

## **Identifying The Factors Affecting The Quality Of Auditing From The View Of Consumers Of Audit Services**

**Reza Jamei**

\*Corresponding Author, Faculty Member of Accounting, University of Kurdistan (UOK), Sanandaj, Iran. Email: r.jamei@uok.ac.ir

**Niloufar Mohammadi Kelareh**

M.A. Accounting, Faculty of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran.  
Email: nilo.mohamadi.2017@gmail.com

### **Abstract**

The ultimate value of an audit activity is to help consumers identify the quality of information received. The quality of audit that determines the performance of an audit is subject to a number of factors. Therefore, the purpose of this study is to identify the factors affecting the quality of auditing from the perspective of consumers of these services. This research is an applied one in terms of its purpose and is a survey research according to the method. Data was collected using a questionnaire. Also, to achieve the purpose of the study, 29 variables related to audit quality were identified from the perspective of consumers of these services and divided into 3 components. The subjects of this study included credit managers based in Iranian banks and according to the sampling method, 123 credit managers of the country's banks have been determined as a statistical sample. Factor analysis method has also been used to analyze the research data and hypotheses. The results show that ethical values have the most influence and qualification has the least impact on audit quality from the viewpoint of consumers of these services.

**Keywords:** Audit Quality, Qualification, Ethical Values, Auditor Experience, Consumers of Audit Services

**Citation:** Jamei, R., & Mohammadi Kelareh, N. (2020). Identifying the factors affecting the quality of auditing from the perspective of consumers of audit services based in Iranian banks. *Consumer Behavior Studies Journal*, 7 (1), 202-216. (in Persian)



## شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی

رضا جامعی

\*نویسنده مسئول، عضو هیات علمی، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران.  
رایانامه: r.jamei@uok.ac.ir

نیلوفر محمدی کلاره

کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران.  
رایانامه: nilo.mohamadi.2017@gmail.com

### چکیده

ارزش نهایی فعالیت حسابرسی کمک به مشتریان این خدمت برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده است. کیفیت حسابرسی که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی است. بنابراین هدف از این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان این خدمات است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و بر حسب روش پژوهش، پیمایشی است. داده‌های موردنیاز این پژوهش با استفاده از پرسشنامه گردآوری شده است. همچنین برای رسیدن به هدف پژوهش، ۲۹ متغیر مربوط به کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان این خدمات شناسایی و به ۳ مؤلفه تقسیم شده است. آزمودنی‌های این پژوهش شامل مدیران اعتبارات مستقر در بانک‌های کشور است و طبق روش نمونه‌گیری تعداد ۱۲۳ نفر از مدیران اعتبارات بانک‌های کشور به عنوان نمونه آماری تعیین شده است. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که ارزش‌های اخلاقی بیشترین تأثیر و صلاحیت و شایستگی کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان این خدمات می‌گذارند.

**کلید واژه‌ها:** کیفیت حسابرسی، صلاحیت و شایستگی، ارزش‌های اخلاقی، تجربه حسابرس، مشتریان خدمات حسابرسی

**استناد:** جامعی، رضا و محمدی کلاره، نیلوفر (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی مستقر در بانک‌های کشور، (۱)۷، ۲۰۲-۲۱۶

## ۱. مقدمه

رشد روزافزون شرکت‌ها، افزایش تقاضا و تضاد منافع میان افراد سبب به‌وجودآمدن مؤسسات حسابرسی شده است (Hojati & Saeedi, 2019). شرکت‌هایی با ساختار بزرگ و گسترده هم‌چون شرکت‌های سهامی، از تشکلهای درون‌سازمانی شامل مدیران، مالکان، سهامداران و هم‌چنین برون‌سازمانی نظیر اعتباردهندگان تشکیل شده‌اند که از طریق انعقاد قراردادهای رسمی و غیررسمی مختلفی گردهم می‌آیند. در نتیجه این موضوع در قالب تئوری نمایندگی مطرح گردیده است که از مهم‌ترین تضادها طبق این تئوری می‌توان به رابطه بین مالک (سهامدار) و نماینده (مدیر) اشاره کرد که به‌واسطه تفویض اختیار صورت می‌گیرد، از این رو، این موضوع منجر به ایجاد حرفه حسابرسی شده است (Montaghehi, 2014). بنابراین هر دو گروه مشتریان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مایل به استفاده از خدمات حسابرسی مستقل هستند. بدین ترتیب، حسابرسی به‌عنوان راهکاری کارآمد برای محدودکردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود. هم‌چنین حسابرسان باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگار است و ممکن است به درستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آن‌ها لطمه وارد کند، خودداری کنند. آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به "اصلاح حساب" یا "تهیه و نگهداری سوابق حسابداری" صاحبکار است، نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود (Hojati & Saeedi, 2019). از آنجایی که گزارشگری مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی محسوب می‌شود، در بنگاه‌های اقتصادی بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های مختلف درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. این گروه‌ها برای اتخاذ تصمیمات درست و به‌جای اقتصادی، برنامه‌ریزی، اعمال نظارت و پاسخگویی به این اطلاعات نیاز دارند. اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است، که از ویژگی‌های کیفی لازم از جمله قابلیت اعتماد برخوردار باشد. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد است که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به‌طور بی‌طرفانه اندازه‌گیری شود و نتایج معتبر و قابل تأیید باشد (Mojtahedzadeh & Aghaei, 2004). براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز نقشی حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعات معتبر و قابل اتکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به‌وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری به‌نظر می‌رسد (Ebrahimimand & Sajadi, 2005). مؤسسات حسابرسی می‌توانند کیفیت بالای حسابرسی را براساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. قانون‌گذاران ممکن است کیفیت بالای حسابرسی را عاملی بدانند که باعث انجام کار براساس استانداردها می‌شود. در نتیجه کیفیت بالای حسابرسی از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند (Bruynseels, Knechel, & Willekens, 2011). در سال‌های گذشته سازمان‌های مختلف شاخص‌هایی را برای ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند و همواره کیفیت حسابرسی در زمره حیاتی‌ترین مسائل این حرفه به‌شمار آمده است، به‌طوری که مشتریان صورت‌های مالی و سایر ذینفعان، همواره برای توسعه شاخص‌های کیفیت حسابرسی تلاش کرده‌اند. در نتیجه باید به شناسایی عواملی که در به‌دست‌آوردن کیفیت حسابرسی مؤثر هستند، پرداخته شود. هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است و کیفیت حسابرسی احتمال این است که صورت‌های مالی شامل تحریفات بااهمیت نباشد، بدین روی به منظور پاسخگویی به این که چگونه استفاده‌کنندگان اطلاعات

مالی به سطح اطمینان قابل قبول دست یابند بکارگیری صحیح عوامل مورد نظر الزامی است که می توان از جمله این عوامل به شایستگی ها و صلاحیت های حسابرسان، ارزش های اخلاقی و تجربه اشاره نمود.

