

بررسی رابطه بین حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس: رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری

حمید بیرجندی^۱

احمد خدای پور^۲

امید پورحیدری^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۸/۷/۱۵

چکیده:

حق الزحمه بالای حسابرسی می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب کار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرس فراهم آورد. زیرا ممکن است حسابرس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، تردید حرفه‌ای را زیر پا بگذارد. براین اساس هدف این پژوهش بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. بدین منظور، شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس شامل ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی در نظر گرفته شد که از طریق پرسشنامه‌ای که در بین ۳۴ نفر از حسابرسان سازمان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا و مدیران توزیع گردید اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل شد. روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی می‌باشد و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد که حق الزحمه حسابرس بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. حسابرسانی که حق الزحمه‌های بالایی از صاحب کاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با همان صاحب کار تمدید کنند و میزان تردید حرفه‌ای خود را تنزل داده تا بتوانند رضایت صاحب کار را، جهت دستیابی به منافع اقتصادی بالاتر خود کسب نمایند.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرس، ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران
 ۲. دانشیار بخش حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه شهید باهنر کرمان (نویسنده مسئول)، ایمیل:

khodamipour@uk.ac.ir

۳. استاد حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه شهید باهنر کرمان

۱. مقدمه

از زمان آغاز حسابرسی مستقل بسیاری از سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران و انجمن‌های حرفه‌ای استدلال می‌کنند که حسابرسان نمی‌توانند ادعا کنند که از صاحب‌کار مستقل می‌باشند زیرا حسابرسان توسط صاحب‌کار استخدام شده و بابت حسابرسی صورت‌های مالی صاحب‌کار حق‌الزحمه دریافت می‌کنند (انوفه و اکیپبور، ۲۰۱۶). میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان، به دو روش ممکن است بر کیفیت کار حسابرسان اثر بگذارد. هرچه حق‌الزحمه بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر شده و کیفیت کار را بالا می‌برد؛ اما در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته شده و این امر باعث از دست رفتن استقلال آنان می‌شود و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار، حسابرسان ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند. البته، این کار ممکن است بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد چنانچه حق‌الزحمه‌های حسابرسی ناشی از وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کاران باشد، استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان از بین رفته و کیفیت گزارشگری مالی شرکت کاهش می‌یابد و این باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران به اطلاعات شرکت پایبند نباشند و در نهایت باعث از بین رفتن شهرت و بی‌اطمینانی به اظهار نظر آنان می‌شود (قربانی و خزاعی، ۱۳۹۶). بر این اساس، بسیاری از کارشناسان مالی بر این باورند که بزرگ‌ترین خطر استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل مدت تصدی حسابرسان و یا ارائه خدمات غیر حسابرسی نمی‌باشد بلکه ساختار پرداختی به حسابرسان مستقل بابت حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد (انوفه و اکیپبور، ۲۰۱۶).

یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است و تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی در روان‌شناسی را بر حسابرسی مطرح می‌کند، مکتب تردیدگرایی (شک‌گرایی) نام دارد. بدون القای تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان، وی هرگز نخواهد توانست نظر منطقی پیرامون صورت‌های مالی پیچیده و فریبنده را اظهار نماید زیرا صورت‌های مالی فریبنده به‌آسانی از دید حسابرسان بدون شک و تردید حرفه‌ای، بدون کشف شدن عبور می‌کند (سورایدا، ۲۰۰۵). تردید حرفه‌ای حسابرسان یک نگرش است که همواره با حسابرسان است و ذهن او را در جمع‌آوری شواهد حسابرسی و ارزیابی آن‌ها با پرسش و شک همراه می‌کند. حسابرسان با تردید حرفه‌ای هیچ‌گاه صورت‌های مالی را تنها به‌صرف این‌که مطابق با استاندارد است مورد پذیرش قرار نمی‌دهد بلکه در مورد اتهاماتی که در ذهنش ایجاد شده و همچنین شواهد و تأییدیه‌هایی که مدنظر خود است بررسی و پرس‌وجو می‌کند (آهنگری، ۱۳۹۴). کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق‌الزحمه یک حسابرسان بیش از ۱۵ درصد کل درآمد آن موسسه حسابرسی را تشکیل دهد، ممکن است استقلال و تردید حرفه‌ای آن موسسه را از بین ببرد زیرا امکان دارد وابستگی موسسه حسابرسی به یک صاحب‌کار یا صاحب‌کاران خاص

