرفته شده است و نتایج بررسی‌های این محققان حاکی از آن است که شایستگی و استقلال دارای تأثیر مثبت معناداری بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین این پژوهش بیان می‌کند که به منظور افزایش کیفیت حسابرسی و حفظ استقلال و شایستگی لازم است حساب‌رس اخلاق حرفه‌ای را نیز در کار خود لحاظ نماید.

هادیستو و همکاران در سال ۲۰۱۷ به بررسی اثر حرفه‌ای بودن و شایسته بودن حساب‌رسان بر عملکرد آنها در کشور اندونزی پرداختند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی و اعضای آن با هدف افزایش و بهبود عملکرد خود باید بر ویژگی‌های حرفه‌ای بودن و شایسته بودن تمرکز و توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ زیرا که تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد حساب‌رسان دارد.

موسسه حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۵ با همکاری متخصصان برجسته حوزه حسابرسی به شناسایی شاخص‌ها و دسته‌بندی شایستگی‌های مورد نیاز حساب‌رسان در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی و خصوصی پرداخت. در مطالعه و پژوهش این موسسه شایستگی‌های فنی در پنج مهارت اصلی طبقه‌بندی می‌شود که شامل پذیرش صاحبکار، برنامه‌ریزی کار، تجزیه و تحلیل یا آزمون کار، استنتاج و به پایان رساندن کار، درک مقررات و قوانین دولتی و ارزیابی بکارگیری آن می‌باشد.

در سال ۲۰۱۳ موسسه بین‌المللی حسابرسی داخلی یک چارچوب شایستگی برای حساب‌رسان داخلی ارائه داد. در این چارچوب اخلاق حرفه‌ای، مدیریت حسابرسی داخلی، بکارگیری چارچوب عملیات حرفه‌ای بین‌المللی، نظارت و مدیریت ریسک، کنترل ریسک، هوش تجاری، ارتباط، متقاعدسازی و همکاری، تفکر

منتقدانه، انجام تعهدات شغلی حسابرسی داخلی به عنوان ده شایستگی اصلی معرفی شد. این شایستگی‌ها که در مجموع ۱۶۳ شاخص را در برمی‌گیرند انتظارات و مهارت‌های مورد نیاز برای سطوح مختلف حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.

جرجانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران پرداختند و نتایج این مطالعه گویای آن بود که مولفه‌های شناسایی شده برای مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی بر اساس ویژگی‌های خاص این سازمان دارای اولویت بیشتری هستند؛ بنابراین جهت کاهش آسیب‌های سازمانی و جلوگیری از بروز فشارهای مالی؛ انتخاب و انتصاب حسابرسان داخلی در این سازمان باید فرای از یک جایگزینی ساده و بر اساس مدل شایستگی انجام شود.

بهراد و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به طراحی مدل شایستگی کارشناسان ارشد مالیاتی پرداختند و الگوی شایستگی در سه حوزه‌ی شایستگی‌های کارکرد حرفه‌ای، رفتاری و زمینه‌ای با ۵۰ مفهوم شایستگی در قالب یازده مقوله ارائه گردید. همچنین رستمی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان طراحی مدل شایستگی و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی و با هدف تدوین الگوی جامع شایستگی مدیران حسابرسی داخلی و همچنین اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی داخلی در ایران پرداختند و نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن از اولویت بالاتری نسبت به سایر ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند.

عسگری و معزی (۱۳۹۷) در پژوهش خود با عنوان طراحی مدل شایستگی مدیران مالی و با هدف شناسایی و استخراج ابعاد کلیدی و مولفه‌های شایستگی مورد نیاز مدیران مالی به جمع‌آوری اطلاعات پرداختند. پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، سه بعد دانش و مهارت عمومی، دانش و مهارت تخصصی، فردی و شخصیتی و ۲۶ مولفه شایستگی شناسایی گردید. در پژوهش دیگری مرزبان و اسدالله‌زاده (۱۳۹۷) به طراحی مدل شایستگی‌های حرفه‌ای مدیران در سازمان امور مالیاتی کشور پرداختند. در پژوهش آنان چارچوب شایستگی مدیران سازمان، مشتمل بر ۳۴ شایستگی کلیدی مختلف در سه لایه شایستگی‌های مدیریتی، شایستگی‌های رفتاری و شایستگی‌های تخصصی و هفت گروه شایستگی‌های فردی، بین فردی، ادراکی، سازمانی، مالی، رهبری و اجرایی، طراحی و پیشنهاد شده است.

صالحی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی اثرگذاری اخلاقیات، تجربه، صلاحیت و شایستگی حسابرسان مستقل گامی به سوی کیفیت حسابرسی با اثر میانجی‌گری شک حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد شک حرفه‌ای، شهرت و تجربه، صلاحیت و شایستگی حسابرسان بر ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی مستقل تاثیرگذار هستند.

۴. پرسشی تحقیق

با توجه به اینکه این پژوهش در راستای طراحی یک الگو انجام می‌گیرد و در صدد اثبات یا رد موضوعی نیست بنابراین فرضیه‌ای قابل صورت‌بندی نمی‌باشد. بنابراین پرسش این پژوهش به شرح زیر است:

"الگوی شایستگی حساب‌رسان در ایران چگونه است؟"

در این تحقیق، منظور از الگوی شایستگی، ابعاد شایستگی حساب‌رسان به همراه مولفه‌ها و شاخص‌های توسعه‌دهنده آنها است. این الگوی شایستگی یک شکل انتزاعی است که رابطه بین شایستگی‌های مورد نظر را به صورت سیستماتیک و مفهومی نمایش می‌دهد. این الگو با تعیین شاخص‌های شایستگی مورد نیاز حساب‌رسان می‌تواند بستری فراهم آورد تا نهادهای حرفه‌ای حساب‌رسانی در فرایندهای استخدام، ارتقا، ارزیابی عملکرد، آموزش، شناسایی افراد مستعد و پرورش حساب‌رسان از آن بهره‌گیرند. این پژوهش علاوه بر دانش‌افزایی ادبیات مرتبط با شایستگی حساب‌رسان، می‌تواند از زمره نخستین تحقیقاتی باشد که موضوع شناسایی ابعاد و مولفه‌های شایستگی حساب‌رسان مستقل در ایران را مورد مطالعه قرار داده است. در این تحقیق شخص حساب‌رسان مورد توجه قرار گرفته است و صلاحیت‌ها، ویژگی‌ها و شایستگی‌های او به منظور تدوین الگو مدنظر قرار گرفته است.

۵. روش پژوهش

در این پژوهش، از روش پژوهش کیفی دلفی فازی استفاده می‌گردد. در روش دلفی هدف دستیابی به به اجماع گروهی در بین خبرگان است.

۱-۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه تحقیق شامل مدیران سازمان حساب‌رسانی، شرکاء موسسات حساب‌رسانی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید دانشگاه در رشته حسابداری و حساب‌رسانی به عنوان خبرگان حرفه و دانشگاه می‌باشد. به منظور انتخاب مشارکت‌کنندگان در مراحل دلفی از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، تعدادی افراد متخصص واجد شرایط که آگاهی عمیق و وسعت نظر و تجربه کافی در مورد موضوع دارند از جامعه تحقیق انتخاب شده‌اند که ویژگی‌های آنان در جدول ۱ شرح داده شده است:

جدول ۱: ویژگی‌های افراد مشارکت‌کننده در پژوهش

سمت سازمانی	فراوانی	تحصیلات	فراوانی	میزان سابقه	فراوانی
مدیر ارشد (شریک)	۱۴	دکتر	۱۱	بیش از ۲۰ سال	۱۶
مدیر	۹	کارشناسی ارشد	۱۵	۱۵-۲۰ سال	۸
سرپرست ارشد	۶	کارشناسی	۳	۱۰-۱۵ سال	۵
کل	۳۹	کل	۲۹	کل	۲۹