## ۲. مبانی نظری

به منظور تعیین و ارزیابی کنترل های داخلی و تعیین آزمون های محتوای مناسب براساس شواهد و مستندات حسابرسی در راستای ارائه اظهارنظر، رعایت استانداردهای حسابرسی در حوزه برنامه حسابرسی اهمیت فراوانی در کیفیت اجرای عملیات حسابرسی دارد. براساس استاندارد حسابرسی شماره ۲۳۰ ایران، تهیه به موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب، به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج به دست آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرس، تسهیل می نماید (International Accounting Standards Committee, 2013).

مشتریان خدمات حسابرسی به دلایل مختلف، به طور مستقیم کیفیت و مطلوب بودن صورت های مالی را ارزیابی نمی کنند، بلکه به نظر حسابرس مستقل و با صلاحیت درباره اعتبار اطلاعات اتکا می کنند. در نتیجه حسابرسی صورت های مالی با هدف حمایت از منافع مشتریان و سایر ذینفعان، اطمینان منطقی و معقولی درباره مطلوبیت و قابلیت اعتماد نسبت به گزارش های مالی می دهد. لذا اطمینانی که به واسطه استقلال، نظر حرفه ای، رعایت آیین رفتار حرفه ای و سایر الزامات دیگر صورت می گیرد، سبب اطمینان سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و سایر گروه های مشتریان نسبت به عملکرد و کیفیت گزارش های تهیه شده حسابرسی می گردد و نهایتاً موجب ارتقا حرفه حسابرسی می شود (Forough & Asgariarjangi, 2017). لذا در این پژوهش، مشتریان خدمات حسابرسی و عوامل تاثیرگذار بر آن به شرح زیر توضیح داده شده است.

### ۲-۱. مشتریان خدمات حسابرسی

یکی از مهم ترین خدمات حرفه، حسابرسی صورت های مالی است که برای استفاده کنندگان ایجاد ارزش می کند. از آن جا که استفاده کنندگان از صورت های مالی حسابرسی شده، طیف وسیعی را دربرمی گیرند و برای تصمیم گیری به اطلاعات موجود در این صورت های مالی اتکا می کنند، لذا در این پژوهش چهار گروه سهامداران، مدیران، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان به عنوان مشتریان این خدمات در نظر گرفته شده اند (Forough & Asgariarjangi, 2017). بنابراین عوامل متعددی بر کیفیت حسابرسی انجام شده از دیدگاه مشتریان این خدمات تأثیر می گذارد که به شرح زیر توضیح داده شده است:

### ۲-۱-۱. شایستگی ها و صلاحیت های حسابرسان

صلاحیت واحد حسابرسی به کسب و حفظ دانش و مهارت های مورد نیاز این واحد به طور کلی و سطحی اطلاق می شود که آن واحد را قادر می سازد وظایف تعیین شده را به صورت دقیق و طبق استانداردهای حرفه ای مربوط انجام دهد. بی طرفی و صلاحیت نمی توانند مکمل هم باشند، هر چه جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاست ها و روش های مرتبط با آن با کفایت بیشتری از بی طرفی حسابرسان پشتیبانی کند، و هر چه میزان صلاحیت این واحد بیشتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان بتوانند از کار این واحد در حوزه های بیشتری استفاده کنند. مفهوم صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده دوجنبه اساسی است که کسب صلاحیت، نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلی های حرفه ای مربوط از طریق آموزش های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود. هم چنین حفظ صلاحیت حرفه ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات

حرفه به‌ویژه به‌کارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود، خدمات حرفه‌ای با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود<sup>۱</sup>.

### ۲-۱-۲. ارزش‌های اخلاقی

اخلاق، مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسان است که به‌صورت اعمال و رفتاری که از خلیقات انسان ناشی می‌شود، بروز ظاهری پیدا می‌کند (Mohagheghnia & Naseri, 2013). اخلاق کسب‌وکار شاخه‌ای از دانش مدیریت است که از زمان پدیدارشدن نهضت مسئولیت اجتماعی در دهه‌ی ۱۹۶۰ پدیدار شد (Mohammadi & Royai, 2015) و از سال‌های آغازین دهه‌ی ۱۹۹۰ جایگاه ویژه‌ای در ادبیات حوزه‌ی اخلاق پیدا کرده و جنبه‌های مختلف در حرفه‌های مختلف از جمله حسابداری و حسابرسی موردتوجه صاحب‌نظران است (Taherifardpilehrud, 2015). باتوجه به اخلاق حرفه‌ای حاکم بر حرفه‌ی حسابرسی، می‌توان انتظار داشت که با افزایش درک پرسنل مؤسسات حسابرسی از اخلاق، تمایل به ترک سازمان در آن‌ها کاهش می‌یابد (Omar & Ahmad, 2014).

### ۲-۱-۳. تجربه

تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش فراهم می‌کند. بنابراین، تجربه در یک زمینه به دانش ساختاریافته منجر می‌شود. یکی از اثرهای تجربه حسابرسی این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده هستند که به آنان به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیم‌گیری کمک می‌کند (Libby & Frederick, 1990) بنابراین، با افزایش تجربه، حسابرسان با ماهیت شغل حسابرسی بیشتر آشنایی پیدا کرده و توانایی و دانش بیشتری کسب می‌کنند که باعث می‌شود کارها و فرآیند حسابرسی را بهتر انجام دهند (Mahdavi & Zamani, 2018).