1. Enofe, & Ukpebor

2. Suraida

خیلی زیاد شود (سجادی، ۱۳۹۶). با توجه به استدلالات ذکر شده در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا حق الزحمه حسابرسان می‌تواند بر ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر باشد؟

۲. مبانی نظری

۱-۱. ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان

هرت^۱ (۲۰۰۸) تردید را این‌گونه تعریف می‌کند: ارزیابی اعتبار شواهد حسابرسی با دید منتقدانه و با ذهنی پرسشگر. برای اینکه حسابرسان بتوانند قضاوت بهتری ارائه دهند باید با تردید حرفه‌ای شواهد را بررسی نمایند (حاجی‌ها، گودرزی، فتاحی، ۱۳۹۲). در حالی که استانداردها صریحاً تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک ویژگی چندبعدی در نظر نگرفته است، اما مروری دقیق بر استانداردهای مربوطه نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای یک ویژگی چندبعدی است. به‌طور کلی ۶ ویژگی برای تردید حرفه‌ای در نظر گرفته شده است که عبارتند از: ذهن پرسشگر، به تعویق انداختن قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خودرأیی و اعتماد به نفس (هرت، ۲۰۱۰). در ادامه هر یک از این ویژگی‌ها به‌صورت مختصر توضیح داده می‌شود.

ذهن پرسشگر: حسابرسان برای پیگیری تناقضات صورت‌های مالی انگیزه فراوان داشته و تلاش کافی را به عمل آورد (هرت، ۲۰۱۰).

به تعویق انداختن قضاوت: حسابرسان باید قضاوت در مورد یک موضوع را تا زمانی که به شواهد قطعی نرسیده‌اند به تعویق اندازند. به عبارتی سرعت رسیدن به یک تصمیم نباید منجر به کاهش شناخت در مورد آن موضوع شود (هرت، ۲۰۱۰).

جستجوی دانش: فرد شکاک به‌طور موشکافانه استدلال می‌کند و نگاه عمیق و حتی فراتر از آن به موضوعات روشن دارد؛ این ویژگی معمولاً به‌منظور کنجکاوای شخصی دیده می‌شود (هرت، ۲۰۱۰).

درک میان فردی: انگیزه‌ها و فرصت‌های در دسترس کارمندان برای ارائه مدارک گمراه‌کننده یا به‌منظور ارتکاب تقلب یا تلاش برای شفافیت کمتر باید شناسایی شود (هرت، ۲۰۱۰). خودرأیی: حسابرسان نه‌تنها باید در آزمون بلکه در کنار گذاشتن پیشنهادات دیگران شجاعت حرفه‌ای داشته باشند (هرت، ۲۰۱۰).

اعتماد به نفس: به‌عنوان اعتقاد یک فرد نسبت به توانایی‌های خود تعریف شده است. اعتماد به نفس، حسابرسان را قادر می‌سازد که در مقابل تلاش‌های متقاعدکننده دیگران مقاومت کرده و مفروضات دیگران یا استدلال‌های آن‌ها را به چالش کشد (هرت، ۲۰۱۰).

۲-۲. حق الزحمه حسابرسی

منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود. حق الزحمه حسابرسان، شامل

1. Hurr

هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق، بر اساس قرارداد به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌گردد (مهرانی و جمشیدی اوانکی، ۱۳۹۰). حق الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام‌شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادرشده، تعیین خواهد شد (بنی‌مهد، مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر حسابرسی باکیفیت بالاتر نیست اما علاوه برداشتن کیفیت حسابرسی مناسب، مؤسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی حق الزحمه دریافتی آن‌ها بیشتر از این هزینه‌هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، مؤسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است صاحب‌کاران خود را نیز از دست بدهند (نیکبخت، شعبان‌زاده و کلهر، ۱۳۹۵). وجود حق الزحمه‌های اندک حسابرسی و به‌تبع آن کیفیت پایین خدمات حسابرسی نقش حسابرسی را به مخاطره می‌اندازد و به‌تبع آن سوگیری ارائه اطلاعات آلوده و تحریف و اشتباه که ارتباط مستقیم و تنگاتنگی با حق الزحمه حسابرسی دارد شکل می‌گیرد (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). در صورتی هم که مؤسسات حسابرسی حق الزحمه بیشتری را نسبت به هزینه‌های صرف کرده برای انجام خدمات حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آن‌ها با تردید همراه خواهد شد (نیکبخت، شعبان‌زاده و کلهر، ۱۳۹۵).