۵-۲. روش تجزیه و تحلیل

به منظور تعیین ابعاد و شاخص‌های با اهمیت مرتبط با شایستگی حسابرسان، مبانی نظری و ادبیات مرتبط با آن انتخاب و مرور شده است و مطالب مهمی که میتوان در تبیین الگو در نظر گرفت، استخراج گردید. در ادامه و به منظور شناسایی با هدف غربالگری شاخص‌های مرتبط با شایستگی حسابرسان با بکارگیری روش تحقیق دلفی فازی و با استفاده از مفاهیم به دست آمده از مرحله قبل (تشکیل تیم طراحی، شناسایی افراد خبره و متخصص، مطالعات کتابخانه‌ای و استفاده از سایر منابع و آگاهی از ادبیات پژوهش) پرسشنامه اولیه در قالب سوال باز و بسته طراحی و تدوین شد و در اختیار اعضای دلفی قرار گرفته است. پس از جمع‌آوری اطلاعات حاصل از پرسشنامه مرحله اول و تحلیل پاسخ خبرگان، پرسشنامه اصلاح و برای دور دوم توزیع گردید. پس از جمع‌آوری پرسشنامه راند دوم و تحلیل داده‌ها، با توجه به اجماع نظرات خبرگان، مراحل دلفی به پایان رسید. سپس از طریق کدگذاری شاخص‌های نهایی که از مراحل دلفی حاصل شد، ابعاد و مولفه‌ها نیز مشخص و الگوی اولیه طراحی گردید. در ادامه الگوی مورد نظر با استفاده از پرسشنامه مورد اعتبارسنجی قرار گرفت و در نهایت پس از تجزیه و تحلیل داده‌های کمی حاصل از پرسشنامه، با استفاده از آزمون دوجمله‌ای مقبولیت، اعتبار و روایی الگو مورد سنجش قرار گرفت.

۶. یافته‌های پژوهش:

۶-۱ طراحی الگو

در ابتدا بر اساس مطالعه کتابخانه‌ای، بررسی مبانی نظری و ادبیات پژوهش مطرح شده، معیارها و شاخص‌های شایستگی حسابرسان طبق جدول ۲ استخراج گردید.

جدول ۲. ادبیات نظری شاخص‌های شایستگی

شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها	منابع
هدفمندی در زندگی، داشتن انگیزه و علاقه..	روح بخش (۱۳۹۹)	چابکی و انجام سریع کارها	منتی و زمان (۱۳۹۸)
داشتن صداقت و حسن نیت	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	احترام به دیگران، گذشت و ایثار	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)
دقت و چابکی ذهن	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)، بهرام، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹)	امانت داری، حفظ اسرار	همکاران (۱۳۹۷)، کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)، ارباب سلیمانی (۱۳۹۱)، انجمن حسابداری کانادا (۱۹۹۵)، آیین رفتار حرفه ای

شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها	منابع
بهره هوشی بالا، قدرت حافظه، تمرکز فکر، یادگیری سریع و آسان	فلینت (۱۹۸۸) منتهی و زمان (۱۳۹۸)	پایبندی به اصول اخلاقی	کمیته فدراسیون بین المللی حسابداران آمریکا (۲۰۰۵) دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)
همت و سخت کوشی، داشتن استعداد، توانایی‌ها و مهارت‌های فکری	منتهی و زمان (۱۳۹۸)	کلان‌نگری شامل توجه به منافع حرفه/سازمان	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) روح بخش (۱۳۹۹)
واقع بینی و جامع نگری	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) روح بخش (۱۳۹۹)	تصمیم در شرایط اضطراری - مدیریت بحران و مدیریت استرس	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)
مسئولیت پذیری اخلاقی، تعهد اخلاقی و سازمانی	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) روح بخش (۱۳۹۹)	قدرت تصمیم گیری جستجوی راه حل	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)
اعتماد به نفس و خودآگاهی	کرپ و منسفلد (۲۰۰۳)	توانایی انتخاب یک راه حل، قاطعیت در تصمیم و اجرای آن	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)
تغییرپذیری و استقبال از تغییر	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	پایش کارکنان و بازخورد دهی به ایشان (رضایت شغلی و...)	برزیده و همکاران (۱۳۹۷) کمیته آموزش (۲۰۰۵) اتین، علی و راحیان (۲۰۱۹)
انعطاف پذیری و سازگاری	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	هیئت استاندارد های اخلاق بین المللی حسابداران (۲۰۰۹) منتهی و زمان (۱۳۹۸)	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)
توسعه مستمر فردی توسعه دانش و مهارت	منتهی و زمان (۱۳۹۸)	قانون مداری	خلاقیت و نوآوری
اقدام به برنامه ریزی برای توسعه خود	منتهی و زمان (۱۳۹۸)	ارزش و کرامت انسانی و باور به آن	عسگری و معزی (۱۳۹۷)، کمیته آموزش (۲۰۰۵)، موسسه حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵)
رعایت نظم و ترتیب برنامه ریزی و سازمان دهی	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)	توانایی تجزیه و تحلیل، استدلال و قضاوت	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) چکلینگ و
تفکر منطقی و بصیرت	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)		

منابع	شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها
۳۶ همکاران (۲۰۰۷) کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)		حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	
منتی و زمان (۱۳۹۸)	تحصیلات دانشگاهی	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	انتقاد پذیری
استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	مدارک (گواهینامه) حرفه‌ای	کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)	ریسک پذیری
استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	عضویت در جوامع حرفه ای	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳) و ...	جسارت و جرات ورزی در عین حفظ احترام بین فردی (جسارت و شجاعت،
بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹) امینساح و همکاران (۲۰۱۶) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	بروز بودن (آگاهی از آخرین تحولات و پیشرفت‌های موثر بر حرفه، تغییرات در استانداردها، قوانین و مقررات، و تغییرات بالقوه	قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)	همدلی (سعه صدر و صبوری، انصاف، صبوری)
قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)	مدیریت زمان	کمیته آموزش (۲۰۰۵) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه‌ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) انجمن حسابداران رسمی امریکا (۲۰۲۱)	(تمایل به کار گروهی) مشارکت گرایی

منابع	شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها
استاندارد آموزش بین‌المللی، صلاحیت حرفه‌ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی	توانایی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی	متنی و زمان (۱۳۹۸)،	آگاهی و تسلط بر قوانین، استانداردها، دستورالعمل‌ها، مقررات و الزامات موجود
استاندارد آموزش بین‌المللی، صلاحیت حرفه‌ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	توانایی ارائه گزارش حسابرس به شکل دقیق، کامل، هدفمند، مختصر و به موقع	متنی و زمان (۱۳۹۸)	آگاهی و تسلط به استانداردهای حسابداری و حسابرسی لازم‌الاجرا متناسب با نوع فعالیت و رسیدگی.
استاندارد آموزش بین‌المللی، صلاحیت حرفه‌ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	گذراندن دوره‌های عملی قبل از ایفای نقش حسابرسی	فلینت (۱۹۸۸)	داشتن مهارت لازم برای بکارگیری استانداردها در کار مورد اجرا
روح بخش (۱۳۹۹)	سابقه کار حسابرسی	ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران	آشنایی و تسلط کامل با روند و مراحل کار حسابرسی از ابتدای پذیرش کار تا مرحله اظهارنظر و پس از آن.
متنی و زمان (۱۳۹۸) رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	سابقه کار مرتبط مانند حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابداری بخش عمومی	متنی و زمان (۱۳۹۸) کمیته فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا (۲۰۰۵) کمسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)	بهبود دانش و ادامه تحصیل
رستمی و همکاران (۱۳۹۸) متنی و زمان (۱۳۹۸) دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	تجربه و دانش عملی حسابرسی	مرزبان و اسدالله‌زاده (۱۳۹۷)	توانایی تدوین برنامه کلی و تهیه برنامه کاری
رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	تجربه کاری در حسابداری، حسابرسی، موارد مرتبط مانند مدیریت مالی و غیره	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) بنی مهد (۱۳۸۸) و وونیکا (۲۰۱۷)	دقت در قضاوت‌های حسابرسی
کمیته فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا (۲۰۰۵) آیین رفتار حرفه‌ای	پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰) دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) -	داشتن ذهن پرسشگر و کنجکاو بودن -
فلینت (۱۹۸۸)، آیین رفتار حرفه‌ای	حفظ استقلال ظاهری و باطنی	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	آگاهی از محیط کسب و کار

شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها	منابع
شناخت محیط و صنایع مختلف و شناخت کلیه انحرافات و تقلب‌های یک صنعت	هوشیار و رحیمی نیا (۱۳۹۲) کمیته آموزش (۲۰۰۵)	بکارگیری مراقبت حرفه‌ای	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)
شناخت مشتری (صاحبکار)، محیط و صنعت فعالیت و ریسک های موجود	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	طراحی و انعقاد قرارداد متناسب با صاحبکار	استاندارد آموزش بین المللی، کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)
آشنایی و تسلط بر زبان انگلیسی عمومی و تخصصی	رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	تشخیص ساختار سازمانی، رویه ها ، عملیات، سیستم های تجاری صاحبکار و تشخیص اقدامات اصلاحی در موارد مزبور	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)
توانایی ارزیابی و تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد صاحبکار	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) نهاد عالی حسابرسی (۲۰۱۷)	درک و ارزیابی فرآیندهای داخلی و کنترل های مربوطه	کمیته آموزش (۲۰۰۵) عسگری و معزی (۱۳۹۷)
آگاهی از مزایای روش‌های جایگزین اقدامات، ارائه پیشنهاد راه حل های بهینه.	انجمن حسابداران رسمی امریکا (۲۰۱۸)	ارزیابی ریسک در ساختار کنترل های داخلی	رستمی و همکاران (۱۳۹۸)
ارزیابی سطح ریسک حسابرسی، ارائه راهکار جهت کاهش ریسک	کمیته آموزش (۲۰۰۵) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	توانایی پردازش داده و اطلاعات مالی و غیرمالی	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)
آگاهی و تسلط به مباحث ریسک حسابرسی (ذاتی کنترلی، رعدم کشف)	رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	دانش بین رشته‌ای (دانش اقتصاد و آگاهی اقتصادی، بین المللی، صلاحیت حرفه	بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه

شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها	منابع
		آگاهی مالیاتی، آگاهی سازمانی، دولتی	ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)
برنامه ریزی و اجرای روش های تحلیلی به منظور کاهش ریسک	رستمی و همکاران (۱۳۹۸)	دارا بودن مهارت‌های رایانه‌ای و فناوری اطلاعات	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) بریکمن (۲۰۰۷) رستمی و همکاران (۱۳۹۸)
تسلط به مباحث آماری شامل نمونه گیری، تحلیل داده ها و تعمیم آن	معزی (۱۳۹۷)	شناخت سیستم‌های اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی	ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران عسگری و معزی (۱۳۹۷)
توانایی جمع آوری، مستندسازی، ارزیابی اعتبار و کفایت شواهد	کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)	آشنایی و تسلط به نرم افزار های تخصصی حسابداری، گزارش گیری و استفاده از آن	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول
داشتن مهارت‌های فنی و انجام روش‌های تحلیلی	کمیته آموزش (۲۰۰۵)	توانایی طراحی چارچوب مناسب برای ارزیابی کنترل‌ها، خطرات سیستم‌های حسابداری و گزارش گیری	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)
استفاده ترکیبی از دانش، مهارت‌ها، توانایی ها و تجربه حرفه‌ای توانایی تعامل و ادغام دانش و مهارت‌ها،	منتی و زمان (۱۳۹۸) بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹) - استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	حفظ قابلیت‌ها و شایستگی‌های حسابرسی	کمیته آموزش (۲۰۰۵) کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی (راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی) (۱۳۹۰)
درک هویت حرفه حسابرسی و هم سویی با ارزش‌های سازمانی	برزیده و همکاران (۱۳۹۷) اسلی و اسمیت (۲۰۱۱)	مهارت ارتباطی کلامی به طور شفاف و مؤثر	ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) کمیسیون اوراق

منابع	شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها
بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)			
ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) کمسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)	مهارت ارتباطی شنیداری، به طور شفاف و مؤثر	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	باور به منافع مشترک فردی و حرفه و سازمانی و عمل به آن
ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) کمسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)	مهارت ارتباطی، نوشتاری به طور شفاف و مؤثر	زرفار و همکاران (۲۰۱۶)	تمایل و تلاش به پیشرفت شخصی و حرفه ای
ضوابط اصول حسابداری و حسابرسی ایران انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۵) کمسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا (۲۰۱۶)	مهارت ارتباطی غیرکلامی (ارتباط چشمی، زبان بدن و...)	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) موسسه حسابداران رسمی (۲۰۱۱) هیئت استاندارد های بین المللی آموزش حسابداری (۲۰۱۹)	آموزش مستمر حرفه‌ای و توسعه حرفه
کمیته آموزش (۲۰۰۵)، برنادر و پسدیو (۲۰۲۱)	بکارگیری رفتار سازمان و حرفه ای مناسب در ارتباط با مشتریان	روح بخش (۱۳۹۹)	مسئولیت پذیری
قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)	مهارت مذاکره و متقاعدسازی	استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹) عسگری و معزی (۱۳۹۷)	پاسخگویی
کریپ و منسفلد (۲۰۰۳)	بکارگیری رفتار سازمانی و حرفه ای مناسب در ارتباط با همکاران	مرزبان و اسدالله‌زاده (۱۳۹۷) عسگری و معزی (۱۳۹۷) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول،	قابلیت‌های مدیریتی مدیریت فرایندها مدیریت اجرایی



منابع	شاخص‌ها	منابع	شاخص‌ها
قاسمی و همکاران (۱۳۹۳)	تبادل دانش و تجرب حرفه ای	مرزبان و اسدالله‌زاده (۱۳۹۷) عسگری و معزی (۱۳۹۷)	نظارت و کنترل امور و اجرای دقیق برنامه ها
منتی و زمان (۱۳۹۸)	تقسیم موثر کارها بین اعضای تیم	کمیته آموزش (۲۰۰۵) استاندارد آموزش بین المللی، صلاحیت حرفه ای برای شرکای مسئول، جهت حسابرسی صورتهای مالی (۲۰۱۹)	درک و حل تعارض یا اختلاف - رعایت عدالت در تیم
بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹)	هدایت و رهبری تیم و کارمندان	بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹)	عملکرد مناسب و موثر در گروه- مشارکت تیمی و تعاون و همکاری
بهراد، سبک رو و طباطبایی نسب (۱۳۹۹)	عملگرایی و جدیت	دستورالعمل حسابرسی جامع کانادا (۱۹۹۶)	نتیجه گرایی و دستیابی به اهداف
		برزیده و همکاران (۱۳۹۷)	هماهنگی و همسویی

در گام دوم با استفاده از معیارها و شاخص‌های استخراج شده، نسبت به طراحی پرسشنامه مرحله اول دلفی با هدف غربالگری شاخص‌ها و استفاده از نظر خبرگان اقدام گردیده است. که در این راستا ۱۰۵ شاخص مطرح شد و از افراد مشارکت‌کننده خواسته شد تا به امتیازدهی شاخص‌ها بپردازند و اگر شاخص دیگری مد نظرشان است اعلام نمایند. در این مطالعه برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده گردید و دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری و سپس مقیاس مندرج در جدول فازی‌سازی گردید.

جدول ۳: طیف هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	مقدار فازی	متغیر زبانی
(۰, ۰, ۰/۱)	۱	کاملاً بی اهمیت
(۰, ۰/۱, ۰/۳)	۲	خیلی بی اهمیت
(۰/۱, ۰/۳, ۰/۵)	۳	بی اهمیت
(۰/۳, ۰/۵, ۰/۷۵)	۴	متوسط
(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۹)	۵	بااهمیت
(۰/۷۵, ۰/۹, ۱)	۶	خیلی بااهمیت
(۰/۹, ۱, ۱)	۷	کاملاً با اهمیت

در گام بعد تجميع دیدگاه خبرگان مدنظر است. برای تجميع نظرات پاسخ‌دهندگان، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده که در این مطالعه از روش میانگین فازی استفاده شده است.

$$F_{AVE} = \left(\left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right) \quad \text{رابطه (۱)}$$

معمولاً می‌توان تجميع میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی‌زدایی گویند. در این مطالعه برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح با رابطه پیشنهادی زنگ و تانگ (۱۹۹۳) استفاده شده است.

$$DF_{ij} = \left(\frac{[(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})]}{3} + l_{ij} \right) \quad \text{رابطه (۲)}$$

مقدار فازی‌زدایی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰/۷ داشته باشد رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). در این پژوهش همه شاخص‌ها امتیاز بالای ۰/۷ کسب کرده‌اند و هیچ شاخصی در راند نخست حذف نشد. اما به پیشنهاد خبرگان ۴ شاخص افزوده شد. تحلیل دلفی فازی برای ۱۰۹ شاخص در راند دوم ادامه پیدا کرد. در دور دوم هیچ سوالی حذف نشد که این نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۴). براساس نتایج حاصل مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. خلاصه نتایج مراحل دلفی برای شاخص‌های شایستگی به دست آمده را میتوان در جدول ۴ مشاهده نمود.

