

## بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی

### دکتر نادر نقش بندی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران. (نویسنده مسئول)  
Nader\_naghshbandi@yahoo.com

### منصوره سادات غفاری

حسابرس اداره کل امور اقتصادی و دارایی خراسان شمالی، بجنورد، ایران.  
Mansure.ghafari@gmail.com

### فاطمه یوسف پور

مربی گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان، ایران.  
yousefiarghavan70@gmail.com

شماره ۲۳ / بهار ۱۳۹۹ (جلد سوم) / صص ۷۹-۹۸  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

این تحقیق به بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی پرداخته است. تحقیق حاضر کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی - پیمایشی، مبتنی بر مدل معادلات ساختاری است. جامعه آماری حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی شهر مشهد انتخاب شد. جهت آزمون فرضیه ها از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معنی داری پارامترها استفاده شد. مناسبت (برازندگی) مدل پیشنهادی با تبیین فرضیه ها در حالت تخمین استاندارد و معنی داری پارامترها با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس بررسی گردید. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد؛ بین متغیرهای استقلال، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. **واژگان کلیدی:** استقلال، حرفه ای گرای، شک و تردید حرفه ای، کیفیت حسابرسی.

### مقدمه

آرنس و لوبچک<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) بیان کرده اند که حسابرسی یک بررسی است که طرف مستقل به روی صورت های مالی انجام می دهد که توسط مدیریت مشتری آماده شده است؛ این بررسی به جمع آوری شواهد می پردازد و سپس شواهد را به منظور ارزیابی منصفانه بودن صورت های مالی، مورد ارزیابی قرار می دهد. هدف کلی حسابرسی بیان دیدگاه و نظر در مورد منصفانه بودن صورت های مالی در تمامی جنبه های حائز اهمیت، جایگاه مالی و نتایج عملیات ها و جریان های نقدی طبق اصول عمومی حسابداری پذیرفته شده است (بایتون و جوهانسون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). طبق نظر آگئوس<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) اظهارات مدیریت، نمایانگر منصفانه بودن صورت های مالی است. هیئت استانداردهای حسابرسی شش اظهار صورت مالی را طبقه بندی می کند

<sup>1</sup> Arens and Loebbecke

<sup>2</sup> Boynton and Johnson

<sup>3</sup> Agoes

که عبارتند از: وجود یا وقوع، کامل بودن، حقوق و تعهدات، ارزشگذاری و تخصیص، ارائه و افشاگری. آگئوس (۲۰۱۲) مرحله حسابرسی را به چهار حوزه تقسیم کرده اند: بررسی اولیه، بررسی و آزمون سیستم کنترل مدیریت، آزمون با جزئیات و توسعه گزارش. طبق نظر دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی احتمال یافتن و گزارش کردن تخلف در سیستم حسابداری مشتری، توسط حسابرس است. دیس و گیروکس<sup>۲</sup> (۱۹۹۲) توضیح دادند که کیفیت حسابرسی توانایی حسابرس در یافتن ارائه نادرست موارد مهم در صورت‌های مالی شرکت بوده و بستگی به توانایی حسابرس دارد، درحالیکه تمایل به گزارش یافته‌های ارائه نادرست موارد مهم بستگی به استقلال حرفه ای حسابرس دارد. دیس و گیروکس (۱۹۹۲) چهار ویژگی بیان کرده اند که با کیفیت حسابرسی رابطه دارد: طول زمانی که حسابرس بررسی‌های حسابرسی انجام می‌دهد (سابقه تصدی یا طول خدمت) - هرچه کیفیت حسابرسی کمتر باشد (تعداد طرفین حسابرسی شده) کیفیت حسابرسی بهتر خواهد بود، زیرا حسابرس تلاش می‌کند تا شهرت خود را ارتقاء بخشد؛ سلامت مالی طرفین مورد حسابرسی - هرچه شرایط مالی بهتر باشد، تمایل بیشتری طرفین حسابرسی شده دارند تا بر حسابرس تاثیر بگذارند تا حسابرس استانداردها را رعایت نکند؛ و بررسی توسط شخص ثالث - کیفیت حسابرسی به شرطی افزایش می‌یابد که حسابرس بدانند که نتایج فعالیت او توسط اشخاص ثالث مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

### پیشینه پژوهش

ماردیجونو و سایاتو (۲۰۱۸) به بررسی شواهد تجربی درباره رابطه استقلال، حرفه ای گری و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی پرداخت. در این تحقیق پرسشنامه‌هایی در اختیار نمونه ای از حسابرسان مورد هدف داده شد. آزمون فرضیه با استفاده از آزمون حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار SmartPLS انجام شد. بر اساس نتایج حاصل از این مطالعه، استقلال حسابرس رابطه مثبتی با کیفیت حسابرسی دارد اما این رابطه معنی دار نیست. متغیر حرفه ای گری حسابرس رابطه مثبتی با کیفیت حسابرسی داشته و این رابطه معنی دار ثابت شده است، در حالیکه متغیر تردید حرفه ای حسابرس رابطه مثبتی با کیفیت حسابرسی داشته و این رابطه معنی دار بوده است. نتایج مطالعه حاضر نشان می‌دهد که استقلال حسابرس، حرفه ای گری و تردید رابطه مثبتی با کیفیت حسابرسی دارند.

دو و لای (۲۰۱۵) با استفاده از حضور حداقل یک صاحبکار با تحریف افزایش درآمد خالص به عنوان یک سیگنالی از کیفیت حسابرسی پایین برای یک شرکت حسابرسی، به بررسی کیفیت حسابرسی پایین پرداختند و سپس بررسی بیشتری انجام می‌دهند که آیا بحران مالی و فرصت سرمایه‌گذاری به عنوان دو ویژگی مالی خاص شرکت، اثر سرایت کیفیت حسابرسی پایین را تعدیل می‌کنند یا نه. با استفاده از یک نمونه از ۷۸۸۷ مشاهده‌ی سال - شرکت از بازار سهام چین در دوره‌ی ۲۰۰۷-۲۰۱۲، این مطالعه ما قوی و منسجمی را نشان می‌دهد که (۱) دیگر صاحبکاران حسابرسی شده توسط شرکت‌های حسابرسی با کیفیت پایین به طور قابل توجهی اقلام تعهدی اختیاری بالاتری دارند؛ (۲) بحران مالی اثر کیفیت حسابرسی پایین را تقویت می‌کند؛ (۳) فرصت سرمایه‌گذاری اثر کیفیت حسابرسی پایین را تقویت می‌کند؛ (۴) اثر کیفیت حسابرسی پایین در طول سال‌های پس از آن برای صاحبکاران همچنان ادامه دارد و هر دوی بحران مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری اثر تحریف را به تحریف بیشتر تقویت می‌کنند.

<sup>1</sup> DeAngelo

<sup>2</sup> Deis and Giroux

تری<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) نشان داد که شک و تردید حرفه ای یکی از مهمترین رویکردهای حسابرسی است که در آن حسابرس نه فرض می کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد؛ بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و روشهای حسابرسی را، در جمع آوری شواهد به گونه ای مناسب به کار می برد و بیان می کند که یکی از علل شکست های حسابرسی و کیفیت پایین آن، نبود شک و تردید حرفه ای مناسب است.

