



نقش واسطه ای استقلال حسابرسی بر رابطه بین توسعه حرفه ای و کیفیت حسابرسی در بخش دولتی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)

علیرضا صالحی امین

دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

محمد رضا وطن پرست^۱

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

فرزین فرحبد

استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۱ مرداد ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۲۵ بهمن ۱۴۰۰)

عملکرد حسابرسان در کشف و گزارش تخلفات، به عوامل سازمانی و ویژگی های فردی وابسته است. استقلال و بیطرفی، یکی از ارکان اصلی تقویت و پشتیبانی از خدمات حسابرسی اثربخش است. هدف این پژوهش، بررسی نقش واسطه ای استقلال حسابرسی بر رابطه بین توسعه حرفه ای و کیفیت حسابرسی در بخش دولتی می باشد. روش تحقیق مورد استفاده، توصیفی/پیمایشی و روش تحلیل داده ها مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی است که با استفاده از نرم افزار SmartPLS انجام گرفت. نمونه آماری شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور به تعداد ۳۰۸ نفر می باشد. ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه می باشد که در بازه زمانی مهر الی آذرماه ۹۸ جمع آوری گردید. طبق آزمون سوبل، اثر غیرمستقیم استقلال حسابرسی بر رابطه بین توسعه حرفه ای و کیفیت حسابرسی معنی دار بوده و فرضیه نقش میانجی گری تأیید گردید. با توجه به یافته های پژوهش، ضریب مسیر غیرمستقیم (۰/۱۰۵) تأثیر متغیر میانجی استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تأیید نموده است. نتایج نشان می دهد توسعه حرفه ای از طریق متغیر میانجی استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

واژه های کلیدی: استقلال حسابرسی، توسعه حرفه ای، کیفیت حسابرسی، روش معادلات ساختاری (SEM).

¹ vatanparast@iaurasht.ac.ir

مقدمه

امروزه نگرانی های ناشی از روابط بلندمدت حسابرسی در حوزه استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین مقرراتی جهت تغییر اجباری حسابرسان برای محدود کردن این روابط شده است اما در مورد افزایش روابط در بلندمدت، همواره رفتار مدیریتی متناقضی وجود داشته است [۳]. بهبود و توسعه کیفیت حسابرسی می تواند باعث ایجاد اعتماد عمومی برای داشتن قابلیت اطمینان و عادلانه بودن صورتهای مالی گردد و موجب افزایش اعتبار عمومی گردد. همچنین، ماهیت و حدود سیاست های مربوط به کیفیت حسابرسی می تواند رویه هایی را در کسب و کار ایجاد نماید که متأثر از هزینه های مختلفی در سازمان است [۳۱]. یک حسابرس حرفه ای و مستقل قادر است شفافیت را در هر دو بخش دولتی و غیردولتی بهبود بخشد و نقش مهمی در اداره و کنترل فعالیت های حسابداری و مالی دارد و موجب بهبود کیفیت در ارائه شفاف صورتهای مالی می گردد [۳۲]. در این راستا، یکی از اصول اخلاقی حرفه حسابرسی، بی طرفی است. اکنون این بی طرفی به طور فزاینده ای زیر سؤال رفته است. حسابرس هنگامی بی طرف به نظر می رسد که فاقد جانبداری بوده، تضاد منافع نداشته باشد و در معرض نفوذ شدید دیگران نیز نباشد که باعث نادیده گرفتن قضاوت حرفه ای او شود. برای بی طرف بودن، حسابرس باید از نظر مالی و فکری، مستقل از صاحبکار باشد. این بی طرفی و استقلال، برای حرفه حسابرسی ضروری بوده و بدون آن، این حرفه هیچ هدفی را محقق نخواهد کرد [۱۱]. زمانی اطلاعات مالی و حسابرسی صورتهای مالی می تواند قابلیت اتکاء داشته باشد که رویدادهای مالی به گونه ای بی طرفانه اندازه گیری شود و موجب ارتقای کیفیت حسابرسی گردد [۱۴]. فرآیند حسابرسی شامل ترکیبی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و روانشناسی است. زیرا با ایجاد اطمینان و اعتماد در جامعه، به ایجاد ثبات مورد نیاز در ارتباطات اجتماعی کمک می کند و در واقع این موضوع بیانگر نقش اجتماعی حسابرس می باشد. همچنین حسابرسان در تصمیم سازی افراد و سازمان ها درباره پیامد های اقتصادی با اهمیت در استفاده از اطلاعات، نقش اقتصادی خود را ایفا کرده و در نهایت به منافع شخصی اقتصادی و اجتماعی افراد و سازمان ها خدمت می کند [۵]. بحران های مالی چند دهه گذشته در ایران و خارج از ایران، ورشکسته شدن شرکتهای بزرگ را به همراه داشته و حرفه حسابداری و حسابرسی را در بهت و نگرانی فرو برده است. این در حالی است که رسالت حسابرسی مستقل، ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده کنندگان صورتهای مالی است و در واقع، به صورتهای مالی اعتبار داده و برای استفاده کنندگان ارزش افزوده ایجاد می کند [۱۶]. حسابرسی مستقل اطمینان می بخشد اطلاعات موجود در گزارش های مالی به طور منصفانه و اطمینان بخش ارائه شده است. بنا براین، کیفیت حسابرسی مهم ترین موضوع برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می شود [۴]. رسوایی های مالی اخیر در جهان، نگرانی هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی ایجاد کرده است که این رسوایی ها و پیامدهای بعد از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورتهای مالی است. علاوه براین، فشار بحران های مالی بر بسیاری از کشورهای جهان در سال های اخیر، تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا را افزایش داده است [۲۴]. پس از رسوایی های اخیر مالی و ورشکستگی و کشف تقلب در برخی شرکت های مطرح دنیا، توجه زیادی بر مسائل حسابرسی، از جمله

استقلال حسابرسی معطوف گشت که این موضوع منجر به تصویب قانون ساربنز-اکسلی در سال ۲۰۰۲ گردید. این قانون بجای تمرکز بر جزئیات گزارشگری، بر حاکمیت شرکتی و حسابرسی و بیانیه های کنترل های داخلی تمرکز داشته است [۱۸]. طبق گزارش سازمان شفافیت بین المللی، جایگاه ایران به لحاظ درک فساد در مقایسه با سال ۲۰۱۷ که در بین ۱۷۶ کشور رتبه ۱۳۰ بود، این جایگاه با هشت پله نزول در سال ۲۰۱۸، در بین ۱۸۰ کشور جهان به رتبه ۱۳۸ تنزل پیدا کرد. شاخص ادراک فساد، میزان فساد موجود در میان مقامات دولتی و سیاستمداران را نشان می دهد. ریسک بالای فساد سیاسی برای حسابرسان بخش دولتی مسأله ای است که باید هنگام انجام حسابرسی های عملکرد در نظر گرفته شود. از آنجائیکه حسابرسان خط مقدم مبارزه با فساد و پول شوئی قلمداد می شوند، چگونگی انعکاس تخلفات مالی در گزارشات حسابرسی همواره از مسائل بحث برانگیز بوده است [۱۰].