جدول ۴: خلاصه نتایج مراحل دلفی

شاخص‌ها	خلاصه نتایج راند ۱ دلفی		خلاصه نتایج راند ۲ دلفی		مقایسه نتایج راند یک و دو	
	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
هدفمندی، داشتن انگیزه ...	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
داشتن صداقت و حسن نیت	۰/۹۱۵	پذیرش	۰/۹۲۶	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
دقت و چابکی ذهن ...	۰/۹۲۶	پذیرش	۰/۹۳۲	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
بهره هوشی بالا، حافظه...	۰/۸۷۸	پذیرش	۰/۸۸۹	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
همت و سخت کوشی ...	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۱۸	پذیرش	۰/۰۱۲	توافق
داشتن استعداد، توانایی‌ها ...	۰/۹۰۱	پذیرش	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
واقع بینی و جامع نگری ...	۰/۸۸۰	پذیرش	۰/۸۸۶	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
مسئولیت‌پذیری اخلاقی...	۰/۹۱۵	پذیرش	۰/۹۲۹	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
اعتماد به نفس و خودآگاهی	۰/۸۸۱	پذیرش	۰/۸۸۹	پذیرش	۰/۰۰۸	توافق
انعطاف پذیری و سازگاری ...	۰/۸۸۹	پذیرش	۰/۸۹۸	پذیرش	۰/۰۰۹	توافق
تغییرپذیری و استقبال از تغییر	۰/۸۶۴	پذیرش	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۰۰۲	توافق
برنامه‌ریزی برای توسعه ...	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۱۸	پذیرش	۰/۰۱۲	توافق
احترام به دیگران، گذشت ...	۰/۸۴۵	پذیرش	۰/۸۶۷	پذیرش	۰/۰۲۲	توافق
امانت داری و حفظ اسرار ...	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۹۳۸	پذیرش	۰/۰۲۶	توافق
پایبندی به اصول اخلاقی ...	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۹۳۸	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
کلان نگری شامل توجه ...	۰/۷۹۷	پذیرش	۰/۷۷۳	پذیرش	۰/۰۲۴	توافق
درستکاری و بیطرفی ...	۰/۸۲۳	پذیرش	۰/۸۴۸	پذیرش	۰/۰۲۵	توافق
تصمیم ده شرایط اضطراری...	۰/۸۲۸	پذیرش	۰/۸۳۷	پذیرش	۰/۰۰۹	توافق
تصمیم‌گیری (جستجو راه حل	۰/۹۰۵	پذیرش	۰/۹۰۹	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
پایش کارکنان و بازخورددهی	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
خوب گوش دادن و بازخورد.	۰/۸۲۸	پذیرش	۰/۸۴۶	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق

رعایت نظم و ترتیب، ...	۰/۸۸۹	پذیرش	۰/۸۹۵	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
تفکر منطقی و بصیرت ...	۰/۸۸۶	پذیرش	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
انتقاد پذیری ...	۰/۸۰۳	پذیرش	۰/۸۰۶	پذیرش	۰/۰۰۳	توافق
ریسک‌پذیری سنجیده ...	۰/۷۵۶	پذیرش	۰/۷۸۹	پذیرش	۰/۰۳۳	توافق
جسارت و جرات ورزی ...	۰/۷۹۲	پذیرش	۰/۸۰۱	پذیرش	۰/۰۰۹	توافق
تمایل به کار گروهی ..	۰/۸۷۶	پذیرش	۰/۸۸۰	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
قانون مداری ...	۰/۸۵۸	پذیرش	۰/۸۹۵	پذیرش	۰/۰۳۷	توافق
خلاقیت و نوآوری ...	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۸۴۰	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
احترام به ارزش و کرامات..	۰/۸۱۹	پذیرش	۰/۸۴۳	پذیرش	۰/۰۲۴	توافق
توانایی تجزیه و تحلیل، ...	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۹۳۸	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
تحصیلات دانشگاهی ..	۰/۸۳۴	پذیرش	۰/۸۲۰	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
مدارک حرفه‌ای ...	۰/۸۰۳	پذیرش	۰/۸۰۳	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
پهلود دانش و ادامه تحصیل ..	۰/۷۰۶	پذیرش	۰/۷۲۹	پذیرش	۰/۰۲۳	توافق
عضویت در جوامع حرفه‌ای	۰/۷۵۹	پذیرش	۰/۷۷۸	پذیرش	۰/۰۱۹	توافق
نظارت و کنترل امور ...	۰/۸۵۵	پذیرش	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۰۰۲	توافق
بروز بودن ...	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۲۴	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
استفاده از کلمات مناسب...	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۹۳۵	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
آگاهی تسلط بر قوانین،استاداردها	۰/۹۰۹	پذیرش	۰/۹۲۶	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
تسلط به استانداردها،حسابرسی	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۲۴	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
داشتن مهارت لازم برای..	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۲۴	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
قاطعیت در اجرای تصمیم ...	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۹۰۳	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
توانایی انتخاب یک راه حل از	۰/۹۰۳	پذیرش	۰/۹۱۵	پذیرش	۰/۰۱۲	توافق
آگاهی و تسلط به مباحث ..	۰/۸۹۸	پذیرش	۰/۹۲۴	پذیرش	۰/۰۲۶	توافق
توسعه مستمر فردی ...	۰/۸۸۰	پذیرش	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۰۰۵	توافق
توانایی تدوین برنامه ...	۰/۸۷۶	پذیرش	۰/۸۸۶	پذیرش	۰/۰۱۰	توافق
مدیریت زمان ...	۰/۸۹۸	پذیرش	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۰۲۳	توافق
توانایی در کشف و گزارش.	۰/۹۰۳	پذیرش	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
توانایی ارائه گزارش حسابرس	۰/۸۹۸	پذیرش	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۰۲۳	توافق
گذراندن دوره‌های عملی ...	۰/۷۹۲	پذیرش	۰/۷۹۶	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
سابقه کار حسابرسی ...	۰/۸۱۱	پذیرش	۰/۸۱۹	پذیرش	۰/۰۰۸	توافق
سابقه کار مرتبط ...	۰/۷۵۱	پذیرش	۰/۷۵۳	پذیرش	۰/۰۰۲	توافق
تجربه دانش عملی در حسابرسی	۰/۸۳۲	پذیرش	۰/۸۴۵	پذیرش	۰/۰۲۳	توافق
تجربه کاری در حسابداری،	۰/۸۰۹	پذیرش	۰/۸۲۳	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه	۰/۸۷۴	پذیرش	۰/۹۰۱	پذیرش	۰/۰۲۷	توافق
حفظ استقلال ظاهری و باطنی	۰/۸۸۸	پذیرش	۰/۹۰۳	پذیرش	۰/۰۱۵	توافق
انجام وظایف حرفه ای با..	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۹۲۶	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
دقت در قضاوت‌های حس ...	۰/۹۰۲	پذیرش	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۰۱۹	توافق
چابکی و انجام سریع کارها ...	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۹۳۲	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
داشتن ذهن پرسشگر و..	۰/۹۲۶	پذیرش	۰/۹۴۴	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
آگاهی از محیط کسب و کار...	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۹۱۲	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
شناخت محیط و صنایع مختلف	۰/۹۰۳	پذیرش	۰/۹۱۸	پذیرش	۰/۰۱۵	توافق
بررسی شرایط موجود ...	۰/۹۰۶	پذیرش	۰/۹۰۹	پذیرش	۰/۰۰۳	توافق
آشنایی/تسلط بر زبان انگلیسی	۰/۸۵۵	پذیرش	۰/۷۶۴	پذیرش	۰/۰۹۱	توافق
توانایی ارزیابی و تصمیم گیری	۰/۸۲۶	پذیرش	۰/۸۵۵	پذیرش	۰/۰۲۹	توافق
انعقاد قرارداد مناسب...	۰/۸۶۱	پذیرش	۰/۸۶۰	پذیرش	۰/۰۰۱	توافق
تشخیص ساختار سازمانی..	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۸۷۲	پذیرش	۰/۰۰۳	توافق
درک و ارزیابی فرآیندهای داخلی	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق

ارزیابی ریسک در ساختار کنترل	۰/۸۴۴	پذیرش	۰/۸۸۰	پذیرش	۰/۰۳۶	توافق
آگاهی از مزایای روش‌های...	۰/۸۷۸	پذیرش	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۰۲۱	توافق
توانایی تعیین سطح ریسک	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۰۰۹	توافق
آگاهی/تسلط به مباحث ریسک	۰/۸۷۸	پذیرش	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های...	۰/۸۳۸	پذیرش	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۰۳۷	توافق
تسلط به مباحث آماری ...	۰/۸۸۴	پذیرش	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۰۱۸	توافق
توانایی جمع‌آوری، مستندسازی	۰/۸۷۶	پذیرش	۰/۹۰۱	پذیرش	۰/۰۲۵	توافق
داشتن مهارت‌های فنی و انجام	۰/۸۸۵	پذیرش	۰/۸۸۳	پذیرش	۰/۰۰۲	توافق
استفاده ترکیبی از دانش، مهارت	۰/۸۸۳	پذیرش	۰/۸۸۸	پذیرش	۰/۰۰۵	توافق
توانایی پردازش داده و اطلاعات	۰/۷۷۸	پذیرش	۰/۸۵۵	پذیرش	۰/۰۷۷	توافق
دانش بین رشته‌ای ...	۰/۷۳۰	پذیرش	۰/۷۴۷	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
دارا بودن مهارت‌های رایانه‌ای	۰/۸۳۶	پذیرش	۰/۸۲۲	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
شناخت و درک سیستم‌های...	۰/۸۵۶	پذیرش	۰/۸۴۶	پذیرش	۰/۰۱۰	توافق
آشنایی و تسلط به نرم افزار ها	۰/۸۱۳	پذیرش	۰/۸۱۴	پذیرش	۰/۰۰۱	توافق
توانایی طراحی چارچوب...	۰/۸۶۰	پذیرش	۰/۸۵۲	پذیرش	۰/۰۰۸	توافق
حفظ قابلیت ها و شایستگی‌ها	۰/۸۵۲	پذیرش	۰/۸۴۰	پذیرش	۰/۰۱۲	توافق
درک هویت حرفه حسابرسی...	۰/۸۲۳	پذیرش	۰/۸۳۰	پذیرش	۰/۰۰۷	توافق
باوربه منافع مشترک فردی حرفه	۰/۷۹۸	پذیرش	۰/۸۰۳	پذیرش	۰/۰۰۵	توافق
تمایل تلاش به پیشرفت شخصی	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
آموزش مستمر حرفه و توسعه	۰/۹۲۱	پذیرش	۰/۹۱۵	پذیرش	۰/۰۰۶	توافق
مسئولیت‌پذیری در قبال ...	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۸۷۸	پذیرش	۰/۰۲۱	توافق
پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری...	۰/۸۷۸	پذیرش	۰/۸۹۲	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
مدیریت فرایندها ...	۰/۸۴۱	پذیرش	۰/۸۵۲	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
استفاده از جملات مناسب...	۰/۸۵۹	پذیرش	۰/۸۶۹	پذیرش	۰/۰۱۰	توافق
استفاده مناسب از زبان بدن ...	۰/۷۱۵	پذیرش	۰/۷۳۲	پذیرش	۰/۰۱۷	توافق
بکارگیری رفتار سازمانی با ...	۰/۸۳۳	پذیرش	۰/۸۴۰	پذیرش	۰/۰۰۷	توافق
مهارت مذاکره و متقاعدسازی	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۸۴۳	پذیرش	۰/۰۱۴	توافق
تبادل دانش و تجارب حرفه ای	۰/۸۱۹	پذیرش	۰/۸۱۹	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
بکارگیری رفتار حرفه‌ای با...	۰/۸۶۰	پذیرش	۰/۸۴۹	پذیرش	۰/۰۱۱	توافق
تقسیم موثر کارها ...	۰/۸۷۰	پذیرش	۰/۸۶۶	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
قدرت درک و حل تعارض ..	۰/۸۲۲	پذیرش	۰/۸۲۲	پذیرش	۰/۰۰۰	توافق
عملکرد مناسب و موثر در...	۰/۸۵۵	پذیرش	۰/۸۶۰	پذیرش	۰/۰۰۵	توافق
هدایت و رهبری کارکنان ...	۰/۸۷۴	پذیرش	۰/۸۷۵	پذیرش	۰/۰۰۱	توافق
همدلی (انصاف، صوری ..)	۰/۸۵۱	پذیرش	۰/۸۴۴	پذیرش	۰/۰۰۷	توافق
عملگرایی، جدیت و ...	۰/۸۳۳	پذیرش	۰/۸۲۸	پذیرش	۰/۰۰۵	توافق
نتیجه‌گرایی و دست‌یابی به ...	۰/۸۵۳	پذیرش	۰/۸۵۷	پذیرش	۰/۰۰۴	توافق
هماهنگی و همسویی ...	۰/۸۴۱	پذیرش	۰/۸۴۳	پذیرش	۰/۰۰۲	توافق
توانایی تعیین سطح اهمیت ...	-	-	۰/۹۰۳	پذیرش	-	راند دو افزوده شد
پرورش فرهنگ سازمانی عالی...	-	-	۰/۷۸۰	پذیرش	-	
انگیزه بخشی کارکنان...	-	-	۰/۷۹۰	پذیرش	-	
حسن شهرت اجتماعی ...	-	-	۰/۸۸۶	پذیرش	-	

طبق روش دلفی میانگین امتیاز هر شاخص تعیین‌کننده می‌باشد و چنانچه از جدول فوق ملاحظه می‌شود به دلیل آنکه امتیاز دلفی برای تمامی شاخص‌ها بالاتر از ۰,۷ است بنابراین همه آنها مورد تایید قرار گرفته‌اند. سپس بر اساس ادبیات نظری و نتایج حاصل از اجرای روش دلفی فازی، شاخص‌ها طبقه‌بندی و الگوی شایستگی حسابرسان شامل ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها به شرح شکل زیر طراحی گردید.

ابعاد	مؤلفه	شاخص
فردی	شخصیتی	همت و سخت کوشی
		ریسک پذیری سنجیده
		مسئولیت پذیری اخلاقی، تعهد اخلاقی و سازمانی
		داشتن صداقت و حسن نیت
		اعتماد به نفس و خودآگاهی
		انعطاف پذیری و سازگاری
		تغییرپذیری و استقبال از تغییر و ایجاد فرصت هایی برای تغییر
		خلاقیت و نوآوری
	شناختی	بهره هوشی بالا، قدرت حافظه، تمرکز فکر، یادگیری سریع و آسان
		دقت و چابکی ذهن
		چابکی و انجام سریع کارها
		داشتن استعداد، توانایی ها و مهارت های فکری
	بینشی و نگرشی	توانایی تجزیه و تحلیل، استدلال و قضاوت
		تفکر منطقی و بصیرت
		هدفمندی، داشتن انگیزه و علاقه، چشم انداز آتی و نگرش مثبت
	توسعه خود	واقع بینی و جامع نگری
		تمایل و تلاش به پیشرفت شخصی و حرفه ای
		اقدام به برنامه ریزی برای توسعه فردی
فنی	رفتار فردی	توسعه مستمر فردی شامل توسعه مستمر دانش ها و مهارت ها
		پایبندی به اصول اخلاقی
		قانون مداری و پایبندی به قانون در عمل
		احترام به دیگران، گذشت و ایثار، تواضع و فروتنی
	رفتار حرفه ای	پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه ای
		درستکاری و بیطرفی
		حفظ استقلال ظاهری و باطنی
		امانت داری و حفظ اسرار
		انجام وظایف حرفه ای با یکارگیری مراقبت حرفه ای لازم
		حسن شهرت اجتماعی
		حفظ قابلیت ها و شایستگی های حسابرسی
		باور به منافع مشترک فردی- حرفه ای و سازمانی و عمل به آن
	دانش عمومی	تحصیلات دانشگاهی (حداقل لیسانس)
		مدارک (گواهینامه) حرفه ای
		بهبود دانش و ادامه تحصیل در مقاطع عالی و حرفه ای
		عضویت در جوامع حرفه ای
		دانش بین رشته ای (دانش اقتصاد، آگاهی اقتصادی، مالیاتی، سازمانی، دولتی و...)
	دانش تخصصی	آشنایی با یا تسلط بر زبان انگلیسی عمومی و تخصصی
		بروز بودن (آگاهی از آخرین تحولات و پیشرفت های موثر بر حرفه، تغییرات در استانداردها، قوانین و مقررات، و تغییرات بالقوه در حسابرسی)
		آگاهی و تسلط بر قوانین، استانداردها، دستورالعمل ها، مقررات و الزامات موجود
		آگاهی و تسلط به استانداردهای حسابداری و حسابرسی لازم الاجرا و الزامات افشا متناسب با نوع فعالیت و رسیدگی.
دانش فناوری		آگاهی و تسلط به مباحث و مراحل حسابرسی از پذیرش کار تا گزارشدهی و پس از آن
		دارا بودن مهارت های رایانه ای و فناوری اطلاعات
		شناخت و درک کامل سیستم های اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی
		آشنایی و تسلط به نرم افزار های تخصصی حسابداری، گزارش گیری و استفاده از آن