اشلمان و پنگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در این تحقیق با عنوان حق الزحمه حسابرسی غیرعادی و کیفیت حسابرسی: اهمیت توجه به مشوق های مدیریتی در تست های مدیریت درآمدها نشان داده شده است آیا حق الزحمه حسابرسی بالا نشان دهنده این که حسابرس تلاش بیشتری به خرج داده است و یا این که حسابرس استقلال خود را از دست می دهد؟ منابع قبلی شواهد متناقضی ارائه می دهند. در این مقاله، به بررسی مجدد این موضوع در یک نمونه از مشتریان می پردازد که هر دو مشوق و توانایی استفاده از اقلام تعهدی اختیاری برای ارضاء یا غالب آمدن بر پیش بینی درآمد مجموع دارند. یک رابطه منفی بین سطح حق الزحمه حسابرسی غیرعادی پرداخت شده توسط مشتری و احتمال استفاده از اقلام تعهدی اختیاری برای ارضاء یا غالب آمدن بر پیش بینی درآمد ارائه می دهد. شواهد با این تصور سازگار است که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی نشان دهنده تلاش بیشتری در تعامل (مشارکت) است. به عبارت دیگر، نتایج حاکی از آن هستند که رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی غیرعادی و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

هرت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه ای ارتباط شفاف و مشخصی با کیفیت حسابرسی دارد. نمونه آماری این تحقیق شامل ۲۰۰ حسابرس مستقل بود. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه ای حسابرسان، آنها اثرات این تردیدگرایی را آزمون کردند و به طور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان باتردیدگرایی پایین نشان می دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می دهند.

قسیم<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسی شرکتهای اردنی پرداخت. یافته های این تحقیق نشان می دهد که بین مالکیت نهادی و مالکیت خارجی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین یافته های این تحقیق نشان می دهد بین تمرکز مالکیت نهادی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

صادقی (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. ارزیابی خصوصیات هیئت مدیره (به ویژه مطلوب) است. حاکمیت شرکتی، شامل ترتیبات حقوقی، فرهنگی و نهادی می شود که سمت و سوی حرکت و عملکرد شرکت ها را تعیین می کند. عناصری که در این صحنه حضور دارند، عبارتند از سهامداران و ساختار مالکیت ایشان، اعضای هیئت مدیره و ترکیب آن، مدیریت شرکت که توسط مدیرعامل یا مدیر ارشد اجرایی هدایت می شود و سایر ذینفع ها که امکان اثرگذاری بر حرکت شرکت را دارند. آنچه در این میان بیشتر جلب توجه می کند حضور هیئت مدیره های مستقل و با دانش حرفه ای در سازمان است که می تواند بر گزارش حسابرسان مستقل اثرگذار باشد. با دستیابی به جواب این سؤال ها می توان به منظور بهبود عملکرد شرکت، اقدامات مناسبتری را به عمل آورد و سهامداران را به انتخاب هیئت مدیره مطلوبتر هدایت کرد. هدف مقاله حاضر بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی می باشد. به زبان ساده چگونه می توان

<sup>1</sup> Turri

<sup>2</sup> Eshleman & Peng

<sup>3</sup> Hurr, et al.

<sup>4</sup> Qasim

با استفاده از حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابداری را بالا برد. در ابتدا به تعریف حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری پرداخته می شود و در انتها ارتباط بین این دو بیان می گردد و در نهایت نیز پیشنهاداتی ارائه می گردد.

سهیلی و همکاران (۱۳۹۳) به دنبال تعیین تأثیر مسائل نمایندگی بر کیفیت حسابداری برآمدند. پژوهش حاضر با استفاده از روش رگرسیون مبتنی بر داده های ترکیبی انجام می شود. بر این اساس اطلاعات مالی ۶۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت سالانه برای سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان داد که جریان وجوه نقد آزاد و مالکیت مدیریتی به طور معناداری، هزینه های حسابداری را تحت تأثیر قرار می دهد، هر چند ضریب برآوردی مربوط به متغیر نسبت بدهی معنادار نبود، بنابراین فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر تأثیرات مسائل نمایندگی بر کیفیت حسابداری تأیید می گردد. در توجیه نتایج حاصل می توان گفت که افزایش در نسبت بدهی به علت تأکید بر رابطه نمایندگی میان مدیریت و اعتباردهندگان، تقاضا برای خدمات حسابداری را افزایش داده و باعث افزایش حق الزحمه حسابداری که نمادی از کیفیت حسابداری است، گردیده است. از سوی دیگر، افزایش جریان های نقد آزاد که زمینه را برای سوء استفاده مدیریت برای سرمایه گذاری های نامناسب و مخرب فراهم می کند، مسئله نمایندگی را تشدید کرده و این امر ریسک حسابداری را افزایش داده که این ریسک در افزایش حق الزحمه حسابداری نمود یافته است.

جعفری و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر تغییر حسابداری بر کیفیت حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران آن ها در پژوهش خود این طور عنوان کردند که این تحقیق تأثیر تغییر حسابداری بر کیفیت حسابداری را در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نموده است. برای بررسی کیفیت حسابداری متغیرهای تحریف مالیاتی، تحریف در برآورد های حسابداری، تحریف قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه های حسابداری و سایر تحریف ها به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. دو گروه نمونه شامل ۵۶ شرکت به عنوان گروه آزمون و تعداد ۵۶ شرکت دیگر به عنوان گروه کنترل برای یک دوره ۴ ساله، طی سال های ۸۷-۹۰ مورد مطالعه قرار گرفتند. داده های مورد نیاز تحقیق شامل نسبت موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر حسابداری است. برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش مقایسه میانگین زوجی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد تغییر حسابداری با کشف تحریف های مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه های حسابداری رابطه معنی داری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریف ها شده است. اما چنین رابطه ای بین تغییر حسابداری و تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف قوانین و سایر تحریف ها دیده نشد.

جعفری (۱۳۸۷) در تحقیق خود با عنوان چرخش مؤسسات حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پی پاسخ به این پرسش بوده است که: آیا چرخش مؤسسات حسابداری موجب افزایش کیفیت حسابداری می شود؟ بدین منظور محقق با بررسی عوامل کشف تحریفات موجود در صورت های مالی (شایستگی حسابداری) و گزارش تحریفات کشف شده (استقلال حسابداری) به این نتیجه رسید که چرخش مؤسسات حسابداری موجب افزایش کیفیت حسابداری نمی شود.

جعفری (۱۳۸۵) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. ایشان با جمع آوری اطلاعات پرسشنامه و آزمون فرضیه ها مشخص نمود که میان عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرسان و شاخص های استقلال حسابرسان و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

آقائی و مجتهد زاده (۱۳۸۳) در پژوهشی با عنوان عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان این طور عنوان کردند که: با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیانیه ها و با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران سیزده عامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شناسایی شد. اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسشنامه جمع آوری شد. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران (کارشناسان ارشد) شرکت های سرمایه گذاری و مدیران (کارشناسان ارشد) بخش اعتبارات بانک ها و حسابرسان مستقل شامل شرکای موسسات حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی بود. فرضیه های تحقیق به دو گروه الف و ب تقسیم شد. فرضیه های گروه الف در ارتباط با سیزده عامل شناسایی شده موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل، طراحی گردید. نتایج آزمون این فرضیه ها نشان داد که پرسش شوندها بر وجود بیست و چهار عامل تاکید بیش تری دارند. فرضیه های گروه ب در ارتباط با شناسایی تفاوت بین دیدگاه های استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل (بین گروهی) و تفاوت بین دیدگاه های حسابرسان مستقل (درون گروهی) طراحی شد. نتایج آزمون این فرضیه ها نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی داری بین دیدگاه ها وجود ندارد.

