

رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)

عباسعلی دریائی*

استادیار حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

اکرم عزیزی

کارشناسی ارشد حسابرسی غیر انتفاعی کار - واحد قزوین

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی است. نمونه نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۸۱ پرسشنامه جمع‌آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشد. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه آرمگا زارفر (۲۰۱۵) مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش داده‌ها نیز از آمار توصیفی و مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تاثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد. با توجه به اهمیت اخلاق، در پژوهش حاضر به تدوین‌کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌شود که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

واژگان کلیدی: شک و تردید حرفه‌ای، تجربه حسابرس، اخلاق حرفه‌ای، صلاحیت حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی

۱-مقدمه

کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرِس، خود حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده‌اند. از آنجا که هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است. کیفیت حسابرسی، احتمال این است که صورت‌های مالی شامل تحریف با اهمیت نباشد. اما در این باره باید پاسخ داد، چگونه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می‌کنند. کیفیت حسابرسی بالاتر، اطمینان‌بخشی بزرگتری از کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند (دیفوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴؛ ۲۷۵). بنابراین، تا هنگامی که حسابرسی انجام نشده است، نمی‌توان کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود و حسابرسی، کیفیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد به عبارتی کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینج^۲، ۲۰۱۰؛ ۷۴۳).

با این که عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل مفهومی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کنیچل مدلی را معرفی می‌کند که در آن ویژگی‌های شخصی حسابرِس همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و توان مقاومتی حسابرِس در شرایط تحت فشار به عنوان ورودی در نظر گرفته شده است، ویژگی‌های تعاملی حسابرِس با صاحبکار زمینه حسابرسی مناسب را فراهم می‌کند (کنیچل^۳، ۲۰۱۲؛ ۳۸۵). فرآیند حسابرسی شامل قضاوت حسابرِس، عملکرد حسابرِس، خطر حسابرسی، روش‌های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می‌شود. اگر حسابرِس تحت تأثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فرد حسابرِس از مهم‌ترین عوامل اثرگذار محسوب می‌شود. حسابداری و حسابرسی به عنوان یکی از پایه‌های اساسی در اقتصاد امروزی در نظر گرفته شده است. دقت در اظهارنظر یک جنبه مهم کیفیت اظهارنظر حسابرسی است و این امر مرتبط با رفتار افرادی است که حسابرسی را انجام می‌دهند. حسابرسی می‌تواند به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تصمیم‌گیری کمک کند. چنانچه حسابرِس از ویژگی‌های لازم و دقت کافی در طی حسابرسی برخوردار نباشد، گزارش حسابداری از اعتباری برخوردار نیست (بنی‌مهد، ۱۳۸۸؛ ۶۵). بنابراین، هدف اصلی این پژوهش آن است که ویژگی‌های شخصیتی از جمله تجربه، اخلاق، صلاحیت حسابرسی را

با در نظر گرفتن شک و تردید حسابرس بر روی کیفیت حسابرسی بررسی نماید. به طوری که نتایج این پژوهش می‌تواند جامعه حسابرسان را با آگاهی از عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی، به منظور ارائه اظهار نظر مناسب درباره صورت‌های مالی یاری رساند.

تقلب، تحریف و دیگر بد اخلاقی‌های حرفه‌ای باعث خواهد شد که مؤسسات مالی و دیگر شرکت‌های عمومی و خصوصی یا دچار مشکلات گسترده شده یا به سوی ورشکستگی سوق پیدا کنند. لذا رسوایی‌های اخیر سازمان‌ها و ایجاد بحران‌ها، مدنظر قراردادن فرهنگ و ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. بنابراین، با توجه به تأثیرگذاری اخلاق حرفه‌ای، شایستگی حسابرس، صداقت و دیگر ویژگی‌های حسابرس بر دقت اظهار نظر حسابرس در طی حسابرسی، پژوهش حاضر از این جهت دارای اهمیت است که نتایج آن باعث شناسایی رابطه و تأثیر ویژگی‌های ذکر شده بر کیفیت حسابرسی می‌باشد که می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. در نتیجه با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت که ضرورت پژوهش حاضر احساس می‌شود. جنبه نوآورانه این پژوهش این است که با توجه به بررسی‌های به عمل آمده در سوابق پژوهشی مشابه و با اتکای اطلاعاتی، تاکنون موضوعی در ایران کار نشده است که به بررسی برخی از ویژگی‌های حسابرس با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر شک و تردید حرفه‌ای پرداخته باشد لذا از دانش افزایی لازم برخوردار است.

سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا تردید حرفه‌ای حسابرس یک متغیر تعدیل کننده بین تجربه، اخلاق، صلاحیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی است؟ در پاسخ به این سؤال با توجه به بررسی و آزمون‌های آماری انجام شده باید گفت که با توجه به ویژگی‌های شخصیتی حسابرس که در این پژوهش به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است شک و تردید حرفه‌ای حسابرس به عنوان یک متغیر تعدیل کننده بر روی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد و باعث می‌شود که کیفیت حسابرسی افزایش یابد. این مقاله با مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش‌های مرتبط با موضوع و هم‌چنین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسأله و مبانی نظری پژوهش ادامه می‌یابد، سپس نتایج آزمون فرضیه‌ها مطرح شده و در نهایت با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، مبانی نظری و پیشینه‌ی مطرح شده، نتیجه‌گیری می‌شود و با ذکر پیشنهادها به پایان می‌رسد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی مفهومی چند بعدی در حسابرسی می‌باشد که تاکنون تعریف کاملی از آن ارائه نشده است به طوریکه پژوهشگران نیز به یک مفهوم جامع در این زمینه نرسیده‌اند. مشکل کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوع آن است و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه شده است. (دی آنجلو^۴، ۱۹۸۱؛ ۱۸۳) کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی

بازار از تعریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرس کشف شده و گزارش شده است، تعریف نمود. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگی‌های دی‌آنجلو را بازتاب می‌دهند. کیفیت حسابرسی می‌تواند تابعی از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش این تحریفات باشد. با توجه به پژوهش‌های (تیتمن و ترومن ۱۹۸۶؛^۵ ۱۵۹) کیفیت حسابرسی به قابلیت اعتماد اطلاعات صورت‌های مالی بستگی دارد زیرا سرمایه‌گذاران برای برآورد دقیق ارزش شرکت از این اطلاعات استفاده می‌کنند.