۳. مروری بر پیشینه پژوهش

یعقوب‌نژاد، رؤیایی و آذین‌فر (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس ایران، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعقوب‌نژاد، رؤیایی و آذین‌فر (۱۳۹۳) در پژوهشی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. نتایج نشان داد در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

رجبعلی‌زاده، حصارزاده و باقرپور ولاشانی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ابعاد تردید حرفه‌ای (شامل بعد بی‌طرفی و بعد شکاکیت) و قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه «نسبت به ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است.

ولیان، عبدلی و کریمی (۱۳۹۶) در تحقیقی به طراحی مدلی مبتنی بر دست‌بندی و تفکیک عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که، اساسی‌ترین عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه بر

مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است. گول، کیم و کیو^۱ (۲۰۰۷) در تحقیق خود در کشور چین به این نتیجه رسیدند صاحب کارانی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان مهم‌تر هستند، کیفیت حسابرسی کمتری دارند. چوی، کیم و سیمونیک^۲ (۲۰۰۹) به بررسی رابطه بین حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که حق الزحمه‌های غیرعادی منفی (مازاد حق الزحمه‌های استاندارد به واقعی)، با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری ندارد؛ در حالی که حق الزحمه‌های غیرعادی مثبت (مازاد حق الزحمه‌های واقعی به استاندارد)، با کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی دارد. نتایج پژوهشی آن‌ها حاکی از آن بود که حق الزحمه‌های غیرعادی مثبت، باعث از دست دادن استقلال حسابرسان و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. کاسای^۳ (۲۰۱۳)، در مطالعه‌ای به بررسی رابطه ساختار مالکیت، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ژاپن پرداختند، نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه بالای حسابرسی، استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازد و در نتیجه منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد. انوفه و اکپیور (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در نیجریه پرداختند. نتایج نشان داد که بین حق الزحمه حسابرسان و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. اندریس و زارفا^۴ (۲۰۱۷) در تحقیقی علل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را با تأکید بر ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. نتایج حاکی از آن است که استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذارند و این باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود.

۴. فرضیات

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات مطرح‌شده فرضیه تحقیق به شرح ذیل بیان می‌شود:
 فرضیه اصلی: بین حق الزحمه حسابرسان و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.
 از آنجایی که در این تحقیق برای تردید حرفه‌ای حسابرسان سازگار با تحقیق هرت (۲۰۱۳) شش ویژگی مطرح‌شده است، لذا شش فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مطرح‌شده است:

۱. بین حق الزحمه و ویژگی ذهن پرسشگر حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.
۲. بین حق الزحمه و ویژگی تعلیق قضاوت حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.
۳. بین حق الزحمه و ویژگی جستجوگری برای کسب دانش حسابرسان، رابطه معناداری

1. Gul, Kim, & Qiu
 2. Choi, Kim, Liu & Simunic
 3. Kasai.
 4. Andreas & Zarefa

وجود دارد.

۴. بین حق‌الزحمه و ویژگی درک میان فردی حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.
۵. بین حق‌الزحمه و ویژگی خودرأیی حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.
۶. بین حق‌الزحمه و ویژگی میزان اعتمادبه‌نفس حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

۵. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم‌چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه تحقیق از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سپس بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار Excel و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد.