### ۳. پرسش‌های پژوهشی

عوامل متعددی بر کیفیت حسابرسی اثر گذار است و شناسایی این عوامل به منظور پاسخگویی به نیازهای مشتریان نیز دارای اهمیت به‌سزایی است. بدین منظور سوالاتی به شرح زیر مطرح گردیده است:

(۱) مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بعد صلاحیت و شایستگی حسابرسان از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی شامل چه مواردی است؟

(۲) مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بعد ارزش‌های اخلاقی از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی شامل چه مواردی است؟

(۳) مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بعد تجربه حسابرسان از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی شامل چه مواردی است؟

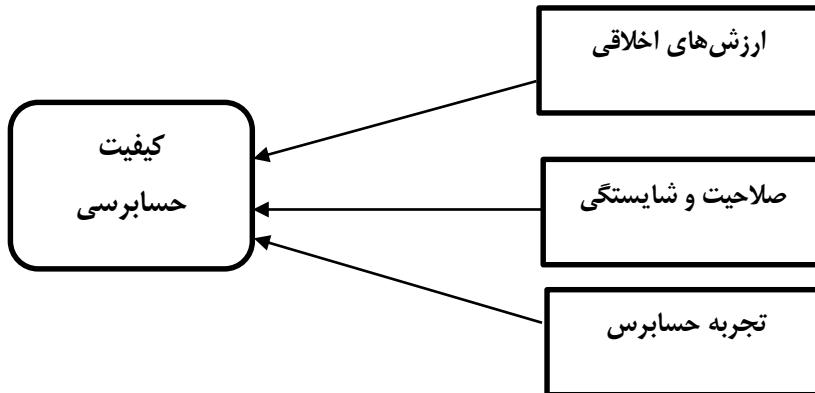
### پیشینه پژوهش‌های انجام شده

(Khalozadeh et al., 2019) در پژوهشی به بررسی طراحی مدل ارتقای تجربه و پاسخ مشتری با استفاده از بازاریابی رسانه‌های اجتماعی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که مقوله‌هایی در مشارکت و رضایت مصرف‌کننده مؤثر است و استفاده از رسانه‌های اجتماعی سبب می‌شود که این مقوله‌ها به پاسخ و تجربه مصرف‌کننده منتج شود.

<sup>1</sup> Code of Professional Conduct, Ministry of Economic Affairs and Finance-Audit Organization.

Abaszadeh et al., (2019) در پژوهشی به بررسی شناسایی و سطح‌بندی عوامل تشکیل‌دهنده برند در صنعت بانکداری پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که عوامل یازده‌گانه برندسازی در سیستم بانکی در پنج سطح طبقه‌بندی می‌شود، که کیفیت خدمات در سطح چهارم این طبقه‌بندی قرار دارد. (Mahdavi & Rastegari (2018) در پژوهشی به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و محدودیت در تأمین مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش نشان داد که اندازه مؤسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس با محدودیت در تأمین مالی رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد ولی بین تخصص حسابرس در صنعت با محدودیت در تأمین مالی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. (Khodadadi, Veisi & Cheraghinia, (2017) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ساختار سرمایه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ساختار سرمایه رابطه مثبت معنادار برقرار است. اما بین حق الزحمه حسابرسی و ساختار سرمایه منفی معناداری برقرار است. (Etemadi & Abdoli (2017) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرس بر بروز تقلب حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش نشان داد که بین اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری برقرار است. (Ma et al., (2017) به بررسی تأثیر تمایلات سرمایه‌گذاران بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که هنگامی که کیفیت حسابرسی پایین‌تر باشد، تمایلات سرمایه‌گذاران بیشتر است. همچنین نتایج تحلیل‌های بیشتر آن‌ها نشان داد در مواقعی که سرمایه‌گذاران نسبت به روند رشد شرکت در بازار دارای احساسات بالا باشند، حسابرسان با احتمال کمتری نظرات تعدیل‌شده حسابرسی را منتشر می‌کنند. (Salehi, Bozorgmehrian & Amini (2016) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش نشان داد که اندازه‌ی حسابرس و تخصص حسابرس با پایداری سود ارتباط مثبت معناداری برقرار است اما تداوم تصدی حسابرس رابطه‌ی معناداری با پایداری سود نداشته است. (Setayesh, & Sayadi (2017) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین جریان نقد آزاد با مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج 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. (Ganthier-Besacrier et al., (2016) در پژوهشی با عنوان "استنباط از کیفیت حسابرسی: فراتر از فاصله استنباطی مبتنی بر نقش" به این نتیجه رسیدند 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 فرآیند حسابرسی مرتبط نیست. (Bell, Causholli & Knechel (2015) به بررسی تأثیر تصدی مؤسسات حسابرسی و خدمات حسابرسی‌نشده در کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که حسابرسی نخستین، کیفیت اندکی دارد و در سال‌های بعد، کیفیت حسابرسی، اندکی افزایش می‌یابد؛ اما با طولانی‌شدن زمان تصدی حسابرس، کاسته می‌شود؛ البته، این کاهش کیفیت حسابرسی برای صاحبکاران خصوصی است. (Kwon, Lim & Simnett (2014) به بررسی تأثیر چرخش اجباری حسابرسان در کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتیجه پژوهش حاکی از تأثیر معنادار چرخش اجباری حسابرسان در کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بود.

با توجه به مطالب یادشده، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی که براساس نتایج تحقیقات صورت گرفته قبلی حاصل شده است را می‌توان در قالب یک مدل مفهومی بیان نمود و براساس نظرات حرفه‌ای عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی از تأثیر این عوامل بر کیفیت حسابرسی مدل را ارزیابی و بررسی نمود. مدل مفهومی پژوهش برای تعیین ارتباط عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی براساس زمینه‌های یادشده در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل (۱). مدل مفهومی پژوهش

#### ۴. روش‌شناسی پژوهش

اطلاعات لازم به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته به‌دست آمده است. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران اعتبارات مستقر در بانک‌های کشور است. پرسشنامه‌ها طی مراجعات حضوری و ارسال از طریق رایانامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت. طبق روش نمونه‌گیری تصادفی تعداد ۱۲۳ نفر از مدیران اعتبارات بانک‌های کشور به‌عنوان نمونه آماری تعیین شده است و درنهایت از ۱۲۳ عدد آن‌ها در تجزیه و تحلیل آماری استفاده شد. برای رسیدن به هدف پژوهش ۲۹ متغیر مربوط به کیفیت خدمات حسابرسی از دیدگاه مشتریان شناسایی و به ۳ مؤلفه شامل؛ صلاحیت و شایستگی، ارزش‌های اخلاقی و تجربه حسابررس تقسیم شده است. هم‌چنین پرسش‌های تخصصی پژوهش شامل ۲۹ سؤال بوده است، که ۱۴ سؤال مربوط به مؤلفه تجربه حسابررس و ۱۲ سؤال مربوط به صلاحیت و شایستگی حسابررس و ۳ سؤال در رابطه با ارزش‌های اخلاقی حسابررس است. این پژوهش از نظر هدف و ماهیت کاربردی و از نظر جمع‌آوری داده‌ها در آزمون فرضیه‌ها اکتشافی-پیمایشی است. برای ارزیابی هریک از عوامل مذکور از طیف لیکرت که از امتیاز ۱ تا ۵ درجه‌بندی شده، استفاده گردیده است. هم‌چنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS و با استفاده از روش تحلیل عاملی، فرضیه‌های پژوهش موردآزمون قرار گرفته است.