همچنین، کیفیت حسابرسی شامل حسابرسی صورت‌های مالی است به طوریکه که مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شود و اطمینان معقول، از صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه دهد و افشای آن مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری و عاری از هرگونه تحریف، اشتباه و تقلب باشد (لاس هراس^۶، ۲۰۱۲؛ ۵۲۱). اکثر تعاریف غیر مستقیم کیفیت حسابرسی با استقلال حسابرس و صلاحیت حسابرس مرتبط است. تعریف دی‌آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. کیفیت حسابرسی با استقلال حسابرس رابطه مثبتی دارد و اگر حسابرسان نتوانند روابطشان را مدیریت نمایند ناشی از عدم صلاحیت آنها می‌باشد از این رو کیفیت حسابرسی با استقلال و شایستگی حسابرس رابطه مثبتی دارد. برخی از محققان نظراتی در رابطه با استقلال حسابرس ارائه کردند به عنوان نمونه استقلال حسابرس قابلیت اعتماد و اطمینان گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. چنانچه کیفیت حسابرسی به طور کامل با احتمال کشف تحریفات با اهمیت مرتبط شود از لحاظ مفهوم کامل نخواهد بود زیرا اساساً خود حسابرسان امکان انتخاب احتمال خطر را در اختیار دارند. در این پژوهش برای ارزیابی کیفیت حسابرسی از سه متغیر مستقل اخلاق حسابرس، تجربه، صلاحیت و شایستگی حسابرس استفاده شده است.

(بال^۷، ۲۰۰۹؛ ۲۷۷) بیان می‌کند که حسابرسان در صورت گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی مسئولیت حقوقی دارند. همچنین نتایج پژوهش (تابنده، ۱۳۹۴؛ ۷۷) نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. یکی از متغیرهای اصلی پژوهش حاضر، اخلاق حسابرس می‌باشد که برای بررسی اثر آن بر کیفیت حسابرسی از سه شاخص صداقت، عینیت و استقلال استفاده شده است. رعایت اصول اخلاقی در رشته‌ها و حرفه‌های گوناگون، به عنوان اخلاق حرفه‌ای که زیرمجموعه‌ای از اخلاق کاربردی است، شناخته می‌شود (پویا و برومند^۸، ۲۰۱۳؛ ۵۱). اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار با اهمیت است. نتایج پژوهشی نشان می‌دهد هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن، یعنی مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی فردی باشد (قاسم زاده و همکاران^۹، ۲۰۱۶؛ ۷۶). بنابراین می‌توان استدلال کرد که اخلاق می‌توان جزء شاخصه‌های اصلی در کیفیت حسابرسی به شمار رود.

تخصص حسابرسان در صنعت بر توانایی فنی حسابرسان برای شناسایی انحرافات صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد و منجر به ایجاد سطح بالاتری از مهارت فنی برای شناسایی انحرافات می‌شود. مؤسسات حسابرسی می‌توانند با سرمایه‌گذاری در تخصص صنعت، خود را از نظر کیفیت از سایر مؤسسات متمایز کنند. هنگامی که حسابرسان روی تخصص صنعت سرمایه‌گذاری می‌کنند و در آن صنعت شهرت کسب می‌کنند قطعاً آن‌ها تمایل دارند از این شهرت محافظت کنند. حفاظت از این شهرت حاکی از آن است که حسابرسان متخصص صنعت انحرافات بیشتری را گزارش خواهند کرد. از جمله مهم‌ترین عوامل شناخته شده برای کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت می‌باشد (کارسلو^{۱۰} و همکاران، ۱۹۹۲؛ ۱). معلومات و تجربه از ویژگی‌های کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون وجود معلومات و تجربه، افراد حرفه‌ای نمی‌توانند نیازهای صاحبکاران یا استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. مطالعات انجام شده توسط انجمن حسابداری در کانادا (۱۹۹۵) نگرشی را نسبت به دانش تخصصی مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزش‌های ویژه مولد معلومات است و معلومات جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می‌شود، اگرچه حسابرسانی که به طور متوسط با تجربه‌تر بودند؛ کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر از خود نشان دادند. همه افرادی که تجربیات مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهد داشت. در حقیقت حسابرسان مجرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود (مهام، ۱۳۸۳؛ ۴۳). که در این پژوهش یکی از متغیرهای اصلی فرضیه‌ها تجربه حسابرسان می‌باشد که می‌تواند بر روی کیفیت حسابرسی مؤثر باشد. بیشترین پژوهش‌ها در خصوص تردیدگرایی، توسط هرت^{۱۱} در سال‌های ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ بعمل آمده است. (هرت و همکاران. ۲۰۰۸؛ ۱) مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای بنا نموده‌اند. آنها مدل تردید حرفه‌ای را به عنوان ساختار چند بعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود (و شامل: الف) ذهن پرسشگر، ب) تعلیق قضاوت، ج) پژوهش برای کسب شواهد می‌باشد. مولفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل است. مولفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می‌باشد که شامل اعتماد به نفس و خودرأیی می‌باشد. اعتماد به نفس یعنی حسابرسان به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خودرأیی یعنی حسابرسان گفته‌های دیگران را بدون تفکر و پژوهش نمی‌پذیرند و به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با پژوهش ثابت شود. در این پژوهش تردیدگرایی جز متغیرهای اصلی نمی‌باشد بلکه به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر برای آزمون فرضیه‌ها استفاده گردیده است. همانطور که طبق مطالعات پیشین متغیر تردید حرفه‌ای می‌تواند خود یک عامل اصلی برای افزایش کیفیت حسابرسی

باشد کنار تمام متغیرهای اصلی این پژوهش مانند اخلاق، تجربه و شایستگی با در نظر داشتن تردید حرفه‌ای می‌توانیم کیفیت حسابرسی را افزایش دهیم.

(باود و ویلکینز^{۱۲}، ۲۰۰۴:۵۰۱) اثر اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی پراکسی‌هایی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی در نظر گرفتند. در نهایت، نتایج نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. (چانتائو^{۱۳} و همکاران، ۲۰۰۸:۱۱۱) در پژوهش خود به تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی میان تعدادی از موسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. این پژوهشگران دریافته‌اند رابطه مثبت بین اندازه موسسات حسابرسی و درک سرمایه‌گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. نتایج پژوهش چانتائو و همکاران نشان داد، اندازه‌های مختلف موسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است. نتایج مطالعات (آیمان و سوکرینسو^{۱۴}، ۲۰۱۴:۲۷۱) نشان داد که تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس تاثیر قابل توجهی در اجرای روش‌های حسابرسی برای تشخیص تقلب و تاثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد به طوری که تجربه حسابرس در صنعت باعث افزایش کیفیت حسابرسی به منظور کشف تقلب در صورت‌های مالی خواهد شد.

(لیستا و سوکرینسو^{۱۵}، ۲۰۱۴:۳۲۴) در پژوهشی به بررسی تاثیر استقلال، دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند و پژوهش‌های خود را با جامعه‌ای متشکل از شرکت‌های بازار سرمایه‌ای در اندونزی که شامل حسابرس ارشد، سرپرستان، مدیران و شرکای که عضو موسسه حسابرسی FAPM بوده‌اند، انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان دهنده این بود که استقلال حسابرس، دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد به طوری که کیفیت حسابرسی تحت تاثیر ۲۱/۴٪ متغیرهای استقلال و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد و باقی مانده ۷۸/۶٪ تحت تاثیر متغیرهایی که در این پژوهش جهت آزمایش استفاده نشده بود و شامل اندازه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، ریسک حسابرسی می‌باشد.

