

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز

دوره‌ی دهم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۷، پیاپی ۷۴/۳، صفحه‌های ۶۰-۲۹

(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر ناصر ایزدی‌نیا**

دانشگاه اصفهان

فتاح بهزادیان*

دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)

چکیده

در این پژوهش با استفاده از چارچوبی تحلیلی مبتنی بر نتایج تحقیقات انجام‌شده طی سال‌های اخیر در خصوص کیفیت حسابرسی، مدلی مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده و عوامل مؤثر بر آن بررسی شده است. این عوامل شامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بوده است. از آنجاکه کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر یادشده متغیرهای پنهان هستند، برای اندازه‌گیری آن‌ها از مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. جامعه آماری اول این پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بوده و جامعه آماری دوم شامل مدیران مالی تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران فعالیت می‌کنند. بر اساس نتایج پژوهش، همه فرضیه‌های پژوهش که در قالب مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری، طراحی و داده‌پردازی شده است، تأیید گردیده و بیانگر تأثیر سه عامل مذکور بر کیفیت حسابرسی است.

کلیدواژه‌ها: کیفیت حسابرسی، فاصله انتظاراتی از خدمات حسابرسی، فاصله انتظاراتی از کیفیت حسابرسی.

* دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران
fatahbehzadian@gmail.com

** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران naser@ase.ui.ac.ir

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱/۳۰

۱. مقدمه

تمایل به کسب منافع بلندمدت در زمینه اعتبار حرفه‌ای و تحصیل درآمد موجب شده است تا از دیدگاه حساب‌رسان، کیفیت حسابرسی به‌عنوان عاملی در راستای افزایش رقابت حرفه‌ای در بازار خدمات حسابرسی تلقی شده و از این منظر نیز در تحقیقات انجام‌شده مورد توجه و اقبال قرار گرفته است. پالم روس^۱ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرده است: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچ‌گونه تحریف بااهمیتی نداشته باشد.» این تعریف بر نتیجه حسابرسی تأکید دارد؛ زیرا قابلیت اتکا به صورت‌های مالی تا قبل از انجام حسابرسی تعیین‌پذیر نیست؛ بنابراین کیفیت واقعی حسابرسی مشاهده‌پذیر نیست و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد (حساس یگانه و آدین فر، ۱۳۸۹). تیتمن و ترومن^۲ (۱۹۸۶) نیز معتقدند از آنجاکه کیفیت واقعی حسابرسی، قبل از انجام حسابرسی یا در حین حسابرسی قابلیت مشاهده ندارند، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. باینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد، اما تحقیقات معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدلی ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام‌شده است. کاتاناک و واکر^۳ (۱۹۹۹) مدلی ارائه کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حساب‌رسان به شرح زیر است:

- توانایی حساب‌رسان، از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی؛
 - اجرای حرفه‌ای، از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت.
- در دهه‌های اخیر برخی از پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه کیفیت حسابرسی، در ارائه چارچوب تحلیلی بر اساس مقررات حسابرسی در کشورهای اروپایی و نیز نتایج پژوهش‌های قبلی تلاش کرده‌اند. از آن جمله می‌توان به تحقیقات کارسلو و دیگران^۴ (۱۹۹۲) و شرودر و نچل و دیگران^۵ (۲۰۱۳) اشاره کرد. البته نتایج پژوهش فرانسویس^۶ (۲۰۱۱) و گانتیر بساسیر و دیگران^۷ (۲۰۱۶) که چارچوب تحلیلی کیفیت حسابرسی کامل‌تری را بر اساس نتایج پژوهش‌های قبل و مقررات حسابرسی اروپایی، خصوصاً فرانسوی، ارائه کرده و مشابهت بیشتری با متون مقرراتی ساربانز آگزی^۸ دارد، تلاش درخور توجهی در این حوزه بوده است. این پژوهش تلاش می‌کند با تدوین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس نتایج پژوهش‌های انجام‌شده و راهکارهای ارائه‌شده در استانداردهای حسابرسی ایران در خصوص بهبود کیفی

خدمات حسابرسی و ارائه آن‌ها در قالب یک مدل مفهومی، به عوامل منفرد و پراکنده مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس پژوهش‌های قبل، در قالب عوامل اصلی و عملیاتی توجه کند. ارائه مدل‌هایی مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی بر اساس قضاوت سنجی از افراد حرفه‌ای در مطالعات استنباط سنجی، ضمن ایجاد قابلیت بررسی دقیق‌تر فاصله انتظاراتی بین ارائه‌دهندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی، مبانی نظری در حوزه کیفیت حسابرسی را بر اساس قضاوت‌های حرفه‌ای بسط و گسترش خواهد داد.

۲. مبانی نظری پژوهش

با بهره‌گیری از تحقیقاتی که به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند، چارچوبی برای کیفیت حسابرسی ارائه شده و یک مدل مفهومی در این خصوص ارائه شده است. ویژگی‌های کیفی بیان شده در این چارچوب شامل بیست مورد است که برای سه عامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی ارائه شده است. در ادامه به شرح این ویژگی‌ها می‌پردازیم.

۲-۱- ویژگی‌های زمینه عملیات حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی

بر اساس مفاهیم نظری حاصل از تحقیقات انجام شده، ویژگی‌های عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس زمینه عملیات حسابرسی به شرح زیر تبیین می‌شود:

۲-۱-۱- کیفیت فرایند حسابرسی و مستندسازی

به‌منظور تعیین و ارزیابی کنترل‌های داخلی و تعیین آزمون‌های محتوای مناسب بر اساس شواهد و مستندات حسابرسی در راستای ارائه اظهارنظر، رعایت استانداردهای حسابرسی در حوزه برنامه حسابرسی اهمیت فراوانی در کیفیت اجرای عملیات حسابرسی دارد. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۲۳۰ ایران، تهیه به‌موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب، به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می‌کند و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج به‌دست آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرس، تسهیل می‌نماید (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۱-۲- تداوم حسابرسی واحد مورد رسیدگی

لیبی و فردریک^۱ (۱۹۹۰) بیان می‌کنند که با افزایش تجربه حسابرسان، درک آنان از انواع تحریفات احتمالی موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان، با افزایش تجربه حسابرسان نسبت به نوع فعالیت صاحب‌کار افزایش می‌یابد و با افزایش دوره تصدی حسابرسان تقویت می‌شود.

۲-۱-۳- استفاده از خدمات کارشناسی

استفاده از نتایج کار کارشناس به‌عنوان بخشی از شواهد حسابرسی در راستای بهبود قضاوت حرفه‌ای و پشتوانه اظهارنظر حسابرسی است. حسابرسان ضمن رسیدگی‌های خود ممکن است به کسب شواهد حسابرسی از طریق کارشناس نیاز داشته باشند. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۶۲۰ ایران، حسابرس برای تشخیص ضرورت استفاده از کارشناس باید کلیه موارد، شامل اهمیت سرفصل موردنظر، خطر ارائه نادرست با توجه به نوع و ماهیت و پیچیدگی موضوع موردنظر، مقدار و کیفیت سایر شواهد حسابرسی در دسترس را ارزیابی کند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۲-۱-۴- پذیرش توصیه‌های حسابرسان از سوی صاحب‌کار

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان پس از ارائه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی و پیشنهادها لازم برای انجام اقدامات اصلاحی به مدیریت، معمولاً اقدامات انجام‌شده توسط مدیریت و دلایل رد برخی پیشنهادها را ارزیابی می‌کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲)؛ بنابراین پذیرش توصیه‌های حسابرسان علاوه بر افزایش کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، موجب استنباط مناسب صاحب‌کار از کیفیت خدمات حسابرسی (کیفیت ظاهری) شده و از طرف دیگر مسیر عملیاتی حسابرسان را در تشخیص تحریفات عمده در صورت‌های مالی هموار می‌سازد؛ همچنین در بهبود کیفی گزارش حسابرسی سال یا سال‌های بعد مؤثر خواهد بود (گانتیرب‌سایر و دیگران، ۲۰۱۶).

۲-۱-۵- حضور مناسب شریک حسابرسی در عملیات حسابرسی

حضور شریک حسابرسی در حین عملیات حسابرسی در راستای کارایی و اثربخشی

عملیات حسابرسی، درزمینه‌هایی چون شناخت موضوع فعالیت واحد مورد رسیدگی، طرح کلی حسابرسی، تأثیر قوانین یا استانداردهای حرفه‌ای جدید بر کار حسابرسی و اطلاعات لازم برای برآورد خطر حسابرسی تأکید شده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲). رعایت این نکته موجب اثربخشی فرایند نظارت کیفی بر نحوه اجرای عملیات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی و مقررات موضوعه و درنهایت بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳).