برای بررسی روایی داده‌های پژوهش و مدل‌های اندازه‌گیری (همگرا یا همسان) از آزمون KMO و بارتلت استفاده شده است. در صورتی که مقدار شاخص روایی همگرا بیشتر از ۰/۷ باشد، همسانی و اعتبار درونی مدل‌های اندازه‌گیری تأیید می‌شود که مقدار آن در این پژوهش ۰/۷۸ است و همان‌گونه که پیش‌تر ذکر شد مقدار آن بیشتر از ۰/۷ است، پس همسانی و همگرایی مدل‌ها تأیید می‌شود.

هم‌چنین جهت بررسی پایایی، سؤالات مربوط به متغیرهای پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. در صورتی که نتایج این آزمون بیشتر از ۰/۶ شود نشان‌دهنده پایایی مناسب سؤالات می‌باشد. نتایج آزمون آلفای کرونباخ

برای متغیرهای پژوهش، ۰/۸۵ است که این مقدار بیشتر از ۰/۶ شده است و این نتیجه نشان می‌دهد که سؤالات مربوط به هر متغیر پایاست.

همچنین یافته‌های توصیفی که تحت عنوان جنسیت، تحصیلات و رشته تحصیلی است، در این پژوهش به این گونه است که مقدار ۰،۰۴۰ از پاسخ‌دهندگان زن و ۰،۹۵۹ از پاسخ‌دهندگان مرد و سطح تحصیلات در مقطع کارشناسی به میزان ۰،۰۴۰، مقطع کارشناسی ارشد ۰،۴۱۴ و مقطع دکتری ۰،۵۴ و در نهایت رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان با رشته حسابداری ۰،۴۷، رشته مدیریت ۰،۲۳، رشته اقتصاد ۰،۱۴ و در آخر رشته‌های مهندسی ۰،۱۴ است.

## ۵. یافته‌ها

در این پژوهش با توجه به نوع پژوهش و هدف آن، جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات نهایی و تقلیل تعداد متغیرها به عامل‌ها و همچنین اولویت‌بندی آن‌ها، از روش تحلیل عاملی استفاده شده است، در نتیجه جهت تحلیل عاملی چهار مرحله وجود دارد:

(۱) گردآوری داده‌ها و فراهم‌ساختن ماتریس‌های همبستگی مربوطه

(۲) استخراج عامل‌های اولیه

(۳) چرخش برای به‌دست‌آوردن یک جواب نهایی و تفسیر آن

(۴) ساختن مقیاس‌های عاملی و استفاده از آن‌ها در تحلیل بیشتر نام‌گذاری عامل‌ها

یافته‌های پژوهش با توجه به چهار مرحله عمده انجام تحلیل عاملی به شرح ذیل است:

### مرحله اول: گردآوری داده‌ها و فراهم‌ساختن ماتریس‌های همبستگی مربوطه

در این مرحله پس از مطالعه کتب و مقالات متعدد و براساس مبانی و پیشینه نظری پژوهش، مهم‌ترین عوامل و شاخص‌های ارائه‌شده در زمینه کیفیت حسابرسی شناسایی و استخراج شده و شناخت جامعی نسبت به مفاهیم، ابعاد، متغیرها و رویکردها به‌دست‌آمده است. در نتیجه ۲۹ سوال در پرسشنامه نهایی قرار داده شده است و نتایج حاصل از پرسشنامه برای تحلیل و استخراج عامل‌های دربرگیرنده این شاخص‌ها مورد استفاده قرار گرفت. از آن‌جا که سوالات از مقیاس‌های نسبی بهره‌مند بودند، مبادرت به استفاده از طیف لیکرت شد و به ترتیب برای گزینه‌های خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم، رتبه‌های ۵، ۴، ۳، ۲، ۱ در نظر گرفته شده است.

### مرحله دوم: استخراج عامل‌های اولیه

یکی از روش‌های معمول خلاصه‌سازی یا تقلیل متغیرها، ایجاد ترکیب خطی از متغیرهایی است که بیشترین واریانس تغییرات را به خود اختصاص می‌دهند. روش تحلیل عاملی یا تجزیه به عامل‌ها، این امکان را برای محققان فراهم ساخته است تا از بین متغیرهای زیاد و روابط پیچیده علی میان آن‌ها به این‌گونه دست یابند. با این حال یکی از اهداف اصلی تکنیک تحلیل عاملی، کاهش ابعاد داده است.



**جدول (۱). آزمون KMO و بارتلت**

|                 |                       |
|-----------------|-----------------------|
| آزمون KMO       | ۰/۷۸۷                 |
| آزمون بارتلت    |                       |
| معناداری: ۰/۰۰۰ | مقدار آماره: ۳۳۷۵/۸۱۹ |
| درجه آزادی: ۴۰۶ |                       |

در این پژوهش، برای اینکه بدانیم تحلیل عاملی در این بررسی مجاز و تناسب نمونه‌گیری برقرار است، آماره KMO محاسبه شده است. اندازه KMO که شاخص کفایت نمونه‌برداری خوانده می‌شود، شاخصی است که، مقادیر همبستگی مشاهده را با مقادیر جزئی مقایسه می‌کند. چنانچه مقادیر این شاخص بالای ۰/۵ باشد و نزدیک به ۱ باشد داده‌های موردنظر برای تحلیل عاملی کافی و مناسب هستند. در نتیجه در جدول شماره یک نتایج مربوط به آزمون KMO آورده شده است. با توجه به اینکه مقدار این شاخص ۰/۷۸ به دست آمده و بالای ۰/۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که حجم نمونه‌ی انتخابی برای تحلیل عاملی مناسب بوده و از کفایت لازم برخوردار است. همچنین در این پژوهش برای ارزشیابی اهمیت و معنادار بودن ماتریس همبستگی، از آزمون بارتلت استفاده شده است. با توجه به نتایج این آزمون اگر سطح معناداری آزمون بارتلت کوچکتر از ۵ درصد باشد، تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار (مدل عاملی) مناسب است.