با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است و از آنجاکه در تحقیق حاضر هدف دریافت نظرات افراد تصمیم‌گیرنده در زمینه قرارداد حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. از بین ارکان اصلی یک مؤسسه حسابرسی که شامل شرکا، مدیران، سرپرستان، حسابرس ارشد و کمک حسابرس می‌باشد پرسشنامه بین حسابرسانی با گروه‌های شغلی که شامل شریک و مدیر بودند توزیع گردید که دارای دانش تجربه و تخصص بیشتری بودند. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد شرکا و مدیران شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی ایران در دست نیست تعداد اعضای جامعه آماری نامشخص فرض می‌شود؛ انتخاب نمونه به صورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین ۷۸ نفر از حسابرسانی با گروه‌های شغلی که شامل شریک و مدیر بودند توزیع گردید؛ که از این تعداد ۳۴ پرسشنامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد پرسشنامه کافی به نظر می‌رسد.

متغیر وابسته در این تحقیق عبارت است از ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان که شامل مشخصه‌های شش‌گانه ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتمادبه‌نفس و خودرأیی است که از طریق پرسشنامه هرت (۲۰۱۳) با استفاده از ۳۰ گویه که شامل ۵ گویه مرتبط با مؤلفه ذهن پرسشگر، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه تعلیق در قضاوت، ۵ گویه

مرتبط با مؤلفه جستجوی دانش، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درک میان فردی، ۶ گویه مرتبط با اعتماد به نفس و ۴ گویه مرتبط با مؤلفه خودرأیی در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است.

متغیر مستقل تحقیق حق الزحمه حسابرس می‌باشد. این متغیر از طریق پرسشنامه برگرفته از تحقیق انوفه و اکیپور، (۲۰۱۶) با استفاده از پنج گویه در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج سنجش شده است.

۶. یافته‌های پژوهش

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه مردان هستند (۲۸ نفر)، و همچنین، پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۲۲ نفر)، (و ۲۶ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای بیشتر از ۲۰ سال می‌باشند).

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

آمار	اطلاعات جمعیت شناختی	
۳۴	مشارکت‌کنندگان	
۶	شرکا	
۲۸	مدیران	
۶	زن	جنسیت
۲۸	مرد	
۲	دکتری	مدرک تحصیلی
۲۲	کارشناسی ارشد	
۱۰	کارشناسی	
۳	۱۰ تا ۱۵ سال	سابقه کار
۵	۱۵ تا ۲۰ سال	
۲۶	بیشتر از ۲۰ سال	

مطابق با الگوریتم تحلیل PLS، برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ معیاری برای سنجش پایایی و

سنجه‌ای مناسب برای ارزیابی پایداری درونی^۱ (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار بالای واریانس تبیین شده بین سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار بالای واریانس تبیین شده بین سازه و شاخص‌هایش در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر شاخص، پایداری درونی بالا را نتیجه می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

همچنین، روش PLS نیز معیار مدرن‌تری نسبت به مقدار آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران^۲ (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند. مقدار پایایی ترکیبی یک سازه از یک نسبت حاصل می‌شود که در صورت این کسر، واریانس بین یک سازه با شاخص‌هایش و در مخرج کسر، واریانس سازه با شاخص‌هایش به اضافه مقدار خطای اندازه‌گیری می‌آید (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود، تمامی این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی کسب کرده‌اند، پس می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش حاضر را تأیید کرد. برای سنجش روایی سازه‌های پرسشنامه و ابعاد آن، از تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE)، استفاده شده است. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۵ است؛ و برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) استفاده شده است AVE. میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن یا به عبارتی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود از آنجایی که تمامی سازه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۵ و تمامی متغیرها دارای AVE بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشند، پرسشنامه از روایی مناسبی برخوردار است.