### فرضیه های پژوهش

فرضیه های پژوهش به شرح زیر می باشند:

۱. بین استقلال و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.
۲. بین حرفه ای گرایی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.
۳. بین شک و تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

### روش پژوهش

از آن جا که هدف از این تحقیق توصیف شرایط و پدیده های مورد بررسی، به منظور شناخت بیشتر در شرایط موجود و کمک به فرآیند تصمیم گیری است، لذا این تحقیق را براساس چگونگی بدست آوردن داده های مورد نظر می توان در زمره تحقیقات توصیفی به شمار آورد و از طرفی چون این تحقیق به بررسی رابطه بین متغیرها می پردازد، از نوع همبستگی است. این تحقیق، یک کاوش تجربی و مطالعه موردی است، که از منابع و شواهد در سطح یک سازمان برای بررسی یک پدیده در زمینه واقعی اش در شرایطی که مرز بین پدیده و زمینه آن به وضوح روشن نیست، استفاده می کند. تحقیق حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی، از حیث روش، همبستگی و از جنبه اجرا، پیمایشی - موردی است.

### متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

**متغیر وابسته:** پژوهشگر بیش از هر چیز به متغیر وابسته علاقه مند است، هدف وی توصیف یا پیش بینی تغییر پذیری متغیر وابسته است. به بیان دیگر، همان متغیر اصلی است که به منزله یک مطلب قابل پژوهش جلوه می کند. با تحلیل متغیر وابسته (یعنی اینکه چه متغیرهایی بر آن تاثیر می گذارد)، می توان برای حل مساله به پاسخ هایی دست یافت. پژوهشگر علاقه مند است این متغیر و نیز سایر متغیرهایی که بر آن تاثیر می گذارند کمی کند و بسنجد (سکاران، ۱۳۹۱). کیفیت

حسابرسی در این تحقیق نقش متغیر وابسته دارد. که برای اندازه گیری آن در پرسشنامه از سوالات ۱ الی ۵ پرسشنامه بهره گرفته شد.

**متغیرهای مستقل:** متغیر مستقل به گونه ای مثبت یا منفی بر متغیر وابسته تاثیر می گذارد. یعنی، وقتی متغیر مستقل وجود داشته باشد متغیر وابسته نیز وجود دارد و هر مقدار افزایش در متغیر مستقل روی دهد، در متغیر وابسته نیز افزایش یا کاهش روی خواهد داد. به بیان دیگر، دلیل تغییر در متغیر وابسته را باید در متغیر مستقل جستجو کرد (سکاران، ۱۳۹۱). در این تحقیق متغیرهای مستقل، استقلال، حرفه ای گرای و شک و تردید حرفه ای است. در بخش بعد نحوه سنجش آن بیان شده است. که برای اندازه گیری این متغیرهای مستقل در پرسشنامه از سوالات ۶ الی ۲۰ پرسشنامه بهره گرفته شد.

جدول (۱): نحوه اندازه گیری متغیرهای بکار گرفته شده در مدل های تحقیق

نام متغیر اصلی	نام لاتین	نماد	گویه	تعداد گویه	نوع داده
کیفیت حسابرسی	Audit quality	AQ	۱ الی ۵	۵	کاملا موافق = ۵
استقلال	Auditor independence	AI	۶ الی ۱۰	۵	موافق = ۴
حرفه ای گرای	Auditor professionalism	AP	۱۱ الی ۱۵	۵	نه مخالف و نه موافق = ۳
شک و تردید حرفه ای	Professional auditor skepticism	PAS	۱۶ الی ۲۰	۵	مخالف = ۲ کاملا مخالف = ۱

### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری به کل گروه افراد، رویدادها و پدیده‌های مورد علاقه محقق که قصد بررسی آن‌ها را دارد، اشاره داشته و عبارت است از مجموعه افراد؛ اشیاء و ... که حداقل در یک صفت ویژگی مشترکی دارند. در این تحقیق واحد تحلیل فرد است و جامعه آماری در این تحقیق حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی موجود در شهر مقدس مشهد می باشند. نمونه گیری فرایند انتخاب کردن تعداد کافی از میان اعضای جامعه آماری است، به طوری که با مطالعه گروه نمونه و فهمیدن خصوصیات و ویژگی‌های آزمودنی‌های گروه نمونه قادر خواهیم بود این خصوصیات یا ویژگی‌ها را به اعضای جامعه آماری تعمیم دهیم. انواع روش‌های نمونه‌گیری احتمالی شامل نمونه‌گیری تصادفی ساده، نمونه‌گیری سیستماتیک، نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای، نمونه‌گیری خوشه‌ای، نمونه‌گیری ناحیه‌ای، نمونه‌گیری مضاعف و انواع روش‌های نمونه‌گیری غیر احتمالی شامل نمونه‌گیری قضاوتی، در دسترس و نمونه‌گیری سهمیه ای است. از آنجا که این تحقیق براساس نوع هدف، کاربردی بوده و معرف بودن گروه نمونه برای تعمیم پذیری به جامعه دارای اهمیت می‌باشد، بنابراین از نمونه مورد مطالعه به روش تصادفی ساده در جامعه محدود با استفاده از فرمول آماری کوکران تعیین می گردد. برای تعیین حجم نمونه از جامعه مورد هدف که تقریباً ۵۰۰ نفر می‌باشند از فرمول حجم نمونه کوکران استفاده شده است که به شرح زیر می باشد:

$$n = \frac{N \cdot Z_{\alpha}^2 \cdot p \cdot q}{(N - 1) \cdot d^2 + Z_{\alpha}^2 \cdot \sigma^2}$$

که در آن: N: اندازه حجم جامعه، Z: متغیر تصادفی با توزیع نرمال، e: خطای برآوردی پنج صدم.

$$n_0 = \frac{500 \cdot 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5}{0.05^2(500 - 1) + 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5} = \frac{480.2}{1.2475 + 0.9604} = 217$$

### روش و ابزار گردآوری داده های پژوهش

داده‌های مورد نیاز این تحقیق به دو بخش نظری و میدانی تقسیم می‌گردد. برای تامین اطلاعات بخش نظری جهت کسب مبانی تئوریک و ادبیات موضوع که مفاهیم بنیادی چهارچوب تحقیق را بیان می‌دارد و اهداف تحقیق، بهترین راه استفاده از شیوه کتابخانه‌ای (کتاب‌ها، مقالات، پایان نامه‌ها، صفحه‌های گسترده و پایگاه‌های داده) تشخیص داده شد. بررسی کتابخانه‌ای، به منظور جمع‌آوری جامع اسناد علمی و پژوهشی، کتبی یا غیر کتبی که محقق در رابطه با تحقیق خاصی باید از آن‌ها الهام بگیرد، انجام می‌شود. برای تامین داده‌های بخش تجربی تحقیق از طریق نظر خواهی به روش میدانی بوسیله ابزار پرسشنامه بهره گرفته خواهد شد. مقیاس مورد استفاده در این تحقیق در بخش پرسش‌نامه طیف لیکرت می‌باشد. در طیف ارائه شده در پرسش‌نامه پاسخ دهندگان گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که به پاسخ سوال، مربوطتر باشد. مقیاس، ابزار یا سازوکاری است که با کاربرد آن افراد در متغیرهای مورد علاقه ما در تحقیق به گونه‌ای از یکدیگر تمییز داده می‌شوند. یک مقیاس می‌تواند به طور کلی تنها به گروه‌بندی افراد در متغیرهای خاصی بپردازد یا ابزار دقیقی باشد که با درجات مختلف افراد را بر پایه متغیرها از یکدیگر متمایز سازد. چهار نوع مقیاس اصلی اندازه‌گیری وجود دارد: مقیاس اسمی، ترتیبی، فاصله‌ای و نسبتی. از میان مقیاس‌های گوناگون درجه‌بندی، مقیاس درجه‌بندی لیکرت، محبوب‌ترین نوع می‌باشد. در مقیاس درجه‌بندی لیکرت، از پاسخ‌دهندگان به پیمایش خواسته می‌شود که از یک درجه‌بندی برای نشان دادن شدت اعتقاد خود، در له یا علیه یک مساله استفاده کنند. طیف لیکرت یک مقیاس ترتیبی است که تعدادی عبارت و گزینه جوابیه تشکیل شده است. البته از آنجا که در طیف لیکرت برای هر مقیاس ارزش عددی قائل می‌شوند می‌توان مقیاس فاصله‌ای نیز برای آن قائل شد. مقیاس مورد استفاده در این تحقیق در بخش پرسش‌نامه از نوع ترتیبی و در بخش شاخص‌ها هم از نوع ترتیبی می‌باشد. در مقیاس ترتیبی پرسش‌نامه از پنج طبقه از پاسخ‌ها استفاده می‌شود. پاسخ‌دهندگان گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که به پاسخ سوال، مربوطتر باشد. این پرسشنامه که به سنجش متغیرهای تحقیق می‌پردازد، از تحقیق‌های پیشین استخراج شده است و با توجه به استفاده در تحقیق‌های گذشته، مناسب و معتبر می‌باشد. پرسشنامه تحقیق شامل دو بخش است. بخش اول پرسشنامه شامل سوالات جمعیت‌شناسی در مورد مخاطب (به عنوان مثال، میزان تجربه، سن، جنسیت و ...) است. بخش دوم پرسشنامه شامل گویه‌های مطرح شده در خصوص متغیرهای مورد مطالعه است. پاسخ‌های پرسشنامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت بندی شده است تا پاسخ‌گو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه بندی شده، مشخص کند. در این مقیاس اندازه‌گیری، پاسخ‌ها به صورت کیفی بوده که برای تبدیل آن‌ها به پاسخ‌های کمی، برای هر کدام از گزینه‌ها وزن‌های آن‌ها در جدول (۲)، ذکر شده است.