اصل ۵۵ قانون اساسی رسیدگی و حسابرسی کلیه حساب های وزارتخانه ها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند را در اختیار دیوان محاسبات قرار داده است. لذا گستره وسیع این اختیار، انتظار نقش موثرتر دیوان محاسبات در پیشگیری از جرم و یا کاهش آن را بوجود می آورد. این درحالی است که شاهد افزایش روزافزون فساد در ادارات و دستگاههای اجرایی هستیم که ناشی از عوامل متعددی می باشد. جهل به قانون، عدم اطلاع از قانون، تفاسیر نابجا و مخالف مفاهیم از قانون توسط مدیران، سوء استفاده از اختیار، و فشارها و مسایل سیاسی از عمده چالش های نظارت است که منجر به عدم رعایت قانون و یا ایجاد تخلفات و بی انضباطی های مالی فراوانی می شود. اگرچه همه قائل به قاعده حقوقی " جهل به قانون رافع مسئولیت نیست " هستند و منجر به مجازات جاهل می گردد اما در عمل و رویه عملی مشهود در دیوان محاسبات موارد زیادی مشاهده می شود که در راستای جهل به قانون مرتکب تخلف شده و بی انضباطی مالی زیادی همراه داشته اند [۸]. اقدامات حسابرسان دولتی برای انجام وظایف خود بر مبنای استانداردهای عمومی حسابرسی (GAAP) و کدهای اخلاقی صورت می گیرد و کشف تخلفات و انحرافات سیستم حسابداری مشتری در طی فرایند حسابرسی، نشان دهنده کیفیت حسابرسی است [۳۳]. طبق استاندارد شماره ۲۱۰۰ دیوان محاسبات کشور، این نهاد نظارتی از صلاحیت لازم و اختیار کامل در انجام وظائف برخوردار است. طبق اصل هشتم همین استاندارد، دیوان محاسبات در امور مالی و اداری و مدیریتی دارای استقلال است. در استاندارد ۴۱۱۰ دیوان محاسبات کشور تصریح شده است که طبق الزامات اصول اخلاق حرفه ای، حسابرسان باید مستقل از دستگاه اجرایی باشد تا بدون سازشکاری، نظرش را اظهار نماید.

حسابرسان مستقل به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی در حفظ منافع عمومی ایفا می کنند و کیفیت پائین گزارشات حسابرسی می تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در کمک به استفاده کننده برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافتی می باشد. از این رو، استفاده کنندگان اطلاعات باید صلاحیت حسابرسان را پذیرفته تا به اظهار نظر وی اعتماد کنند [۱۷]. به دلیل تغییرات مستمر در محیط کسب و کار، مؤسسات حسابرسی باید به شکلی سازمان یافته و طی فرایندی مستمر به موضوع بهبود کیفیت حسابرسی بپردازند. بنابراین، در این پژوهش به دنبال پاسخ به

این پرسش هستیم که آیا استقلال حسابرسان دولتی در هر دو بعد فردی و سازمانی، در رابطه بین توسعه حرفه ای و کیفیت حسابرسی نقش میانجی دارد؟ و اگر نقش میانجی دارد چه اندازه تأثیرگذار است؟ توسعه حرفه ای چه اندازه بر کیفیت حسابرسی دولتی تأثیرگذار است؟ هرچند پژوهش های زیادی در سایر حوزه ها در زمینه توسعه حرفه ای، استقلال و نقش آن روی عملکرد کارکنان انجام شده است اما بطور خاص در حوزه حسابرسی و حسابداری دولتی ایران پژوهشی در زمینه تأثیر بعد سازمانی استقلال حسابرسی بخش دولتی و غیردولتی بررسی نگردیده و از این حیث اولین پژوهشی است که تأثیر این مؤلفه ها بر کیفیت حسابرسی بررسی گردیده است. دستاوردهای علمی این تحقیق می تواند اطلاعات سودمندی در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابرسی و سایر مؤسسه های حسابداری و حسابرسی و دانشگاهی قرار دهد و قادر است درک بهتری از چگونگی تأثیر متغیرهای مرتبط با کیفیت حسابرسی بوجود آورد و در نهایت می تواند ایده های جدیدی برای پژوهش های آتی در حوزه تحقیقات رفتاری در حسابداری و حسابرسی به مخاطبان ارائه نماید. به این ترتیب، هدف این پژوهش، بررسی نقش متغیرهای استقلال و توسعه حرفه ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی بخش دولتی است.

مبانی نظری و پیشینه های پژوهش

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی یکی از اجزای کیفیت گزارشگری مالی است و دولت به عنوان اصلی ترین حامی اقتصاد هر کشور همواره نقش قیم را برای واحدهای اقتصادی در هر جامعه ای ایفا می نماید [۲۸]. کیفیت حسابرسی مفهوم پیچیده ای است و تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است ولی این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیست [۱۳]. با این حال، وقتی به واژه کیفیت حسابرسی "نوین" نگاه می کنیم اگرچه اظهار نظر نامطلوب، نماینده کیفیت پایین حسابرسی است اما کیفیت، امروزه فقط به تحریف یا اشتباه مربوط نمی شود و غالباً گفته می شود که ارزیابی اثربخشی حسابرسی حتی پس از انجام کار، دشوار است [۲۰]. عملکرد حسابرسان در کشف و گزارش تخلفات، به عوامل سازمانی و ویژگی های فردی وابسته است. به عبارت دیگر، برای ارتقای عملکرد حسابرسان، باید ویژگیهای سازمانی و حرفه ای تقویت شود [۷]. کیفیت کار حسابرسی توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۰ به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباهات و تقلبات در صورتهای مالی تعریف شده است. کشف اشتباهات و تقلبات ممکن است تحت تأثیر ویژگیهای فردی حسابرسان از جمله میزان تجربه و تحصیلات آنها قرار گیرد [۱]. در دهه های اخیر، نقش حسابرسان بسیار پیچیده شده است. پیاده سازی قواعد فعالیت های حرفه ای به شدت سخت شده است. همچنان، آموزش مستمر و حتی پایه ای در خصوص حسابرسی متفاوت ارائه می گردد و با وجود افزایش قواعد شفاف جهت بهبود کنترل کیفیت و نظارت در زمینه خدمات اطمینان بخش، ارزیابی کیفیت کار حسابرسی مشکل تر گردیده است. باید توجه داشت که آموزش حرفه ای مطلوب، حسابرسان را قادر می سازد در تمام مراحل حسابرسی، قضاوت حرفه ای با کیفیت انجام دهند [۲۱].

توسعه حرفه‌ای

توسعه حرفه‌ای اشاره دارد به انواع گوناگون تجارب آموزشی مرتبط با شغل هر فرد. پزشکان، وکلا، استادان، حسابداران و حسابرسان و مهندسين از جمله افرادی هستند که برای یادگیری و استفاده از دانش جدید و مهارتهایی تلاش می‌کنند که عملکرد شغلی شان را بهبود بخشد [۲۹]. در محیط اقتصادی پویای امروز، حسابرسان حرفه‌ای باید شایستگی‌ها و دانش همگام با پیشرفت‌های جاری را حفظ نمایند تا بتوانند با مراقبت و مهارت، به موقع عمل کنند. توسعه حرفه‌ای مستمر به یک حسابرس حرفه‌ای توانایی می‌دهد قابلیت‌های اجرای کار را بطور کارآمد و موثر در محیط حرفه‌ای توسعه دهد و حفظ نماید [۳۴]. توسعه حرفه‌ای بر بهبود کیفیت دانش و مهارت کارکنان تأکید می‌ورزد تا موجب بهبود یادگیری کارکنان در سازمان‌های دولتی شود. در واقع، توسعه حرفه‌ای فرآیندی سازماندهی شده و هدفمند برای دستیابی به رشد و پیشرفت شغلی است که در این فرآیند کسب مهارت‌هایی که می‌تواند موجب پیشرفت اعضای سازمان در حوزه‌های مختلف کاربردی و تحقیقاتی شود [۱۹].