(اولیوا و راتناوات^{۱۶}، ۲۰۱۵:۳۲۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر تجربه‌کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی حسابرس بر روی کیفیت حسابرسی پرداختند. پژوهش فوق بر روی حسابرسان شاغل در شرکت‌های حسابداری عمومی در جاکارتا انجام شده است. و نتایج حاکی از این است که توانمندی حسابرس، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی او تاثیر قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد و در جهت کیفیت حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای بهتر باید شایستگی حسابرس و دانش او توسعه داده شود. همچنین بی‌طرفی حسابرس می‌تواند حسابرس را در جهت حسابرسی بهتر و به دور از تحت فشار قراردادن دیگران، کمک کند.

همچنین، در پژوهشی دیگر: (۱) رابطه بین چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرس با صلاحیت حسابرسی (۲) تاثیر چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و شایستگی حسابرسی بر روی انگیزه

حسابرسی (۳) تاثیر چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، شایستگی حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی بررسی گردید. این پژوهش بر روی ۱۰۳ حسابدار عمومی از شرکت PAF که معرف یک بانک در اندوزی است، صورت گرفته است که نتایج پژوهش نشان داد (۱) بین چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرس و شایستگی حسابرس همبستگی (رابطه) وجود دارد. (۲) چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرس و شایستگی حسابرس بر روی انگیزه حسابرسی تاثیرگذار است. (۳) چرخش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، شایستگی حسابرس و انگیزه حسابرس بر روی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است (ویوی^{۱۷}، ۲۰۱۵؛ ۲۲۲۲).

(زحمت‌کش و رضازاده ۲۰۱۷؛ ۷۹) در پژوهش با عنوان تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر روی کیفیت حسابرسی به بررسی تاثیر تجربه‌کار، شایستگی حسابرسی، انگیزه، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرسی بر روی کیفیت از نظر حسابرسان در شرکت‌ها پرداختند. پژوهش فوق منجر به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی شد که در ایران مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. بر اساس نتایج این مطالعه، شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرس اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. استخدام افراد با تجربه و با شایستگی حرفه‌ای بالا، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد، حسابرسان به کسب اطلاعات عمیق‌تر و قضاوت بهتر برای دستیابی به کیفیت حسابرسی دست می‌یابند. پاسخگویی عملکرد حسابرسی را بهبود می‌دهد و بی‌طرفی حسابرسان را بدون نفوذ فرد دیگری افزایش می‌دهد.

در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا میکند، به طوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهار نظر) با قضاوت همراه است. همچنین متغیرهای مربوط به شخص قضاوت‌کننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوت را تشریح کند. (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۸۳؛ ۵۳) در پژوهشی با عنوان «عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان» ۲۴ عامل مؤثر در کیفیت حسابرسی را شناسایی کرده که مهم‌ترین آنها عبارتند از: ۱- بازدید حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد از مراحل کار حسابرسی، ۲- داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحبکار (صلاحیت)، ۳- اهمیت حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی. برخی از عوامل مذکور به علاوه سایر عواملی که توسط (آرمگا زارفر ۲۰۱۵؛ ۱۸؛ ۸۲۸) مطرح شد، نیز در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفت.

(حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۴؛ ۱۰۳) در پژوهشی با عنوان «عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی» به بررسی کیفیت حسابرسی پرداختند که نتیجه آن تعیین ۷ عامل مؤثر زیر جهت ارتقای کیفیت حسابرسی بود (۱) تخصص‌گرایی، (۲) کارایی حسابرسی، (۳) کشف تحریفات بااهمیت، (۴) تضاد منافع، (۵) وجود قوانین و مقررات، (۶) مکانیزم بازار و (۷) اندازه موسسات حسابرسی.

رفتار غیرعادی حسابرس اصطلاحی است که در متون دانشگاهی برای توصیف رفتاری به کار می رود که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و در نهایت شکست حسابرسی می شود. رفتار غیرعادی حسابرس به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد. رفتار غیرعادی حسابرس شامل موارد متعددی از جمله گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی (فشار زمانی) و امضای زودتر از موعد رویه های حسابرسی می شود (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲: ۱۰۷).

(سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۶۹) در پژوهشی با عنوان «تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب های حاوی برآورد» رابطه بین عواملی را که بیانگر تیپ شخصیتی حسابرسان بوده است را با قضاوت حرفه ای مورد بررسی قرار دارند. آنها در پژوهش خود رابطه مثبتی بین برخی از این ابعاد پیدا کردند اما به مفهوم تردید حرفه ای که می تواند یک ویژگی شخصیتی برای حسابرسان باشد توجه نکردند.

اجرای حسابرسی، از اهمیت زیادی برخوردار است و همواره از حسابرسان انتظار می رود تا حسابرسی را با تردید حرفه ای انجام دهند. نگرش دیرباور (با تردید) اطمینان می دهد که حسابرسان، حسابرسی را طوری انجام دهند که همواره تشخیص تقلب برای آنان امکان پذیر باشد. متأسفانه، شکست ها و ناکارآمدی های اخیر در حسابرسی، سؤالاتی را در این مورد بوجود آورده است که آیا حسابرسان درجه مناسبی از تردید را بکار می گیرند یا خیر. به عبارتی آیا تردید حرفه ای بر روابط اخلاقی و صلاحیت حرفه ای آنها اثر دارد یا خیر؟ یعنی اینکه تردید حرفه ای چگونه می تواند باعث افزایش یا کاهش بکارگیری قضاوت حرفه ای با توجه به در نظر گرفتن اخلاق حرفه ای شود. بر این اساس و بر اساس ادبیات و مبانی نظری مذکور، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: تردید حرفه ای حسابرس بر ارتباط بین اخلاق حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: تردید حرفه ای حسابرس بر ارتباط بین تجربه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

فرضیه سوم: تردید حرفه ای حسابرس بر ارتباط بین صلاحیت حرفه ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

۳- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه ها مدل انعکاسی معادلات ساختاری به کار گرفته شده است که برای سنجش آن از دو آزمون بار مقطعی و آزمون فورنل- لارکر استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۶ است. روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای است که در این نمونه برداری،

واحدهای جامعه‌ی مورد مطالعه در طبقه‌هایی که از نظر صفت متغیر همگن تر هستند، گروه‌بندی شده‌اند تا تغییرات آن‌ها در درون گروه‌ها کمتر شود و پس از آن از هر یک از طبقه‌ها تعدادی نمونه انتخاب شده است. جامعه آماری در این پژوهش شامل تعداد ۲۰۸۴ حسابرسان رسمی است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. تعداد ۳۲۴ پرسشنامه توزیع گردید که با نرخ بازگشت ۰/۵۶ به تعداد ۱۸۱ دریافت گردید که این تعداد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس با استفاده از نرم افزار Smart-PLS کافی می‌باشد. روش پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ ماهیت و شیوه اجرا پیمایشی تحلیلی است زیرا اطلاعات آن به روش پیمایشی جمع‌آوری گردیده است. با توجه به موضوع تحقیق که به بررسی رابطه بین متغیرها می‌پردازد تحقیق از نوع همبستگی می‌باشد. گردآوری اطلاعات از طریق روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. بدین ترتیب ابزارهای مورد استفاده شامل کتب، مقالات در بخش کتابخانه‌ای و ابزار پرسشنامه در بخش پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی می‌باشند.