جدول (۲): تبدیل وزنی طیف لیکرت در پرسشنامه

کاملاً مخالف	مخالف	نه موافق و نه مخالف	موافق	کاملاً موافق
۱	۲	۳	۴	۵

### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

برای تبیین و شرح داده‌های جمع آوری شده در تحقیق از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در اینجا از جداول و نمودارها، برای نشان دادن بعضی ویژگی‌های جمعیت شناختی و سازمانی حسابرسان که در ابتدای پرسش نامه توسط محقق مورد سوال قرار گرفته، استفاده می‌شود.

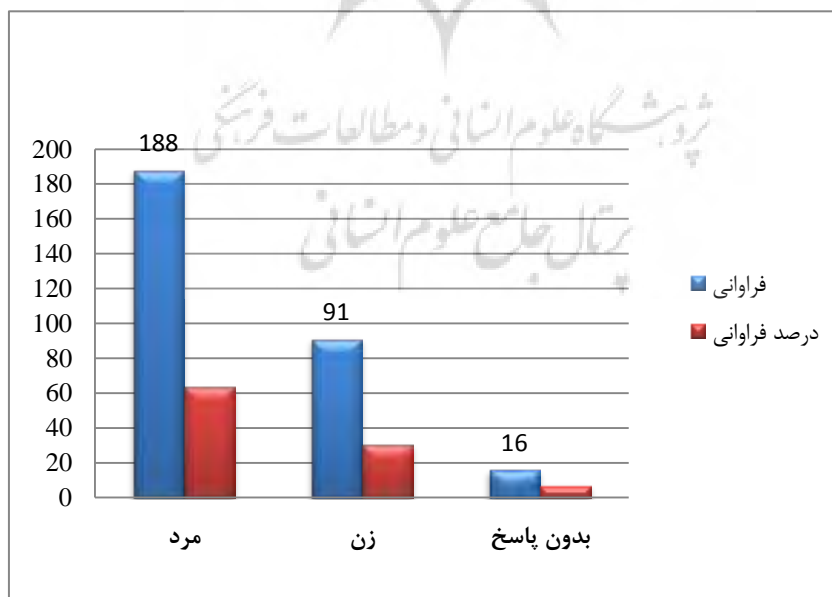
### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب جنسیت

همان طور که در جدول (۳) و نمودار (۱) مشاهده می‌شود. ۶۳/۷۲ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۳۰/۸۴ درصد باقیمانده زن بوده اند. همچنین ۵/۴۴ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. نمودار فراوانی مربوط به جنسیت پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۳): توزیع فراوانی مربوط به جنسیت پاسخ دهندگان

وضعیت جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
آقا	۱۸۸	۶۳/۷۲
خانم	۹۱	۳۰/۸۴
بدون پاسخ	۱۶	۵/۴۴
مجموع	۲۹۵	۱۰۰

نمودار (۱): نمودار فراوانی مربوط به جنسیت پاسخ دهندگان





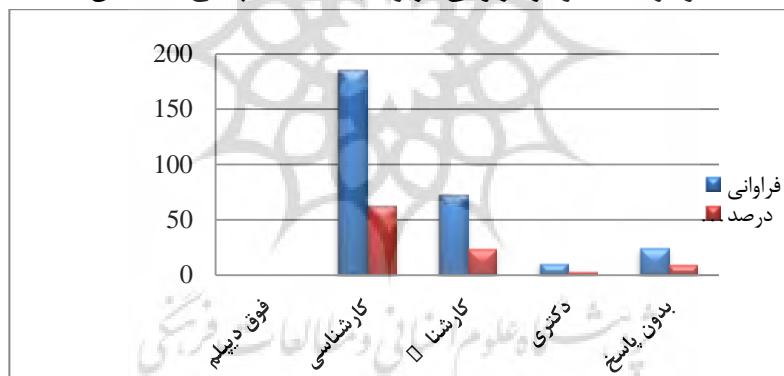
### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب تحصیلات

همان طوری که در جدول (۴) و نمودار (۲) مشاهده می شود، صفر درصد دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۶۳/۰۵ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۲۴/۷۴ درصد دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۳/۷۲ درصد دانشجوی دکتری بودند، همچنین ۸/۴۹ درصد پاسخی به این مورد پاسخی نداده بوده اند. نمودار فراوانی مربوط به سطح تحصیلات پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۴): توزیع فراوانی مربوط به سطح تحصیلات پاسخ دهندگان

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
فوق دیپلم	۰	۰
کارشناسی	۱۸۶	۶۳/۰۵
کارشناسی ارشد	۷۳	۲۴/۷۴
دکتری	۱۱	۳/۷۲
پاسخ داده نشده	۲۵	۸/۴۹
مجموع	۲۹۵	۱۰۰

نمودار (۲): نمودار فراوانی مربوط به تحصیل پاسخ دهندگان



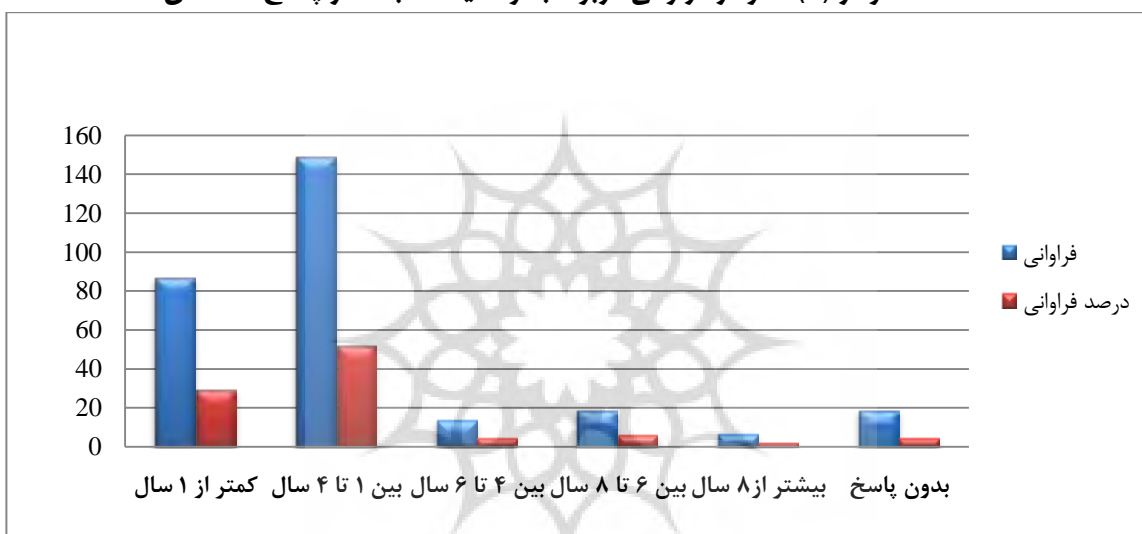
### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سابقه خدمت