استقلال حسابرسی

حسابرسی مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی سازمانی بوده و کیفیت حسابرسی مهم‌ترین موضوع برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی به شمار می‌رود. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرسی بستگی دارد [۱۰]. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، وجود استقلال حسابرس و ارتقای کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می‌شود [۹].

ابعاد گوناگون استقلال حسابرسی

استقلال سازمانی

در حوزه‌های قانونی حسابرسی مستقل، قانون باید استقلال دیوان محاسبات را از سازمانی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، تضمین نماید. به عبارتی، استقلال از قوه مجریه باید تا حد امکان کامل باشد [۲]. استقلال سازمانی به عنوان آزادی از شرایطی است که توانایی فعالیت حسابرسی یا مدیریت حسابرسی را برای انجام مسئولیت‌های حسابرسی به روشی بی‌طرفانه تهدید می‌کند [۲۵]. ساختار سازمانی حسابرسان نشان دهنده تغییراتی است که دو موضوع برجسته در مورد عینیت را نشان می‌دهد که عبارت است از: استقلال قانونی و استقلال بودجه‌ای. مدیرانی که درگیر اقدامات فاسد هستند غالباً مشتاق مداخله در بررسی‌های حسابرسی، دامنه کار و نتایج هستند. برای جلوگیری از چنین تلاش‌هایی، رئیس واحد حسابرسی داخلی باید موقعیتی کاملاً قدرتمند داشته باشد تا از چنین تأثیراتی مبرا شود [۲۲]. استقلال یک مؤسسه می‌تواند دارای چهار بعد باشد: ساختاری، مالی، قانونی، مداخله‌ای. استقلال ساختاری آن حدی است که مؤسسه را از نفوذ دولت در سلسله مراتب و پاسخگویی مصون می‌دارد. استقلال مالی یعنی تا چه حدی مؤسسه وابسته به وجوه دولتی است و یا خود قادر به تأمین بودجه می‌باشد و یا مسئول زیان

های خود است. استقلال قانونی یعنی تا چه حدی اعتبار حقوقی مؤسسه اجازه نمی دهد که دولت در تصمیم گیری های مؤسسه دخالت نموده و یا تغییر در آن ایجاد نماید و یا حتی مشکلاتی بر سر راه تصمیم گیری مؤسسه ایجاد نماید. استقلال مداخله ای یعنی آن حدی که مؤسسه در الزامات گزارشگری، ارزشیابی و رسیدگی های خود وابسته به دولت است. در استقلال مداخله ای مؤسسه باید از تهدیدهای احتمالی، محدودیت ها و یا مداخلات دولت در زمان وجود انحرافات در سیستم های حسابداری، دور باشد [۲۷]. در اصل اول استاندارد ۲۱۰۰ دیوان محاسبات کشور بر استقلال دیوان در کلیه امور مالی و اداری تأکید شده است. همچنین تأکید شده است که رئیس دیوان محاسبات کشور و کارکنان آن باید با کمال دقت و شجاعت و بدون هراس از عکس العمل های احتمالی، بر فعالیت های دستگاه های اجرائی نظارت کند. در اصل دوم استاندارد فوق و در قوانین دیوان محاسبات کشور و آئین نامه های استخدامی آن، شرایط انتصاب، انتصاب مجدد و تغییر رئیس دیوان محاسبات کشور، دادستان و کارکنان آن مستقل از نفوذ و تأثیر دستگاه های اجرائی تعریف شده است. همچنین در اصل سوم این استاندارد بر صلاحیت لازم و اختیار کامل دیوان محاسبات کشور در انجام وظائف تصریح گردیده است. همچنین در اصل هشتم استاندارد فوق بر استقلال اداری، مالی، مدیریتی و دسترسی به منابع مناسب مادی و مالی و تفکیک از قوه مجریه در پیشنهاد و تخصیص بودجه دیوان محاسبات کشور تصریح گردیده است.

استقلال فردی

استقلال فردی دارای دو بعد استقلال ظاهری و باطنی (واقعی) است. استقلال ظاهری بیانگر درک عموم مردم از استقلال حسابرس است. قواعد زیر برای نشان دادن استقلال رسمی حسابرس از صاحبکار طراحی شده و از هرگونه حقایق و یا شرایطی که سبب شود مردم به این نتیجه برسند که حسابرس مغرض بوده یا فاقد صداقت است ممانعت می کند. این قواعد دربرگیرنده آیین رفتار حرفه ای و دستورالعمل های محلی مختلف است. پنج شرط عمومی وجود دارد که سبب تضعیف استقلال ظاهری شده و براساس آیین رفتار حرفه ای فدراسیون بین المللی حسابداران و مصوبات مختلف دیگر، ممنوع است:

-داشتن منافع مالی با صاحبکار

-داشتن رابطه خانوادگی با کارکنان، مدیریت یا مالکان و صاحبکار

-انجام کاری که از وظایف مدیریت است

-حسابرسی کاری که از پیشتر از سوی حسابرس یا موسسه حسابرسی انجام شده است

-ارائه خدماتی به صاحبکار که با هدفهای حسابرسی مستقل ناسازگار است [۱۱]. استقلال باطنی یا واقعی، حالتی ذهنی است که در آن حسابرس فاقد جانبداری بوده و فردی با فضیلت، درستکار و دارای بالاترین استانداردهای حرفه ای است. حسابرس جانبدار ممکن است تصمیم گیری های اشتباهی را براساس شواهدی که در اختیار دارد، اتخاذ کند. چراکه انسان در اصل تمایل به ارزش نهادن بر شواهدی دارد که مطابق با نظر او بوده و حتی ممکن است شواهد خلاف نظر خود را نادیده گیرد. در چنین حالتی، ممکن است اطلاعات ارائه شده از سوی حسابرس نادرست باشد، اما استفاده کنندگان صورتهای مالی آن را درست بدانند [۱۱]. اولویت دادن حسابرس به منافع شخصی به جای منافع عمومی، عملکرد و اعتبار او

از نظر عموم را مورد تردید قرار می دهد. ویژگی های رفتاری و اخلاقی یک عامل مهم و اثرگذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال در صدور اظهار نظر حسابرسی است [۱۲]. بطور کلی، استقلال فردی حسابرسان و استقلال سازمانی آنها نقش مهمی در کیفیت حسابرسی دارد. عملکرد مطلوب حسابرسان بخش دولتی تحت تأثیر این دو عامل قرار دارد. هرچند دانش و تجربه حسابرسان در کیفیت کارشان تأثیر بالایی دارد اما بدون در نظر گرفتن عامل استقلال حسابرسان بخش دولتی، جامعه نمی تواند به کارشان اعتماد نماید. تفکیک قوا در بخش دولتی نیز که بعد سازمانی استقلال است اگر در نظر گرفته نشود وابستگی به دولت، بعد سازمانی استقلال را زیر سؤال خواهد برد. پس استقلال باید تمام ابعاد مالی، مدیریتی و دسترسی به منابع را شامل گردد.