۱-۳-روایی و پایایی پرسشنامه

برای اطمینان از روایی پژوهش، پرسشنامه در بین تعدادی از استادان و نخبگان حسابرسی توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج بدست آمده، در جامعه آماری مورد نظر توزیع گردید. به منظور سنجش ضریب پایایی سوالات پژوهش در مقیاس لیکرت از تکنیک ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. که مقدار آلفای بیش از ۰/۹ را عالی، بین ۰/۸ تا ۰/۹ را خوب، بین ۰/۷ تا ۰/۸ را قابل قبول، بین ۰/۶ تا ۰/۷ را قابل بحث، بین ۰/۵ تا ۰/۶ را ضعیف و کمتر از ۰/۵ را غیر قابل قبول معرفی کرده‌اند. نتایج در نگاره (۱) حاکی از این است که ضرایب آلفای کرونباخ برای تمام عوامل در سطح مطلوبی قرار دارند.

نگاره ۱. مربوط به پایایی آلفا کرونباخ

عوامل	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ
تجربه حسابرسی	۱۴	۰,۹۶۹
استقلال حسابرسی	۱۲	۰,۹۳۲
صلاحیت حسابرسی	۱۲	۰,۹۵۲
بی طرفی حسابرسی	۸	۰,۸۸۷
صداقت حسابرسی	۱۴	۰,۹۳۳
تردید حسابرسی	۱۰	۰,۹۵۷
کیفیت حسابرسی	۱۰	۰,۹۶۲

۲-۳-آمار توصیفی

در این بخش، به بررسی وضعیت کلی داده‌های گردآوری شده پرداخته می‌شود. پاسخ‌های پرسشنامه به صورت پنج گزینه‌ای و شامل (۱) کاملاً مخالف، (۲) مخالف، (۳) خنثی، (۴) موافق و (۵) کاملاً موافق می‌باشد. متغیر وابسته کیفیت حسابرسی و متغیر مستقل تجربه، اخلاق و شایستگی حسابرسی از طریق پرسش نامه آرمگا زارفر اندازه‌گیری می‌شود. شامل ۳۴ سوال از استقلال، عینیت و صداقت حسابرس، ۱۴ سوال از تجربه کاری حسابرس، ۱۲ سوال از شایستگی و صلاحیت حسابرس و ۱۰ سوال از شک و تردید حسابرس و بخش آخر آن مربوط به کیفیت حسابرسی که شامل ۱۰ سوال می‌باشد و جمعاً ۸۰ سوال بین حسابرسان توزیع شده است. در نگاره (۲) تمام پرسش‌های مطرح شده به همراه توصیفات داده‌های گردآوری شده آمده‌اند. گفتنی است بخش اعظم پاسخ‌دهندگان را سطوح پایین کارکنان موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. یکی از علل این موضوع، استفاده از دیدگاه بی‌طرفانه آنان است. حدود ۷۱/۲ درصد از نمونه را مردان و ۲۸/۸ درصد از نمونه را زنان را تشکیل می‌دهد به طوری که ۳۲ درصد از افراد نمونه سابقه شغلی بالاتر از ۲۰ سال را دارند. لازم به ذکر است ۵۱/۷ درصد از افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند.

نگاره ۲. فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی

عوامل	فراوانی (درصد)	عوامل	فراوانی (درصد)
جنسیت		تجربه کاری	
زن	۵۱ (۲۸,۸)	کمتر از ۵ سال	۴۳ (۲۳,۸)
مرد	۱۲۶ (۷۱,۲)	۵ تا ۱۰ سال	۳۱ (۱۷,۱)
سمت افراد		۱۰ تا ۱۵ سال	۲۹ (۱۶)
کمک حسابرس	۱۲ (۷)	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۰ (۱۱)
حسابرس	۴۸ (۲۷,۹)	نوع فعالیت حسابرسی	
حسابرس ارشد	۲۷ (۱۵,۷)	حسابرسی مستقل	۱۱۵ (۶۴,۶)
سرپرست حسابرسی	۲۹ (۱۶,۹)	حسابرسی داخلی	۳۱ (۱۷,۴)
سرپرست ارشد حسابداری	۲۱ (۱۲,۲)	حسابرسی واحدهای دولتی	۱۳ (۷,۳)
مدیر حسابداری	۲۳ (۱۳,۴)	حسابرسی عملیاتی	۶ (۳,۴)
شریک حسابداری	۱۲ (۷)	حسابرسی فناوری اطلاعات	۴ (۲,۲)
تحصیلات		سایر	۹ (۵,۱)
کاردانی	۵ (۲,۸)	عضویت جامعه حسابداران	
کارشناسی	۷۸ (۴۳,۸)	افراد عضو	۵۹ (۳۳,۹)
کارشناسی ارشد	۹۲ (۵۱,۷)	افراد غیر عضو	۱۱۵ (۶۶,۱)
دکتری	۳ (۱,۷)		

بیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. میانگین به عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان دهنده‌ی مرکز ثقل جامعه بوده و به

عبارتی مبین این امر است که اگر به جای تمامی مشاهدات جامعه میانگین آن قرار داده شود هیچ تغییری در جمع کل داده‌های جامعه ایجاد نمی‌گردد. همچنین بیهشینه، بیشترین عدد متغیر در جامعه آماری و کمینه کمترین عدد متغیر در جامعه آماری را نشان می‌دهد. نتایج آمار توصیفی در نگاره (۳) ارائه شده است.

نگاره ۳. شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

عامل	حجم نمونه	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
تجربه حسابرسی	۱۸۱	۳,۳۱	۴,۱۴	۱,۳۷	۱,۰۰	۵,۰۰
صلاحیت حسابرسی	۱۸۱	۳,۳۵	۴,۰۸	۱,۲۸	۱,۱۷	۵,۰۰
شک و تردید حرفه‌ای	۱۸۱	۳,۴۶	۴,۱۸	۱,۳۳	۱,۰۰	۵,۰۰
کیفیت حسابرسی	۱۸۱	۳,۲۴	۴,۱۰	۱,۴۲	۱,۰۰	۵,۰۰
اخلاق حسابرسی	۱۸۱	۳,۲۸	۳,۹۸	۱,۱۴	۱,۰۰	۵,۰۰

با توجه به تعداد سوالات مورد بررسی در این پژوهش، از رابطه‌ها و روش‌های آماری مختلفی استفاده شد. به صورتی که برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شده است. قبل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون به بررسی رابطه بین متغیرهای اصلی پرداخته شده است. از آنجا که متغیرهای پژوهش طبق قضیه حد مرکزی (حجم نمونه بزرگ تر از ۳۰) نرمال و کمی هستند می‌توانیم از این آزمون استفاده نماییم.

نتایج حاصل از همبستگی پیرسون بین متغیرهای اصلی پژوهش در جدول فوق آورده شده است. همانطور که از جدول مشخص است، بین کلیه متغیرهای پژوهش همبستگی معنادار وجود دارد. در نتیجه امکان بررسی فرضیه‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری میسر است.