۶-۱-۲- اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار

شناخت فعالیت صاحب‌کار، زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن، به قضاوت حرفه‌ای بپردازد. شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی و بهره‌گیری مناسب از آن، حسابرس را در مواردی نظیر ارزیابی کنترل‌های داخلی و برآورد خطر (خطر ذاتی و کنترل) و شناسایی مشکلات، تهیه طرح کلی حسابرسی و برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی به‌گونه‌ای اثربخش و کارآمد یاری می‌رساند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲). از طرفی کسب اطلاعات مناسب از فعالیت صاحب‌کار توان فنی شریک یا مدیر فنی حسابرسی را برای ارزیابی نکات حسابرسی عمده و بااهمیت و تعیین نوع اظهارنظر حسابرسی مناسب افزایش می‌دهد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

۷-۱-۲- کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان واحد مورد رسیدگی

ارتباط مناسب و اثربخش گروه حسابرسی در راستای کسب شناخت از صنعت مربوط به فعالیت صاحب‌کار و افزایش توان اعمال قضاوت حرفه‌ای در ارزیابی کنترل‌های داخلی و امکان کشف تحریفات بااهمیت، می‌تواند به نحو اثربخشی کیفیت حسابرسی را مطلوب کند (مک انرو و دیگران^{۱۱}، ۲۰۰۱). ضمن آنکه تبادل اطلاعات فنی بین حسابرسان و کارکنان صاحب‌کار، در حوزه مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند موارد عدم توافق را کاهش دهد و درنتیجه بر کاهش فاصله انتظاراتی و درنهایت بهبود کیفی گزارش‌های حسابرسی نیز مؤثر باشد.

۸-۱-۲- مدیریت بودجه زمانی گروه حسابرسی

بودجه زمانی محدود و پرفشار از یک طرف موجب عدم اثربخشی عملیات حسابرسی به دلیل عدم امکان کشف تحریفات بااهمیت شده و از طرفی موجب کاهش کارایی عملیاتی از نظر صرف وقت و هزینه‌های پرسنلی خواهد شد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

۹-۱-۲- کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با ارکان راهبری شرکت

بر اساس تحقیقات اخیر انجام شده، وجود کمیته‌های حسابرسی فعال و مستقل در شرکت‌های صاحب کار، با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط نزدیکی دارد. بر این اساس در راستای نظریه کارگزاری، وجود قوانین مؤثر منجر به محدود شدن حیطه عمل غیرمسئولانه مدیران می‌شود (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳)؛ از این رو وجود کمیته حسابرسی پر قدرت موجب می‌شود که کیفیت حسابرسی مستقل، با اطمینان دهی از این موضوع که حسابرس واقعیات را بیان کرده و تحت تمایلات مدیریت قرار نمی‌گیرد، افزایش یابد؛ بنابراین ارتباط مناسب گروه حسابرسی با گروه حاکمیت شرکتی در واحدهای که رسیدگی می‌شوند، سبب تقویت استقلال حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفی گزارش‌های حسابرسی خواهد شد.

۲-۲- ویژگی‌های گروه حسابرسی مؤثر بر کیفیت حسابرسی

ویژگی‌های کیفی حسابرسی بر اساس چارچوب کیفی ارائه شده در پژوهش‌های پیشین، در زمینه نقش گروه حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی به شرح زیر است:

۱-۲-۲- رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی

الزامات اخلاقی مربوط به کارهای حسابرسی معمولاً دربرگیرنده آیین رفتار حرفه‌ای است که بیشتر جنبه بازدارنده دارد. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای، شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای است.

۲-۲-۲- عدم وجود مشکلات شخصی اعضای گروه حسابرسی در حین عملیات

این مورد در خصوص عدم وجود مشکلات فردی اعضای گروه حسابرسی در حین اجرای عملیات حسابرسی است. تحقیقات اخیر انجام شده، عدم وجود این گونه مشکلات را نیز در

افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی مؤثر دانسته‌اند (نچل و دیگران، ۲۰۱۳).

۳-۲-۲- اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی

از آنجاکه طبق استانداردهای حسابرسی ایران، مدیرمسئول کار باید مسئولیت کیفیت هر کار حسابرسی محول شده به وی را بپذیرد، لازم است در همه مراحل کار حسابرسی، الگویی را درباره کیفیت حسابرسی برای سایر اعضای گروه تدوین کند. این الگو، معمولاً از طریق اقدامات مدیرمسئول کار و پیام‌های مناسب وی، نظیر اهمیت اجرای کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، اهمیت رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه، به اعضای گروه ارائه می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲).

۴-۲-۲- آموزش مناسب گروه حسابرسی برای کسب اطلاعات و توانایی فنی

از آنجاکه توانایی‌ها و صلاحیت مورد انتظار از گروه حسابرسی، شامل مواردی چون شناخت و تجربه عملی از کارهای حسابرسی با توجه به ماهیت و پیچیدگی آن‌ها، شناخت از الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، دانش فنی مناسب، شناخت از صنعت مربوط به فعالیت صاحب کار، توان اعمال قضاوت حرفه‌ای، شناخت از سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۲)، لازم است در خصوص آموزش مناسب و سرپرستی حین کار گروه برای کسب صلاحیت‌های لازم اقدامات مناسبی انجام شود.

۵-۲-۲- اندازه مؤسسه حسابرسی

دی آنجلو^{۱۱} (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند؛ زیرا مایل‌اند تا حسن شهرت خود را در بازار خدمات حسابرسی افزایش دهند. وی با ارائه روشی تحلیلی نشان داد که اندازه مؤسسات حسابرسی، با کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد؛ زیرا از دیدگاه اقتصادی زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در مؤسسات بزرگ کلان است. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های

مختلف، خدمات حسابداری را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند.

۶-۲-۲- کیفیت مدیریت گروه حسابداری

مدیریت گروه حسابداری بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲۲۰ ایران، شامل انجام شدن کار طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، مشخص شدن موضوعات عمده مستلزم بررسی بیشتر، انجام شدن مشورت‌های مناسب و مستند کردن و اجرای نتایج مشورت‌ها، ضرورت تجدیدنظر در ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان کار اجراشده، پشتیبانی کار انجام‌شده از نتایج به‌دست‌آمده و مستند شدن آن به‌گونه‌ای مناسب، کافی و مناسب بودن شواهد کسب‌شده برای پشتیبانی از گزارش حسابرسان و دستیابی به اهداف روش‌های انجام کار حسابداری است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲).

۳-۲- ویژگی‌های زمینه مقررات حسابداری مؤثر بر کیفیت حسابداری

ویژگی‌های کیفی حسابداری بر اساس چارچوب کیفی ارائه‌شده در پژوهش‌های پیشین در زمینه نقش مقررات حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت حسابداری به شرح زیر است:

۱-۳-۲- لزوم چرخش دوره‌ای حسابرسان

اثر تداوم انتخاب حسابرسان یا افزایش رفتن دوره تصدی حسابرسان بر کیفیت حسابداری را از دو منظر می‌توان بررسی کرد. از طرفی موجب می‌شود تا حسابرسان به‌مرور به فعالیت صاحب‌کار آشنا شود که این موضوع سبب افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابداری می‌شود؛ اما از سوی دیگر تداوم انتخاب حسابرسان موجب نزدیکی بیش‌ازحد او به مدیریت صاحب‌کار شده و این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابداری بگذارد و باعث مخدوش شدن کیفیت حسابداری شود (لی، ۲۰۱۰،^{۱۲}).

۲-۳-۲- محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار

ممنوعیت هرگونه ارتباط مالی و شخصی شرکا و اعضای گروه حسابداری با واحد مورد رسیدگی از جمله عواملی است که در پژوهش‌های اخیر به‌عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مطرح شده است (فرانسیس، ۲۰۱۱)؛ همچنین محدودیت سطح حق‌الزحمه

حسابرسی از یک صاحب کار به نسبت کل درآمد دریافتی موسسه حسابرسی در طول یک دوره مالی نیز از دیگر عوامل ذکر شده در تحقیقات جاری است (گانتیر بساسیر، ۲۰۱۶). یکی از مهم ترین الزامات قانونی، آن است که حسابرسان نمی توانند در واحد مورد رسیدگی سمت های مدیریتی داشته باشند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

۲-۳-۳- ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان دهنده

خدمات غیر گواهی دهی توسط حسابرسان یکی از مهم ترین مسائلی است که استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار می دهد و راه حل ها مشابه راهکارهایی است که در مواجهه با موضوع ارتباط مالی و شخصی حسابرس و صاحب کار وجود دارد (حساس یگانه، ۱۳۸۸)؛ بنابراین به منظور بهبود استقلال ظاهری، لزوم وجود قوانینی که ارائه خدمات مدیریتی توسط حسابرسان را هم زمان با ارائه خدمات حسابرسی منع کند، ضروری است. این موضوع می تواند به عنوان بخشی از فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی از عملکرد حسابرسان بررسی شود.

