



Audit
Organization

Applied Research in Financial Reporting

Print ISSN: 2345-3125
Online ISSN: 3134-0768

The Effect of Skill, Objectivity, Independence and Work Experience on Audit Quality with Emphasis on the Role of Professional Ethics

Reza Jamei

Associate professor of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. Email: r.jamei@uok.ac.ir

Dariush Akhtarshenas

*Corresponding Author, Assistant Professor of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. Email: d.akhtarshenas@uok.ac.ir

Delnia Naderpour

Master of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran.
Email: delnia2521@gmail.com

Abstract

The aim of this paper is to investigate the effect of skill, objectivity, independence and work experience on audit quality with regard to the moderating role of professional ethics. The statistical population of the study was members of practicing certified public accountants, 306 of whom were selected as a statistical sample using the Cochran formula. The information required for the study was obtained using 291 questionnaires. The validity of the questionnaire was confirmed using divergent and convergent validity and its composite reliability was confirmed using Cronbach's alpha. The results of the hypothesis test showed that auditor independence has a positive and significant effect on audit quality. The findings also showed that professional ethics moderates the relationship between skill and work experience on audit quality. In addition, the results showed that skill, objectivity and work experience do not have a significant effect on audit quality and

professional ethics does not moderate the relationship between objectivity and independence on audit quality.

Keywords: Skill, Objectivity, Independence, Work Experience, Audit Quality, Professional Ethics.

Citation: Jamei, R., Akhtarshenas, D. & Naderpour, D. (2026) The effect of skill, objectivity, independence and work experience on audit quality with emphasis on the role of professional ethics. *Applied Research in Financial Reporting*, 15(1), 235-266. [In Persian].

Applied Research in Financial Reporting, 2026, Vol. 15, No. 1, pp 235-266.

Publisher: Audit Organization

Received: 18 Dec 2025

Article Type: Research Paper

Accepted: 19 Aug 2026

Doi: 10.22034/arfr.2026.567151.2227

تأثیر مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری بر کیفیت حسابداری با تأکید بر نقش اخلاق حرفه‌ای

رضا جامعی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. رایانامه: r.jamei@uok.ac.ir

داریوش اخترشناس

* نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. رایانامه: d.akhtarshenas@uok.ac.ir

دلنیا نادرپور

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. رایانامه: delnia2521@gmail.com

چکیده

هدف این مقاله بررسی تأثیر مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری بر کیفیت حسابداری با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. جامعه آماری پژوهش اعضای حسابداران رسمی شاغل است که با استفاده از فرمول کوکران ۳۰۶ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. اطلاعات مورد نیاز پژوهش با استفاده از ۲۹۱ پرسشنامه گردآوری شد. روایی پرسشنامه با استفاده از روایی واگرا و همگرا و پایایی ترکیبی آن با استفاده از آلفای کرونباخ تأیید شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری دارد. همچنین یافته‌ها نشان

داد که اخلاق حرفه‌ای رابطه بین مهارت و تجربه کاری بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. علاوه بر این نتایج نشان داد که مهارت، عینیت و تجربه کاری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد و اخلاق حرفه‌ای رابطه بین عینیت و استقلال بر کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

واژه‌های کلیدی: مهارت، عینیت، استقلال، تجربه کاری، کیفیت حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای.

استناد: جامعی، رضا؛ اخترشناس، داریوش؛ نادرپور، دلینا (۱۴۰۵). تأثیر مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش اخلاق حرفه‌ای. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۵(۱)، صص ۲۳۵-۲۶۶.

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴۰۵، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۲۳۵-۲۶۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۲۷