همچنین در آزمون بارتلت فرض صفر این است که متغیرها فقط با خودشان همبستگی دارند و عدم تأیید فرض صفر حاکی از آن است که ماتریس همبستگی دارای اطلاعات معنی‌دار است و حداقل شرایط لازم برای تحلیل عاملی وجود دارد. در نتیجه در جدول شماره یک، نتایج حاصل از آزمون بارتلت آورده شده است که بنابر نتایج به دست آمده مقدار سطح معناداری این آزمون برابر ۰/۰۰۰ است که مقدار آن کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه می‌توان بیان کرد که تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب بوده است.

**جدول (۲). مقدار واریانس کل تبیین شده ۳ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی**

| ردیف | عامل             | % واریانس |
|------|------------------|-----------|
| ۱    | تجربه حسابرسان   | ۲۸/۷۱۱    |
| ۲    | صلاحیت و شایستگی | ۴۳/۵۴۴    |
| ۳    | ارزش‌های اخلاقی  | ۵۳/۰۱۸    |

همان‌طور که مشاهده می‌شود در جدول شماره دو، نتایج مربوط به واریانس کل تبیین شده برای هر ۳ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی آورده شده است. این جدول نشان می‌دهد که متغیرهای موجود می‌توانند به چند عامل تبدیل شوند و این عامل‌ها چند درصد از واریانس موردنظر را تبیین و پوشش می‌دهند و نشان‌دهنده روایی سوالات نیز است. در نتیجه با توجه به نتایج به دست آمده از این جدول می‌توان بیان کرد که مؤلفه‌ی ارزش‌های اخلاقی با مقدار واریانس کل ۵۳/۰۱۸ بیشترین درصد واریانس کل را از بین سایر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و همچنین تجربه حسابرسان با مقدار واریانس کل ۲۸/۷۱۱ کمترین درصد واریانس کل را از بین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دید مشتریان دارا هستند.

**مرحله سوم: چرخش برای به دست آوردن یک جواب نهایی و تفسیر آن**

برای اینکه مؤلفه‌ها، روابط میان داده‌ها را بهتر تفسیر کنند، دوران و تبدیل‌های خاصی بر روی عامل‌ها انجام می‌پذیرد. در بسیاری از موارد که تعدادی از متغیرها به یک عامل ویژه یا حتی به تعدادی از عامل‌ها بستگی دارند،

تفسیر عوامل مشکل خواهد بود؛ از این رو، روش‌هایی به‌وجود آمده است که بدون تغییر میزان اشتراکات باعث تفسیر ساده‌تر عوامل شود. در نتیجه با توجه به جداول که نشان‌دهنده ماتریس مؤلفه‌ها است، بارهای عاملی هر یک از متغیرها بعد از چرخش (با روش واریمکس) نشان داده شده است. بارهای عاملی، ضریب همبستگی متغیرها و عوامل هستند. در این جدول، بارهای عاملی دقیقاً نشان می‌دهند که هر عامل شامل کدام متغیرها است، با مقایسه متغیرهای مربوط به هر عامل می‌توان وجوه مشترکی را بین این متغیرها به‌دست آورد. بدین ترتیب سعی شده است ضمن اینکه آیتم‌های درون هر بعد از بیشترین میزان همبستگی با یکدیگر برخوردار باشد، میزان همبستگی مابین ابعاد مختلف به کمترین میزان خود کاهش داده شود. در اینجا لازم است اشاره شود که برخی از پژوهشگران به‌منظور پژوهش درباره ماهیت روابط بین متغیرها و نیز دستیابی به تعاریف و نام‌گذاری عامل‌ها، ضرایب بالاتر از  $0/3$  و بالاتر از  $0/4$  را مهم و بامعنا دانسته و ضرایب کمتر از این حدود را به‌عنوان صفر (عامل تصادفی) در نظر گرفته‌اند که در این پژوهش ضرایب بالاتر از  $0/4$  معنادار در نظر گرفته شده است. بدیهی است که هرچه بار عاملی پرشش زیادتر باشد، نفوذ آن پرشش در بیان ماهیت عامل مورد نظر بیشتر است.

### مرحله چهارم: ساختن مقیاس‌های عاملی و استفاده از آن‌ها در تحلیل بیشتر نام‌گذاری عامل‌ها

نام‌گذاری یک عامل، نوعاً مبتنی بر بررسی دقیق پژوهشگر از آنچه متغیرها با بارهای عاملی زیاد اندازه می‌گیرند، است. در واقع عامل‌ها بر اساس تعریف متغیرها و اینکه چه واقعیت مشترکی را می‌سنجند، نام‌گذاری می‌شوند. در پژوهش حاضر، تحلیل‌های صورت‌گرفته در مورد هر عامل به روشی مبین نقش مؤثر هر کدام از این عوامل در کیفیت خدمات حسابرسی است. بدین ترتیب می‌توان نتیجه گرفت که هر کدام از این عوامل با توجه به اولویت اهمیت خود به‌درستی به‌عنوان عاملی مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی شناسایی شده‌اند.

### عامل اول: تجربه حسابرس

جدول (۳). تجربه حسابرس

| ردیف | متغیر                      | بارعاملی |
|------|----------------------------|----------|
| ۱    | مؤلفه اول تجربه حسابرس     | ۰/۷۲۲    |
| ۲    | مؤلفه دوم تجربه حسابرس     | ۰/۸۹۱    |
| ۳    | مؤلفه سوم تجربه حسابرس     | ۰/۷۴۰    |
| ۴    | مؤلفه چهارم تجربه حسابرس   | ۰/۸۸۲    |
| ۵    | مؤلفه پنجم تجربه حسابرس    | ۰/۸۸۴    |
| ۶    | مؤلفه ششم تجربه حسابرس     | ۰/۸۲۳    |
| ۷    | مؤلفه هفتم تجربه حسابرس    | ۰/۸۲۶    |
| ۸    | مؤلفه هشتم تجربه حسابرس    | ۰/۵۵۰    |
| ۹    | مؤلفه نهم تجربه حسابرس     | ۰/۶۴۲    |
| ۱۰   | مؤلفه دهم تجربه حسابرس     | ۰/۶۴۶    |
| ۱۱   | مؤلفه یازدهم تجربه حسابرس  | ۰/۶۳۴    |
| ۱۲   | مؤلفه دوازدهم تجربه حسابرس | ۰/۵۹۲    |
| ۱۳   | مؤلفه سیزدهم تجربه حسابرس  | ۰/۶۵۸    |
| ۱۴   | مؤلفه چهاردهم تجربه حسابرس | ۰/۷۸۹    |

پژوهشگران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی بوده‌اند، در مقابل سایر عوامل این عامل با کمترین مقدار واریانس  $28/711$  و مقدار آلفای کرونباخ  $0/93$  با  $14$  متغیر به نام تجربه حسابرس نام‌گذاری

شده است. با توجه به نتایج به دست آمده از جدول شماره ۳، دیده می شود که از بین متغیرهای مربوط به مؤلفه ی اول (تجربه حسابرس)، متغیر شماره دو که با نام توجه حسابرسان با تجربه به اطلاعات برای تصمیم گیری نام گذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۱ دارای بیشترین مقدار بار عاملی و متغیر شماره هشت که با نام تعداد کارهای درست انجام شده توسط حسابرس نام گذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۵۵۰ دارای کمترین مقدار بار عاملی است.