۲-۳-۴- لزوم مقررات نظارتی و رتبه بندی کیفی

از آنجا که عضویت مؤسسات حسابرسی در مجامع حرفه ای، عامل رسمیت آن ها برای اشتغال در حرفه حسابرسی است، لزوم رعایت مقررات و استانداردهای حرفه ای برای آنان وجود دارد. واتز و زیمرمن^{۱۳} (۱۹۸۶) بیان می کنند که حسابرسان معمولاً طبق قانون، نیاز به صلاحیت حرفه ای دارند و برای چنین هدفی آن ها باید بر اساس استانداردهای عمل کنند که مجامع حرفه ای تدوین کرده اند؛ بنابراین لازم است مجامع حرفه ای مقررات نظارتی در راستای اطمینان از استقلال حسابرسان و نیز بررسی دوره ای فعالیت آنان را تدوین کنند. در نتیجه با رعایت قوانین و استانداردها و تعیین رتبه بندی کیفی مؤسسات حسابرسی، می تواند آنان را به حفظ استقلال و رعایت استانداردهای حرفه ای در تدوین برنامه های رسیدگی وادار و درعین حال ترغیب کند.

۲-۳-۵- لزوم تدوین مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی

سایمونیک و آستین^{۱۴} (۱۹۸۷) معتقدند که هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرسان

منظور شود، تلاش آنان نیز افزایش می‌یابد؛ اما در این صورت حساب‌برسان از نظر مالی به صاحب‌کاران خود وابسته می‌شوند؛ در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار خود، ممکن است روش‌های حسابداری را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این امور می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد.

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱- پژوهش‌های خارجی

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) در پژوهش خود با عنوان «اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری» معتقد است که مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر، خدمات حسابداری را با کیفیت بهتری ارائه می‌کنند؛ زیرا مایل‌اند تا حسن شهرت خود را در بازار خدمات حسابداری افزایش دهند. وی با ارائه روشی تحلیلی نشان داد که اندازه مؤسسات حسابداری با کیفیت حسابداری رابطه مثبتی دارد. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حساب‌برسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابداری را با کیفیت بهتری ارائه می‌دهند.

لیبی و فردریک (۱۹۹۰) در پژوهش خود با عنوان «تجربه و توانایی جهت تبیین یافته‌های حسابداری» بیان می‌کنند که با افزایش تجربه حساب‌برسان، درک آنان از انواع تحریفات احتمالی موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین کیفیت تصمیم‌گیری حساب‌برسان با افزایش تجربه حساب‌برسان افزایش می‌یابد.

دیوید سون و نیو^{۱۵} (۱۹۹۳) در تحقیقی با عنوان «یادداشتی بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری» بیان کردند که مؤسسه‌های حسابداری بزرگ مشتریان بزرگ‌تری دارند؛ بنابراین توقع بیشتری از آنان در راستای کشف و گزارش تحریفات موجود در صورت‌های مالی، از سوی بازار خدمات حسابداری وجود دارد.

لام و چانگ^{۱۶} (۱۹۹۴) در تحقیقی با عنوان «کیفیت خدمات حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری: شواهدی از بازارهای اولیه در سنگاپور» عنوان کرده‌اند که به‌طور کلی مؤسسات حسابداری بزرگ لزوماً کیفیت حسابداری بهتری از مؤسسات حسابداری کوچک ارائه نمی‌دهند. دون و دیگران^{۱۷} (۲۰۰۰) در تحقیقی با عنوان «تخصص صنعتی حساب‌برسان و کیفیت افشای صاحب‌کاران» بیان داشته‌اند که هر اندازه مؤسسه حسابداری تجربه بیشتری در صنعت

خاصی به دست آورد، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر پیدا می‌کند.

لوییس^{۱۸} (۲۰۰۵) نیز در تحقیقی با عنوان «بازده غیرعادی صاحب‌کاران، اندازه مؤسسات حسابرسی و تأثیر مؤسسات حسابرسی کوچک» ابراز می‌دارد که مؤسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه نمی‌کنند.

هویتاش و دیگران^{۱۹} (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان «حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» بیان می‌کنند که حق‌الزحمه‌های بیشتر پرداخت‌شده به حسابرسان، ممکن است به‌طور طبیعی و متناسب با آن، تلاش‌هایی را که حسابرسان انجام می‌دهند، افزایش دهد و در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز افزایش یابد؛ همچنین ممکن است حق‌الزحمه‌های بالاتر پرداختی به حسابرسان از لحاظ اقتصادی، آنان را به صاحب‌کاران خود وابسته می‌سازد و چون نمی‌خواهند منافع خود را در واحدهای رسیدگی‌شده از دست دهند و می‌خواهند اعتبار حرفه‌ای خود را نزد ذینفعان گزارش‌های حسابرسی ارتقا بخشند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می‌دهند.

لی (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «آیا چرخش مؤسسات حسابرسی در محافظه‌کاری در حسابداری تأثیرگذار است؟» ارتباط چرخش مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی را ارتباطی معنی‌دار ارزیابی کرده است. از نظر وی حسابرسان در حسابرسی‌های طولانی دچار نوعی حس وفاداری می‌شوند و این به‌نوبه خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام حسابرسی باکیفیت و اثربخش زیر سؤال می‌برد.

گانتیرب‌سایر و دیگران (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان «استنباط از کیفیت حسابرسی: فراتر از فاصله استنباطی مبتنی بر نقش» با استفاده از چارچوب تحلیلی که در پژوهش‌های قبلی ارائه شده بود، با تعریف جامعه معرفتی در محیط حرفه‌ای فرانسه، به این نتیجه رسیده‌اند که استنباط از کیفیت حسابرسی به ویژگی‌های فردی افراد حرفه‌ای که با سطح مهارت و تجربه آن‌ها از درک ارزش‌های اطلاعاتی به اشتراک گذاشته بین آن همبستگی دارد، مربوط است و لزوماً به نقش آن‌ها در فرایند حسابرسی مرتبط نیست.

۲-۳- پژوهش‌های داخلی

مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) در پژوهش خود ضمن بررسی استنباط حسابرسان از ۲۴

عامل مؤثر بر کیفیت حسابداری، به این نتیجه رسیده‌اند که تفاوت معنی‌داری بین استنباط درون‌گروهی حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های آنان و نیز استنباط بین‌گروهی آنان وجود ندارد.

نمازی و دیگران (۱۳۸۶) بیان می‌کنند که حسابرسان به‌منظور حفظ اعتبار حرفه‌ای و حسن شهرت خود و نیز اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابداری هستند. حسابرسان به‌منظور کاهش میزان دعاوی حقوقی علیه خود و نیز کاهش هزینه‌های مترتب بر دعاوی مذکور در راستای ارائه خدمات باکیفیت خواهند کوشید.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در پژوهش خود عنوان می‌کنند که مؤسسات حسابداری کوچک‌تر کیفیت حسابداری بهتری دارند. نتیجه پژوهش هشی و مظاهری فرد (۱۳۸۹) بیانگر آن است که اندازه مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری مؤثر است.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت گزارش‌های حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش مزبور نشان می‌دهد که چرخش مؤسسات حسابداری موجب افزایش کیفیت حسابداری نمی‌شود.

انصاری و دیگران (۱۳۹۰) بیان می‌کنند که ارائه هم‌زمان خدمات حسابداری (اطمینان دهی) و خدمات جانبی (غیر اطمینان دهی) بر میزان استقلال حسابداری تأثیر دارد؛ همچنین نتایج پژوهش مزبور بیانگر آن است که چنانچه خدمات حسابداری و غیر حسابداری توسط دو گروه مجزا در مؤسسات حسابداری انجام شود یا تحت نظارت نهادی مطمئن انجام شود یا غیر هم‌زمان باشد، استقلال حسابداری را خدشه‌دار نخواهد کرد.

ایزدی نیا و علی مرادی (۱۳۹۲) معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابداری به امید آنکه بتوانند در آینده قراردادهای منفعت‌باری با صاحب‌کاران خود منعقد کنند، ممکن است متقبل زیان شوند. در این شرایط ممکن است بر رده‌های مدیریت و شریک مؤسسات حسابداری برای حفظ و گردش کسب‌وکار فشار بسیاری ایجاد شود؛ بنابراین ممکن است بی‌طرفی و استقلال حسابداری زیر سؤال رود. برای کاهش این تردید اعمال روش‌های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابداری در قالب بررسی هم‌پیشگان می‌تواند در عرضه خدمات حسابداری باکیفیت مؤثر باشد.