ناشر: سازمان حسابرسی

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۵/۲۸

نوع مقاله: علمی پژوهشی

Doi: 10.22034/arfr.2026.567151.2227

مقدمه

در سال‌های اخیر، افزایش پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و رشد انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، اهمیت کیفیت حسابرسی را بیش از پیش نمایان ساخته است. کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از ارکان اساسی اعتمادپذیری گزارشگری مالی، نقش مهمی در افزایش اعتبار صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و ذی‌نفعان ایفا می‌کند. بر این اساس، حسابرسی با کیفیت می‌تواند زمینه تصمیم‌گیری آگاهانه سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را فراهم آورد و به بهبود کارایی بازارهای مالی کمک کند (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان قرار دارد. از جمله مهم‌ترین این عوامل، استقلال حسابرس است که به توانایی وی در ارائه قضاوتی بی‌طرفانه و بدون تأثیرپذیری از فشارهای داخلی و خارجی اشاره دارد. همچنین، مهارت حسابرس به عنوان مجموعه‌ای از دانش، توانایی‌های فنی و شایستگی‌های حرفه‌ای، نقش مهمی در شناسایی و گزارش تحریفات بااهمیت ایفا می‌کند. از سوی دیگر، عینیت حسابرس موجب می‌شود قضاوت‌های حرفه‌ای بر مبنای شواهد و واقعیت‌ها صورت گیرد و از هرگونه سوگیری شخصی جلوگیری شود. علاوه بر این، تجربه کاری حسابرس از طریق افزایش دانش عملی و توانایی مواجهه با مسائل پیچیده حسابرسی، می‌تواند اثربخشی فرآیند حسابرسی را ارتقا دهد (فرانسیس، ۲۰۰۴؛ آرنز و همکاران، ۲۰۲۰).

در کنار این عوامل، اخلاق حرفه‌ای یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های موفقیت حرفه حسابرسی محسوب می‌شود. اصول اخلاق حرفه‌ای شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای است که رعایت آن‌ها می‌تواند کیفیت عملکرد حسابرسان را بهبود بخشد و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را افزایش دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۳). از این منظر، اخلاق حرفه‌ای نه تنها به طور مستقیم بر عملکرد حسابرس اثرگذار است، بلکه می‌تواند نقش تعدیل‌کننده‌ای در رابطه میان ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی ایفا کند. به عبارت دیگر، هرچه سطح پایبندی حسابرسان به اصول اخلاق حرفه‌ای بیشتر باشد، تأثیر استقلال، مهارت، عینیت و تجربه کاری بر کیفیت حسابرسی نیز تقویت خواهد شد.

بنابراین، با توجه به اهمیت کیفیت حسابرسی در ارتقای اعتماد به گزارشگری مالی و

نقش بالقوه ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان در بهبود آن، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر استقلال، مهارت، عینیت و تجربه کاری حساب‌برسان بر کیفیت حساب‌رسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای می‌پردازد. نتایج این پژوهش می‌تواند در توسعه ادبیات حساب‌رسی و ارائه راهکارهایی برای ارتقای کیفیت خدمات حساب‌رسی و تقویت اعتماد عمومی به اطلاعات مالی مؤثر واقع شود.

یکی از راه‌های ترویج اخلاق در حسابداری، تدوین آئین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای توسط انجمن‌ها و جوامع بین‌المللی حسابداری است. بررسی این آئین‌نامه‌ها نشان می‌دهد که غالباً جامعیت لازم در آن‌ها وجود ندارد و بیشتر به صورت کلی به موضوعات سازمانی پرداخته‌اند. به عنوان مثال، آئین‌نامه اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا شامل اصولی مانند صلاحیت، رازداری، درستی و شفافیت است (ورچور، ۲۰۰۵). همچنین، انجمن حسابداران رسمی آمریکا مواردی چون اصول رفتار حرفه‌ای، قوانین، استقلال، اصول و استانداردهای عمومی حسابداری، مسئولیت در قبال مشتریان و همکاران، و سایر مسئولیت‌ها و رویه‌ها را به عنوان بخشی از آئین رفتار حرفه‌ای مطرح کرده است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز اقدام به تدوین آئین‌نامه‌ای الزامی در حوزه رفتار حرفه‌ای کرده است. در ایران، این موضوع توسط جامعه حسابداران رسمی ایران تحت عنوان «آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای» منتشر شده است. این آئین‌نامه شامل مواردی نظیر کلیات و اصول، استقلال، درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت (دانش، مهارت و تجربه) و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، و رفتار و آداب حرفه‌ای می‌شود (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۳).