پیشینه پژوهش

هایردیستیا و فجارنی^۱ [۲۳] به بررسی نقش استقلال و اخلاق حرفه ای و تجربه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. اطلاعات از طریق پرسشنامه از ۱۲۷ حسابرس دولتی کشور اندونزی جمع آوری شد. روش تحقیق علی بود. محققان در نتیجه فرضیه اول پژوهش خود اثبات کردند هر قدر استقلال حسابرسی بالاتر باشد کیفیت گزارش حسابرسی بالاتر است. همچنین در نتیجه فرضیه سوم پژوهش خود اثبات کردند هر قدر توسعه حرفه ای در حسابرسان بالاتر باشد کیفیت گزارش حسابرسی بالاتر است. اولیویا و راتناواتی^۲ [۳۰] در پژوهشی به بررسی تأثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت پذیری و بیطرفی حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی پرداختند. پژوهش فوق بر روی حسابرسان شاغل در شرکتهای حسابداری عمومی در جاکارتا انجام شد. و نتایج حاکی از این است که توانمندی حسابرسی، مسئولیت پذیری و بیطرفی او تأثیر قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد و در جهت کیفیت حسابرسی و قضاوت حرفه ای بهتر باید شایستگی حسابرسی و دانش او توسعه داده شود. همچنین بیطرفی حسابرسی میتواند حسابرسی را در جهت حسابرسی بهتر و به دور از تحت فشار قراردادن دیگران، کمک کند.

آیمان و سوکریسنو^۳ [۲۶] در پژوهشی به بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرسی، استقلال حسابرسی و روش های حسابرسی برای کشف تقلب نسبت به کیفیت حسابرسی پرداختند. این مطالعه از تحقیقات توصیفی استفاده بود که در آن پرسشنامه ها و مصاحبه ها به عنوان داده های ابتدایی استفاده شد. نمونه این تحقیق ۵۰ شرکت حسابداری بخش عمومی بود که در بازار سرمایه اندونزی ثبت شده اند. نتایج این مطالعه نشان داد که تخصص صنعت حسابرسی و استقلال حسابرسی تأثیر قابل توجهی در اجرای رویه های حسابرسی برای کشف تقلب دارد و تخصص صنعت حسابرسی، استقلال حسابرسی و رویه های حسابرسی برای کشف تقلب تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد. چنین نتایجی نشان می دهد که اقدامات مربوط به افزایش کیفیت حسابرسی را می توان با توسعه صلاحیت در تخصص صنعت حسابرسی، ارتقای

¹ Haeridistia & Fadjarenie

² Olivia & Ratnawati

نگرش ذهنی مستقل حسابررس و اجرای رویه های حسابرسی کافی برای کشف تقلب های اساسی در حسابرسی صورتهای مالی انجام داد.

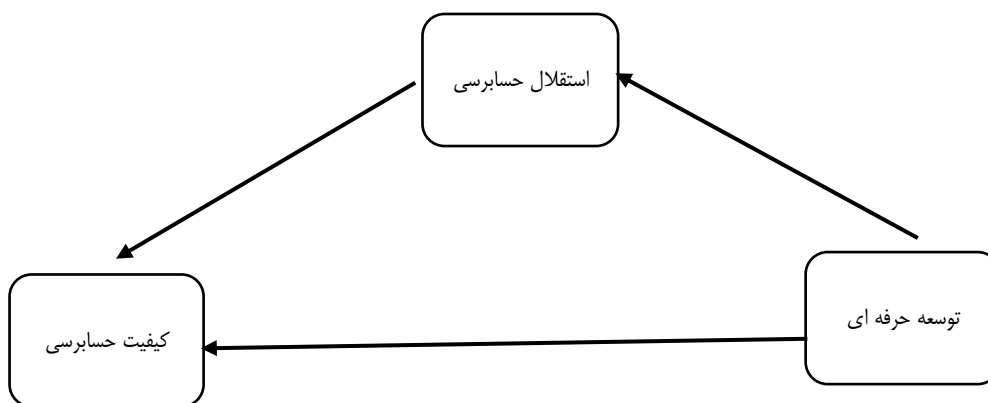
سویونو^۱ [۳۵] عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر اساس ادراکات حسابرسان در کشور اندونزی بررسی نمود. در این پژوهش استقلال مبنای اصلی اعتماد عمومی برای حرفه حسابرسان بخش عمومی محسوب گردید. تجربه نیز مهارتی است که از طریق کار قاعده مند و مستمر بدست آمده است. در این تحقیق پاسخگویی محرک روانشناختی اجتماعی است که حسابررس را برمی انگیزد تا مسئولیت همه اعمال و تصمیمات خود را به عهده گیرد. در این پژوهش ۲۸ موسسه حسابرسی بخش عمومی در استانهای سنترال جاوا و لوگ جاکارتا در اندونزی با حجم نمونه ۱۵۰ نفر حسابررس بعنوان آزمودنی انتخاب شدند. از ۱۵۰ پرسشنامه توزیع شده ۴۳ درصد برگشت داده شد. نتایج پژوهش نشان می دهد که استقلال، تجربه و پاسخگویی در کنار هم از جمله عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است؛ اما تجربه به تنهایی روی کیفیت حسابرسی مؤثر نیست. همچنین پاسخگویی عامل اصلی مؤثر بر کیفیت حسابرسی شناخته شد.

نقش بندی و همکاران [۱۵] 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 ۵۰۰ نفر بودند که با فرمول کوکران ۲۱۷ نفر حجم نمونه انتخاب شده 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.

نیکبخت و همکاران [۱۶] در پژوهشی به تدوین مدلی برای استقلال حسابررس پرداختند. روش تحقیق نظریه پردازی داده بنیان و ابزار گردآوری داده ها شامل ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته خبرگان حرفه حسابرسی بود. نتایج پژوهش نشان داد کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحبکار، عدم وابستگی مالی به صاحبکار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه، رعایت مقررات حرفه ای و کفایت نظارت حرفه ای از جمله عوامل مؤثر بر استقلال حسابررس است.

مدل پژوهش و متغیرهای آن

در این پژوهش، توسعه حرفه ای متغیر مستقل (دارای ابعاد فرهنگ سازمانی، انگیزه یادگیری و مزیت آموزشی)، استقلال حسابرسی (با دو بعد استقلال فردی و سازمانی) بعنوان متغیر واسطه ای و کیفیت حسابرسی (دارای ابعاد مدیریت و رهبری، کیفیت حرفه ای، هدف و مأموریت و ارزش مشتری) متغیر وابسته می باشد. رابطه بین متغیرها در مدل زیر نمایش داده شده است.



شکل ۱. مدل پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱: توسعه حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
 فرضیه ۲: توسعه حرفه ای بر استقلال حسابرسی تأثیر دارد.
 فرضیه ۳: استقلال حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
 فرضیه ۴: توسعه حرفه ای از طریق میانجی‌گری استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

روش شناسی پژوهش

از لحاظ هدف تحقیق، پژوهش حاضر کاربردی است و بر مبنای روش توصیفی-پیمایشی است. در این پژوهش جهت گردآوری اطلاعات در مورد ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است که شامل بررسی تحقیقات موجود و مرتبط با موضوع، مطالعه مقالات و کتب لاتین و فارسی مرتبط و همچنین استفاده از اینترنت می‌باشد. به منظور بررسی تجربی فرضیات پژوهش و آزمون آنها از روش میدانی استفاده گردید. از این رو پرسشنامه‌ای طراحی و برای گردآوری داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها از تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری تحت نرم افزار **Pls2** و به منظور بررسی وضعیت متغیرهای جمعیت شناختی از نرم افزار **Spss22** استفاده شده است، توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی جمله جنسیت، سن، وضعیت تأهل، تحصیلات، رشته شغلی و سابقه کار می‌باشد. در این پژوهش متغیرهای توسعه حرفه ای با مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی، انگیزه یادگیری و مزیت آموزشی، استقلال حسابرسی با مؤلفه‌های استقلال فردی و سازمانی و کیفیت حسابرسی با مؤلفه‌های مدیریت و رهبری، کیفیت حرفه ای، هدف و مأموریت و ارزش مشتری، جزء متغیرهای پنهان می‌باشند که از طریق پرسشنامه اندازه‌گیری شده اند بطوری که نمره بدست آمده از سؤالات مربوط به هر متغیر پنهان، آن متغیر را بطور عملیاتی توصیف می‌کند.

جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری شامل کل حسابرسان دیوان محاسبات کشور به تعداد حدوداً ۱۵۰۰ نفر بود که از طریق فرمول کوکران حجم نمونه ۳۰۵ نفر تعیین گردید. به دلیل امکان مخدوش شدن یا عدم پاسخگویی به پرسشنامه، با نظر دیوان محاسبات و اساتید راهنما تعداد ۳۶۸ پرسشنامه (۲۳ پرسشنامه برای ۱۶ استان) توزیع گردید که در نهایت ۳۰۸ پرسشنامه صحیح جمع آوری شد. به نظر لوهلین (۲۰۰۴) عدد دقیقی را نمی توان برای حجم نمونه مدل معادلات ساختاری تعیین نمود که کمتر از آن عدد را یک وضعیت بسیار بد بنامیم می پذیرد که حجم نمونه کمتر از ۱۰۰ نامناسب و حجم نمونه بالاتر از ۲۰۰ مطلوب است.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

از کل حجم نمونه ۳۰۸ نفر، ۱۴ نفر به سؤالات عمومی پاسخ نداده اند. در متغیرهای جمعیت شناختی از نظر جنسیت و تأهل بیش از ۸۰ درصد پاسخ دهندگان مرد و بیش از ۷۵ درصد متأهل بودند. از نظر سن نیز کمترین بالای ۵۵ سال (یک درصد) و بیشترین بین ۳۶ تا ۴۵ سال (۴۱ درصد) بوده اند. از نظر تحصیلات نیز کمترین مدرک کاردانی (۰/۳ درصد) و بیشترین مدرک کارشناسی ارشد (۶۵/۶ درصد) بوده اند. بیشترین سابقه کار ۱۱ تا ۲۰ سال (۳۱/۸ درصد) و کمترین سابقه کار زیر ۵ سال (۲۲/۷ درصد) می باشد. بیشترین فراوانی رشته شغلی مربوط به حسابرسان (۳۴/۴ درصد) و کمترین حسابرسان کل (۰/۳ درصد) می باشد.

معیارهای کیفیت مدل

جدول ۱. معیارهای ارزیابی کیفی مدل مفهومی پژوهش

متغیرها	Compostie Reliability	Communality	Conbachs Alpha	R Square	AVE
توسعه ای حرفه ای	۰/۹۴۴۲۹۱	۰/۵۸۶۰۹۳	۰/۹۳۵۴۴۵		۰/۵۸۶۰۹۳
فرهنگ سازمانی	۰/۹۱۹۹۹۷۳	۰/۶۹۷۰۸۴	۰/۸۹۱۰۷۴	۰/۸۵۷۵۳۵	۰/۶۹۷۰۸۴
انگیزه یادگیری	۰/۹۰۵۵۸۲	۰/۷۶۱۷۷۲	۰/۸۴۳۵۳۸	۰/۸۳۵۰۲۶	۰/۷۶۱۷۷۲
مزیت آموزشی	۰/۹۰۳۱۴۷	۰/۷۰۰۲۷۰	۰/۸۵۶۴۴۸	۰/۷۶۴۵۱۹	۰/۷۰۰۲۷۰
متغیرها	Compostie Reliability	Communality	Conbachs Alpha	R Square	AVE

نقش واسطه ای استقلال حسابرسی بر رابطه بین توسعه...

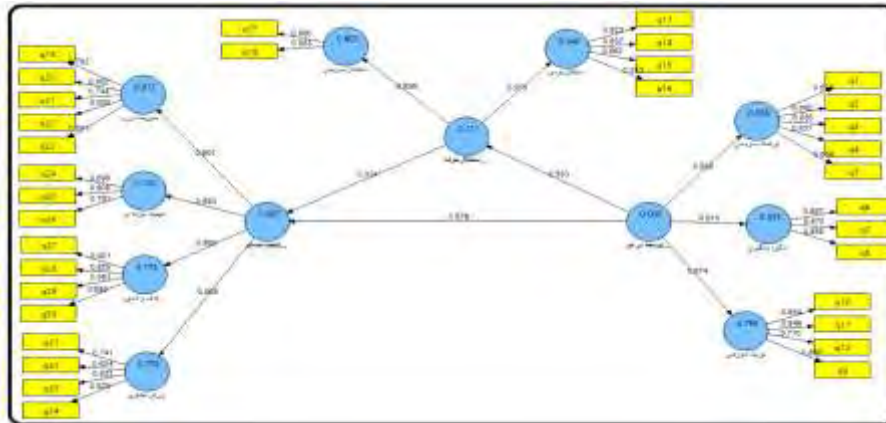
۱۶۵.

استقلال حسابرسی	۰/۹۱۵۱۰۹	۰/۶۴۲۵۵۱	۰/۸۸۸۶۲۴	۰/۶۱۱۰۳۴	۰/۶۴۲۵۵۱
استقلال فردی	۰/۸۹۹۵۰۵	۰/۶۹۱۲۰۵	۰/۸۵۰۹۸۶	۰/۹۳۹۹۴۷	۰/۶۹۱۲۰۵
استقلال سازمانی	۰/۸۷۸۳۳۰	۰/۷۸۳۰۵۶	۰/۷۲۲۹۶۲	۰/۸۰۳۴۶۱	۰/۷۸۳۰۵۶
کیفیت حسابرسی	۰/۹۴۳۹۰۹	۰/۵۱۵۳۶۵	۰/۹۳۶۰۲۳	۰/۶۹۷۰۴۱	۰/۵۱۵۳۶۵
مدیریت در رهبری	۰/۹۲۱۶۲۴	۰/۷۰۲۶۸۸	۰/۸۹۲۶۷۰	۰/۸۱۱۵۹۲	۰/۷۰۲۶۸۸
کیفیت حرفه ای	۰/۹۰۱۴۵۶	۰/۷۵۳۷۰۹	۰/۸۳۵۴۳۹	۰/۷۴۴۹۷۰	۰/۷۵۳۷۰۹
هدف و مأموریت	۰/۸۷۵۱۱۸	۰/۶۳۸۰۷۹	۰/۸۰۹۰۲۳	۰/۷۷۳۹۷۱	۰/۶۳۸۰۷۹
ارزش مشتری	۰/۸۴۵۰۳۷	۰/۵۷۹۹۲۹	۰/۷۵۳۲۲۳	۰/۷۵۳۰۵۰	۰/۵۷۹۹۲۹

به منظور سنجش برازش مدل مفهومی این پژوهش، مقدار شاخص نیکویی برازش نیز از طریق ضریب میانگین R^2 در میانگین اشتراکات متقاطع محاسبه شده است که به صورت زیر می باشد.