همان طوری که در جدول (۵) و نمودار (۳) مشاهده می شود، ۲۹/۴۹ درصد دارای سابقه کار کمتر از ۱ سال، ۵۲/۱۹ درصد بین ۱ تا ۳ سال، ۴/۷۵ درصد بین ۴ تا ۶ سال، ۶/۴۴ درصد بین ۷ تا ۹ سال و ۲/۳۸ درصد بیشتر از ۱۰ سال دارای سابقه بوده اند. همچنین ۴/۷۵ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. نمودار فراوانی مربوط به سابقه کار پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۵): توزیع فراوانی مربوط به سابقه کار پاسخ دهندگان

سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۱ سال	۸۷	۲۹/۴۹
بین ۱ تا ۳ سال	۱۴۹	۵۲/۱۹
بین ۴ تا ۶ سال	۱۴	۴/۷۵
بین ۷ تا ۹ سال	۱۹	۶/۴۴
بیشتر از ۱۰ سال	۷	۲/۳۸
پاسخ داده نشده	۱۹	۴/۷۵
مجموع	۲۹۵	۱۰۰

نمودار (۳): نمودار فراوانی مربوط به وضعیت سابقه کار پاسخ دهندگان



### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سن

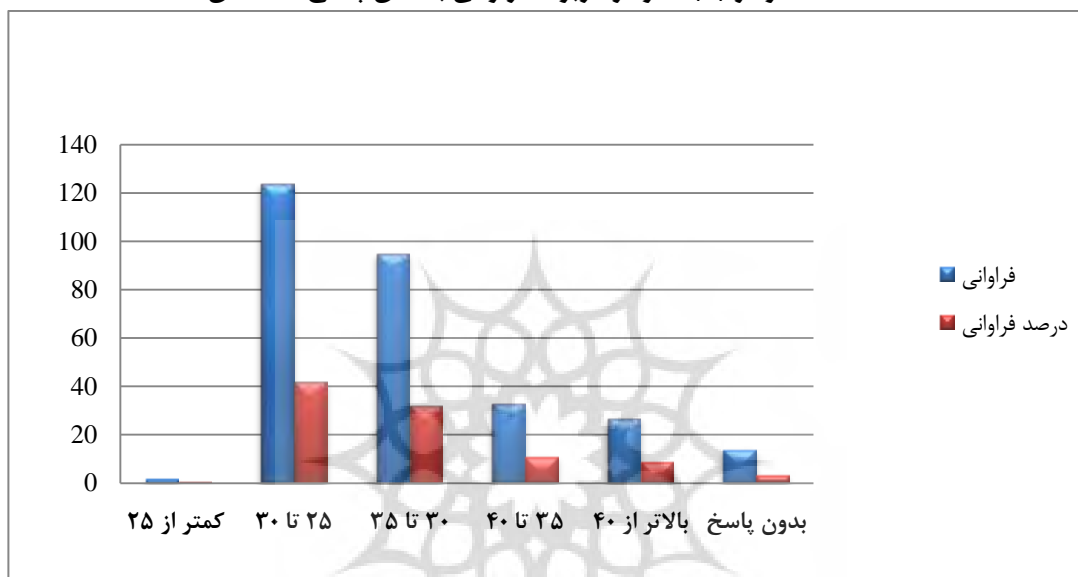
همان طوری که در جدول (۶) و نمودار (۴) مشاهده می شود، ۰/۶ دارای سن کمتر از ۲۵ سال و ۴۲/۰۳ درصد دارای سن بین ۲۶ تا ۳۰، ۳۲/۲ درصد دارای سن ۳۱ تا ۳۵ سال و ۱۱/۱۸ درصد دارای سن ۳۶ تا ۴۰ سال و ۹/۱۵ درصد دارای سن بیشتر از ۴۰ سال بوده اند. همچنین ۴/۸۴ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. نمودار فراوانی مربوط به سن پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۶): توزیع فراوانی مربوط به سن پاسخ دهندگان

سن کارکنان	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۲۵ سال	۲	۰/۶
بین ۲۶ تا ۳۰ سال	۱۲۴	۴۲/۰۳

۳۲/۲۰	۹۵	بین ۳۱ تا ۳۵ سال
۱۱/۱۸	۳۳	بین ۳۶ تا ۴۰ سال
۹/۱۵	۲۷	بیشتر از ۴۰ سال
۴/۸۴	۱۴	پاسخ داده نشده
۱۰۰	۲۹۵	مجموع

نمودار (۴): نمودار مربوط فراوانی به سن پاسخ دهندگان



### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سمت

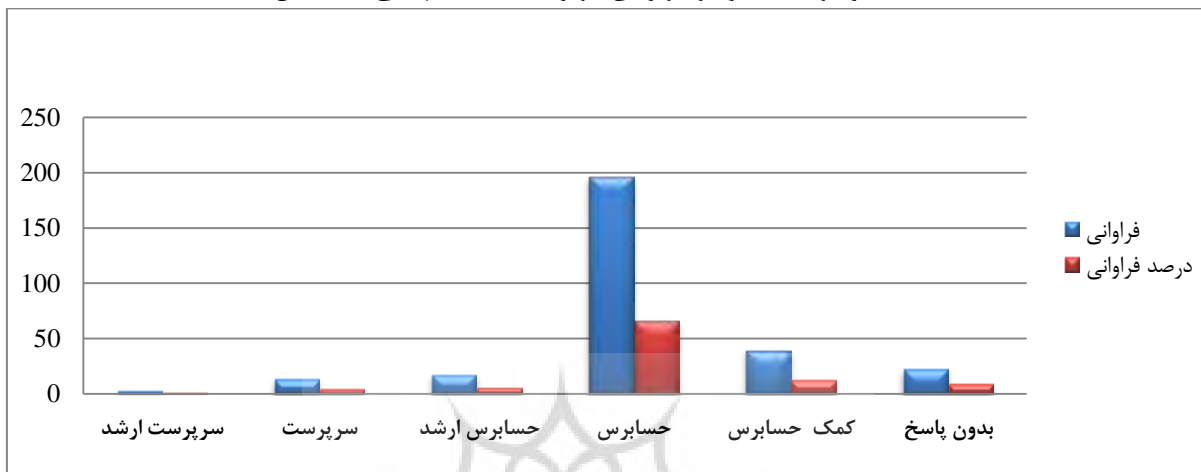
همان طوری که در جدول (۷) و نمودار (۵) مشاهده می شود، ۱/۰۱ درصد سرپرست ارشد، ۴/۷۴ درصد دارای سمت سرپرست، ۶/۱ درصد دارای سمت حسابرس ارشد، ۶۶/۷۷ درصد دارای سمت حسابرس، ۱۳/۵۵ درصد دارای سمت کمک حسابرس، همچنین ۷/۸۳ درصد پاسخی به این مورد پاسخی نداده بوده اند. نمودار فراوانی مربوط به سمت پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۷): توزیع فراوانی مربوط به سمت پاسخ دهندگان