ابعاد	مؤلفه	شاخص
فنی	تجربه	<p>سابقه کار حسابرسی</p> <p>سابقه کار مرتبط مانند حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابداری بخش عمومی</p> <p>تجربه و دانش عملی در حسابرسی مالی، عملیاتی، رعایتی و...</p> <p>تجربه کاری در حسابداری، حسابرسی، موارد مرتبط مانند مدیریت مالی و غیره</p> <p>گذراندن دوره‌های عملی قبل از ایفای نقش حسابرسی</p>
	مهارت‌ها و توانمندی‌های تخصصی	<p>دقت در قضاوت‌های حسابرسی</p> <p>داشتن ذهن پرسشگر و بکارگیری تردید حرفه‌ای</p> <p>داشتن مهارت لازم برای بکارگیری استانداردها در کار مورد اجرا</p> <p>توانایی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی</p> <p>توانایی ارائه گزارش حسابرسی به شکل دقیق، کامل، هدفمند، مختصر و به موقع</p> <p>تشخیص ساختار سازمانی، رویه‌ها، عملیات، سیستم‌های تجاری صاحبکار و اقدامات اصلاحی</p> <p>درک و ارزیابی فرآیندهای داخلی و کنترل‌های مربوطه</p> <p>آگاهی از مزایای روش‌های جایگزین اقدامات، ارائه پیشنهاد راه حل‌های بهینه.</p> <p>شناخت محیط و صنایع مختلف و شناخت کلیه انحرافات و تقلب‌های یک صنعت.</p> <p>تسلط به مباحث آماری شامل نمونه‌گیری، تحلیل داده‌ها و تعمیم آن</p> <p>توانایی جمع‌آوری، مستندسازی، ارزیابی اعتبار و کفایت شواهد</p> <p>داشتن مهارت‌های فنی و انجام روش‌های تحلیلی</p> <p>استفاده ترکیبی از دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و تجربه حرفه‌ای</p> <p>توانایی پردازش داده و اطلاعات مالی و غیرمالی</p>
محیطی	ارتباطات موثر	<p>استفاده از کلمات و جملات مناسب در بیان منظور و مقصد خود به طور شفاهی</p> <p>استفاده از کلمات و جملات مناسب در بیان منظور و مقصد خود به طور کتبی</p> <p>خوب گوش دادن و فیدبک دهی به مخاطب و قطع نکردن صحبت دیگران</p> <p>بکارگیری رفتار سازمان و حرفه‌ای مناسب در ارتباط با مشتریان</p> <p>بکارگیری رفتار سازمانی و حرفه‌ای مناسب در ارتباط با همکاران</p> <p>استفاده مناسب از زبان بدن</p> <p>مهارت مذاکره و متقاعدسازی</p> <p>احترام به ارزش و کرامات انسانی</p> <p>انتقاد پذیری</p>
	کار تیمی	<p>تمایل به کار گروهی و مشارکت‌گرایی</p> <p>عملکرد مناسب و موثر در فعالیت‌های گروهی و تیمی</p> <p>تبادل دانش و تجارب حرفه‌ای با دیگر اعضای تیم</p> <p>هماهنگی و همسویی و تلاش برای اخذ نتیجه در کنار دیگران</p>

ابعاد	مولفه	شاخص
مدیریتی	تفکر استراتژیک	کلان نگری شامل توجه به منافع حرفه و سازمان آگاهی از محیط کسب و کار و آگاهی محیطی درک هویت حرفه حسابرسی و همسو بودن با ارزش های سازمان و دیگر واحدها بررسی شرایط موجود: شناخت مشتری- شناخت صنعت و فعالیت و شناسایی ریسک ها
	رهبری	پاسخگویی و مسئولیت پذیری در قبال وظایف گروهی همدلی (انصاف، صبوری و ایثار) و درک شرایط دشوار به تناسب روحیه هر یک از افراد تیم جسارت و جرات ورزی و صراحت بیان در عین حفظ احترام بین فردی عملگرایی، جدیت و مطالبه گری تقسیم موثر کارها بین اعضای تیم قدرت درک و حل تعارض یا اختلافات تیمی و گروهی هدایت و رهبری کارکنان انگیزه بخشی (تشویق و ترغیب) کارکنان پرورش فرهنگ سازمان عالی جهت ایجاد و تقویت تعهد شغلی آموزش مستمر حرفه و توسعه نیروی انسانی پایش کارکنان و بازخورد دهی به ایشان
	تصمیم گیری و شناخت مسئله	تصمیم گیری (جستجوی راه حل ها و اطلاعات از منابع مختلف) توانایی انتخاب یک راه حل از بین چند راه حل قاطعیت در اجرای تصمیم اخذ شده تصمیم در شرایط اضطراری و استرس زا (مدیریت بحران) مسئولیت پذیری در قبال پیامدهای تصمیم توانایی ارزیابی و تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد صاحبکار
برنامه ریزی و سازماندهی	برنامه ریزی و سازماندهی	رعایت نظم و ترتیب، طراحی و انعقاد قرارداد مناسب با صاحبکار توانایی تدوین برنامه کلی حسابرسی و تهیه برنامه کاری مدیریت فرایندها (توانایی اجرایی کردن اولویت ها و در صورت لزوم تغییر آنها) مدیریت زمان نظارت و کنترل امور و اجرای دقیق برنامه و گزارش گیری نتیجه گرایی و دستیابی به اهداف
	مدیریت ریسک	توانایی تعیین سطح ریسک مورد پذیرش، ارزیابی سطح ریسک حسابرسی، ارائه راهکار جهت کاهش ریسک توانایی تعیین سطوح اهمیت و ارزیابی آن آگاهی و تسلط به مباحث ریسک حسابرسی (ریسک ذاتی، ریسک کنترلی، ریسک عدم کشف) برنامه ریزی و اجرای روش های تحلیلی به منظور کاهش ریسک ارزیابی ریسک در ساختار کنترل های داخلی توانایی طراحی چارچوب مناسب برای ارزیابی کنترل ها، خطرات سیستم های حسابداری و گرفتن گزارش

۲-۶. اعتبارسنجی الگو

برای ارزیابی سازه‌های پژوهش به منظور سنجش میزان موافقت متخصصان (صاحب‌نظران) با مدل کیفی پیشنهاد شده بر اساس روش دلفی فازی در این پژوهش، پرسشنامه‌ای براساس اجزای مدل تدوین و به متخصصان ارائه گردید. سپس داده‌های حاصل از پرسشنامه‌های تکمیل شده و جمع‌آوری شده، استخراج گردید و با نرم افزار SPSS و با آزمونهای آماری مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

پرسشنامه طراحی شده شامل ۱۲۷ سوال (۱۰۹ سوال مربوط به شاخص‌ها و ۱۸ سوال مربوط به مولفه‌ها) و سوالات به صورت طیف لیکرت ۵ تایی (کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم) به ترتیب با رتبه‌های (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) در نظر گرفته شده‌اند. پیش از انجام تحلیل اطلاعات آماری جمع‌آوری شده و پاسخ به فرضیات مورد بحث، قابلیت اعتماد (پایایی) و اعتبار (روایی) پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفته است. پایایی یا همان قابلیت اعتماد پرسشنامه به ثبات مقادیر در دفعات اندازه‌گیری گفته می‌شود. با توجه به اینکه طیف بررسی سوالات به صورت لیکرت بوده است، بنابراین جهت بررسی پایایی، استفاده از شاخص آلفای کرونباخ مناسب می‌باشد. این ضریب مقادیر بین ۰ تا ۱ را در بر می‌گیرد و هر چه مقدار ضریب نام برده به مقدار ۱ نزدیک‌تر باشد، پایایی پرسشنامه بیشتر خواهد بود. البته توجه به این نکته ضروری است که مقدار شاخص آلفای کرونباخ بایستی بیش از ۰,۷ باشد تا بتوان گفت پرسشنامه ی مورد نظر پایایی قابل قبولی را دارا باشد. در پرسشنامه‌ی مربوط به تحلیل انجام شده، ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۹۶۹ حاصل شده است. در ادامه و با توجه به اینکه هدف بررسی معناداری اثر هر گویه ی پرسشنامه از دیدگاه خبرگان بوده است، روش آماری مناسب جهت تحلیل مقایسه مقادیر با عدد ثابت است که البته در اینجا منظور از عدد ثابت در نظر گرفته شده همان میانه مقادیر یعنی ۳ می‌باشد. برای این منظور ابتدا نرمال بودن مقادیر هر گویه با استفاده از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف بررسی شده است. فرضیات در این آزمون به صورت زیر تعریف شده‌اند:

فرض صفر: نرمال بودن مقادیر

فرض مقابل: عدم برقراری فرض نرمال بودن

چنانچه p - مقدار کمتر از سطح خطای آزمون یعنی ۰,۰۵ باشد، فرض صفر یعنی نرمال بودن تایید نمی‌شود. در این پرسشنامه هیچ یک از سوالات از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند.