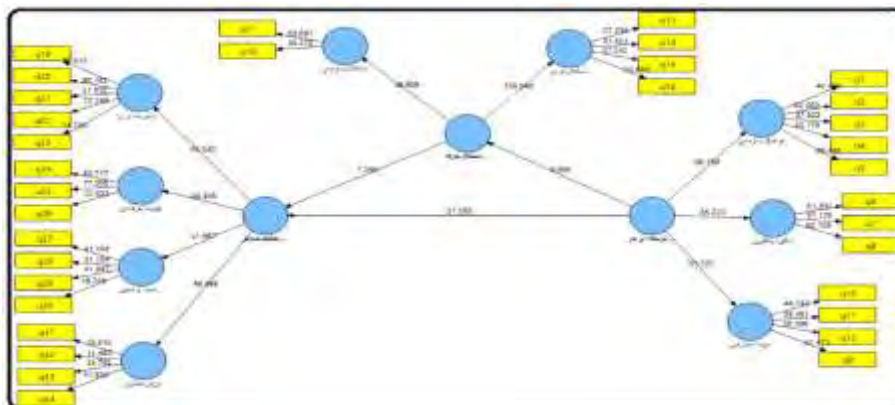
$$GOF = \sqrt{\text{Communalities}} \times R^2 = \sqrt{0.67098} \times 0.76087 = 0.7145$$

نتیجه حاصل از محاسبه میزان شاخص نیکویی برازش مدل پژوهش حاضر نشان می دهد، این مقدار برابر با ۰/۷۱۴۵ بوده است که نشان دهنده برازش قوی مدل پژوهش می باشد.



شکل ۲. مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب مسیر

در شکل ۲، خروجی نرم افزار SmartPLS بر روی مدل مفهومی پژوهش نشان داده شده است، مقادیر نشان داده شده بر روی خطوط بیانگر ضرایب مسیر و مقادیر درون متغیرها ضرایب تعیین می باشند، خروجی های t آماری مدل مفهومی پژوهش از نرم افزار در شکل شماره ۳ نشان داده است.



شکل ۳. مدل ساختاری در حالت معناداری ضرایب

آزمون فرضیات

در پژوهش حاضر به منظور آزمون معناداری فرضیات، از تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری استفاده شده است، قابل ذکر است که در سطح اطمینان ۹۵٪، اگر مقدار معناداری t آماری بالای ۱/۹۶ و p کوچکتر از ۰,۰۵ باشد، فرضیه مورد نظر تایید می شود. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات و مدل مفهومی پژوهش در جدول شماره ۲ و ۳ موجود می باشد

جدول ۲. فرضیات

نتیجه	ضریب معناداری	مسیر مستقیم	فرضیه
در بررسی فرضیه محاسبه شده که با توجه به اینکه ضریب معناداری بزرگتر از ۱/۹۶ است ، می توان نتیجه گرفت که به طور کلی توسعه حرفه ای بر کیفیت حسابرسی اثرگذار می باشد.	۲۱/۲۸۲	۰/۶۷۶	توسعه حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد.
در بررسی فرضیه محاسبه شده که با توجه به اینکه ضریب معناداری بزرگتر از ۱/۹۶ است ، می توان نتیجه گرفت که به طور کلی توسعه حرفه ای بر استقلال اثرگذار می باشد.	۵/۹۹۵	۰/۳۳۳	توسعه ای حرفه ای بر استقلال حسابرسی تاثیر گذار می باشد
در بررسی فرضیه محاسبه شده که با توجه به اینکه ضریب معناداری بزرگتر از ۱/۹۶ است ، می توان نتیجه گرفت که به طور کلی استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار می باشد.	۷/۳۴۶	۰/۳۱۴	استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد.

با توجه به اینکه در جدول بالا، در مورد هر سه فرضیه، آماره آزمون از ۱،۹۶ بزرگتر می باشد، بنابراین فرضیه های پژوهش تایید می شود.

جدول ۳. فرضیه میانجی

نتیجه	p- value	Std. Error	Test statistic	فرضیه

در بررسی فرضیه از طریق آزمون سو بل ۰,۰۰۰ $P <$ محاسبه شده که با توجه به اینکه این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، می توان نتیجه گرفت که به طور کلی استقلال حسابرسی به عنوان عامل میانجی محسوب می شود	۰/۰۰۰	۰/۰۲۲۷۲	۴/۵۹۶۴	توسعه ای حرفه ای با نقش میانجی استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد
--	-------	---------	--------	--

با توجه به داده های جدول شماره ۳ همانگونه که بیان شده است، مقدار p کمتر ۰,۰۵ مورد تایید می باشد. فرضیه توسعه ای حرفه ای با نقش میانجی استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۹٪ تایید شده است. ضریب مسیر مستقیم بین توسعه حرفه ای (متغیر مستقل) و کیفیت حسابرسی (متغیر وابسته) ۰/۶۷۶ می باشد که میزان اثرات متغیر مستقل روی متغیر وابسته بسیار قوی توصیف شده است. همچنین ضریب مسیر غیرمستقیم (اثر غیرمستقیم) از طریق متغیر میانجی استقلال حسابرسی در این رابطه ۰/۱۰۴ می باشد.

نتیجه گیری

چالش های حسابرسان در رویارویی با تغییرات در محیط های بخش دولتی، نگرانی هایی در مورد کیفیت حسابرسی را ایجاد کرده است. اقدامات حسابرسان دولتی برای انجام وظایف خود بر مبنای استانداردهای عمومی حسابرسی (GAAP) و کدهای اخلاقی صورت می گیرد و کشف تخلفات و انحرافات سیستم حسابداری مشتری در طی فرایند حسابرسی، نشان دهنده کیفیت حسابرسی است. هدف از پژوهش حاضر، بررسی نقش واسطه ای استقلال حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توسعه حرفه ای در بخش دولتی بود.

نتایج فرضیه اول نشان می دهد توسعه حرفه ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. میزان این تأثیر مثبت و معنی دار ۰/۶۷۶ می باشد. توسعه حرفه ای بطور معنی دار قادر به پیش بینی کیفیت حسابرسی است. مؤلفه های توسعه حرفه ای شامل فرهنگ سازمانی دارای بارعاملی ۰/۹۲۶، انگیزه یادگیری دارای بارعاملی ۰/۹۱۴، و مزیت آموزشی دارای بارعاملی ۰/۷۶۵ می باشد که با متغیر پنهان توسعه حرفه ای رابطه بالایی داشته و آن را قویاً تعریف می کنند. یافته ها نشان می دهد با افزایش انگیزه یادگیری و مزیت های