1. Internal Consistency

2. Werts et al

جدول (۲) برازش مدل تحقیق و ارزیابی مدل اندازه‌گیری

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا (AVE)
حق‌الزحمه حسابرسان	AF1	۰/۸۰۵	۰/۸۶۳	۰/۷۸۸	۰/۶۱۳
	AF2	۰/۸۱۸			
	AF3	۰/۷۰۰			
	AF4	۰/۸۰۳			
ذهن پرسشگر	QM1	۰/۷۲۰	۰/۸۵۶	۰/۷۹۱	۰/۵۴۴
	QM2	۰/۷۴۴			
	QM3	۰/۷۳۸			
	QM4	۰/۷۵۲			
	QM5	۰/۷۳۴			
تعليق قضاوت	SJ1	۰/۷۳۳	۰/۸۶۲	۰/۷۹۹	۰/۵۵۶
	SJ2	۰/۶۸۸			
	SJ3	۰/۷۹۵			
	SJ4	۰/۷۳۰			
	SJ5	۰/۷۷۷			
جستجوگری برای کسب دانش	SK1	۰/۷۹۶	۷۸۸/۰	۰/۷۷۹	۰/۵۲۶
	SK2	۰/۸۵۱			
	SK3	۰/۸۲۳			
	SK4	۰/۸۰۰			
	SK5	۰/۷۶۰			
درک میان فردی	IU1	۰/۸۳۳	۰/۸۸۸	۰/۸۵۳	۰/۶۲۲
	IU2	۰/۸۷۴			
	IU3	۰/۸۷۶			
	IU4	۰/۸۰۱			
	IU5	۰/۵۹۳			



۰/۵۰۴	۰/۷۰۵	۰/۸۰۲	۰/۷۶۷	SD۱	خودرأیی
			۰/۷۱۶	SD۲	
			۰/۷۱۱	SD۳	
			۰/۶۴۱	SD۴	
۰/۵۸۱	۰/۸۵۷	۰/۸۹۲	۰/۷۱۸	SC۱	اعتمادبه‌نفس
			۰/۷۹۶	SC۲	
			۰/۸۰۶	SC۳	
			۰/۸۳۸	SC۴	
			۰/۷۷۸	SC۵	
			۰/۶۱۵	SC۶	

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادله‌های ساختاری استفاده شد. از آنجایی که در این تحقیق برای تردید حرفه‌ای حسابرسان سازگار با تحقیق هرت (۲۰۱۳) شش ویژگی مطرح شده است، لذا شش فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مورد آزمون قرار می‌گیرد:

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادله‌های ساختاری استفاده شد. از آنجایی که در این تحقیق برای تردید حرفه‌ای حسابرسان سازگار با تحقیق هرت (۲۰۱۳) شش ویژگی مطرح شده است، لذا شش فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مورد آزمون قرار می‌گیرد:

جدول (۳) جدول خلاصه ضرایب و معناداری مسیر بین متغیرها

نتیجه آزمون	p- value	آماره t	ضریب مسیر (β)	تأثیر
تأیید	۰/۰۰۰	۶۳/۱۵۴	-۰/۸۲۷	حق الزحمه حسابرس - < ذهن پرسشگر
تأیید	۰/۰۰۰	۳۱/۲۸۸	-۰/۷۲۳	حق الزحمه حسابرس - < تعلیق قضاوت
تأیید	۰/۰۰۰	۱۹/۸۰۰	-۰/۶۳۱	حق الزحمه حسابرس - < جستجوگری برای کسب دانش
تأیید	۰/۰۰۰	۵/۷۲۸	-۰/۲۲۹	حق الزحمه حسابرس - < درک میان فردی
تأیید	۰/۰۳۳	۲/۱۳۵	-۰/۱۰۳	حق الزحمه حسابرس - < خودرایی
تأیید	۰/۰۰۵	۲/۸۴۴	-۰/۱۲۸	حق الزحمه حسابرس - < میزان اعتمادبه‌نفس

فرضیه فرعی اول: بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی ذهن پرسشگر حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و ویژگی ذهن پرسشگر حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس بر ویژگی ذهن پرسشگر حسابرس تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰/۸۲۷- می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر قوی است.

فرضیه فرعی دوم: بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی تعلیق قضاوت حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرسان با تعلیق قضاوت با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرسان با تعلیق قضاوت تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰/۷۲۳- می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر قوی است.

فرضیه فرعی سوم: بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی جستجوگری برای کسب دانش حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرسان با جستجوگری برای کسب دانش با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرسان با تعلیق قضاوت تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر ۰/۶۳۱- می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر قوی است.