مهارت: یک حساب‌برس ماهر می‌تواند با درک این وظیفه تا حد امکان، حساب‌رسی با کیفیت را ارائه دهد. تعریف تخصص در استانداردهای حساب‌رسی شامل آموزش رسمی و آموزش فنی در حسابداری و حساب‌رسی است. مهارت به دانش فنی و صلاحیت‌های لازم برای انجام یک حساب‌رسی مؤثر اشاره دارد. حساب‌برسان ماهر دارای سطح بالاتری از تحصیلات و آموزش تخصصی هستند و در نتیجه، نتایج حساب‌رسی قابل اعتمادتری ارائه می‌دهند (پراسانتی^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). مهارت‌ها شامل توانایی‌های فنی، تفکر انتقادی، قدرت تجزیه و تحلیل و توانایی حل مسئله است. این عناصر نقش مهمی در توانایی حساب‌برس برای ارزیابی دقیق صورت‌های مالی و شناسایی اشتباهات احتمالی دارند (پراسانتی و همکاران، ۲۰۱۹). برخی مسائل که در روند گزارشگری مالی پیش می‌آید، سبب می‌شود ذی‌نفعان این اطلاعات امکان بررسی مستقیم کیفیت داده‌ها را نداشته باشند و این

تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی‌های فعالیت‌های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام می‌شود افزایش می‌دهد (جامعی و حسینی، ۱۴۰۰).

عینیت: به توانایی حسابرس برای انجام کار حسابرسی بدون تعصب و جانبداری اشاره دارد. حفظ عینیت به اعتماد به فرایند حسابرسی و اعتبار نتایج حسابرسی می‌افزاید (پراسانتی و همکاران، ۲۰۱۹). تصمیم‌گیری در حسابرسی به طور ذاتی متکی بر کیفیت ارزیابی‌های مستقل است که از طریق یک لنز عینی شکل گرفته از دانش و تجربه انجام می‌شود (ساویا^۲، ۲۰۲۵). حسابرس به منظور حفظ استقلال، بیطرفی و عدم سوگیری در اظهارنظر و کسب شواهد، لازم است دارای نگرش عینی باشد یا به بیان دیگر عینیت داشته باشد (سوانبرگ و اوهمان^۳، ۲۰۱۶).

استقلال: حسابرس باید به طور منطقی، بی‌طرفانه عمل کند تا به هیچ طرفی آسیب نرساند. مهمترین استاندارد حسابرسی که حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی منع میکند، مگر آنکه مستقل از واحد مورد حسابرسی باشد، استقلال است. بدین معنی که استقلال، با داشتن منافع مالی با اهمیت، در استخدام بودن، گرفتن یا دادن وام و روابط مختلف دیگر، از بین می‌رود. بدین ترتیب با اینکه در متون استانداردهای حسابرسی به استقلال حسابرس پرداخته شده است، لیکن در این متون تعریفی مستقل با ابعادی مشخص مورد توجه قرار نگرفته است. (کریم آبادی و همکاران، ۱۴۰۱) رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی میشود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. کیفیت مدارک در حرفه حسابرسی همیشه در اولویت بوده است (ستایش و همکاران، ۱۴۰۳).

تجربه کاری: علاوه بر تخصص، استقلال و عینیت، تجربه کاری حسابرسی نیز به طور چشمگیری بر کیفیت نتیجه حسابرسی تأثیر می‌گذارد. (پورنماساری^۴، ۲۰۰۵) نتیجه می‌گیرد که حسابرسی با تجربه کاری حسابرسی بالا از چندین جهت از مزایایی برخوردار خواهد بود، از جمله (۱) تشخیص خطاها، (۲) درک خطاها، و (۳) جستجوی علل خطاها. یک حسابرس بی تجربه به احتمال زیاد نسبت به یک حسابرس با تجربه خطای قابل توجه تری دارد و این کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

اخلاق حرفه‌ای: کیفیت حسابرسی یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر قابلیت اتکای گزارش‌های مالی و اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابداری محسوب می‌شود. پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد که ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان از جمله استقلال، مهارت، عینیت و تجربه کاری نقش مهمی در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند. حساب‌رسانی که از استقلال بیشتری برخوردار هستند، توانایی بالاتری در ارائه قضاوت‌های بی‌طرفانه داشته و احتمال کشف و گزارش تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند (دآنجلو، ۱۹۸۱).

علاوه بر استقلال، مهارت، تجربه کاری و عینیت، اصول اخلاقی حساب‌رسان نیز از عوامل کلیدی در افزایش کیفیت حسابرسی به شمار می‌روند. رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای می‌تواند نقش مهمی در تقویت تأثیر این عوامل بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. اخلاق حرفه‌ای از طریق تأکید بر اصول درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای، زمینه ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت را فراهم می‌سازد و موجب افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی می‌شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۳). بنابراین، شناخت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و بررسی نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای می‌تواند به بهبود عملکرد حساب‌رسان، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان کمک کند. بنابراین درک تأثیرات متقابل این عوامل بر کیفیت حسابرسی برای کلیه موسسات حسابرسی دولتی و خصوصی، جامعه حسابداران رسمی، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، سازمان‌های مالیاتی و... از جهت بالا بردن کیفیت اطلاعات گزارش‌شده و همچنین جلوگیری از تقلب و رفع تحریفات با اهمیتی که موجب از بین رفتن اعتبار و شهرت آنها می‌شود ضروری است.