درصد فراوانی	فراوانی	سمت
۱/۰۱	۳	سرپرست ارشد
۴/۷۴	۱۴	سرپرست
۶/۱	۱۸	حسابرس ارشد
۶۶/۷۷	۱۹۷	حسابرس

۱۳/۵۵	۴۰	کمک حسابرس
۷/۸۳	۲۳	پاسخ داده نشده
۱۰۰	۲۹۵	مجموع

نمودار (۵): نمودار فراوانی مربوط به سمت پاسخ دهندگان



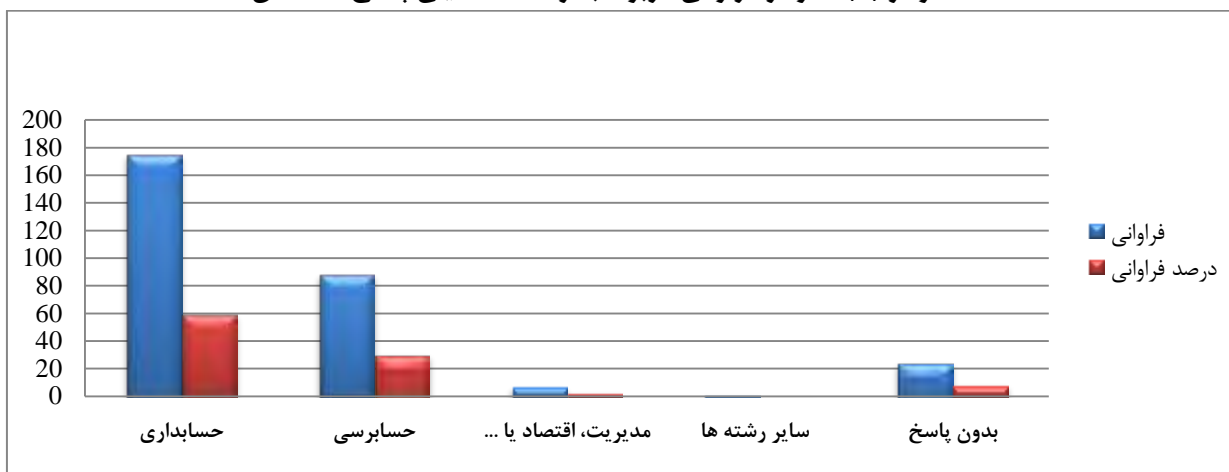
### ویژگی نمونه آماری حسابرسان بر حسب رشته تحصیلی

همان طوری که در جدول (۸) و نمودار (۶) مشاهده می شود، ۵۹/۳۲ درصد رشته حسابداری، ۲۹/۸۳ درصد رشته حسابداری، ۲/۳۷ درصد رشته مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته ها مرتبط و ۰/۳ درصد سایر رشته ها و ۸/۱۸ درصد پاسخ نداده اند. نمودار فراوانی مربوط به سمت پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

جدول (۸): توزیع فراوانی مربوط به رشته تحصیلی پاسخ دهندگان

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۱۷۵	۵۹/۳۲
حسابرسی	۸۸	۲۹/۸۳
مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته های مرتبط	۷	۲/۳۷
سایر رشته ها	۱	۰/۳
پاسخ داده نشده	۲۴	۸/۱۸
مجموع	۲۹۵	۱۰۰

نمودار (۶): نمودار فراوانی مربوط به رشته تحصیلی پاسخ دهندگان



### بررسی نرمال بودن داده ها

پیش نیاز انجام تمامی آزمون‌های پارامتری، نرمال بودن توزیع آماری متغیرهاست. به طور کلی می‌توان گفت که آزمون‌های پارامتری، عموماً بر میانگین و انحراف معیار استوارند. حال اگر توزیع جامعه نرمال نباشد، نمی‌توان استنباط درست از نتایج داشت. برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی استفاده گردید که نتایج آن در جدول (۹) ارائه گردیده است. همانگونه که مشاهده می‌گردد با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ می‌باشد در نتیجه فرض نرمال بودن داده‌ها مورد تأیید است (پلنت، ۲۰۰۹).

جدول (۹): نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها

ردیف	متغیر	نماد	چولگی	کشیدگی
۱	کیفیت حسابداری	AQ	-۰/۸۹۷	۰/۹۲۷
۲	استقلال	AI	-۰/۲۱۰	-۰/۸۴۴
۳	حرفه ای گرایی	AP	-۰/۲۵۷	-۰/۶۱۶
۴	شک و تردید حرفه ای	PAS	-۰/۲۶۷	-۰/۳۹۴

### بررسی فرضیه های پژوهش

در این بخش به بررسی فرضیه های تحقیق و آزمون هر یک از آن‌ها می‌پردازیم. برای تأیید یا رد فرضیه های تحقیق از مقدار احتمال T-Value استفاده شده است که اگر مقدار آماره احتمال بزرگتر از بازه  $(-1/96 + 1/96)$  باشد، فرضیه مربوطه در سطح خطای ۰/۰۵ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

### فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول تحقیق بیان می کند: بین استقلال و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر استقلال بر کیفیت حسابرسی، همان طور که در شکل ۴-۱ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۴۹۸) برآورد شده است. با توجه به شکل ۴-۲ مقدار احتمال برابر ۴/۳۴۰ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶+، ۱/۹۶-) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار می باشد یعنی بین استقلال و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره ۱ تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۴۹/۸ درصد از تغییرات مربوط به کیفیت حسابرسی توسط استقلال تبیین می گردد.

جدول (۱۰): نتایج مربوط به فرضیه اول پژوهش

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر مستقیم
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	استقلال $\rightarrow$ کیفیت حسابرسی

### فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم تحقیق بیان می کند: بین حرفه ای گرایی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر حرفه ای گرایی بر کیفیت حسابرسی، همان طور که در شکل ۴-۱ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۲۶۴) برآورد شده است. با توجه به شکل ۴-۲ مقدار احتمال برابر ۲/۴۱۱ می باشد (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (۱/۹۶+، ۱/۹۶-) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار می باشد یعنی بین حرفه ای گرایی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره ۲ تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۲۶/۴ درصد از تغییرات مربوط به کیفیت حسابرسی توسط حرفه ای گرایی تبیین می گردد.

جدول (۱۱): نتایج مربوط به فرضیه دوم پژوهش

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر مستقیم
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	حرفه ای گرایی $\rightarrow$ کیفیت حسابرسی

### فرضیه سوم پژوهش

فرضیه سوم تحقیق بیان می کند: بین شک و تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. در بررسی آثار متغیر شک و تردید حرفه ای بر کیفیت حسابرسی، همان طور که در شکل ۴-۱ ملاحظه می گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۳۶۱) برآورد شده است. با توجه به شکل ۴-۲ مقدار احتمال برابر ۳/۴۳۵ می باشد (برای معنی دار بودن یک

ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه (+۱/۹۶، -۱/۹۶) باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است).

می توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار می باشد یعنی بین شک و تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه شماره ۳ تایید می گردد. همچنین می توان نتیجه گرفت که حدوداً ۲۶/۴ درصد از تغییرات مربوط به کیفیت حسابرسی توسط شک و تردید حرفه ای تبیین می گردد.