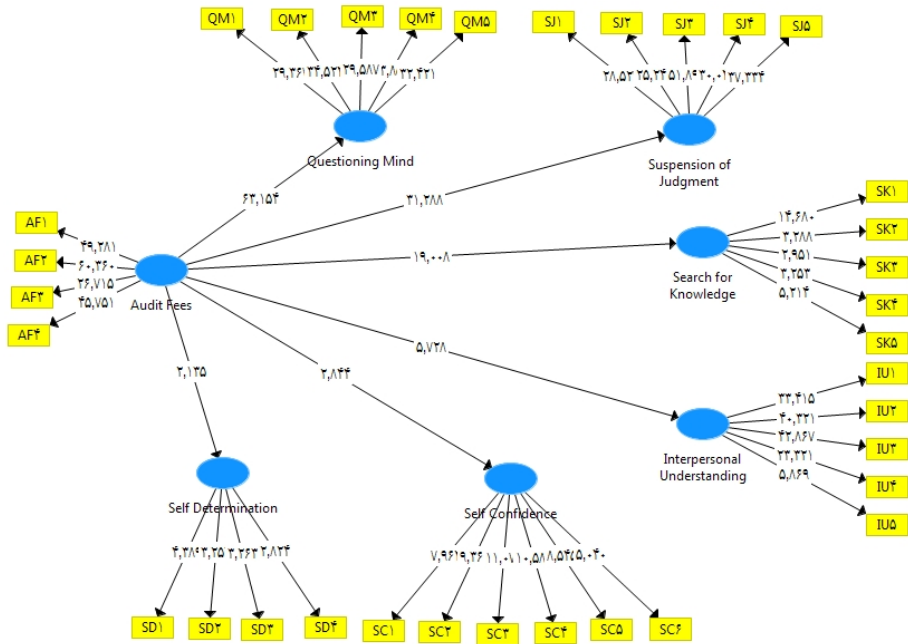
فرضیه فرعی چهارم: بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی درک میان فردی حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از $1/96$ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچک‌تر از $0/05$ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس با درک میان فردی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه چهارم تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس با درک میان فردی تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر $0/229$ - می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر قوی است. **فرضیه فرعی پنجم:** بین حق الزحمه حسابرس و ویژگی خودرأیی حسابرس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از $1/96$ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچک‌تر از $0/05$ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس با خودرأیی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس بر خودرأیی تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر $0/103$ - می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. **فرضیه فرعی ششم:** بین حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس با میزان اعتمادبه‌نفس، رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به جدول (۳)، مقدار آماره t بزرگ‌تر از $1/96$ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچک‌تر از $0/05$ است، لذا بین دو متغیر حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس با اعتمادبه‌نفس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه ششم تحقیق تأیید می‌شود. حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس بر اعتمادبه‌نفس تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر $0/128$ - می‌باشد شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. شکل (۱) نتایج آزمون فرضیات تحقیق به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری را نشان می‌دهند با توجه به مدل معادلات ساختاری، چنانچه آماره t بزرگ‌تر از قدر مطلق $1/96$ باشد، معناداری رابطه بین متغیرهای مورد آزمون پذیرفته می‌شود و اگر این مقدار کوچک‌تر از میزان مذکور باشد، رابطه معناداری بین متغیرها وجود ندارد.

شکل (۱) - مدل پژوهش در حالت معناداری



در نتیجه بر پایه تئوری احتمالات می‌توان ادعا کرد که: بر اساس دیدگاه جامعه حسابرسان ایران حق الزحمه حسابرسان بر هر شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی و معنادار دارند. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حسابرسانی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران معتقدند حق الزحمه حسابرسان می‌تواند عامل مؤثری بر ابعاد فردی تردید گرای حسابرسان باشد؛ بنابراین چنین استدلال می‌شود زمانی که حسابرسان حق الزحمه‌های بالایی از صاحب‌کاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با همان صاحب‌کار تمدید کنند که این موضوع، می‌تواند انگیزه حسابرسان را در حفظ استقلال کاهش دهد و قضاوت و کیفیت حسابرسانی را خدشه‌دار کند.