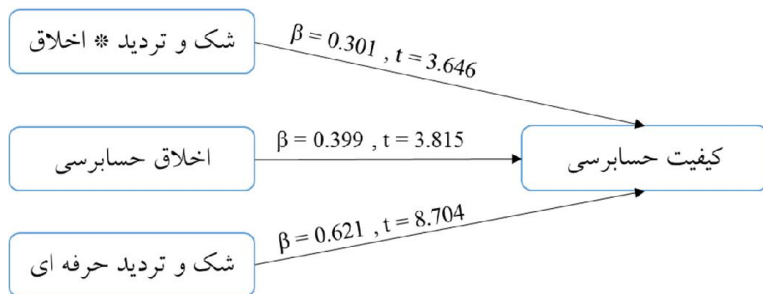
نگاره ۴. همبستگی‌های میان متغیرهای ویژگی‌های حسابرسان

عامل	تجربه	صلاحیت	شک و تردید	کیفیت	اخلاق
تجربه حسابرسی	۱	**۷۴۳.	**۶۷۹.	**۶۷۴.	**۷۱۰.
صلاحیت حسابرسی	**۷۴۳.	۱	**۷۴۰.	**۷۷۲.	**۷۵۷.
شک و تردید حسابرسی	**۶۷۹.	**۷۴۰.	۱	**۷۳۱.	**۷۲۵.
کیفیت حسابرسی	**۶۷۴.	**۷۷۲.	**۷۳۱.	۱	**۷۲۰.
اخلاق حسابرسی	**۷۱۰.	**۷۵۷.	**۷۲۵.	**۷۲۰.	۱

۴- یافته‌های پژوهش

فرضیه اول: تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارتباط بین اخلاق حسابرسان و کیفیت حسابرسان تأثیرگذار است.

در فرضیه اول متغیر مستقل اخلاق حسابرسان، متغیر وابسته کیفیت حسابرسان و متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای می‌باشد. با توجه به مطالب فوق مدل فرضیه اول با معادلات ساختاری به شکل زیر بیان می‌شود:



$$.930, NFI = .491, d-G = .266, d-ULS = .033, SRMR = .668 R^2 =$$

محدوده قابل قبول: $NFI > .90, d-G < .95, d-ULS < .95, SRMR < .08$

مدل (۱) معادلات ساختاری فرضیه اول

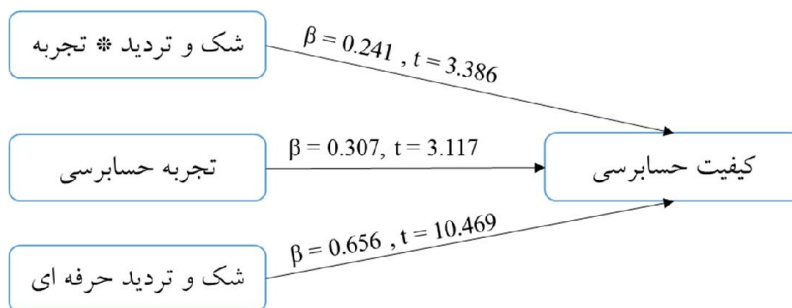
با توجه به مدل برازش داده شده شماره (۱) ضریب رگرسیونی استاندارد شده تأثیر اخلاق بر کیفیت حسابرسان برابر $0/399$ ضریب رگرسیونی تأثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسان برابر $0/621$ و همچنین ضریب رگرسیونی متغیر تعدیلی تردید حرفه‌ای در رابطه بین اخلاق و کیفیت برابر $0/301$ می‌باشد. هم چنین مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر $0/668$ است. مقدار آماره Q^2 که معرف تناسب پیش‌بین مدل است برای متغیر کیفیت حسابرسان برابر $0/631$ برای متغیر تردید حرفه‌ای برابر $0/609$ و برای متغیر اخلاق برابر $0/737$ می‌باشد که مثبت بودن این مقادیر نشان دهنده تناسب پیش‌بین برای این سازه‌ها می‌باشد. با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن و وضعیت پایایی و روایی همگرای روابط بیرونی مدل پژوهش را تأیید کرد

نگاره ۵. نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > .7)	ضریب پایایی ترکیبی (Alpha > .7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE > .5)
تردید حرفه‌ای	۰,۹۵۷	۰,۹۶۳	۰,۷۲۵
کیفیت حسابرسان	۰,۹۶۲	۰,۹۶۷	۰,۷۴۶
اخلاق حسابرسان	۰,۹۶۹	۰,۹۸۰	۰,۹۴۲

به طور کلی نتایج بدست آمده حاکی بر تایید فرضیه یک پژوهش می‌باشد. یعنی تردید حرفه‌ای حسابرس می‌تواند یک عامل تاثیرگذار بین اخلاق حسابرسی و کیفیت حسابرسی باشد. (تابنده، ۱۳۹۴: ۷۷) با بررسی تاثیر اخلاق بر روی کیفیت حسابرسی نشان داد که عوامل موثری چون استقلال، بی طرفی، تعهد حسابرس در اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین استقلال حسابرسی نیز یکی از عوامل اخلاق حرفه‌ای در این پژوهش می‌باشد و این عامل تاثیر مهمی در کیفیت حسابرسی دارد همانطور که نتایج پژوهش (لیستا و سوکرسنو، ۲۰۱۴: ۳۲۴) نشان داد که استقلال حسابرس تاثیر قابل توجه و مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین با توجه به اینکه اخلاق بر روی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای می‌توانیم کیفیت حسابرسی را افزایش دهیم. فرضیه دوم: تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارتباط بین تجربه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

که در فرضیه دوم متغیر مستقل تجربه حسابرسی، متغیر وابسته کیفیت حسابرسی و متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای می‌باشد. با توجه به مطالب فوق مدل فرضیه دوم با معادلات ساختاری به شکل زیر بیان می‌شود:



$$R^2 = 0.637, SRMR = 0.037, d-U LS = 0.819, d-G = 1.051, NFI = 0.904$$

مدل (۲) معادلات ساختاری فرضیه دوم

با توجه به مدل برازش داده شده شماره (۲) ضریب رگرسیون استاندارد شده تاثیر تجربه بر کیفیت حسابرس برابر ۰/۳۰۷ ضریب رگرسیون تاثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی برابر ۰/۶۵۶ و همچنین ضریب رگرسیون متغیر تعدیلی تردید حرفه‌ای در رابطه بین تجربه و کیفیت برابر ۰/۲۴۱ می‌باشد. هم چنین مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر ۰/۶۳۷ است. همچنین، مقدار آماره Q^2 که معرف تناسب پیش‌بین مدل است برای متغیر کیفیت حسابرسی برابر ۰/۶۳۱ برای متغیر تردید حرفه‌ای برابر ۰/۶۰۹ و برای متغیر تجربه حسابرسی برابر ۰/۶۱۸ می‌باشد که مثبت بودن

این مقادیر نشان دهنده تنا سب پیش‌بین برای این سازه‌ها می‌باشد. با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ پایایی ترکیبی و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای روابط بیرونی مدل پژوهش را تایید کرد.