تدوین استانداردها: درک تأثیر متقابل عوامل مختلف به جامعه حسابداران رسمی کمک می‌کند تا استانداردهای حسابرسی را به گونه‌ای تدوین کند که به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند. برای مثال، اگر جامعه متوجه شود که استقلال حسابرس تأثیر بسزایی بر کیفیت حسابرسی دارد، می‌تواند استانداردهای سختگیرانه‌تری در مورد استقلال حساب‌رسان تدوین کند.

آموزش و صدور گواهینامه: درک تأثیر متقابل عوامل مختلف به جامعه حسابداران رسمی کمک می‌کند تا برنامه‌های آموزشی و صدور گواهینامه خود را به گونه‌ای طراحی

کند که حسابداران را برای ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالا آماده کند.

نظارت و انضباط: درک تأثیر متقابل عوامل مختلف به جامعه حسابداران رسمی کمک می‌کند تا نظارت مؤثرتری بر عملکرد حسابداران داشته باشد و در صورت مشاهده تخلف، اقدامات انضباطی مناسب را اعمال کند.

مبانی نظری و فرضیه‌ها

زحمتکش و رضازاده (۱۳۹۶) به «بررسی تأثیر تجربه کاری، شایستگی حرفه‌ای، انگیزه، پاسخگویی و عینیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان شاغل در شرکتها» پرداختند با توجه به نتایج این مطالعه، شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و عینیت حسابرس تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد. بکارگیری افراد با تجربه بالا، کیفیت حسابرسی را با افزایش شایستگی حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌دهد. نیک بخت و خوشرو (۱۳۹۶) با «بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخصهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)» دریافتند که سابقه کاری حسابرس (تجربه) و تخصص حسابرس. بیشترین تأثیر را بر قضاوت حسابرس و به تبع آن کیفیت حسابرسی داشته‌اند. دریائی و عزیزی (۱۳۹۷) به «بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفهای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به (نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای)» پرداختند و دریافتند که متغیر شک و تردید به عنوان یک متغیر تعدیل گر و تأثیر گذار بر رابطه بین تجربه، اخلاق و صلاحیت حرفهای با کیفیت حسابرسی است و منجر به افزایش کیفیت حسابرسی میشود. هم چنین به جامعه حسابداران رسمی پی شنهاد شده که به منظور ارتقا سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، در برنامه های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند. بادپا (۱۳۹۸) با «بررسی عوامل مؤثر بر عینیت حسابرس» دریافت که عوامل متعددی وجود دارند که میتوانند بر عینیت حسابرس تأثیر مثبت یا منفی داشته باشند و آگاهی حسابرس از این عوامل میتواند موجب ارتقای عملیات حسابرسی و نتایج حاصل از آن شود. خانی و همکاران (۱۳۹۹) با «بررسی رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس) و حق الزحمه غیرعادی حسابرس با اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت» دریافتند که بین متغیر تخصص حسابرس و کیفیت

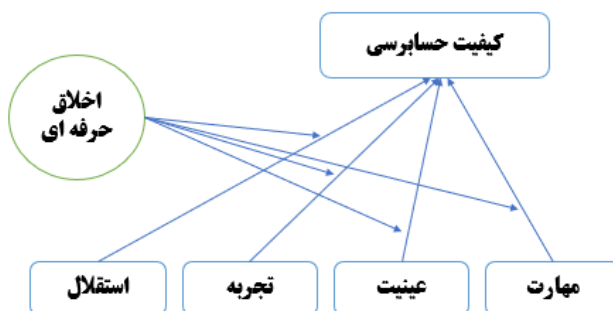
حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. افزون بر آن، حسابرسان با تخصص در صنعت به راحتی مشکلات موجود در صنعت مشتری را تشخیص می‌دهند و در نتیجه، فعالیت‌های مدیریت سود محدود و کیفیت حسابرسی افزوده می‌شود. کیفیت بیشتر در حسابرسی می‌تواند موجب کاهش ابهام در تداوم فعالیت شرکت شود.