جدول (۱۲): نتایج مربوط به فرضیه سوم پژوهش

نوع رابطه	نتیجه	معنی داری	مسیر مستقیم
مستقیم	پذیرش فرضیه	$p < 0.05$	شک و تردید حرفه ای $\rightarrow$ کیفیت حسابرسی

### نتیجه گیری

در این بخش تلاش می شود ابتدا به طور مختصر نتایج حاصل از سوال های عمومی آورده شود و سپس نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها ارائه گردد و با ادبیات موجود در این زمینه، مقایسه شود. در این بخش سعی می شود تا با استفاده از نتایج مربوط به تحلیل نرم افزاری داده های مربوط به روابط موجود بین متغیرها، نتایج تحقیقات مربوط به هر یک از فرضیه ها با ادبیات موجود در این مورد مقایسه و نتایج مطرح در هر مورد تحلیل گردد. در بررسی فرضیه های تحقیق و آزمون هر یک از آن ها برای تأیید یا رد فرضیه ها از مقدار احتمال استفاده شده است که اگر مقدار آماره احتمال بزرگتر از بازه مورد نظر باشد، فرضیه مربوطه در سطح خطای ۰/۰۵ مورد تأیید قرار می گیرد.

### خلاصه نتایج آمار توصیفی نمونه آماری مورد مطالعه

در این بخش به بررسی چگونگی ویژگی های جمعیت شناختی و سازمانی نمونه آماری از حیث متغیرهایی همچون، جنسیت، سن، سابقه خدمت در سازمان و میزان تحصیلات پاسخ دهندگان که در ابتدای پرسش نامه توسط محقق مورد سوال قرار گرفته، پرداخته شد. به طور خلاصه نتایج نشان داد:

در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب جنسیت نتایج نشان داد ۶۳/۷۲ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۳۰/۸۴ درصد باقیمانده زن بوده اند. همچنین ۵/۴۴ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب تحصیلات نتایج نشان داد صفر درصد دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۶۳/۰۵ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۲۴/۷۴ درصد دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۳/۷۲ درصد دانشجوی دکتری بودند، همچنین ۸/۴۹ درصد پاسخی به این مورد پاسخی نداده بوده اند. در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سابقه کار یا خدمت نتایج نشان داد ۲۹/۴۹ درصد دارای سابقه کار کمتر از ۱ سال، ۵۲/۱۹ درصد بین ۱ تا ۳ سال، ۴/۷۵ درصد بین ۴ تا ۶ سال، ۶/۴۴ درصد بین ۷ تا ۹ سال و ۲/۳۸ درصد بیشتر از ۱۰ سال دارای دارای سابقه بوده اند. همچنین ۴/۷۵ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سن نتایج نشان داد ۰/۶ دارای سن کمتر از ۲۵ سال و ۴۲/۰۳ درصد دارای سن بین ۲۶ تا ۳۰، ۳۲/۲ درصد دارای سن ۳۱ تا ۳۵ سال و ۱۱/۱۸ درصد دارای سن ۳۶ تا ۴۰ سال و ۹/۱۵ درصد دارای سن بیشتر از ۴۰ سال بوده

اند. همچنین ۴/۸۴ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند. در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب سمت کاری نتایج نشان داد ۱/۰۱ درصد سرپرست ارشد، ۴/۷۴ درصد دارای سمت سرپرست، ۶/۱ درصد دارای سمت حسابرس ارشد، ۶۶/۷۷ درصد دارای سمت حسابرس، ۱۳/۵۵ درصد دارای سمت کمک حسابرس، همچنین ۷/۸۳ درصد پاسخی به این مورد پاسخی نداده بوده اند. در بررسی نمونه آماری حسابرسان بر حسب رشته تحصیلی نتایج نشان داد ۵۹/۳۲ درصد رشته حسابداری، ۲۹/۸۳ درصد رشته حسابداری، ۲/۳۷ درصد رشته مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته ها مرتبط و ۰/۳ درصد سایر رشته ها و ۸/۱۸ درصد پاسخ نداده اند. نمودار فراوانی مربوط به سمت پاسخ دهندگان در ذیل ارائه گردیده است.

### پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱. مدیران باید از ابزارهایی همچون پاداش های درونی و بیرونی و ارتباطات باز و دوسویه بین مدیریت و حسابرسان همچون جلسات کاری مشترک همراه با بازخورد سریع و موثر، استفاده نمایند. در واقع زمانی که حسابرسان متوجه شوند که توانایی و دانش کاری وی از دیدگاه مدیران ارزشمند بوده، و نقش حرفه ای گرایان آن احساس و نگرش مثبتی در وی نسبت کار و محیط کاریش به وجود می آید در نتیجه خود را به عنوان بخشی از موسسه حسابداری دانسته و در جهت بهبود عملکرد خود گام بر می دارد.
۲. پیشنهاد می شود حسابرس به خاطر داشته باشند که سطح حرفه ای گرایان حسابرس در حین انجام حسابرسی، امری ضروری است. حسابرسی با تردید حرفه ای بدنبال شواهد مازادی از سوی شرکت مشتری است، مشروط بر اینکه حسابرس احساس کند که شواهد جمع آوری شده به اندازه کافی متقاعد کننده نیستند. هرچه سخت کوشی و دقت نظر حسابرس بالاتر باشد، نگرش تردید حرفه ای حسابرس نیز بیشتر بوده، و در نتیجه نتایج حسابرسی با کیفیت تری تولید خواهد شد.

### پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

۱. بررسی تاثیر ویژگی های شخصیتی حسابرسان (اعتماد به نفس، خودکارآمدی، سطح هوش، و غیره) بر کیفیت کاری حسابرسان؛
۲. بررسی رابطه فرهنگ اخلاقی حاکم بر موسسات حسابداری بر کیفیت حسابرسی؛
۳. بررسی نقش رفتار مدیران و روابط با سرپرستان بر کیفیت حسابرسی؛
۴. بررسی تاثیر ویژگی های موسسه حسابداری (شهرت موسسه، تخصص موسسه حسابداری و غیره) بر کیفیت حسابرسی.

### منابع

- ✓ ابراهیمی، سهیلا، عظیمی ثانی، علیرضا، (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر تجربه و تعهد سازمانی حسابرس بر رفتارهای غیر حرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری، اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز، موسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس.
- ✓ آقای، پروین، مجتهدزاده، ویدا، (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۴، صص ۵۳-۷۶.



- ✓ بزرگ اصل، موسی، (۱۳۷۹)، استقلال حسابرسان در تئوری و عمل، ماهنامه حسابرسان، دوره ۲، شماره ۶، صص ۲۰-۲۵.
- ✓ جعفری، علی، جعفری، همت، حسینی، محمد، رسائیان، امیر، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر تغییر حسابرسان بر کیفیت حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسان، دوره ۱۳، شماره ۵۱، صص ۲۵-۴۲.
- ✓ جعفری، ولی الله، (۱۳۸۷)، چرخش مؤسسات حسابرسان و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، آذین فر، کاوه، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسان، بررسی های حسابداری و حسابرسان، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.
- ✓ حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۴)، حرفه ای گرایی و قضاوت حرفه ای حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۱-۱۲.
- ✓ سهیلی، سیروس، جمال لیوانی، حمید، شربت، مهدی، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر مسائل نمایندگی بر کیفیت حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین همایش ملی حسابداری و حسابرسان، بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز.
- ✓ صادقی، سجاد، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسان، اولین همایش بین المللی حسابداری، حسابرسان مدیریت و اقتصاد.
- ✓ عباس زاده. محمدرضا، محمدی، جمال، (۱۳۹۳)، بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۲۸-۹۳.
- ✓ نیک خواه آزاد، علی (۱۳۷۹)، مفاهیم بنیادی حسابرسان، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسان، نشریه ۱۲۱.
- ✓ Agoes, S. (2012), Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik, Jilid 1, Edisi Keempat, Salemba Empat, Jakarta.
- ✓ Anugerah, R. and Akbar, S.H. (2014), Pengaruh Kompetensi, Kompleksitas Tugas Dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit, Jurnal Akuntansi, Vol. 2, No. 2, pp. 139-148.
- ✓ Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2011), Auditing, an Integrated Approach, 7th ed., Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River, NJ.
- ✓ Arens, L. (2009), Auditing Pendekatan Terbaru, Edisi kedua, Salemba Empat, Jakarta.
- ✓ Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J.S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 22 (2), 71-97.
- ✓ Baotham, S. (2007), Effects of professionalism on audit quality and self image of CPAs in Thailand, International Journal of Business Strategy, Vol. 7, No. 2. Pp. 70-92.
- ✓ Bartlett R.W., (1993), A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept, Accounting, Auditing and accountability Journal, 1993, pp. 52-67.
- ✓ Bartov, E., Gul, F.A., & Tsui, J.S.L. (2000). Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications. Journal of Accounting and Economic, 30 (3), 421-452.
- ✓ Boynton, W.C. and Johnson, R.N. (2006), Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting, 8th ed., John Wiley & Sons, New York, NY.