آموزشی و همچنین غنی‌سازی فرهنگ سازمانی می‌تواند کیفیت حسابرسی را بالا برد. ضریب مسیر بالای متغیرهای توسعه حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که توجه به مؤلفه‌های توسعه حرفه‌ای و ارتقای آن، کیفیت کار حسابرسی را افزایش می‌دهد و کیفیت گزارشات حسابرسی تا حد زیادی تحت تأثیر انگیزه یادگیری، نگرش، فرهنگ سازمانی، تجربه و ... حسابرسان قرار دارد. هایردیستیا و فجارنی^۱ [۲۳] در نتیجه فرضیه سوم پژوهش خود اثبات کردند هر قدر تجربه حسابرسان که یکی از ابعاد توسعه حرفه‌ای است بالاتر باشد کیفیت حسابرسی بالاتر است. آیمان و سوکرسنو [۲۵] اثبات نمودند که تخصص حسابرسان در صنعت، تأثیر قابل توجهی بر اجرای روش‌های حسابرسی برای تشخیص تقلب دارد بطوریکه تجربه حسابرسان در صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسی به منظور کشف تقلب در صورتهای مالی خواهد شد. همچنین اولیوا و راتناوات [۳۰] در بررسی تأثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت پذیری و بیطرفی حسابرسان روی کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و برای ارتقای قضاوت حرفه‌ای بهتر باید شایستگی حسابرسان و دانش او را توسعه داد. در پژوهش نیکبخت و همکاران [۱۶] با عنوان رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی طبق فرضیه دوم اثبات شد که بین تجربه حسابرسان که یکی از مؤلفه‌های توسعه حرفه‌ای است با کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای بر استقلال حسابرسی تأثیر دارد. نتیجه این تأثیرگذاری مثبت و معنی‌دار و ۳۳۳٪ می‌باشد. توسعه حرفه‌ای بطور معنی‌دار قادر به پیش‌بینی استقلال حسابرسی است. مؤلفه‌های استقلال حسابرسی شامل استقلال سازمانی دارای بارعاملی ۰/۸۹۶ و استقلال فردی دارای بارعاملی ۰/۹۷۰ می‌باشد که با متغیر پنهان استقلال حسابرسی رابطه بالایی داشته و آن را قویاً تعریف می‌کنند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که با افزایش انگیزه یادگیری و مزیت‌های آموزشی و همچنین غنی‌سازی فرهنگ سازمانی می‌توان بطور معنی‌داری استقلال حسابرسی را تقویت نمود. رابطه استقلال با توسعه حرفه‌ای بطور ضمنی در پژوهش فردهولم (۲۰۱۷) با عنوان درک معنای استقلال اشاره شده است. همچنین رابطه استقلال با تحصیلات در پژوهش فتاحی با عنوان بررسی ارتباط رضایت شغلی با سن، تحصیلات و استقلال عمل کارکنان بنیاد شهید مشخص شده است.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌دهد استقلال حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. میزان این تأثیرگذاری مثبت و معنی‌دار و ۳۱۴٪ است. نتایج نشان می‌دهد که استقلال حسابرسان بطور معنی‌دار قادر به پیش‌بینی کیفیت حسابرسان است. یعنی هر قدر استقلال حسابرسان بالاتر باشد کیفیت کارشان افزایش پیدا می‌کند. مؤلفه‌های کیفیت حسابرسان شامل مدیریت و رهبری دارای بارعاملی ۰/۹۰۱، کیفیت حرفه‌ای دارای بارعاملی ۰/۸۵۳ و هدف و مدیریت دارای بارعاملی ۰/۸۸۰ و ارزش مشتری دارای بارعاملی ۰/۸۵۸ می‌باشد که با متغیر پنهان کیفیت حسابرسان رابطه بالایی داشته و آن را قویاً تعریف می‌کنند. البته تاکنون بعد استقلال سازمانی در هیچ پژوهشی در حسابرسان بخش دولتی و غیردولتی بررسی نگردیده و از این حیث اولین پژوهشی است که تأثیر این مؤلفه‌ها بر کیفیت حسابرسان بررسی گردیده است. رابطه

¹ Haeridistia, Fadjarenie

² Fredholm

بین استقلال و کیفیت حسابرسی در تحقیق توبی و همکاران^۱ [۳۶] تأیید گردید. بنی مهد و درویش [۶] نیز در مبنای نظری پژوهشی با عنوان اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، اعتماد اجتماعی را مؤثر بر اعتماد حسابرسان و اعتماد حسابرسان را مؤثر بر استقلال او و در نتیجه استقلال حسابرسان را مؤثر بر کیفیت حسابرسی دانستند. هایدیستیا و فجارنی [۲۳] در نتیجه فرضیه اول پژوهش خود اثبات کردند هر قدر استقلال حسابرسان بالاتر باشد کیفیت گزارش حسابرسان بالاتر است. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش اوکایول^۲ که نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی (از ابعاد استقلال حسابرسی) با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار دارد نسبتاً هم راستاست. همچنین نتایج بعد فردی استقلال در تحقیق حاضر با تحقیق صالحی (۱۳۹۵) و نقش بندی و همکاران [۱۵] در بعد استقلال فردی هم راستاست.

نتایج فرضیه چهارم نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری استقلال حسابرسان بر کیفیت حسابرسان تأثیر دارد. معنی دار بودن تأثیر غیرمستقیم توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان از طریق استقلال حسابرسان توسط آزمون سوبل نیز مورد تأیید قرار گرفته است. ضریب تأثیرگذاری متغیر میانجی استقلال حسابرسان ۰/۱۰۵ و مثبت و معنی دار است. بنابراین بخشی از ارتقای کیفیت حسابرسان مربوط به استقلال حسابرسان (ابعاد فردی و سازمانی) حسابرسان است. ضریب کل مسیر (۰/۷۸) بطور قوی نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری استقلال حسابرسان تأثیر بالایی روی کیفیت حسابرسان دارد و تقویت این بخش مهم می‌باشد. این پژوهش با نتایج تحقیق رحیمی نیز هم راستاست.

تأثیر توسعه حرفه‌ای (با ابعاد آموزش و تجربه و ...) با ضریب مسیر بالای ۶۵ درصد بر روی کیفیت حسابرسان، نشان دهنده تأثیرگذاری تحصیلات روی عملکرد حسابرسان است که در این تحقیق بیش از ۶۵ درصد نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد هستند. پیشنهاد می‌شود خصوصاً در زمان استخدام حسابرسان هم به بعد تحصیلات توجه شود و هم معیارهایی برای سنجش استقلال حرفه‌ای فردی تدوین گردد تا ضعف‌های موجود در این زمینه رفع گردد. با توجه به عدم وجود تحقیقات کافی در زمینه رابطه بین توسعه حرفه‌ای و استقلال حسابرسان در حسابداری و حسابرسی، در این زمینه پژوهش‌های بیشتری صورت گیرد تا منابع بیشتری نیز برای محققین وجود داشته باشد.

فهرست منابع

۱. احمدی، نوشین؛ آقائی، آرزو (۱۳۹۶). "بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسان بر روی کیفیت کار حسابرسان و حسابداری"، اولین همایش حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد پویایی اقتصاد ملی، تهران.
۲. آذر، عادل؛ حبشی، نعمت (۱۳۹۶). "ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسان بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران"، دانش حسابرسان، سال هفدهم، شماره ۶۶، ص ۴۰-۵.

¹ Tubi et al.