۷. بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسی در طی عمر نه‌چندان طولانی خود با چالش‌های فراوانی روبه‌رو بوده است. یکی از مهم‌ترین این چالش‌ها حفظ استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان است. از طرفی حسابرسان حق الزحمه خود را از صاحب‌کار دریافت می‌کند و باید در مورد کار او اظهار نظر کند (صالحی، موسوی شیرینی، سدیرنوغانی، ۱۳۹۲). این امر باعث شده تا همواره تردید حرفه‌ای حسابرسان و همچنین حق الزحمه حسابرسانی همواره یکی از موضوعات مورد بحث در پژوهش‌های مالی باشد

وابستگی زیاد به یک صاحب کار می‌تواند به‌طور جدی استقلال حسابرس و تردید حرفه‌ای او را مخدوش سازد. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین حق الزحمه بر ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. بدین منظور بر اساس پژوهش هرت (۲۰۱۳) برای تردید حرفه‌ای حسابرس شش بعد ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی مطرح شد و تأثیر حق الزحمه حسابرس بر این مؤلفه‌ها مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به آزمون‌های آماری انجام‌شده، مشخص شد که حق الزحمه حسابرس بر هر شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معنادار دارند. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران معتقدند حق الزحمه حسابرس می‌تواند عامل مؤثری بر ابعاد فردی تردید گزایی حسابرس باشد؛ بنابراین چنین استدلال می‌شود زمانی که حسابرسان حق الزحمه‌های بالایی از صاحب کاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با همان صاحب کار تمدید کنند که این موضوع، می‌تواند انگیزه حسابرس را در حفظ استقلال کاهش دهد و قضاوت و کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار کند. به عبارتی حسابرسان به‌منظور دریافت حق الزحمه بیشتر میزان تردید حرفه‌ای خود را تنزل داده تا بتوانند رضایت صاحب کار را، جهت دستیابی به منافع اقتصادی بالاتر خود کسب نمایند؛ که در این صورت اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی به‌درستی ایفاء نماید، حسابرس وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌ویژه سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و تهیه‌کنندگان اطلاعات، عمل نموده است.

این نتایج با نتایج پژوهش انوفه و اکیپور (۲۰۱۶) مشابه می‌باشد و همچنین این نتایج با نتایج پژوهش گول، کیم و کیو (۲۰۰۷)، چوی، کیم و سیمونیک (۲۰۰۹) هم‌راستا می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤلفه جستجوگری برای کسب دانش بیشتر تحت تأثیر حق الزحمه قرار می‌گیرد. به نظر می‌رسد با افزایش حق الزحمه حسابرس و افزایش میزان وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب کار، جستجو به‌منظور کشف شواهد و مدارک، اطلاعات و بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش کاهش می‌یابد.

با توجه به نتایج فوق یک‌راه حل خاص در زمینه کاهش وابستگی حسابرس به صاحب کار، کاهش میزان منافع اقتصادی حسابرس از یک صاحب کار است. به‌گونه‌ای که حق الزحمه حسابرسی یک شرکت صاحب کار از درصد معینی از کل درآمد حسابرس تجاوز نکند هدف از این کار کاهش وابستگی به صاحب کار و در نتیجه قرار گرفتن مؤسسات در وضعیت غیر وسوسه‌انگیز برای مقابله با فشارهای مدیریت است. همچنین به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود هنگام تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری به اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابرس توسط شرکت‌ها توجه کنند، زیرا حق الزحمه حسابرس توسط شرکت‌ها ممکن است حاوی پیام‌هایی برای سرمایه‌گذاران مبنی بر کیفیت گزارش حسابرسی باشد.

از آنجا که حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرس می‌تواند بر نوع اظهار نظر حسابرس و ارائه گزارش گمراه‌کننده به استفاده‌کنندگان مالی منتهی شود و این می‌تواند در تصمیمات سرمایه‌گذاران