وارد هانی و همکاران^۵ (۲۰۱۴) با بررسی «تأثیر تجربه کاری، استقلال، یکپارچگی، عینیت و شایستگی بر کیفیت حسابرسی» دریافتند که تمامی متغیرهای مستقل بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت دارند. آسترو و همکاران^۶ (۲۰۱۹) «تأثیر شایستگی، تجربه، استقلال، مراقبت حرفه‌ای مناسب و صداقت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با اخلاق حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌کننده» بررسی کردند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که متغیرهای شایستگی، مراقبت حرفه‌ای و صداقت به طور مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی، شکل تأثیر مثبت تأثیر می‌گذارند. متغیرهای تجربه و استقلال به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارند. متغیرهای اخلاق حسابرس به طور قابل توجهی صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت حرفه‌ای مناسب، صداقت نسبت به کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی‌کند. حائری‌دستیا و فادجاری^۷ (۲۰۱۹) با بررسی «اثر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی» به این نتیجه رسیدند که: استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. هرچه این ویژگی‌ها بالاتر باشند، کیفیت گزارش حسابرسی تولید شده بالاتر است. سوهندار^۸ (۲۰۲۱) تأثیر مراقبت حرفه‌ای، شایستگی و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی (نظرسنجی در شرکت حسابداری عمومی در باندونگ) را مورد بررسی قرار داد و بر اساس نتایج پژوهش، نشان می‌دهد که متغیرهای مراقبت حرفه‌ای، شایستگی و تجربه بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. فوریادی و کورنیا^۹ (۲۰۲۲) با بررسی «تأثیر تجربه کاری و شایستگی، انگیزه، پاسخگویی و عینیت نسبت به کیفیت حسابرسی» نتایج این مطالعه نشان داد که پاسخگویی شایستگی و عینیت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد. با بهبود شایستگی حسابرس، حسابرسان دانش عمیق‌تر و قضاوت بهتری برای دستیابی به کیفیت حسابرسی دارند. نصر و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۲) در بررسی «تأثیر تجربه کاری، استقلال، عینیت و یکپارچگی بر کیفیت نتایج حسابرسی حسابرس با انگیزه به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده» نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ۱. تجربه کاری، استقلال، عینیت، صداقت و انگیزه حسابرسان به طور همزمان بر

کیفیت نتایج حسابرسی حساب‌برسان تأثیر دارد. این نشان دهنده آن است که هر چه تجربه کاری، استقلال، عینیت، صداقت و انگیزه حساب‌برس در انجام وظایف حسابرسی حرفه‌ای بالاتر باشد، کیفیت نتایج حسابرسی حساب‌برس BPKP بالاتر خواهد بود. ۲. تا حدی، تجربه کاری، استقلال و انگیزه تأثیر قابل توجهی بر کیفیت نتایج آزمون حساب‌برس BPKP ندارد. در حالی که عینیت و صداقت تأثیر بسزایی بر کیفیت نتایج بررسی حساب‌برس BPKP دارد. آردینی^{۱۱} (۲۰۲۳) با بررسی «تأثیر شایستگی، استقلال، مسئولیت پذیری و انگیزه بر کیفیت حسابرسی» به این نتیجه رسیدند که متغیرهای شایستگی، استقلال، مسئولیت پذیری و انگیزه در کنار هم تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. این نشان می‌دهد که افزایش و کاهش کیفیت حسابرسی تحت تأثیر سطح شایستگی، استقلال، مسئولیت پذیری و انگیزه حساب‌برس است.

در مرور مطالعات گذشته، عدم بررسی همزمان ویژگی‌های فوق‌الذکر با کیفیت حسابرسی و همچنین اخلاق حرفه‌ای که اهمیت ویژه‌ای در هر حرفه‌ای دارد، حکایت از ضعف در پیشینه دارد. همچنین اکثر پژوهشگران تنها بر یک الی دو ویژگی‌های فوق‌بر کیفیت حسابرسی توجه و آن را بررسی نموده‌اند. بنابراین سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا اخلاق حرفه‌ای یک متغیر تعدیل‌کننده بین مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری و کیفیت حسابرسی است؟

بنابراین هدف اصلی این پژوهش آن است که نقش ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای از جمله مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری حسابرسی را با در نظر گرفتن اخلاق حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی بررسی نماید.