بنابراین به منظور بررسی همسویی نظرات خبرگان در مورد هر سوال، و یا به عبارت دیگر مقایسه سوالات با عدد ثابت ۳ (میانه مقادیر) از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود. اعداد ۴ و ۵ همسویی و توافق با سوالات را نشان می‌دهد. در این آزمون فرض صفر بیانگر عدم وجود تفاوت معنادار مقادیر با عدد ثابت بوده و فرض مقابل نیز معناداری تفاوت این دو را بیان می‌کند. به عبارت دیگر در صورتی که فرض صفر تایید شود، می‌توان گفت از نظر خبرگان عامل مورد بررسی تاثیرگذار نبوده است. به منظور نتیجه‌گیری در این آزمون نیز بایستی به p -مقدار حاصل توجه شود. چنانچه p -مقدار محاسبه شده کمتر از سطح خطای آزمون یعنی ۰,۰۵ باشد، می‌توان گفت فرض صفر تایید نشده و گویه‌ی مورد نظر از دید خبرگان موثر بوده

است. نتایج حاصل از آزمون مذکور برای ۶ مولفه و ۳۰ شاخص مربوط به بعد فنی، ۵ مولفه و ۳۲ شاخص مربوط به بعد مدیریتی، ۲ مولفه و ۱۳ شاخص مربوط به بعد محیطی حاکی از عدم تایید فرض صفر برای تمامی عامل‌ها و در نتیجه موافقت با شاخص‌ها و مولفه‌های مطرح شده می‌باشد. بنابراین الگوی طراحی شده مورد تایید خبرگان قرار گرفت.

۷. محدودیت‌های پژوهش

۱. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی می‌باشد که با استفاده از روش دلفی فازی صورت گرفته است؛ لذا محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی و روش تحقیق کیفی (تعمیم‌پذیری محدود نتایج و امکان دخالت پیش‌فرض‌های پژوهشگر) در آن وجود دارد.

۲. در روش دلفی به منظور غربالگری شاخص‌های ارائه شده در مبنای نظری پژوهش و سپس وزن‌دهی آنها با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، از توزیع دو نوع پرسشنامه استفاده شده است؛ لذا احتمال خستگی و کاهش دقت در ارائه پاسخ‌ها وجود دارد، از این رو در فرآیند جمع‌آوری اطلاعات و امتیازدهی شاخص‌ها از مشارکت‌کنندگان درخواست شده که تا پایان پژوهش، پژوهشگر را همراهی نمایند به نحوی که همه مشارکت‌کنندگان به هر دو مرحله دلفی فازی پاسخ داده‌اند.

۳. ضرورت استفاده از مدیران حسابرسی و حسابرسان ارشد موجب گردیده است تا دسترسی به خبرگان این حوزه با محدودیت مواجه گردد.

۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

حسابرسان به منظور بهبود کارایی و افزایش اثربخشی عملیات حسابرسی، کسب هویت حرفه‌ای و سازمانی باید از شایستگی‌های لازم اطلاع داشته باشند و برای کسب آن تلاش نمایند. طراحی الگوی شایستگی برای حسابرسان که مسئولیت اعتباربخشی به اطلاعات مالی را دارند می‌تواند مثر ثمر باشد و در نهایت منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شود. بدین معنی که آگاهی از شایستگی‌های مورد نیاز و انجام ارزیابی‌ها براساس آن شایستگی‌ها می‌تواند موجب افزایش کیفیت شخص حسابرس و همچنین کیفیت عملیات حسابرسی گردد و احتمال شکست حسابرسی را کاهش دهد. در این پژوهش تلاش شد تا با طراحی الگوی شایستگی برای حسابرسان، شایستگی‌های حسابرسی در چهار بعد فردی، فنی، مدیریتی و محیطی ارائه گردد و مفاهیم و شاخص‌های هر کدام شناسایی شود.

براساس مطالعات نظری و نتایج حاصل از اجرای روش دلفی فازی مهمترین ابعاد شایستگی‌های حسابرسی در ایران شامل چهار بعد فردی، فنی، مدیریتی و محیطی شامل ۱۰۹ شاخص شایستگی است.

شایستگی‌های فردی حسابرسی: شایستگی‌های فردی حسابرس اشاره به معیارهایی دارد که مربوط به تیپ شخصیتی، نحوه ادراک وی، توجه به آموزش و یادگیری مستمر و همچنین رفتار فردی و شغلی وی

است. این شایستگی‌ها شامل ۳۰ شاخص تحت ۶ مولفه‌ی شخصیتی، شناختی، بینشی و نگرشی، توسعه خود، رفتار فردی، رفتار حرفه‌ای می‌باشد.

شایستگی فنی حسابرسی: شایستگی فنی حسابرسی مربوط به میزان آگاهی و دانش حسابرس از محیط کار، حرفه، فناوری اطلاعات و دانش به روز دارد که خود شامل ۳۲ شاخص تحت ۵ مولفه از قبیل دانش عمومی، دانش تخصصی، دانش فناوری اطلاعات، تجربه و مهارت‌ها و توانمندی‌های تخصصی می‌باشد.

شایستگی مدیریتی حسابرس: شایستگی مدیریتی حسابرس اشاره به نحوه رهبری و اداره امور حسابرس دارد، به نحوی که مربوط به توانایی‌ها و مهارت‌های مدیریتی می‌شود و شامل ۳۴ شاخص و تحت ۵ مولفه تفکر استراتژیک، رهبری، تصمیم‌گیری و شناخت مسئله، برنامه‌ریزی و سازماندهی و مدیریت ریسک است.

شایستگی محیطی حسابرس: این بعد از شایستگی اشاره به نحوه رفتار فرد در اجتماع، محیط کار و ارتباط با دیگران دارد که خود شامل ۱۳ شاخص تحت ۲ مولفه‌ی کار تیمی و ارتباطات موثر است.

براساس یافته‌های پژوهش، ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده و همچنین شاخص‌های ارائه شده پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ✓ دانشگاه‌ها و مراکز علمی: پیشنهاد می‌گردد در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد شایستگی‌های مورد نیاز حسابرس آموزش داده شود و همچنین با برگزاری کارگاه‌های آموزشی علاوه بر تعلیم نحوه کسب مهارت‌های مورد نیاز حرفه حسابرسی از جمله مهارت‌های مدیریتی، فنی و محیطی، انگیزه و نگرش مثبتی در جهت برقراری ارتباط بیشتر با محیط عملیاتی حسابرسی ایجاد گردد.
- ✓ کمیته آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی: جهت اجرایی نمودن الگوی طراحی شده، می‌بایست برای هر یک از شاخص‌ها، معیارهایی مشخص و تعیین گردد. بنابراین پیشنهاد می‌گردد معیارهای مورد نظر جهت اجرای الگو، معرفی و سپس الگوی ارائه شده مورد آزمون قرار گیرد.
- ✓ مدیران حسابرسی: آموزش مستمر نیروهای انسانی کارآزموده و همچنین ایجاد انگیزه‌های مالی و غیرمالی، تسهیل امکان دستیابی حسابرسان به ابعاد و مولفه‌های شایستگی در جهت انجام حسابرسی با کیفیت، تشویق کارکنان به توسعه فردی و یادگیری مستمر در حرفه در دستور کار مدیران حسابرسی قرار گیرد.
- ✓ حسابرسان: با توجه به ابعاد، مولفه و شاخص‌های ارائه شده در این پژوهش، در جهت توسعه شایستگی‌های فردی، محیطی، مدیریتی و فنی تلاش نمایند به نحوی که همواره بروز بوده و آمادگی لازم به منظور مقابله با تغییر نیازهای صاحبکار را داشته باشند.
- تحقیقات آتی:
- ✓ پیشنهاد می‌شود عوامل تاثیرگذار بر بهبود شایستگی‌های حسابرسان و همچنین نحوه بهبود تصمیم‌گیری و شناخت مسئله، برنامه‌ریزی و سازماندهی، مدیریت ریسک و تفکر استراتژیک در حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