مشایخی و دیگران (۱۳۹۲) در پژوهش خود مدلی برای کیفیت حسابداری با توجه به

ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی ایران ارائه کرده‌اند و با رویکردی کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عواملی چون اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، وضعیت تأثیر صلاحیت حسابداران رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی، اثربخشی پاسخ‌خواهی از حسابرسان، تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار، حسن شهرت و اعتبار مؤسسات حسابرسی و دوره تصدی و فشار زمانی را از مهم‌ترین عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی عنوان کرده‌اند.

واعظ و دیگران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی واحدهای رسیدگی شده پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسات حسابرسی در صنعتی که واحدهای رسیدگی شده فعالیت دارند و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

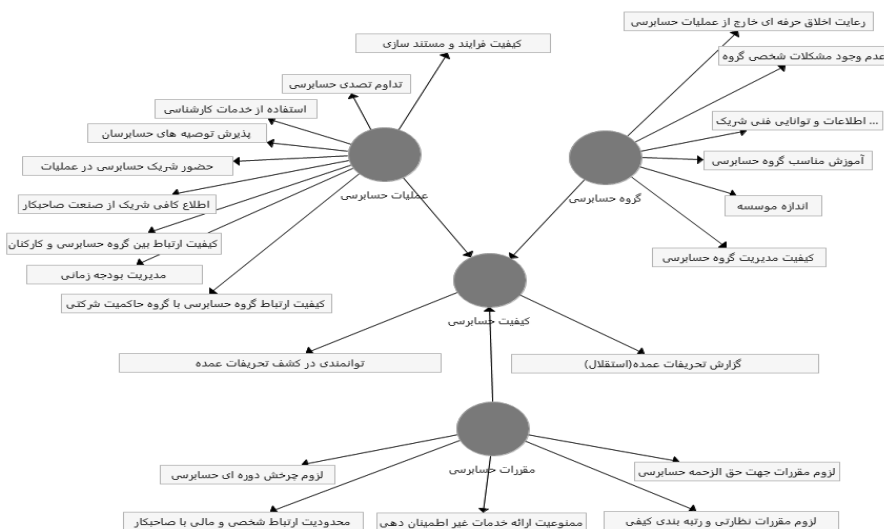
شمس‌زاده و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکای حسابرسی با کیفیت حسابرسی در بین ۱۴۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تجربه شرکای حسابرسی، با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد؛ درحالی‌که بین اندازه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنی‌داری مشاهده نشده است.

پیری و برزگری (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که افزایش دوره تصدی حسابرسان بر مقدار اقلام تعهدی می‌افزاید و در نتیجه از کیفیت سود کاسته می‌شود.

ستایش و صیادی (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین جریان نقد آزاد مازاد با مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از مؤسسه حسابرسی با کیفیت زیاد و تغییر حسابرس، تعارض مربوط به هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریان‌های نقدی آزاد مازاد را کاهش داده و موجب کاهش مدیریت سود ناشی از این جریان‌ها می‌شود و در نتیجه افزایش کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری را به دنبال دارد.

۴. مدل مفهومی پژوهش

با توجه به مطالب یادشده، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری که بر اساس نتایج تحقیقات انجام‌شده قبلی حاصل شده است را می‌توان در قالب یک مدل مفهومی بیان کرد و بر اساس استنباط حرفه‌ای عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان خدمات حسابداری از تأثیر این عوامل بر کیفیت حسابداری و در نتیجه بازتاب کیفیت حسابداری در توانمندی حسابرسان برای کشف تحریفات عمده در صورت‌های مالی و استقلال آنان در گزارش این تحریفات، مدل را ارزیابی و در صورت لزوم بازبینی و اصلاح کرد. مدل مفهومی پژوهش برای تعیین ارتباط عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری بر اساس زمینه‌های یادشده در نگاره ۱ ارائه شده است.



نگاره ۱- مدل مفهومی پژوهش جهت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در قالب یک

چارچوب تحلیلی

۵. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب یادشده و ارائه مدل مفهومی پژوهش مبتنی بر مبانی نظری حاصل از تحقیقات انجام‌شده برای تعیین عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابداری، فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: عملیات حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: فعالیت گروه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
فرضیه سوم: مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

۶. روش پژوهش

اطلاعات لازم به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته به دست آمده است. جامعه آماری اول این پژوهش شامل افراد ذیل است: تمامی حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی مستقل در رده‌های مدیران و مدیران ارشد؛ سرپرستان و سرپرستان ارشد در سازمان حسابرسی و شرکا؛ مدیران فنی؛ سرپرستان و سرپرستان ارشد حسابرسی در مؤسسات خصوصی حسابرسی. جامعه آماری دوم مدیران مالی تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار فعالیت می‌کنند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش برای جامعه آماری اول پژوهش، روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌بندی شده است. افراد نمونه به صورت در دسترس از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. بدین منظور از رابطه کوکران برای برآورد حجم نمونه در هر طبقه از جامعه آماری استفاده شده و از بین اعداد به دست آمده به عنوان حجم نمونه هر طبقه، بزرگ‌ترین مقدار به عنوان حجم نمونه نهایی انتخاب شده است. حجم نمونه نهایی به دست آمده در این پژوهش برای جامعه آماری اول ۲۰۵ نفر و برای جامعه آماری دوم تمامی شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار فعالیت می‌کنند و شامل ۷۴ شرکت است. پرسشنامه‌ها طی مراجعات حضوری و ارسال از طریق رایانامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و ظرف مدت سه ماه از توزیع پرسشنامه‌ها، جمعاً تعداد ۱۷۴ پرسشنامه دریافت شد. شش عدد از این پرسشنامه‌ها به دلیل پاسخ ندادن به تمام سؤالات، استفاده‌شده نبودند. در مجموع از ۱۶۸ عدد از آن‌ها در تجزیه و تحلیل آماری استفاده شد. پرسش‌های تخصصی پژوهش شامل ۲۲ سؤال بود. در بیست سؤال اول، هر سؤال در خصوص یکی از ویژگی‌های عوامل سه‌گانه مؤثر بر کیفیت حسابرسی در راستای مدل مفهومی ارائه شده مطرح شده است. دو سؤال پایانی در مورد بازنمایش استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان از توان کیفیت خدمات حسابرسی و انتظار از این مدل پیش‌بینی در نمایش توانمندی حسابرسان و استقلال آنان از کیفیت حسابرسی با توجه به زمینه‌های مؤثر یاد شده است. این پرسش‌ها، از نوع سؤالات بسته بوده که فرد پاسخ‌دهنده میزان تأثیر عوامل مطرح شده در هر سؤال را بر روی پیوستار مربوط درج می‌کند.

برای ارزیابی هر یک از عوامل مذکور، یک پرسش مطرح شده و از طیف درجه‌بندی لیکرت که از امتیاز ۱ تا ۷ درجه‌بندی شده، استفاده گردیده است. با توجه به مفاهیم نظری ارائه شده در خصوص کیفیت حسابداری، این مفهوم مشاهده پذیر نیست؛ بنابراین متغیر وابسته متغیری پنهان و درون‌زا است و متغیرهای مستقل یادشده نیز پنهان بوده ولی برون‌زا هستند؛ در نتیجه ارزیابی مدل مفهومی پژوهش برای بررسی فرضیه‌های پژوهش بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی به منظور بررسی روابط علی و معلولی بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و پنهان زیاد با روابط درهم‌تنیده به این شرح است:

– مدل ساختاری (درونی): (به روابط بین متغیرهای پنهان مستقل برون‌زا) عملیات حسابداری، گروه حسابداری و مقررات حسابداری (و وابسته درون‌زا) کیفیت حسابداری (در این مدل توجه و اندازه‌گیری می‌شود).

– مدل اندازه‌گیری (بیرونی): (به روابط بین متغیرهای پنهان و مشاهده‌پذیر توجه و اندازه‌گیری می‌شود. برای متغیرهای مستقل، مدل اندازه‌گیری X و برای متغیرهای وابسته، مدل اندازه‌گیری Y نامیده می‌شود).

نگاره ۱ اطلاعات مربوط به متغیرهای فرضیات پژوهش و تعداد سؤالات مربوط به آن‌ها و همچنین مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی در مسیریابی معادلات ساختاری را به شرح زیر ارائه می‌کند.