### عامل دوم: صلاحیت و شایستگی

جدول (۴). صلاحیت و شایستگی

| بار عاملی | متغیر                          | ردیف |
|-----------|--------------------------------|------|
| ۰/۷۹۷     | مؤلفه اول صلاحیت و شایستگی     | ۱    |
| ۰/۶۱۵     | مؤلفه دوم صلاحیت و شایستگی     | ۲    |
| ۰/۴۰۹     | مؤلفه سوم صلاحیت و شایستگی     | ۳    |
| ۰/۵۶۰     | مؤلفه چهارم صلاحیت و شایستگی   | ۴    |
| حذف       | مؤلفه پنجم صلاحیت و شایستگی    | ۵    |
| ۰/۴۶۷     | مؤلفه ششم صلاحیت و شایستگی     | ۶    |
| ۰/۷۸۶     | مؤلفه هفتم صلاحیت و شایستگی    | ۷    |
| ۰/۷۴۰     | مؤلفه هشتم صلاحیت و شایستگی    | ۸    |
| ۰/۶۶۰     | مؤلفه نهم صلاحیت و شایستگی     | ۹    |
| حذف       | مؤلفه دهم صلاحیت و شایستگی     | ۱۰   |
| حذف       | مؤلفه یازدهم صلاحیت و شایستگی  | ۱۱   |
| حذف       | مؤلفه دوازدهم صلاحیت و شایستگی | ۱۲   |

این عامل با درصد واریانس ۴۳/۶۴۴ و مقدار آلفای کرونباخ ۰/۷۶ با ۱۲ متغیر که ۴ متغیر آن به دلیل همبستگی پایین با سایر متغیرها حذف شده است، به نام صلاحیت و شایستگی نام گذاری شده است. با توجه به نتایج به دست آمده از جدول شماره ۴، دیده می شود که از بین متغیرهای مربوط به مؤلفه ی دوم (صلاحیت و شایستگی)، متغیر اول که با نام کنجکاوی و روشن فکری حسابرس نامگذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۷۹۷ دارای بیشترین مقدار بار عاملی و متغیر سوم که با نام همکاری و روحیه تیمی حسابرس نام گذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۴۰۹ دارای کمترین مقدار بار عاملی است.

## عامل سوم: ارزش‌های اخلاقی

جدول (۵). ارزش‌های اخلاقی

| ردیف | متغیر                 | بارعاملی |
|------|-----------------------|----------|
| ۱    | مؤلفه اول ارزش اخلاقی | ۰/۸۵۰    |
| ۲    | مؤلفه دوم ارزش اخلاقی | ۰/۸۴۵    |
| ۳    | مؤلفه سوم ارزش اخلاقی | ۰/۸۹۶    |

ارزش‌های اخلاقی حسابرس دارای تأثیر به‌سزایی در کیفیت خدمات حسابرسی است به‌گونه‌ای که این عامل با بیشترین درصد واریانس کل، یعنی ۵۳/۰۱۸ و مقدار آلفای کرونباخ ۰/۸۹ که با ۳ متغیر به نام ارزش‌های اخلاقی نام‌گذاری شده است. باتوجه به نتایج به‌دست‌آمده از جدول شماره ۵ دیده می‌شود که از بین متغیرهای مربوط به مؤلفه‌ی سوم (ارزش‌های اخلاقی)، متغیر سوم که با نام شایستگی حسابرس نام‌گذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۶ دارای بیشترین مقدار بار عاملی و متغیر دوم که با نام بی‌طرفی حسابرس نام‌گذاری شده است با مقدار بار عاملی ۰/۸۴۵ دارای کمترین مقدار بار عاملی است.

در نهایت همانطور که قبلاً نیز ذکر شد، عواملی بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار هستند. در عامل اول با عنوان تجربه حسابرس، توجه حسابرسان با تجربه به اطلاعات برای تصمیم‌گیری با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۱ دارای بیشترین تأثیر، در عامل دوم با عنوان صلاحیت و شایستگی‌ها، کنجکاوی و روشن‌فکری حسابرس با مقدار بار عاملی ۰/۷۹۷ دارای بیشترین مقدار بار عاملی و در عامل سوم با عنوان ارزش‌های اخلاقی نیز، شایستگی حسابرس با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۶ دارای بیشترین تأثیر می‌باشد.

## ۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند، در عین حال که نوع شاخص‌های مورد استفاده برای ارزیابی کیفیت حسابرسی یکسان باشند، استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی می‌توانند بر این باور باشند که کیفیت بالای حسابرسی یعنی نبود تحریف با اهمیت حسابرسی و تعریف کیفیت بالای حسابرسی را انجام وظایف الزامی توسط حسابرس براساس شیوه‌های جاری در شرکت بدانند. شماری از پژوهش‌ها به بررسی کیفیت حسابرسی با توجه به تصمیم حسابرس پرداختند و تأثیر آن را از جنبه‌های متفاوت بررسی کردند اما هدف این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی از دیدگاه مشتریان خدمات حسابرسی است. برای رسیدن به این عوامل و همچنین شناسایی تأثیر هر یک از این عوامل بر کیفیت حسابرسی از روش تحلیل عاملی استفاده شد که نتایج حاصل از این آزمون به ترتیب میزان اثرگذاری هر عامل بر کیفیت حسابرسی به شرح زیر آمده است:

باتوجه به اهمیت و جایگاه اخلاق در پژوهش حاضر به استفاده‌کنندگان این خدمات پیشنهاد می‌گردد که موضوع اخلاق را چه در سطح خرد و چه در سطح کلان موردبررسی قرار دهند و همچنین آموزش‌های لازم را در این زمینه در نظر گیرند. در بحث ارزش‌های اخلاقی حسابرس، متغیر شایستگی حسابرس با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۶، بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی و متغیر بی‌طرفی حسابرس با مقدار بار عاملی ۰/۸۴۵، کمترین تأثیر را بر کیفیت خدمات حسابرسی می‌گذارد. همچنین در بحث صلاحیت و شایستگی حسابرس متغیر کنجکاوی و روشن‌فکری حسابرس با مقدار بار عاملی ۰/۷۹۷ بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی و متغیر همکاری و روحیه تیمی حسابرس با مقدار بار