- ✓ پیشنهاد می‌شود تاثیر شایستگی‌های فردی، محیطی، مدیریتی و فنی حسابرس بر پیشگیری از تقلب حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.
- ✓ پیشنهاد می‌شود ارتباط شایستگی‌های فردی، محیطی، مدیریتی و فنی با شاخص‌های کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، چرخش حسابرسی، اظهارنظر حسابرس و ...) مورد بررسی قرار گیرد.
- ✓ پیشنهاد می‌گردد نقش شایستگی‌های ابعاد فردی، فنی، مدیریتی و محیطی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

۹. منابع

۱. برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر؛ عبداللهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، مجله دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، ۳۶-۵.
۲. بهراد، آرمان؛ سبک‌رو، مهدی؛ طباطبایی نسب، سید محمد. (۱۳۹۹). طراحی مدل شایستگی‌های کارشناسان ارشد مالیاتی، فصلنامه علمی مدیریت بهبود و تحول، سال بیست و نهم، شماره ۹۷، ۱۳۱-۱۰۳.
۳. حبیبی، آرش؛ کلاهی، بهاره. (۱۴۰۱). مدل‌یابی معادلات ساختاری، ناشر: انتشارات جهاد دانشگاهی تهران.
۴. جرجانی، ندا؛ ودادی، احمد غلامزاده، داریوش. (۱۴۰۰). تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران (یک مطالعه کیفی). مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی. پذیرفته شده، انتشار آنلاین از تاریخ ۲۵ اردیبهشت ۱۴۰۰.
۵. رستمی امین، ودیعی محمدحسین، باقرپور ولاشانی محمدعلی. (۱۳۹۸). تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی. فصلنامه حسابداری مالی. ۱۱ (۴۱)، ۷۰-۱۰۲.
۶. شیر، اردشیر. (۱۳۹۱). توسعه الگوی شایستگی‌های محوری برای انتصاب مدیران عملیاتی در بخش دولتی. رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده مدیریت و اقتصاد، تهران.
۷. صالحی، مهدی و خرمی، متینا و پایدارمنش، نوید. (۱۳۹۵). اخلاقیات، تجربه، صلاحیت و شایستگی حسابرسان مستقل گامی به سوی کیفیت حسابرسی با اثر میانجی‌گری شک حرفه‌ای حسابرس، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، <https://civilica.com/doc/۸۴۸۲۵۰>
۸. عسگری، محمدرضا؛ معزی شیرآباد، سیده مریم. (۱۳۹۶). طراحی مدل شایستگی مدیران مالی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱، ۲۹۶-۲۸۱.
۹. مرزبان، احسان؛ اسدالله‌زاده، میررستم. (۱۳۹۷). طراحی مدل شایستگی‌های حرفه‌ای مدیران در سازمان امور مالیاتی کشور، دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دانشگاه شهید بهشتی.
۱۰. منتهی، وحید، زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹ (۴)، ۲۴۷-۲۷۰.

۱۱. Abdelmoula, L. (۲۰۲۰). Impact of auditor's competence, independence and reputation on the joint audit quality: The Tunisian context. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, ۲۴(۳), ۱-۱۱.
۱۲. Akib, M., Anto, L. O. (۲۰۲۱). Effects of Professional Skills and Auditor Competence on Audit Quality in Inspectorate Southeast Sulawesi Province. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, ۹(۱), ۷۹-۸۵.
۱۳. Andolo, J. B., & Pesudo, D. A. (۲۰۲۱). The Effects of Competence and Motivation on Audit Quality with Ethical Orientation as a Moderating Variable. *International Journal of Science and Business*, ۵(۴), ۵۹-۷۹.
۱۴. Arwanty, D., Septiana, S., Kristiana, D., Indriani, V., & Nurjayanti, I. (۲۰۲۱). The Effect of Auditor Competency and Independence on Chaffic Prevention (Fraud) in Public Accountant Offices, Bandung City. *Psychology and Education Journal*, ۵۸(۳), ۳۱۱-۳۱۶.
۱۵. Christiawan, Y.J. (۲۰۰۲). Competence and Independence of Public Accountants: Reflections on Empirical Research Results. *Journal of Accounting and Finance*, Vol ۴, No. ۲ November, ۷۹-۹۲.
۱۶. Flint, D. (۱۹۸۸). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education.
۱۷. Fogg, C. D. (۱۹۹۹). *Implementing your strategic plan: How to turn intent" into effective action for sustainable change*. New York: American Management Association.
۱۸. Habibi, A., Sarafrazi, A., & Izadyar, S. (۲۰۱۴). Delphi technique theoretical framework in qualitative research. *The International Journal of Engineering and Science*, ۳(۴), ۸-۱۳.
۱۹. Hadisantoso, E., Sudarma, I. M., & Rura, Y. (۲۰۱۷). The Influence of Professionalism and Competence of Auditors towards the Performance of Auditors. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, ۱, ۱-۱۴.
۲۰. Herranz, C.Z., Reguera, N., & López-Iturriaga, F. J. (۲۰۲۰). Audit Committee Competence and Earnings Management in Europe. Available at SSRN ۳۶۲۹۰۴۸.
۲۱. Hudiwinarsih, G. (۲۰۱۰). Auditors' experience, competency, and their independency as the influential factors in professionalism. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*, ۱۳(۳), ۲۵۳-۲۶۴.
۲۲. Kahraman, C. (۲۰۰۹). "Fuzzy Multi-Criteria Decision Making: Theory and Applications with Recent Developments Front Cover", Volume ۱۶ of Springer optimization and its applications, ISSN ۱۹۳۱-۶۸۲۸.
۲۳. Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (۲۰۱۹). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, ۵, ۸۰-۹۹.
۲۴. Le Deist, F. D., Winterton, J. (۲۰۰۵). "What Is Competence?" *Human Resource Development International*, ۸(۱), ۲۷-۴۶.
۲۵. Lee, T., Stone, M. ۲۰۰۶. "Competence and Independence: The congenial Twins of Auditing?" *Journal of Business Finance & Accounting* ۲۲(۸):۱۱۶۹ - ۱۱۷۷.
۲۶. Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (۲۰۰۹). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. *International Journal of Business and Management*, ۴(۲), ۱۷-۲۵.



۲۷. Palazuelos Cobo, E., Montoya Del Corte, J. and Herrero Crespo, Á. (۲۰۱۷). Determinants of the continuity in the voluntary demand for external auditing services: Evidence for the case of Spain, *Revista de Contabilidad*, ۲۰(۱), ۶۳-۷۲.
۲۸. Putra, D. F. (۲۰۱۷). Role of Auditor Competency and Independency on Quality of Audit (Case Study: Cpa Firm in Jakarta). *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, ۲۱(۱).
۲۹. Ramlah, S., Syah, A., & Dara, M. A. (۲۰۱۸). The effect of competence and independence to audit quality with auditor ethics as a Moderation variable. *International Journal of Scientific & Technology Research*, ۷(۹), ۶-۱۰.
۳۰. Supriyatin, E., Iqbal, M. A., & Indradewa, R. (۲۰۱۹). Analysis of auditor competencies and job satisfaction on tax audit quality moderated by time pressure (Case Study of Indonesian Tax Offices). *International Journal of Business Excellence*, ۱۹(۱), ۱۱۹-۱۳۶.
۳۱. Tzeng, G.-H., Teng, J.-Y. (۱۹۹۳) Transportation investment project selection with fuzzy multiobjectives. *Transp.Plann. Technol.* ۱۷(۲), ۹۱-۱۱۲.
۳۲. Veronica, A. (۲۰۱۷). The competency and independency auditors to audit quality at auditors of public accountant in Palembang. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, ۵(۱), ۴۰-۵۴.
۳۳. Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (۲۰۱۱), Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, Vol. ۴۵, ۷۵۱-۷۶۸.