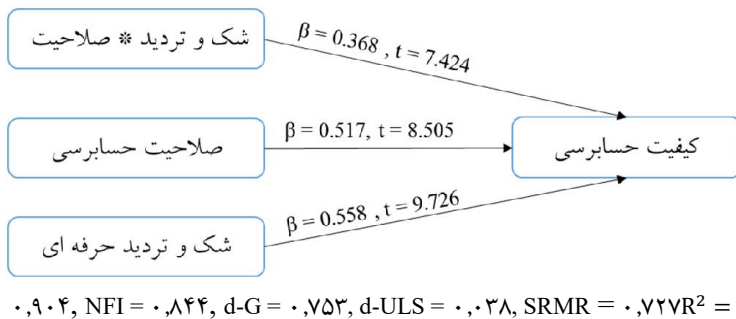
نگاره ۶. نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>۰,۷)	ضریب پایایی ترکیبی (Alpha>۰,۷)	میانگین واریانس استخراجی (Alpha>۰,۵)
تردید حرفه‌ای	۰,۹۵۷	۰,۹۶۳	۰,۷۲۵
کیفیت حسابرسی	۰,۹۶۲	۰,۹۶۷	۰,۷۴۶
تجربه حسابرسی	۰,۹۶۹	۰,۹۷۳	۰,۷۲۰

به طور کلی نتایج بدست آمده حاکی بر تایید فرضیه ۲ پژوهش می‌باشد. یعنی تردید حرفه‌ای حسابرسی می‌تواند یک عامل تاثیرگذار بین تجربه حسابرسی و کیفیت حسابرسی باشد. در رابطه با تجربه حسابرسی، پژوهش‌های انجام شده توسط (آیمان و سوکری سنو، ۲۰۱۴؛ ۲۷۱) نشان داد که تخصص حسابرسی در صنعت و استقلال حسابرسی تاثیر قابل توجهی در اجرای روش‌های حسابرسی برای تشخیص تقلب و تاثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد به طوری که تجربه حسابرسی در صنعت باعث افزایش کیفیت حسابرسی به منظور کشف تقلب در صورت‌های مالی خواهد شد همچنین (اولیوا و راتناوات، ۲۰۱۵؛ ۳۲۸) در بررسی تاثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که توانمندی حسابرسی، مسئولیت‌پذیری و بی‌طرفی او تاثیر قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. در جهت کیفیت حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای 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 قرار دادن دیگران، کمک کند.

در تمام پژوهش‌های فوق تجربه بر روی کیفیت حسابرسی یک عامل اثرگذار است ولی با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای می‌توانیم کیفیت حسابرسی را افزایش دهیم. فرضیه سوم: تردید حرفه‌ای حسابرسی بر ارتباط بین صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

که در فرضیه سوم متغیر مستقل صلاحیت حسابرسی، متغیر وابسته کیفیت حسابرسی و متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای می‌باشد. با توجه به مطالب فوق مدل فرضیه سوم با معادلات ساختاری به شکل زیر بیان می‌شود:



مدل (۳) معادلات ساختاری فرضیه سوم

با توجه به مدل برازش داده شده شماره (۳) ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر صلاحیت بر کیفیت حسابرسی برابر ۰/۵۱۷ ضریب رگرسیونی تأثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی برابر ۰/۵۵۸ و همچنین ضریب رگرسیونی متغیر تعدیلی تردید حرفه‌ای در رابطه بین تجربه و کیفیت برابر ۰/۳۶۸ می‌باشد. مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر ۰/۷۲۷ است. همچنین مقدار آماره Q^2 که معرف تناسب پیش‌بین مدل است برای متغیر کیفیت حسابرسی برابر ۰/۶۳۱ برای متغیر تردید حرفه‌ای برابر ۰/۶۰۹ و برای متغیر صلاحیت حسابرسی برابر ۰/۵۵۰ می‌باشد که مثبت بودن این مقادیر نشان دهنده تناسب پیش‌بین برای این سازه‌ها می‌باشد. با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای روابط بیرونی مدل پژوهش را تایید کرد.

نگاره ۷. نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (Alpha > 0.7)	میانگین واریانس استخراجی (Alpha > 0.7)
تردید حرفه‌ای	۰.۹۵۷	۰.۹۶۳	۰.۷۲۵
کیفیت حسابرسی	۰.۹۶۲	۰.۹۶۷	۰.۷۴۶
صلاحیت حسابرسی	۰.۹۵۱	۰.۹۵۸	۰.۶۵۵

به طور کلی نتایج بدست آمده حاکی بر تایید فرضیه سوم پژوهش می‌باشد. یعنی تردید حرفه‌ای حسابرسی می‌تواند یک عامل تاثیرگذار بین صلاحیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی باشد. در بررسی اولیه رابطه بین صلاحیت و کیفیت حسابرسی نتایج این پژوهش با پژوهش (ویوی ۲۰۱۵: ۲۲۲۲) نتیجه‌گیری کرد که شایستگی و انگیزه حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد موافق است به طوریکه دی‌آنجلو صلاحیت و شایستگی حسابرسی را یکی از اجزای کیفیت حسابرسی می‌داند از طرفی کیفیت حسابرسی با استقلال حسابرسی رابطه مثبتی دارد و اگر حسابرسان نتوانند روابط شان را مدیریت نمایند ناشی از عدم صلاحیت آنها می‌باشد از این رو

کیفیت حسابرسی با شایستگی حسابرسان رابطه مثبتی دارد (منصوری، ۲۰۰۹: ۱۷). در این پژوهش‌ها صلاحیت حرفه‌ای باعث افزایش کیفیت حسابرسان است به طوریکه شایستگی بر روی کیفیت تاثیرگذار است ولی با توجه به این پژوهش می‌توانیم با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حسابرسان، کیفیت حسابرسان را افزایش دهیم.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تا به امروز تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت در حسابرسان صورت پذیرفته است با این حال هیچ‌کدام از آنها منجر به تعریف مورد قبول یا مورد پذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته به طوریکه توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است. زیرا از اساس، کیفیت حسابرسان در اصل یک مفهوم یک بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چند وجهی است و عوامل متعددی چه بصورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسان تاثیر می‌گذارند. تعدادی از این پژوهش‌ها، کیفیت تصمیم حسابرسان و تاثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسان آزمون کرده‌اند و بسیاری از این مطالعات، کیفیت حسابرسان را به طور مستقیم آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسان می‌شود. این پژوهش جز آن دسته پژوهش‌هایی بوده است که تاثیر متغیرهای اخلاق، تجربه و صلاحیت حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسان را با توجه به متغیر شک و تردید حرفه‌ای بررسی نموده است و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیر شک و تردید به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تاثیرگذار بر رابطه بین تجربه، اخلاق و صلاحیت حرفه‌ای با کیفیت حسابرسان است و منجر به افزایش کیفیت حسابرسان می‌شود.