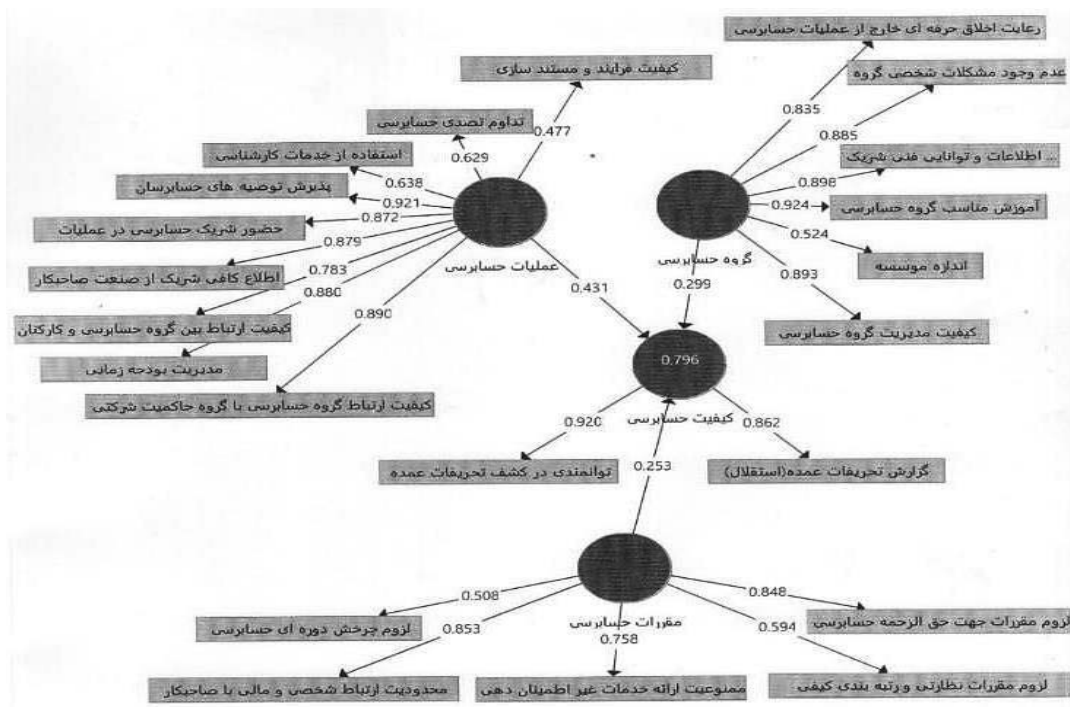
نگاره ۱: اطلاعات مربوط به متغیرهای فرضیات و تعداد سؤالات مربوط به آن

متغیر	مدل اندازه‌گیری	تعداد سؤال	شماره پرسش‌های فنی
عملیات حسابداری	انعکاسی	۹	۹-۱
گروه حسابداری	انعکاسی	۶	۱۵-۱۰
مقررات حسابداری	انعکاسی	۵	۲۰-۱۶
کیفیت حسابداری	انعکاسی	۲	۲۲-۲۱

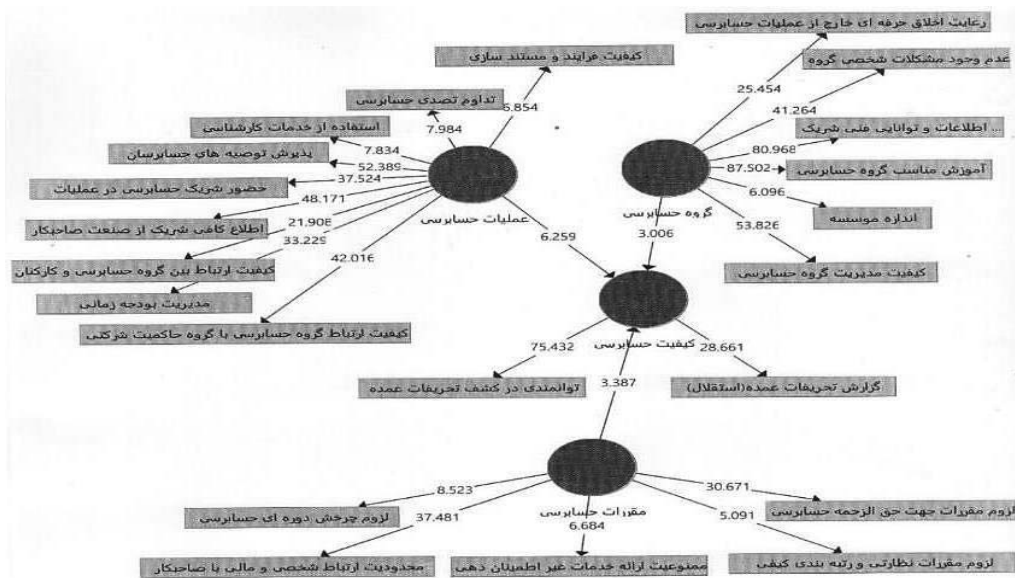
۷. آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مدل مفهومی پژوهش و ترسیم مدل عمومی ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی در محیط نرم‌افزار smart-pls و تخصیص داده‌های جمع‌آوری شده به متغیرهای

مربوطه از طریق پاسخنامه‌های دریافتی، ابتدا تحلیل کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی X (متغیرهای عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) و مدل اندازه‌گیری Y (کیفیت حسابرسی) انجام شد و در بخش بعدی اثبات کیفیت مدل ساختاری و فرضیات و در نهایت برازش کلی مدل صورت پذیرفت. مدل ضرایب مسیر و ضرایب معناداری مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری با توجه به خروجی نرم‌افزار یادشده به شرح نگاره‌های ۲ و ۳ است.



نگاره ۲: مدل ضریب مسیر مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری



نگاره ۳: مدل ضرایب معناداری مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری

۷-۱-۷-۱-۱ آزمون مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

آزمون مدل اندازه‌گیری انعکاسی (متغیرهای عملیات حسابداری، گروه حسابرسی، مقررات حسابداری و کیفیت حسابداری) در سه مرحله آزمون پایایی (پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر یا بار عاملی و پایایی مرکب) و آزمون روایی (روایی همگرا و واگرا) و آزمون کیفیت است که به شرح زیر ارائه شده است:

۷-۱-۱-۱-۱ آزمون پایایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

این آزمون به منظور بررسی پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر (بار عاملی) و پایایی مرکب انجام پذیرفت. بر اساس خروجی نرم‌افزار، تمامی بارهای عاملی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی (متغیرهای عملیات حسابداری، گروه حسابرسی، مقررات حسابداری و کیفیت حسابداری) بیشتر از ۰.۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است که به شرح نگاره ۲ ارائه شده است و بیانگر پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر در مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی است؛ همچنین پایایی مرکب مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی به شرح نتایج نگاره ۳ که شاخص سازگاری درونی مدل

اندازه‌گیری انعکاسی را از ۰.۷ بیشتر نشان می‌دهد، برای متغیر کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود.

۲-۱-۷- آزمون روایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

به‌منظور بررسی اعتبار درونی (همگرا یا همسان) مدل‌های اندازه‌گیری، در صورتی که مقادیر شاخص روایی همگرا بیشتر از ۰.۵ باشد، نشان‌دهنده همسانی یا اعتبار درونی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی هست. نگاره ۴ نتایج مربوط به شاخص همسانی یا اعتبار درونی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد را با توجه به خروجی نرم‌افزار SMART-PLS نشان می‌دهد.

نگاره ۲: آزمون پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر (بار عاملی) در مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد

P Values احتمال	t آماره (O/STDEV)	انحراف استاندارد (STDEV)	(M) میانگین نمونه	(O) بار عاملی	متغیرهای مشاهده‌پذیر
۰.۰۰	۶.۸۵۴	۰.۰۷۰	۰.۴۷۶	۰.۴۷۷	کیفیت فرایند حسابرسی و مستندسازی
۰.۰۰	۷.۹۸۴	۰.۰۷۹	۰.۶۳۱	۰.۶۲۹	تداوم حسابرسی واحد مورد رسیدگی
۰.۰۰	۷.۸۳۴	۰.۰۸۱	۰.۶۳۴	۰.۶۳۸	استفاده از خدمات کارشناسی
۰.۰۰	۵۲.۳۸۹	۰.۰۱۸	۰.۹۲۲	۰.۹۲۱	پذیرش توصیه‌های حسابرسان از سوی صاحب‌کار
۰.۰۰	۳۷.۵۲۴	۰.۰۲۳	۰.۸۷۱	۰.۸۷۲	حضور مناسب شریک حسابرسی در عملیات حسابرسی
۰.۰۰	۴۸.۱۷۱	۰.۰۱۸	۰.۸۸۰	۰.۸۷۹	اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار
۰.۰۰	۲۱.۹۰۸	۰.۰۳۶	۰.۷۸۷	۰.۷۸۳	کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان واحد مورد رسیدگی
۰.۰۰	۳۳.۲۲۹	۰.۰۲۶	۰.۸۸۲	۰.۸۸۰	مدیریت بودجه زمانی گروه حسابرسی
۰.۰۰	۴۲.۰۱۶	۰.۰۲۱	۰.۸۹۵	۰.۸۹۰	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با گروه حاکمیت شرکتی