- ✓ Caramanis, C., & Lennox, C. (2006). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45 (1), 116-138.
- ✓ Chang, X., Dasgupta, S., & Hilary, G. (2009). The Effect of Auditor Quality on Financing Decisions. *The Accounting Review*, 84 (4), 1085–1117.
- ✓ Cohen, J.R., Dalton, D.W., & Harp, N.L. (2015), the Effect of Professional Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions within the Audit Profession. *Auditing Section Midyear Conference and Doctoral Consortium*, Pp. 1-48.
- ✓ Dang, L., Brown, K.F., & Cullough, M.C. (2005). Assessing audit quality: A Value Relevance Perspective. *American Accounting Association Annual Meeting*, San Francisco.
- ✓ DeAngelo, L.E. (1981b). Auditor size and audit quality. *J Account Econ*, 3(3), 183–199.
- ✓ Deis, D.R. and Giroux, G.A. (1992), Determinants of audit quality in the public sector, *The Accounting Review*, Vol. 67 No. 3, pp. 462-479.
- ✓ Du, X., & Lai, S. (2015). Financial Distress, Investment Opportunity, and the Contagion Effect of Low Audit Quality: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, pp. 1-29
- ✓ Ebrahim, A. (2001). Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and, Earnings Management: Additional Evidence. *ICFAI Journal of Audit Practice*, 1 (4), pp. 102-117.
- ✓ Eshleman, J.D., & Peng, G. (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (1), 117-138.
- ✓ Ferguson, A., & Stokes, D. (2002). Brand name audit pricing, industry specialization and leadership premiums post Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research*, 19, 77-110.
- ✓ Flint D., (1988). *Philosophy and Principle of Auditing: An Introduction*, Macmillan, London, 1988.
- ✓ Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, 6 (2), 33-51.
- ✓ Francis, J., & Yu, M. (2009). The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *The Accounting Review*, 84 (5), 1521-1552.
- ✓ Futri, P.S. and Juliarsa, G. (2014), Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Tingkat Pendidikan.
- ✓ Hall, W.D., & Renner, A.J. (1991), Lessons Auditors Ignore at Their Own Risk: Part 2, *Journal of Accountancy*, June, 63-71.
- ✓ Hay, D., Knechel, W. R. & Wong, N. (2006), Audit fees: A metaanalysis of the effect of demand and supply attributes, *Contemporary Accounting Research*, 23 (1), 141–91.
- ✓ Hoscop, L., (2005). Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence, *Journal of Umass Boston College of Management*.
- ✓ Hurtt, R. K, et al. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research, *journal of practice and theory*, 32, 45-97.
- ✓ Johl, S., Jubb, C.A., & Houghton, K.A. (2003). Audit Quality: Earnings Management in the Context of the 1997 Asian Crisis. *Illinois International Accounting Summer Conference (2003: Göttingen, Germany)*, College of Business at Illinois, Champaign, 1-44.

- ✓ Khurana, I.K., & Raman, K.K. (2004), Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 versus Non-Big 4 Audits: Evidence from Anglo-American Countries. *The Accounting Review*, 79, 473-495.
- ✓ Kinny W., (1999). Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value? *Accounting Horizon*, Vol. 13, No.1, 1999.
- ✓ Knapp, M.C., & Elikai, F.M. (1988), Auditor Changes: A Note on the Policy Implications of Recent Analytical and Empirical Research. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 3, 78-86.
- ✓ Krishnan, J., & Schauer, P.C. (2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 19 (2), 266-297.
- ✓ Lam, K.C. (1998), Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. Ph.D thesis. University of Toronto. Pp 5.
- ✓ Lys, T., & Watts, R.L. (1994). Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research*, 32, 65-93.
- ✓ Mardijuwono, A.W. & Subianto, C. (2018), Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality, *Asian Journal of Accounting Research*, <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0009>.
- ✓ Mautz R. K., H. A. Sharaf, (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961.
- ✓ Moizer, P. (1997), Auditor Reputation: The International Empirical Evidence, *International Journal of Auditing*, 1 (1), 61-74.
- ✓ Mulyadi (2006), *Auditing Buku 1*, Salemba Empat, Jakarta.
- ✓ Nizarul, A.M. (2007), Trisni Hapsari dan Lilik Purwanti, Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi, *SNA X*, Makassar.
- ✓ Pae, S., & Yoo, S-W. (2000). Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality and Audit Effort. *the Accounting Review*, 76 (3), 333-356.
- ✓ Pramono, R. (2007), Pengaruh Profesionalisme Auditor Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas dan Proses Pengauditan Laporan Keuangan.
- ✓ Qasim, M.Z., (2011), The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan, *International Journal of Business and Social Science*, 2 (10), 38-46.
- ✓ Rai, A. and gusti, I. (2008), *Audit Kinerja Pada Sektor Publik*, Grafindo, Jakarta.
- ✓ Reisch, J.T. (2000). Ideas for Future Research on Audit Quality, *the Audit Report*, 24 (1).
- ✓ Reiter S.A., P.F (2000). *Williams, The Independence Wars and The Systems of Professions*, School of Management, Binghamton University, Newyork, 2000
- ✓ Shelton, S.W. (1999), The Effect Of Experience In Auditor Judgment. *the Accounting Review*, 74 (2), 217-224.
- ✓ Simunic. (1984). Accounting Number as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholder, *The Accounting review*, 61.
- ✓ Singleton, Hall. (2007), *Information Technology Auditing and Assurance*, Edisi Kedua, Salemba Empat, Jakarta.
- ✓ Supriyono (1988), *Pemeriksaan Akuntan (Auditing)*, BPFE Yogyakarta, Yogyakarta.

- ✓ Toronto John M., (2003). The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: Evidence from the SEC's Independence Hearing Proceeding, AAA Annual Meeting, 2003.
- ✓ Tuanakotta, T. (2015), Audit Kontemporer, SalembaEmpat, Jakarta.
- ✓ Turri, J. (2014). Skeptical Appeal: The Source-Content Bias, A Multidisciplinary Journal, ISSN: 0364-0213, 1-18.
- ✓ Ussahawanitchakit, P. and Lim-U-Sanno, K. (2008), Relationship quality, professionalism, and audit quality an empirical study of auditors in Thailand, International Journal of Business Research, Vol. 8 No. 4, pp. 41-49.
- ✓ Vivian, Li. And David, Hay. And Robert, Knechel. (2003), Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auchland.
- ✓ Wallace, W. (1987), the Economic Role of the Audit in Free and Regulated Market: A Review. Research in Accounting Regulation, 1, 7-34.
- ✓ Widagdo, R. (2002), Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi, Universitas Diponegoro.
- ✓ Zhou, J., & Elder, R. (2002), Audit firm size, industry specialization, and earnings management by initial public offering firms. Working paper, Available at: <http://ssrn.com/abstract=321041>.