با توجه به اهمیت اخلاق در پژوهش حاضر به تدوین‌کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌شود که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که منظور ارتقا سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند. هم‌چنان که تردید حرفه‌ای اعمال شده در فرآیند حسابرسان به ویژه در شواهد حسابرسان و نتایج مندرج در گزارش حسابرسان با در نظر گرفتن مستمر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسان را افزایش می‌دهد و این کیفیت بالا علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌گردد و توصیه می‌شود که شرکت‌های که می‌خواهند خدمات حسابرسان را دریافت نمایند از موسسات حسابرسان که دارای حسن شهرت بیشتری هستند، استفاده نمایند. هم‌چنین کمیته تدوین استانداردهای حسابرسان می‌تواند از نتایج این پژوهش در تدوین استانداردهای حسابرسان استفاده نماید. آن کمیته می‌تواند با استناد به یافته‌های پژوهش حاضر، در تدوین استانداردهای حسابرسان رابطه میان متغیرهای مستقل این پژوهش و کیفیت

حسابرسی را با توجه به متغیر تعدیلی تردید حرفه‌ای را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و سپس براساس نتایج آن، استاندارد حسابرسی متناسب با حرفه حسابرسی کشور را انتشار دهد.

با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش، پیشنهادهای زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

۱) از متغیرهای مستقل دیگری همچون اندازه حسابرسی، چرخش حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای استفاده گردد.

۲) از متغیر تعدیلی دیگری برای بررسی تاثیر روابط اخلاق، تجربه، شایستگی بر روی کیفیت حسابرسی استفاده گردد.

۳) با توجه به اینکه جامعه آماری در این پژوهش استان تهران بوده است می‌توان از شهرهای دیگر به عنوان جامعه آماری استفاده کرد. مهمترین محدودیت پژوهش حاضر، به دلیل عدم بازگشت همه پرسشنامه‌ها، از بین رفتن یکنواختی پاسخ‌دهندگان در پنج طبقه‌ای که قبلاً پیش‌بینی شده بود؛ است. محدودیت اصلی این پژوهش استفاده از پرسشنامه است که ذاتی می‌باشد. با توجه به اینکه پرسشنامه فهم و ادراک افراد از واقعیت را می‌سنجد، نباید این احتمال را نادیده گرفت که ممکن است ادراک آنها کاملاً با واقعیت تطبیق نداشته باشد. همچنین صحت و دقت پاسخ‌های ارائه شده توسط پاسخ‌دهندگان با توجه به پرسشنامه نیز یکی دیگر از محدودیت این پژوهش می‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|----------------------|-------------------------------------|
| 1-DeFond, M. Zhang | 10- Carcello |
| 2-Clinch | 11- Hurtt |
| 3-Knechel | 12- Bauwhede and Willekens |
| 4-DeAngelo | 13- Chuntao |
| 5-Titman and Trueman | 14- Iman Sarwoko and SukrisnoAgoesb |
| 6-Las Heras | 15- Listya and Sukrisno |
| 7-Ball | 16- Olivia and Ratnawati |
| 8-Pooya et al. | 17- Wiwi |
| 9-Ghasemzadeh et al. | 18- Arumega Zarefar |

نگاره (۸) بارهای عاملی متغیرهای هر سازه

سازه	متغیر	بار عاملی
صلاحیت حسابداری	حسابرسان باتجربه هنگام مواجه شدن با اشخاص، جمع آوری داده ها، اطلاعات و بررسی آنها درک بیشتری دارند.	۰,۹۰۰
	حسابرسان باتجربه به اطلاعات مربوط به تصمیم گیری توجه دارند.	۰,۹۰۶
	حسابرسان باتجربه اشتباهات و خطاها را بیشتر تشخیص می دهند.	۰,۷۳۴
	حسابرسان باتجربه عوامل اشتباهات را جستجو و راه حل هایی برای از بین بردن و یا به حداقل رساندن آنها ارائه می دهند.	۰,۹۰۶
	حسابرسان باتجربه هنگام نظارت دقت لازم را دارند و وظایف خود را به درستی انجام می دهند.	۰,۷۶۳
	اشتباهات و خطاها هنگام حسابرسی و جمع آوری شواهد و اطلاعات، مانع روند تکمیل کار می شود.	۰,۸۶۲
	شکست ها و موفقیت ها در حسابرسی فرصتی برای یادگیری حسابرس است و او را باتجربه تر می کند.	۰,۷۷۰
	تعداد کارهای حسابرسی که حسابرس به درستی و سریع انجام می دهد باعث خوشنمایی او می شود.	۰,۷۷۸
	سوء ظن نسبت به شواهد حسابرسی شرکت صاحبکار، تجربه حسابرس را تحت تاثیر قرار می دهد.	۰,۸۹۰
	تجربه کاری، باعث پیشرفت حرفه ای حسابرس می شود.	۰,۹۰۰
	انجام دادن کارها به صورت مکرر، تجربه حسابرس را زیاد می کند.	۰,۹۱۰
	حسابرسان با تجربه در برخورد با مشکلات توانمندتر هستند.	۰,۹۱۳
	حسابرسان باتجربه، مشکلات را بهتر تجزیه و تحلیل می کنند.	۰,۷۸۲
	حسابرسان با تجربه مشکلات را به شیوه حرفه ای تر پیش بینی و تشخیص می دهند.	۰,۹۱۷
	حسابرس باید کنجکاو و روشنفکر باشد و در انجام وظایف خود حتی در شرایط عدم اطمینان شایستگی لازم را داشته باشد.	۰,۷۶۶
	حسابرس باید با استفاده از یافته های ذهنی خود راه حل های آسان را در شرایط بحرانی ارائه دهد.	۰,۷۶۷
	حسابرس باید روحیه تیمی و همکاری داشته باشد.	۰,۶۹۷
حسابرس باید تحلیلگر باشد.	۰,۸۸۱	
حسابرس باید علم تئوری سازمانی را جهت درک سازمان داشته باشد.	۰,۸۰۲	
حسابرس باید علم حسابداری دولتی را داشته باشد	۰,۹۳۸	
حسابرس باید علم حسابداری را به منظور پردازش اعداد، داده ها و اطلاعات آموخته باشد.	۰,۷۹۲	
حسابرس باید مهارت تندخوانی و انجام مصاحبه را داشته باشد..	۰,۷۵۰	
حسابرس باید علم آماری و کامپیوتری را به منظور استفاده از رایانه آموخته باشد.	۰,۹۱۵	
حسابرس باید در گزارش نویسی و ارائه گزارش درست توانا باشد.	۰,۷۷۶	
حسابرس باید آموزش های فنی و عمومی در حسابرسی را گذرانده باشد.	۰,۷۹۴	
آموزشها باید خوب، سیستماتیک، منظم و مرتبط با سطوح حسابرسی باشد.	۰,۸۰۴	
حسابرس نباید بیش از حد به صاحبکار نزدیک شود.	۰,۸۸۷	