متغیرهای مشاهده‌پذیر	(O) بار عاملی	(M) میانگین نمونه	انحراف استاندارد (STDEV)	t آماره (O/STDEV)	P Values احتمال
رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابداری	۰.۸۳۵	۰.۸۳۹	۰.۰۳۳	۲۵.۴۵۴	۰.۰۰
عدم وجود مشکلات شخصی اعضای گروه حسابداری در حین عملیات	۰.۸۸۵	۰.۸۸۵	۰.۰۲۱	۴۱.۲۶۴	۰.۰۰
اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابداری	۰.۸۹۸	۰.۸۹۷	۰.۰۱۱	۸۰.۹۶۸	۰.۰۰
آموزش مناسب گروه حسابداری در جهت کسب اطلاعات و توانایی فنی	۰.۹۲۴	۰.۹۲۳	۰.۰۱۱	۸۷.۵۰۲	۰.۰۰
اندازه مؤسسه حسابداری	۰.۵۲۴	۰.۵۳۳	۰.۰۸۶	۶.۰۹۶	۰.۰۰
کیفیت مدیریت گروه حسابداری	۰.۸۹۳	۰.۸۹۴	۰.۰۱۷	۸۰.۹۶۸	۰.۰۰
لزوم چرخش دوره‌ای حسابرس	۰.۸۹۸	۰.۸۹۷	۰.۰۱۱	۵۳.۸۲۶	۰.۰۰
محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار	۰.۸۵۳	۰.۸۶۰	۰.۰۲۳	۳۷.۴۸۱	۰.۰۰
ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان‌دهی	۰.۷۵۸	۰.۷۵۳	۰.۰۱۱۳	۶.۶۸۴	۰.۰۰
لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی	۰.۵۹۴	۰.۵۸۸	۰.۰۱۱۷	۵.۰۹۱	۰.۰۰
لزوم مقررات برای حق‌الزحمه حسابداری	۰.۸۴	۰.۸۴۹	۰.۰۲۸	۳۰.۶۷۱	۰.۰۰

نگاره ۳: اطلاعات مربوط به شاخص پایایی مرکب متغیر پنهان مدل اندازه‌گیری انعکاسی و

معنی‌داری آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد

متغیر	(O) شاخص پایایی مرکب	(M) میانگین نمونه	انحراف استاندارد (STDEV)	t آماره (O/STDEV)	P (Values) احتمال
عملیات حسابداری	۰.۹۱۴	۰.۹۱۵	۰.۰۰۰۸	۱۰۸.۱۴۴	۰.۰۰
گروه حسابداری	۰.۹۳۲	۰.۹۳۳	۰.۰۰۰۷	۱۳۶.۷۰۰	۰.۰۰
مقررات حسابداری	۰.۸۴۳	۰.۸۴۳	۰.۰۰۲۵	۳۴.۰۶۳	۰.۰۰
کیفیت حسابداری	۰.۸۸۶	۰.۸۸۵	۰.۰۰۲۰	۴۳.۵۱۶	۰.۰۰

نگاره ۴: اطلاعات مربوط به شاخص روایی متغیر پنهان مدل اندازه‌گیری انعکاسی و معنی‌داری آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد

متغیر	(AVE) شاخص روایی	(M) میانگین نمونه	انحراف استاندارد (STDEV)	t آماره (O/STDEV)	احتمال P (Values)
عملیات حسابرسی	۰.۶۲۱	۰.۶۲۶	۰.۰۲۷	۲۲.۹۸۷	۰.۰۰
گروه حسابرسی	۰.۷۰۲	۰.۷۰۳	۰.۰۲۰	۳۴.۳۳۳	۰.۰۰
مقررات حسابرسی	۰.۵۲۶	۰.۵۳۲	۰.۰۴۴	۱۱.۹۵۳	۰.۰۰
کیفیت حسابرسی	۰.۷۹۵	۰.۷۹۴	۰.۰۳۲	۲۴.۶۴۵	۰.۰۰

همچنین به منظور بررسی روایی تشخیصی در سطح سازه (متغیرهای پنهان) بر اساس آزمون فورنل لارکر چنانچه جذر متوسط واریانس استخراج شده برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان انعکاسی مدل بیشتر باشد، مدل اندازه‌گیری انعکاسی شده مربوطه دارای روایی تشخیصی در سطح سازه‌هایش است. نتایج نگاره ۵ مؤید روایی تشخیصی مناسبی در سطح سازه‌های مدل اندازه‌گیری انعکاسی است.

نگاره ۵: نتایج آزمون فورنل لارکر جهت بررسی روایی واگرا در سطح سازه مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

متغیرهای مشاهده‌پذیر مدل اندازه‌گیری انعکاسی	عملیات حسابرسی	مقررات حسابرسی	کیفیت حسابرسی	گروه حسابرسی
عملیات حسابرسی	۰.۸۸۸			
مقررات حسابرسی	۰.۶۱۳	۰.۷۶۶		
کیفیت حسابرسی	۰.۸۳۱	۰.۷۴۰	۰.۸۹۲	
گروه حسابرسی	۰.۸۱۹	۰.۷۴۶	۰.۸۴۰	۰.۸۶۸

۳-۱-۷- کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی

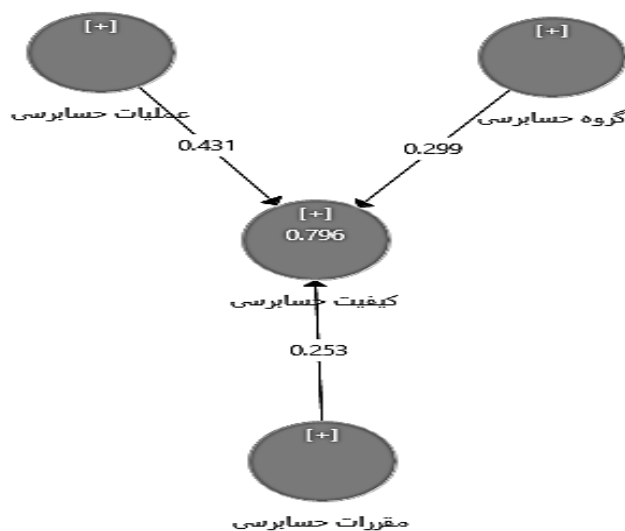
کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع محاسبه شد. این شاخص در واقع توانایی مدل مسیر را در پیش‌بینی متغیرهای مشاهده‌پذیر از طریق مقادیر متغیر پنهان متناظرشان می‌سنجد. نتایج حاصل از خروجی نرم‌افزار مقدار شاخص مذکور را

برای متغیرهای عملیات حسابداری، گروه حسابداری، مقررات حسابداری و کیفیت حسابداری به ترتیب ۰.۴۸۸، ۰.۵۱۳، ۰.۳۱۸ و ۰.۳۳۴ تعیین کرده که همگی مثبت بوده و بیانگر مناسب بودن کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی است.

۷-۲- آزمون کیفیت مدل ساختاری و فرضیه‌ها

این پژوهش دارای سه فرضیه بوده و هر فرضیه در بردارنده یکی از عوامل مؤثر در کیفیت حسابداری است. این عوامل در قالب یک معادله عمومی ساختاری شامل چهار مدل اندازه‌گیری انعکاسی و یک مدل ساختاری است که به روابط بین متغیرهای پنهان (مستقل یا برون‌زا، شامل عملیات حسابداری، گروه حسابداری و مقررات حسابداری) و متغیر وابسته درون‌زا (کیفیت حسابداری) را توجه می‌کند. پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری از جهت پایایی و روایی به شرح موارد یادشده، ارزیابی کیفیت مدل ساختاری از طریق سه معیار اصلی، شامل شاخص ضریب تعیین (R^2)، شاخص افزونگی و نیز بررسی ضرایب مسیر (بتا) و معناداری این ضرایب انجام پذیرفت. معیار اساسی ارزیابی متغیرهای پنهان درون‌زا در مدل مسیر، ضریب تعیین است. این شاخص نشان می‌دهد که چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا (کیفیت حسابداری) توسط متغیرهای برون‌زا (عملیات، گروه و مقررات حسابداری) صورت می‌پذیرد. مقدار به‌دست‌آمده جهت ضریب تعیین (R^2) طبق نگاره ۲ و ۴ برای متغیر پنهان انعکاسی شده کیفیت حسابداری ۰.۷۹۶ است.