² Okaiwele

۳. امین عشایری، آسو(۱۴۰۰). "بررسی نقش متغیرهای کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان در تأثیر گذاری مدیریت سود بر عملکرد شرکت در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، شماره ۷۲، ص ۱۱۹-۱۳۶.
۴. ایمانی برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه؛ حجت شمامی، رحیم (۱۳۹۵). "شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی"، **مجله دانش حسابداری**، سال هفتم، ش ۲۵، ۱۶۷-۱۸۹.
۵. بنی مهد، بهمن؛ درویش، حدیثه (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال"، **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال پنجم، شماره ۱۹، ص ۲۶-۱۷.
۶. بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن پور، شیوا (۱۳۹۵). "پژوهش های تجربی و روش شناسی در حسابداری"، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
۷. بهرامی رهنما، زهرا؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۸). "بررسی بدگمانی سازمانی، تعهد حرفه ای و گزارش خطاکاری در حرفه حسابرسی"، **فصلنامه بورس اوراق بهادار**، سال دوازدهم، شماره ۴۵، صفحه ۱۱۸-۱۴۴.
۸. حقیقی، مهری؛ ابدی، سیدرضا؛ عربیان، اصغر؛ جلالی، محمد (۱۳۹۷). "چالش های قانونی دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاههای اجرائی"، **فصلنامه تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری**، شماره ۳۸، ۳۴-۱۱.
۹. زلّقی، حسن؛ افلاطونی، عباس؛ برزآبادی فراهانی، محمد (۱۳۹۸). "تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران"، **پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی**، سال ۱۱، شماره ۴۱، ص ۱-۲۲.
۱۰. صراف، فاطمه؛ حسن زاده، موسی (۱۳۹۹). نقش حسابرسان در پیشگیری و مبارزه با فساد مالی و پول سویی، **حسابدار**، شماره ۳۳۲، ص ۴۶-۵۰.
۱۱. قاسمی، اعظم (۱۳۹۶). "پیشنهادی برای افزایش استقلال ظاهری و واقعی"، **مجله حسابرسان**، شماره ۹۱، ص ۷۸-۸۴.
۱۲. مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۹۸). "ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار"، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال هشتم، شماره بیست و نه، صفحه ۱۶۱-۱۷۳.
۱۳. ملانظری، مهناز؛ اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۳). "شناسایی ویژگی های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۲۱، شماره ۴، ص ۵۰۵-۵۲۶.
۱۴. نظری، فرشته؛ صفریور، مریم؛ گرجی زاده، داوود (۱۴۰۰). "تأثیر ویژگی های صنعت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی"، **فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، شماره ۶۸، ص ۱۵۰-۱۶۹.

۱۵. نقش بندی، نادر؛ غفاری، منصورسادات؛ یوسف پور، فاطمه (۱۳۹۹). "بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرای و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی"، **نشریه چشم اندازه حسابداری و مدیریت**، شماره ۲۳، ص ۷۹-۹۸.
۱۶. نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشور؛ امید (۱۳۹۶). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص های هیت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۴، شماره ۳، ۴۴۱-۴۶۲.
۱۷. وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت اله؛ علوی، سیدمحمد (۱۳۹۹). "عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۶، ص ۲۱-۴۸.
۱۸. کنعانی، اکبر؛ حجازی، رضوان؛ قنبری، مهرداد. جمشیدی نوید، بابک (۱۳۹۸). "بررسی ارتباط بین کارایی مدیریت و تغییر حسابرسی با تأکید بر نقش عدم تقارن اطلاعاتی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۳، ص ۲۳-۴۱.
19. Bates ,T. Swennen , A . Jones, K (2011).” Teacher educators - a professional development perspective”, **The Professional development of teacher educators**, Abington / New York: Routledge, pp. 7-19.
20. Bol, Jasmijn; Grabner, Isabella (2019). “The Effect of Audit Culture on Audit Quality”, **The Foundation for Auditing Research**, pp 1-10.
21. Chersan, L. C. (2019). "Audit Quality and Several of Its Determinants", **Audit financiar**, XVII, Nr. 1(153)/2019, pp:93-105.
22. Dawuda A., Aninanya G. O, Alnaa S. E.(2015). "The Organizational Independence of Internal Auditors in Ghana:Empirical Evidence from Local Government", **Asian Journal of Economic Modelling** , 3(2): 33-45.
23. Haeridistia, N., Fadjarenie A.(2019). "The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality", **International journal of scientific & technology research**, Volume 8, Issue 02,24-27.
24. Harris,M.K. Williams,L.T.(2020). "Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees", **Advances in Accounting**, 50,pp: 1-13.
25. IIA, (2009). "International standards for the professional practice of internal auditing", Available from <http://www.theiia.org>.
26. Iman Sarwoko & Sukrisno Agoesb (2014). "An empirical analysis of auditor’s industry specialization, auditor’s independence and audit procedures on audit quality", Evidence from Indonesia. **International conference on accounting studies**, Malaysia.
27. Koen Verhoest., Guy B. P., Geert B., Bram V.(2004). "The study of organizational autonomy : a conceptual review", **Public administration and development**, 24(2): 101-118.

28. Miihkinen,A. (2013), "The usefulness of firm risk disclosures under different firm riskiness, investor-interest, and market conditions: New evidence from Finland, *Advances in Accounting*", **Incorporating Advances in International Accounting**, 29, 33–312.
29. Mizell, hayes.(2010). "Why Professional development Matters", **learning forward**, Oxford, PP: 1-28.
30. Olivia Furiady. Ratnawati Kurnia. (2015)."The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 211: 328 – 335.
31. Salih,J.I. Flayyih,H.H.(2020) "Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks", **International Journal of Innovation**,Vol:13,PP:176-199.
32. Sattar, Usman; Ahmad Javeed , Sohail and Latief Rashid.(2020). "How Audit Quality affects the Firm Performance with the Moderating Role of the Product Market Competition: Empirical Evidence from Pakistani Manufacturing Firms", **Sustainability**,12, 4153, pp1-20.
33. Senathip, T., Mujtaba, B. G., & Cavico, F. J. (2017). "Policy-Making Considerations for Ethical and Sustainable Economic Development",**Economy**,4(1),7-14.<https://doi.org/10.20448/journal.502.2017.41.7.14>.
34. Shue, C L. Jau, M S. Sang, B T. Tzu, L L. & Weiwei, D. (2016). "A Comprehensive Survey Of Government Auditors Self-Efficacy And Professional Development For Improving Audit Quality", **Springer Plus**, 5:1263.
35. Suyono, Eko,(2012)," Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective", *Global Review of Accounting & finance*, PP: 42-57.
36. Tobi B" A\ Osasrere A. O., Emmanuel U. (2016). "Auditor's Independence and Audit Quality: A Study of Selected Deposit Money Banks in Nigeria", **International Journal of Finance and Accounting**, 5(1): 13-21. DOI: 10.5923/j.ijfa.20160501.02



The mediating role of audit independence on the relationship between professional development and audit quality in the public sector

Alireza Salehi Amin

Ph.D. Student, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

Mohammad Reza Vatanparast¹©

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

Farzin Farahbod

Assistant Professor, Department of Public Administration, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

(Received: August 2, 2021; Accepted: February 14, 2022)

The performance of auditors in detecting and reporting deviations and errors depends on organizational factors and individual characteristics. Independence and neutrality is one of the main element in strengthening and supporting of effective audit services. The aim of this study is investigate the mediating role of audit independence on the relationship between professional development and audit quality in the public sector. The research method used was a descriptive - survey and the data analyzed using a structural equation model (SEM) done with Partial Least Squares approach and using SmartPLS software. The statistical sample included 308 auditors of the Supreme Court of Audit. The data were collected from sixteen provincial auditors in the period from November 2019 - January 2020 with standardized questionnaires. According to the Sobel test, the indirect effect of professional development on audit quality through audit independence was significant and the hypothesis of its mediating role was confirmed. According to research findings, indirect path coefficient (0.105) approved the impact of auditors' audit independence on their audit quality. The results indicated that professional development through the mediating variable of audit independence affects audit quality.

Keywords: Professional Independence, Professional Development, Audit Quality, Structured Equation Modeling (SEM).

¹ vatanparast@iaurasht.ac.ir © (Corresponding Author)