- ۰,۹۲۳ حساب‌رس نباید توضیحات کورکورانه از صاحبکار را قبول کند.
- ۰,۷۷۸ حساب‌رس با نگرش تردید حرفه‌ای تمام مراحل حسابرسی را دنبال می‌کند.
- ۰,۸۴۰ حساب‌رس با ذهن پرسشگرانه خود دائماً شواهد حسابرسی را مورد سوال و ارزیابی نقادانه قرار می‌دهد.
- ۰,۸۳۷ حساب‌رس در برخورد با شواهد حسابرسی، پاسخ‌های مدیریتی کمتر از معقول را می‌پذیرد.
- ۰,۸۱۲ حساب‌رس در بررسی مجدد حسابهای دریافتنی باید از اشخاص ثالث تاییدیه بگیرد.
- ۰,۷۹۷ در برنامه‌ریزی حسابرسی، حساب‌رس نتایج حسابرسی سالهای گذشته را در نظر می‌گیرد.
- ۰,۷۹۶ حساب‌رس برای حسابهای دریافتنی و پرداختنی باید تاییدیه مستقیم بگیرد.
- ۰,۹۱۷ حساب‌رس بازده شرکت را به میزان ۵۰٪ برای تعدادی از نمونه‌های حسابرسی کاهش می‌دهد.
- ۰,۹۱۰ حساب‌رس مواردی که در صورت‌های مالی شرکت اعلام نشده، تایید می‌کند.
-
- ۰,۹۰۵ در گزارش حسابرسی باید روش حسابرسی، اهداف و دامنه حسابرسی مشخص باشد.
- ۰,۸۳۰ تمام مراحل کار حسابرسی باید توسط حساب‌رس ارشد بررسی شود.
- ۰,۷۷۷ جمع‌آوری اطلاعات و شواهد حسابرسی پشتوانه‌ای برای اظهار نظر حساب‌رس می‌باشد.
- ۰,۸۰۲ حساب‌رس کاربرگ‌های حسابرسی را جهت تجزیه و تحلیل، صحت و درستی اطلاعات استفاده می‌کند.
- ۰,۷۶۸ حساب‌رس باید آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند.
- ۰,۸۹۸ گزارش حسابرسی شامل نتایج حاصل از رسیدگی و نتیجه‌گیری حساب‌رس است.
- ۰,۹۱۳ حساب‌رس مواردی که در حسابرسی برخورد می‌کند و قابل حل می‌باشد را گزارش می‌کند.
- ۰,۸۹۹ حساب‌رس باید قادر به تشخیص اقدامات اصلاحی در رسیدگی باشد.
- ۰,۹۱۱ حساب‌رس گزارش حسابرسی را به منظور پاسخگویی به مدیریت و توضیح نتایج آزمونهای حسابرسی ارائه می‌کند.
- ۰,۹۱۵ گزارش حسابرسی باید دقیق، کامل، هدفمند، مختصر و به موقع باشد.
-
- ۰,۹۷۴ صداقت حساب‌رس
- ۰,۹۶۵ بی‌طرفی حساب‌رس
- ۰,۹۶۵ شایستگی حساب‌رس

تذکر مهم: بارهای عملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۷ شود (هولاند، ۱۹۹۹)، مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. نکته مهم در اینجا این است که اگر محقق پس از محاسبه بارهای عملی بین سازه و شاخص‌های آن با مقداری کمتر از ۰/۷ مواجه شد، باید آن شاخص‌ها (سؤالات پرسش‌نامه) را اصلاح نموده و یا از مدل تحقیق خود حذف نماید. همانطور که در جدول شماره ۸ ملاحظه می‌شود بارهای عملی متغیرها بالای ۰/۷ می‌باشد.

کتابنامه

- ۱- بنی مهد، بهمن، شیرزاد، بهرام، (۱۳۸۸). بررسی و تبیین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۲(۳): ۶۵-۷۶.
- ۲- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۴). عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۳(۱۰): ۱۰۳-۱۲۵.
- ۳- سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد، *مجله حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳): ۱۶۹-۱۸۴.
- ۴- صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۳): ۷۷-۸۶.
- ۵- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، *فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۳۸): ۵۳-۷۶.
- ۶- مهدوی، غلامحسین، هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس، *دانش حسابرسی*، ۱۳(۱۳): ۱۰۷-۱۲۷.
- ۷- مهام، کیهان. (۱۳۸۳). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای، *حسابدار رسمی*، شماره ۳: ۴۳-۴۶.
- 8- Arumega Zarefar. (2015). Paper of the Influence of Ethics ,Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable .3rd Global Conference on Business and Social Science 219: 828-832.
- 9- Ball. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research*, 47(2): 277-323.
- 10- Bauwhede HV, Marleen Willekens.(2004). Evidence on (the lack of) Audit – quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market, *European Accounting Review*, 13(3): 501 – 522.
- 11- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and McGrath, N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11 (1): 1-15.
- 12- Chuntao, Frank M. Song, and Sonia M. L. Wong. (2008). A continuous relation between audit firm size and audit opinions: Evidence from China, *International Journal of Auditing* 12 (2): 111-127.
- 13- Clinch, G., Stokes, D.J. and Zhu, T. (2010). Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders. Accounting and Finance, Forthcoming, *Accounting & Finance*, 52,35(3): 743-76.

- 14- de las Heras, E., Cañibano, L. and Moreira, J.A. (2012). The Impact of the Spanish Financial Act (44/2002) on audit quality*/El impacto de la Ley Financiera (44/2002) en la calidad de auditoría, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 41(156):521-546.
- 15- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-99.
- 16- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- 17- DR. Wiwi Idawati SE.Ak.CA.(2015). Effect of Audit Rotation, Audit Fee and Auditor Competence to Motivation Auditor and Implications on Audit Quality (Case Study of Registered Public Accountant Firms at Bank Indonesia), *Journal of Economics and Sustainable Development*, (Paper) ISSN, 6(6): 2222-2855.
- 18- Ghasemzadeh, A., Maleki, S., & Sharifi, L. (2016). The Mediating Role of Professional Ethics Regarding Intellectual capital, Organizational Learning and Knowledge Sharing. *Journal of Medical Education Development*, 9(22), 76-86.
- 19- Hurtt et al. (2008). An Experimental Examination Of Professional Skepticism, Hankamer School of Business, pp1-38.
- 20- 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. Procedia - Social and Behavioral Sciences 164: 271 – 281.
- 21- Knechel, W.R, G.V. Krishnan, M. Pevzner, L.B. Shefchik & Velury, U. (2012). Audit Quality: Insights from the Academic Literature, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 385-421.
- 22- Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. International Conference on Accounting, Studies Procedia - Social and Behavioral Sciences 164: 324 – 331.
- 23- Mansouri, A., Pirayesh, R., and Salehi, M. (2009). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy, *International Journal of Business and Management*, 4(2):17-25.
- 24- 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.
- 25- Pooya AR, Broumand E. (2013). Professional ethic in development of production process; from craft to mass production. *Ethics in Science & Technology*; 8(1): 51.
- 26- Titman, S. and Trueman. B. (1986). Information quality and the valuation of new issues, *Journal of Accounting and Economics*, 8(2): 159-172.
- 27- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhne*, 15(2), 79-87.