هدف شاخص افزونگی بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی به روش چشم‌پوشی^{۲۰} است. در صورتی که مقادیر به‌دست‌آمده برای این شاخص با در نظر داشتن متغیر پنهان درون‌زای انعکاسی شده مثبت باشد، می‌توان گفت که مدل ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار است. طبق نتایج حاصل از خروجی نرم‌افزار، این شاخص برای متغیرهای مدل شامل عملیات، گروه، مقررات و کیفیت حسابداری، مثبت بوده و مقادیر آن به ترتیب، ۰.۶۲۱، ۰.۷۰۲، ۰.۵۲۶ و ۰.۶۰۷ حاصل شده است و کیفیت مدل ساختاری اثبات می‌شود. داده‌های پردازش‌شده در خروجی نرم‌افزار که به شرح نگاره ۷ ارائه شده است، ضرایب مسیر مدل و معناداری آن‌ها را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که مقدار معناداری (آماره t) از مقدار ۱.۹۶ بیشتر بوده و فرض صفر در آزمون هر سه فرضیه که بیانگر نقیض ادعاست، رد می‌شود و نمایانگر آن است که تمامی فرضیه‌های پژوهش تأیید شده است.



نگاره ۴- مدل ساختاری جهت نمایش روابط و میزان اثر متغیرهای پنهان مستقل بر متغیر پنهان وابسته

نگاره ۷: آزمون فرضیه‌های پژوهش

تأیید/رد	احتمال P (Values)	آماره t (O/STDEV)	ضریب مسیر	فرضیه‌ها
تأیید	۰.۰۰	۶.۲۵۹	۰.۴۳۱	عملیات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
تأیید	۰.۰۰۳	۳.۰۰۶	۰.۲۹۹	فعالیت گروه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
تأیید	۰.۰۰۱	۳.۳۸۷	۰.۲۵۳	مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

بررسی اثرات کل متغیرهای مستقل برون‌زا (عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) بر متغیر وابسته درون‌زای مدل (کیفیت حسابرسی) نشان می‌دهد که متغیر مستقل عملیات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۴۳۱، متغیر مستقل گروه حسابرسی با

ضریب اثر مستقیم ۰.۲۹۹ و متغیر مستقل مقررات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۵۳ در مجموع توانسته‌اند ۷۹.۶ درصد از تغییرات کل متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین کنند.

۳-۷- آزمون کلی مدل

برای ارزیابی مطلوبیت کلی مدل، شاخص نیکویی برازش ارزیابی شد. با توجه به نتایج حاصل از نرم‌افزار در خصوص مقادیر ضریب تعیین و متوسط مقادیر اشتراکی، مقدار به‌دست‌آمده برای شاخص مزبور ۰.۵۷۳ حاصل گردید که بیانگر مطلوبیت کلی مدل معادلات ساختاری پژوهش است. نتایج مربوط به محاسبات انجام‌شده برای تعیین این شاخص در نگاره ۸ ارائه شده است.

نگاره ۸: نگاره مربوط به محاسبات شاخص نیکویی برازش

متغیر	شاخص اشتراک (CV Com)	متوسط مقادیر اشتراکی (Communality)	ضریب تعیین (R^2)	GOF
عملیات حسابرسی	۰.۴۸۸	۰.۴۱۳	۰.۷۹۶	۰.۵۷۳
مقررات حسابرسی	۰.۳۱۸			
گروه حسابرسی	۰.۵۱۳			
کیفیت حسابرسی	۰.۳۳۴			

۸. خلاصه و نتیجه‌گیری

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در سه زمینه عملیات حسابرسی، مقررات حسابرسی و گروه حسابرسی در قالب یک مدل مفهومی ارائه شد که بر اساس چارچوب تحلیلی مبتنی بر پژوهش‌های انجام‌شده پیشین است. با توجه به مفاهیم نظری ارائه‌شده در خصوص کیفیت حسابرسی، این مفهوم مشاهده‌پذیر نیست؛ در نتیجه ارزیابی مدل مفهومی پژوهش برای بررسی فرضیه‌های پژوهش و بررسی روابط علی و معلولی بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و پنهان و با روابط درهم‌تنیده انجام شد. این ارزیابی بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد

حداقل مربعات جزئی، شامل چهار مدل اندازه‌گیری انعکاسی و یک مدل ساختاری است. پس از آزمون روایی و پایایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و آزمون کلی این مدل‌ها و آزمون کیفیت مدل ساختاری برای فرضیه‌های پژوهش، مشخص شد که فرض صفر در آزمون هر سه فرضیه مذکور که بیانگر نقیض ادعاست، رد می‌شود و نمایانگر آن بود که تمامی فرضیات پژوهش تأیید شده و عوامل یادشده بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیرگذار است؛ همچنین نتایج نشان از مطلوبیت کلی مدل عمومی ساختاری طراحی شده در راستای پیش‌بینی عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی است که با توجه به مدل مفهومی، برای بازنمایش آنان بیست ویژگی کیفی ارائه شد. بررسی اثرات کل متغیرهای مستقل برون‌زا (عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی) بر متغیر وابسته درون‌زای مدل (کیفیت حسابرسی) نشان داد که متغیر مستقل عملیات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۴۳۱، متغیر مستقل گروه حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۹۹ و متغیر مستقل مقررات حسابرسی با ضریب اثر مستقیم ۰.۲۵۳ در مجموع توانسته‌اند ۷۹.۶ درصد از تغییرات کل متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین کنند.

ویژگی‌های تأییدشده زمینه عملیات حسابرسی بیانگر آن است که در محیط حرفه‌ای ایران، ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی و مدیران مالی به‌عنوان استفاده‌کنندگان از این خدمات در خصوص ارتقای سطح کیفی حسابرسی بر عوامل زیر تأکید دارند:

- مستندسازی شواهد حسابرسی؛
- استفاده از خدمات کارشناسی در زمینه‌های فنی و حقوقی؛
- تداوم تصدی حسابرسی؛
- پذیرش توصیه‌های حسابرسان به‌منظور بهبود کیفی کنترل‌های داخلی و در نتیجه ارتقای ویژگی‌های کیفی در خصوص محتوا و ارائه مطلوب صورت‌های مالی و از طرف دیگر اظهارنظر مناسب حسابرسی؛
- حضور مناسب شریک حسابرسی به‌منظور هدایت صحیح، کارا و اثربخش برنامه حسابرسی؛
- آشنایی نزدیک با فعالیت صاحب‌کار برای ارائه قضاوت حرفه‌ای مناسب و همچنین کیفیت مناسب و کارا و اثربخش؛
- ارتباط گروه حسابرسی با کارکنان و گروه حاکمیت شرکتی به‌منظور درک صحیح از فعالیت صاحب‌کار و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی؛

- مدیریت صحیح بودجه زمانی عملیات حسابرسی برای کارایی و اثربخشی برنامه حسابرسی در قالب عاملی مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی؛
- به عبارت دیگر زمینه عملیات حسابرسی با ویژگی‌های مزبور می‌تواند بر سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیرگذار باشد. در صورت اجرای کارا و اثربخش عملیات حسابرسی با ویژگی‌های یادشده در مدل مفهومی، زمینه مناسب برای کشف و گزارش تحریفات عمده صورت‌های مالی در راستای کسب شهرت حرفه‌ای، کسب اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، ارائه خدمات مناسب به صاحب‌کار و ارتقای سطح درآمد و رتبه‌بندی کیفی مؤسسات را برای حسابرسان به همراه دارد؛ از طرف دیگر موجب امنیت خاطر و اطمینان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه اقتصادی خواهد بود. از دیدگاه ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی و نیز مدیران مالی به‌عنوان استفاده‌کنندگان از این خدمات، فعالیت گروه حسابرسی هم عاملی تأثیرگذار بر کیفیت خدمات حسابرسی است و باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:
- رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابرسی به‌منظور ایجاد فضای درک متقابل و احترام‌آمیز حرفه‌ای که بازتابی از استقلال گروه حسابرسی باشد؛
- نبودن مشکلات شخصی در اعضای گروه حسابرسی در حین عملیات حسابرسی، مشکلاتی که بر اجرای برنامه حسابرسی و آزمون‌های کنترل و محتوا و در نتیجه بر توانمندی حسابرسان در جهت کشف تحریفات با اهمیت و نیز استقلال آن‌ها تأثیرگذار باشد؛
- برخورداری گروه حسابرسی از اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابرسی به‌منظور اجرای کارا و اثربخش برنامه حسابرسی منطبق با معیارهای کیفی مؤسسات حسابرسی؛
- آموزش مناسب گروه حسابرسی در جهت کسب اطلاعات و توانایی فنی به‌منظور اجرای مناسب برنامه حسابرسی؛
- اندازه مؤسسه حسابرسی از نظر توان برگزاری دوره‌های آموزشی متناسب با سطح آگاهی و توان فنی رده‌های سازمانی حسابرسان؛
- کیفیت مدیریت گروه حسابرسی به‌منظور اطمینان از اجرای کارا و اثربخش عملیات حسابرسی.
- مقررات حسابرسی به‌عنوان عامل مؤثر دیگری در سطح کیفی خدمات حسابرسی در مدل

مفهومی این پژوهش ارائه شد. ویژگی‌های ارائه‌شده برای مقررات حسابرسی، بدین شرح است:

- لزوم چرخش دوره‌ای حسابرسی در واحدهای مورد رسیدگی؛
- محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار؛
- ممنوعیت ارائه خدمات غیر اطمینان‌دهنده؛
- لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی؛
- لزوم مقررات در خصوص حق‌الزحمه حسابرسی.