مؤثر واقع گردد؛ به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود به حق الزحمه‌های دریافتی حسابرسان در هنگام تصمیم‌گیری توجه نمایند زیرا به‌عنوان نمونه چنانچه نوع اظهارنظر حسابرسان برای شرکتی مردود یا عدم اظهارنظر باشد در صورتی که به‌عنوان مثال آن شرکت در بازار فرابورس پایه ب باشد به بازار پایه ج منتقل می‌شود و در صورتی که گزارش حسابرسان گمراه‌کننده باشد این رویداد اتفاق نمی‌افتد و شرکت همچنان به فعالیت خود در آن بازار ادامه می‌دهد بنابراین یک شرکت می‌تواند با پرداخت حق الزحمه بیشتر با تأثیر بر (مخدوش نمودن) استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان نوع اظهارنظر حسابرسان را تغییر دهد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. آهنگری، مهناز، (۱۳۹۴)، سطح تفسیر اطلاعات و تردید حرفه‌ای حسابرسان، فصلنامه حسابدار رسمی، (۳۰)، ۷۶-۸۲.
۲. امانی، علی و دونانی، غلامحسین. (۱۳۸۸)، خدمات حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان و رتبه‌بندی حسابرسان، حسابدار رسمی، (۸)، ۳۲-۴۱.
۳. بنی‌مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی (۱۳۹۱)، اثر حق الزحمه حسابرسان بر اظهارنظر حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، (۱۵)، ۴۱-۵۴.
۴. حاجی‌ها، زهره، گودرزی، احمد، فتاحی، زهرا (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، (۱۹)، ۴۳-۵۹.
۵. داوری، علی و رضازاده، آرش، (۱۳۹۳)، مدل‌سازی معادلات با نرم‌افزار PLS، ناشر: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.
۶. رجبعلی‌زاده، جواد، حصارزاده، رضا و باقر پور ولاشانی، محمدعلی (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، بررسی حسابداری و حسابرسان، (۲)، ۱۹۲-۱۷۳.
۷. سجادی، سید حسین (۱۳۹۶)، تأثیر خدمات غیر حسابرسان و وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان، فصلنامه مطالعات حسابداری، (۱۹)، ۵۱-۷۲.
۸. صالحی، مهدی، موسوی شیری، محمود و سدیر نوغانی، حجت (۱۳۹۲)، بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسان و عملکرد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، (۵)، ۱-۲۱.
۹. قربانی، بهزاد، خزاعی، محسن (۱۳۹۶)، تأثیر اندازه و دوره تصدی حسابرسان بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسان، فصلنامه حسابرسان، (۱۹)، ۸۲-۸۹.
۱۰. مهران، ساسان و جمشیدی‌اوانکی، کورش. (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسان. حسابدار رسمی، (۱۳)، ۶۰-۷۸.
۱۱. نیکبخت، محمدرضا، شعبان‌زاده، مهدی و کلهر، کورش (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر بیش‌اعتمادی مدیران بر حق الزحمه حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، (۱)، ۱۸۹-۱۷۱.
۱۲. ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کریمی، شبنم (۱۳۹۶)، تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، (۴)، ۲۴۶-۲۱۵.
۱۳. یعقوب‌نژاد، احمد، رؤیایی، رمضان، آذین فر، کاوه (۱۳۹۱)، بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسان، مجله تحقیقات حسابداری مدیریت، (۱۴)، ۲۵-۳۵.
۱۴. یعقوب‌نژاد، احمد، رؤیایی، رمضان، آذین فر، کاوه (۱۳۹۳)، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسان، (۲۲)، ۶۷-۹۵.

ب- منابع انگلیسی:

1. Andreas, Zarefa, A (2017), The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable, *Social and Behavioral* (219), 828-832.
2. Choi J.H. J.B. Kim, X. Liu, and D.A. Simunic (2009), Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence, *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), 55-99.
3. Davari Ali and Reza Zadeh Arash, (2014). Equation modeling with PLS software, *Jahad-e-Daneshgahi Publishing Organization*, Second Edition.
4. Enofe, A. O. Innocent Ukpebor, N. Ogbomo (2016), The Effect Of Ccounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism, *International, Rnal Of Advanced Academic Research*, 1-16.
5. Gul, F. A, Kim, J, and Qiu, A. (2007), Political Economy, Client Importance and Auditor Independence: Some Evidence from Chinese Non-Big 4 Auuditors: Hong kong polytechnic University, School of Accounting and Finance and Giti Group Japan Inc. Working paper.
6. Hurtt, R.K. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
7. Hurtt, R. K. Brown-Liburd, H. Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
8. Joshi, P. L. AL-Bastaki, h. (2000). Determinants of Audit Fees: Evidence from the Companies Listed in Bahrain, *International Journal of Auditing*(4), 129-138.
9. Kasai, N. (2013). Ownership structure, Audit fees, and audit Quality in japan. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 11-20
10. Suraida, Ida (2005), Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit Terhadap Skeptisime Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik. *Fakultas Ekonimi Universitas Padjajaran. Sosiohumaniora*, 7(3). 21.