عاملی ۰/۴۰۹ کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد. هم‌چنین در بحث تجربه حسابرسان، این مؤلفه به مهارت‌ها و تجارب حسابرسان در انجام عملیات توسط آن‌ها اشاره دارد. متغیر توجه حسابرسان با تجربه به اطلاعات برای تصمیم‌گیری با مقدار بار عاملی ۰/۸۹۱ بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی و تعداد کارهای درست‌انجام‌شده توسط حسابرسان با مقدار بار عاملی ۰/۵۵۰ کمترین تأثیر را بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. در نتیجه، نتایج حاصل از این پژوهش با پژوهش (Daryaei, & Azizi (2018 که با استفاده از معادلات ساختاری نشان دادند که اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد و تردید حرفه‌ای حسابرسان این تأثیر را افزایش می‌دهد، سازگار است. هم‌چنین با نتایج پژوهش‌های انجام‌شده توسط Sarwoko & Agoes (2014) که نشان‌دهنده رابطه مثبت تجربه حسابرسان و کیفیت حسابرسی است و نتایج Furiady & Kurnia (2015) که نشان داد تجربه کاری، شایستگی و انگیزه حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد، مطابقت دارد.

باتوجه به نتایج حاصل از پژوهش، به‌منظور توسعه ادبیات پژوهش و افزایش سطح دانش‌افزایی در رابطه با مبحث موردنظر پیشنهادهای زیر مطرح می‌شود.

براساس نتایج پژوهش، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده که توسط مؤسسه حسابرسی با تجربه و با حسن شهرت مناسب رسیدگی شده است، می‌توانند به اطلاعات صورت‌های مالی اتکاء بیشتری نمایند و باتوجه به معناداربودن تأثیر تجربه عمومی و اختصاصی بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی، بانک‌ها می‌توانند سابقه و تجربه مؤسسات حسابرسی را در انتخاب حسابرسان به کار گیرند. هم‌چنین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های قبلی انجام‌شده عموماً به‌صورت پراکنده بررسی شده است، لذا به دست‌بندی ویژگی‌های کیفی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود.

همانند سایر پژوهش‌ها این مطالعه نیز دارای محدودیت‌هایی است. به عبارتی می‌توان به ممکن‌نبودن تفسیر حرفه‌ای اظهارنظر پاسخ‌دهندگان به دلیل استفاده از سوالات بسته در راستای ارائه قضاوت‌های حرفه‌ای در حوزه عملیاتی کیفیت حسابرسی و وجود تفاوت‌های فرهنگ سازمانی بین مؤسسات حسابرسی، کارکنان آن و سایر افراد نمونه موردبررسی که می‌تواند بر قضاوت‌های اتخاذشده مؤثر باشد، اشاره کرد. هم‌چنین درک از "صحیح" یا "اخلاقی‌بودن" بستگی به محیطی دارد که تصمیمات در آن اتخاذ می‌شوند و به‌کارگیری طرح تجربی (آزمایشی) باعث کاهش اعتبار بیرونی این مطالعه می‌گردد، زیرا ممکن است تمامی اطلاعات موردتوجه حسابرسان در اختیار آنان قرار داده نشود.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که به ارزیابی چگونگی تجربه اختصاصی حسابرسان در صنایع مختلف و بررسی تصمیمات آنان در مقایسه با سایر همکاران شاغل نسبت به موضوعات موردقضاوت بپردازند و هم‌چنین به بررسی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان شاغل در مؤسساتی که در مقایسه با سایر مؤسسات بر مفاهیم آیین حرفه‌ای تأکید بیشتری می‌نمایند، بپردازند به‌گونه‌ای که قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مؤسسات حسابرسی که دارای آیین-نامه انضباطی و رفتاری درون‌سازمانی خاص خود هستند، چگونه بوده و با سایر مؤسسات چه تفاوتی دارند.

## فهرست منابع

- ابراهیمی مند، مهدی و سجادی، حسین (۱۳۸۴). عوامل افزایش استقلال حسابرس. بررسی حسابداری و حسابرسی. ۱۲ (۴۰)، ۶۱-۸۰.
- اعتمادی، حسین و عبدلی، لیلا (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. دانش حسابداری مالی ۴ (۴)، ۲۳-۴۳.
- حجتی، صادق و سعیدی، پرویز (۱۳۹۸). نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی. ۳ (۳).
- خالوزاده مبارکه، سجادی؛ مانیان، امیر و حسنقلی پوریاسوری، طهمورث (۱۳۹۸). طراحی مدل ارتقای تجربه و پاسخ مشتری با استفاده از بازاریابی رسانه‌های اجتماعی. مطالعات رفتار مصرف کننده، ۶ (۱)، ۲۸۷-۳۰۹.
- خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ساختار سرمایه. بررسی‌های حسابداری. ۳ (۱۱)، ۴۵-۶۴.
- دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، ۵ (۱)، ۷۹-۹۹.
- رویایی، رضمانعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری: مفاهیم بنیادی، نظام‌های اخلاقی، چارچوب تحلیلی، بررسی موارد خاص. انتشارات کتابخانه فرهنگ. چاپ سوم.
- ستایش، محمدحسین و صیادی، لیدا (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین جریان‌های نقد آزاد مازاد و مدیریت سود با تاکید بر نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران). پیشرفت‌های حسابداری، ۹ (۱)، ۶۷-۹۷.
- صالحی، الله‌کرم؛ بزرگ‌مهریان، شاهرخ و امینی، امین (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود (مطالعه موردی: شرکت‌های درمانده مالی نسبت به دیگر شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۵ (۲۰)، ۴۷-۶۰.
- طاهری فردپیلهرود، مینا (۱۳۹۴). رابطه تعالی معنوی و تعهد اخلاقی با سلامت روان در دانشجویان متاهل. دومین همایش علمی پژوهشی علوم تربیتی و روانشناسی آسیاب‌های اجتماعی و فرهنگی ایران. قم. مرکز مطالعات و تحقیقات اسلامی سروش حکمت مرتضوی.
- عباس‌زاده، حسن؛ عالم‌تبریز، اکبر؛ ایران‌دوست، منصور و صلواتی، عادل (۱۳۹۸). برندسازی جهت خلق ارزش مصرف کننده در نظام بانکی کشور. مطالعات رفتار مصرف کننده. ۶ (۱)، ۱۹۳-۲۱۱.
- فروغی، داریوش و اسگری ارجنگی، مجتبی (۱۳۹۶). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری. ۱۷ (۶۸)، ۶۳-۸۲.
- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱ (۴).
- محقق نیا، محمدجواد و ناصری، کامران (۱۳۹۲). اخلاق حسابداری با تاکید بر دیدگاه اسلامی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد،
- منتقمی، عزیزالله (۱۳۹۳). اهمیت تضاد منافع در شرکت‌ها در چهارچوب تئوری نمایندگی و نظام حاکمیت شرکتی. دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد.