ویژگی‌های مزبور از جهت ارتقای استقلال حسابرسان و نیز ایجاد انگیزه در آنان در راستای اجرای برنامه حسابرسی، منطبق با استانداردهای حسابرسی است؛ همچنین مقایسه محتوایی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، در خصوص ویژگی‌های مربوط به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در این پژوهش را می‌توان در نگاره ۱۰ با نتایج سایر تحقیقات انجام‌شده مقایسه کرد.

نگاره ۱۰: خلاصه نتیجه بررسی و مقایسه ویژگی‌های مدل به‌دست آمده با نتایج پژوهش‌های

پیشین

انطباق ناپذیری با نتایج پژوهش	انطباق با نتایج پژوهش	ویژگی کیفی عامل	عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی
-	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	کیفیت مستندسازی	عملیات حسابرسی
مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳)	لیبی و فردریک (۱۹۹۰)، آرل و دیگران (۲۰۰۸)، دان لی و دیگران (۲۰۱۰) و دون و دیگران (۲۰۰۰)، حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)	تداوم دوره تصدی حسابرسی	عملیات حسابرسی
-	فرانسیس (۲۰۱۱)	اطلاع کافی شریک حسابرسی از صنعت صاحب‌کار	عملیات حسابرسی
-	مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳)	حضور مناسب شریک حسابرسی	عملیات حسابرسی
-	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	پذیرش توصیه‌های حسابرسان	عملیات حسابرسی
-	مک انرو و دیگران (۲۰۰۱)	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با کارکنان	عملیات حسابرسی

عامل مؤثر بر کیفیت حسابداری	ویژگی کیفی عامل	انطباق با نتایج پژوهش	انطباق ناپذیری با نتایج پژوهش
عملیات حسابداری	مدیریت بودجه زمانی	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶) و مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳)	-
عملیات حسابداری	کیفیت ارتباط گروه حسابداری با گروه حاکمیت شرکتی	تتو و لیم (۱۹۹۴) و گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)	-
گروه حسابداری	رعایت اخلاق حرفه‌ای خارج از عملیات حسابداری	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶)، نچل و دیگران (۲۰۱۳)	-
گروه حسابداری	اطلاعات و توانایی فنی مناسب شریک حسابداری	گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶) و مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳)	-
گروه حسابداری	اندازه مؤسسه حسابداری	دی آنجلو (۱۹۸۱)، دیوید سون و نیو (۱۹۹۳)، کریشنان و شایور (۲۰۰۰)، هشی و مظاهری فرد (۱۳۸۹)	لام و چانگ (۱۹۹۴)، هنوک (۲۰۰۵)، حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)
مقررات حسابداری	لزوم چرخش دوره‌ای حسابرس	آرل و دیگران (۲۰۰۸)، دان لی و دیگران (۲۰۱۰)	حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)
گروه حسابداری	محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار	فرانسیس (۲۰۱۱)، انصاری و دیگران (۱۳۹۰)	-
گروه حسابداری	لزوم مقررات در خصوص حق‌الزحمة حسابداری	سایمونیک و آستین (۱۹۸۷) و هویتاش و دیگران (۲۰۰۷)	-

۹. محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش

از جمله محدودیت‌های عمده این پژوهش، ممکن نبودن تفسیر حرفه‌ای اظهارنظر پاسخ‌دهندگان به دلیل استفاده از سؤالات بسته در راستای ارائه قضاوت‌های حرفه‌ای در حوزه عملیاتی کیفیت حسابداری است؛ همچنین با توجه به مطالب تشریح‌شده در چارچوب نظری و

نتایج حاصل از پردازش داده‌ها، پیشنهاد پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در تحقیقات انجام شده غالباً به صورت منفرد یا پراکنده بررسی شده‌اند؛ پس در خصوص دسته‌بندی ویژگی‌های کیفی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی در قالب عوامل فنی خلاصه‌تر، به‌منظور فراهم ساختن امکان جمع‌آوری ویژگی‌هایی که می‌تواند یا این عوامل را توسعه دهد یا عواملی را افزایش دهد که بیانگر ویژگی‌های کیفی مؤثری هستند، از الگوی بکار گرفته‌شده در این پژوهش استفاده شود و تعمیم یابد.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------------|---------------------|
| 1. Palmros | 2. Titman & Troman |
| 3. Catanach & Walker | 4. Carcello et al. |
| 5. Knechel et al. | 6. Francis |
| 7. Gonthier Besacier et al. | 8. Sarbanes Oxley |
| 9. Libby & Fredrick | 10. McEnroe et al. |
| 11. De Angelo | 12. Li |
| 13. Watts & Zimmerman | 14. Simunic & Stein |
| 15. Davidson & Neu | 16. Lam & Chang |
| 17. Dunn et al. | 18. Louis |
| 19. Hoitash et al. | 20. Blindfolding |

منابع

الف. فارسی

- انصاری، عبدالمهدی؛ کمالی کرمانی، نرجس و طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین (۱۳۹۰). بررسی تأثیر انجام هم‌زمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشجویان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۹ (۳۶)، ۵۳-۷۳.
- ایزدی نیا، ناصر و علی مرادی، افسر (۱۳۹۲). کیفیت حسابرسی، *حسابدار رسمی*، ۲۱، ۵۹-۶۸.
- پیری، پرویز و برزگری صدقیانی، سمانه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس مدل کاسنیک، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۸ (۲)، ۶۵-۹۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸). *فلسفه حسابرسی*، چاپ دوم، تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه

- حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۱)، ۶۵-۹۸.
- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی‌الله (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳(۹) ۲۵-۴۲.
- ستایش، محمدحسین و صیادی، لیدا (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین جریان‌های نقدی آزاد ملازاد و مدیریت سود با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی) شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۹(۱)، ۶۷-۹۷.
- شمس‌زاده، باقر؛ سیف، علی‌اصغر و داودآبادی فرهانی، حسن (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکا حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری، ۳(۱)، ۱۳۵-۱۵۶.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۲)، استانداردهای حسابرسی، چ ۸، تهران، سازمان حسابرسی.
- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۳۸)، ۵۳-۷۶.
- مشایخی، بیتا؛ مهران، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۴۷.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۲)، ۴۳-۶۱.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری، ۳، ۴-۲۱.
- واعظ، سید علی؛ احمدی، محمد رمضان و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه شرکت‌ها. فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، ۸۷-۱۰۷.
- هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۷، ۳۴-۵۱.

ب. انگلیسی

- Arel, B., Brody, R. & Pany, K. (2008). Audit firm rotation & audit quality. *CPA Journal*, 75(1), 36-39.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1.
- Catanach Jr, A. H., & Walker, P. L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43-66.
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dunn, K., Mayhew, B., & Morsfield, S. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality (Working paper). Baruch College and University of Wisconsin-Madison.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Gonthier-Besacier, N., Hotteginde, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit quality perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385-421.
- Lam, S.-S., & Chang, S. L. (1994). Auditor service quality and auditor size: Evidence from initial public offerings in Singapore. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 3(1), 103-114.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 348-367.
- Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism: Georgia

- Institute of Technology. College of Management.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.
- Louis, H. (2004). Acquirers' Abnormal Returns, Audit Firm Size, and the Small Auditor Clientele Effect. <https://ssrn.com/abstract=483662>.
- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Palmrose, Z.-V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 55-73.
- Pany, K., & Reckers, P. M. (1988). Auditor performance of MAS: A study of its effects on decisions and perceptions. *Accounting Horizons*, 2(2), 31-38.
- Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickrey, D. (1986). Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 5(2), 86-94.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *Accounting Review*, 785-800.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). *Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, British Columbia, Canada*.
- Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice Hall.
- Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-64.