مهدوی، غلامحسین و رستگاری، نجمه (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی و محدودیت در تأمین مالی. مدیریت دارایی و تأمین مالی ۶ (۳)، ۱۱۷-۱۳۳.

مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۴)، ۵۷۰-۵۵۵.

## References

- Abaszadeh, H., Alamtabriz, A., Irandost, M., & Salavati, A. (2019). Branding to create consumer value in the country's banking system. *Consumer Behavior Studies Journal*, 6(1), 193-211. (in Persian).
- Aghaei, P., & Mojtahedzadeh, V. (2004). Factors Influencing Independent Audit Quality From the Perspective of Independent Auditors and Users, Accounting and auditing reviews, 11(4). (in Persian).
- Astami, E. W., Rusmin, R., Hartadi, B., & Evans, J. (2017). The role of audit quality and culture influence on earnings management in companies with excessive free cash flow: Evidence from the Asia-Pacific region. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25(1), 21-42.
- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509.
- Bruynseels, L., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2011). Auditor differentiation, mitigating management actions, and audit-reporting accuracy for distressed firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 1-20.
- Daryaei, A., & Azizi, A. (2018). The Relationship between Auditors' Ethics, Experience, and Professional Qualification with Audit Quality (Given the Moderating Role of Professional Doubts). *Knowledge of financial accounting*, 5(1), 79-99. (in Persian).
- Ebrahimimand, M., & Sajadi, H. (2005). Increasing Independent Auditor Independence. *Accounting and auditing reviews*, 12(2), (in Persian).
- Etemadi, H., & Abdoli, L. (2017). Quality of Audit and Fraud in Financial Statements. *Knowledge of financial accounting*, 4(4), 23-43. (in Persian).
- Foroughi, D., & Asgariargangi, M. (2017). Investigating the Audit Expectations Gap to Detect Fraud in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Knowledge of financial accounting*, 68, 63-82. (in Persian).
- Furiady, O., & Kurnia, R. (2015). The effect of work experiences, competency, motivation, accountability and objectivity towards audit quality. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
- Hojati, S., Saedi, P. (2019). The Role and Position of Non-Audit Services on Audit Quality. *Research in Accounting and Economics*, 1(6), 29-35. (in Persian).
- Khalozadeh, S., Manian, A & Hassan gholi pour, T. (2019). Designing a Customer Experience and Response Promotion Model Using Social Media Marketing. *Consumer Behavior Studies Journal*, 6 (1), 287-309. (in Persian).
- Khodadadi, V., Veisi, S., & Cheraghinia, A. (2016). Investigating the relationship between audit quality and capital structure. *Journal of Accounting Reviews*, 3(11), 45-64. (in Persian).

- Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of accounting research*, 348-367
- Ma, Z., Wu, L., Zhang, J., & Zhou, K. (2017). Sentiment and Audit Quality.
- Mahdavi, G. h., & Rastegari, N., (2018). The relationship between audit quality and financing constraints in listed companies in Tehran Stock Exchange. *Asset Management and Financing*, fall 2018, 6(3), 117-132. (in Persian).
- Mahdavi, G. H., & Zamani, R. (2018). The Influence of Individual Characteristics of Auditors on Their Job Satisfaction. *Knowledge of auditing*, 18(71), 47-56. (in Persian).
- Mohagheghnia, M. J., & Naseri, K. (2013). Accounting ethics with emphasis on Islamic view. Iranian Accounting Conference. (in Persian).
- Montaghehi, A. (2014). The Importance of Conflicts of Interest in Firms in the Framework of Theory of Representation and Corporate Governance. National Conference of Approach to Accounting, Management & Economics, (in Persian).
- Omar, N., & Ahmad, Z. (2014). The Relationship Among Ethical Climate, Job Satisfaction, Organizational Commitment, and External Auditor's Turnover Intention. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(2), 164.
- Royai, R. A., & Mohammadi, M. (2015). Fundamental concepts, ethical systems, analytical framework, case studies. *Ethics and Professionalism in Accounting*. Culture Library Publications 317. (in Persian).
- Salehi, A., Bozorgmehrian, S., & Amini, A. (2016). Investigating the Impact of Audit Quality on Profitability. 5(2), 47-45. (in Persian).
- Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.
- Setayesh, M., & Sayadi, L. (2017). Investigating the Relationship between Free Cash Flow and Earnings Management with Emphasis on the Moderating Role of Evidence-Based Audit Quality in the Tehran Stock Exchange. (in Persian).
- Taherifardpilehrud, M. (2015). The Relationship between Spiritual Excellence and Moral Commitment with Mental Health in Married Students. *Second Scientific-Educational Conference on Educational and Psychological Sciences of Iranian Social and Cultural Injuries*, Qom. (in Persian).

### نویسندگان این مقاله:

**رضا جامعی؛** دارای مدرک دکترای تخصصی حسابداری از دانشگاه شیراز و دانشیار گروه حسابداری دانشگاه کردستان هستند و بیش از ۲۰ سال سابقه تدریس در دانشگاه کردستان را دارند. ایشان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، شریک مؤسسه حسابرسی آریاروش، حسابرس رسمی و ارزیاب سهام دادگستری و همچنین عضو تعدادی از نشریات داخلی هستند.



**نیلوفر محمدی کلاره؛** فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه کردستان هستند. دارای مقاله علمی-پژوهشی در حوزه حسابداری و حسابرسی در مجله حسابداری مالی دانشگاه اصفهان و مقاله همایشی در همایش ملی حسابداری هستند. جزو دانشجویان برتر در دوره کارشناسی و کارشناسی ارشد بوده‌اند و علاقه‌مند به تحقیق و پژوهش در حوزه حسابداری و حسابرسی می‌باشند.