شکل ۱: چارچوب مفهومی

در شکل ۱ چارچوب مفهومی پژوهش روابط میان متغیرهای پژوهش به صورت ترسیمی مشخص می‌شود. جهت فلش‌ها از متغیرهای مستقل یعنی متغیرهای مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری رو به متغیر وابسته یعنی کیفیت حسابرسی است. اخلاق حرفه‌ای به عنوان تعدیلگر بر رابطه متغیرهای مستقل و وابسته تاثیر می‌گذارد. در سال‌های اخیر پژوهشی در ارتباط با پژوهش حاضر در داخل ایران انجام نشده و این امر اهمیت بررسی را نیز افزایش می‌دهد ما با بررسی همزمان ویژگی‌های فوق‌الذکر بر کیفیت حسابرسی با لحاظ اخلاق حرفه‌ای حسابرس در جامعه حسابداران رسمی به عنوان تعدیل کننده روابط بررسی می‌کنیم و نتایج حاصل را با پیشینه پژوهش مورد مقایسه قرار می‌دهیم. فرضیات منتج از چارچوب مفهومی فوق به صورت زیر می‌باشد:

مهارت حسابرس شامل دانش تخصصی، توانایی تحلیل، قضاوت حرفه‌ای و تجربه لازم برای کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی است. با این حال، صرف برخورداری از مهارت فنی برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی کافی نیست و نحوه به‌کارگیری این مهارت‌ها اهمیت زیادی دارد. رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای مانند درستکاری، امانت‌داری، بی‌طرفی و مسئولیت‌پذیری سبب می‌شود حسابرس توانایی‌های تخصصی خود را در مسیر منافع عمومی و استانداردهای حرفه‌ای به کار گیرد. در نتیجه، اخلاق حرفه‌ای می‌تواند رابطه بین مهارت حسابرس و کیفیت حسابرسی را تقویت کرده و اثربخشی مهارت‌های حرفه‌ای را افزایش دهد. بنابراین انتظار می‌رود هرچه سطح اخلاق حرفه‌ای بالاتر باشد، تاثیر مهارت حسابرس بر کیفیت حسابرسی نیز بیشتر خواهد بود. (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

فرضیه اول: اخلاق حرفه‌ای حسابرس موجب تعدیل تاثیر مهارت حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌شود.

استقلال حسابرس یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت حسابرسی است و به معنای انجام قضاوت حرفه‌ای بدون تاثیرپذیری از فشارها، منافع شخصی یا نفوذ دیگران است. با وجود این، استقلال زمانی می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی منجر شود که حسابرس به اصول اخلاق حرفه‌ای نیز پایبند باشد. اخلاق حرفه‌ای موجب تقویت تعهد حسابرس نسبت به رعایت استانداردها، حفظ بی‌طرفی و مقاومت در برابر فشارهای مدیریت می‌شود. در چنین شرایطی، استقلال واقعی حسابرس در تصمیم‌گیری و گزارشگری افزایش یافته و احتمال

ارائه گزارش‌های قابل اتکا بیشتر خواهد شد. از این رو، اخلاق حرفه‌ای می‌تواند نقش تعدیل‌کننده در رابطه بین استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی ایفا کند. (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

فرضیه دوم: اخلاق حرفه‌ای حسابرس موجب تعدیل تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌شود.

عینیت حسابرس به معنای قضاوت منصفانه، مبتنی بر شواهد و به دور از تعصب یا پیش‌داوری در فرآیند حسابرسی است. حفظ عینیت موجب می‌شود نتایج حسابرسی بر پایه واقعیت‌ها و مدارک معتبر ارائه شود. با این حال، تحقق کامل عینیت بدون پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای دشوار است، زیرا ارزش‌های اخلاقی زمینه تصمیم‌گیری صحیح و منصفانه را فراهم می‌کنند. حسابرسانی که از سطح بالاتری از اخلاق حرفه‌ای برخوردارند، در برابر منافع شخصی یا فشارهای بیرونی مقاومت بیشتری نشان داده و قضاوت‌های حرفه‌ای دقیق‌تری ارائه می‌دهند. بنابراین، اخلاق حرفه‌ای می‌تواند اثر عینیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی را تقویت کرده و موجب افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های حسابرسی شود. (آرنس و همکاران، ۲۰۲۰).

فرضیه سوم: اخلاق حرفه‌ای حسابرس موجب تعدیل تأثیر عینیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌شود.

تجربه کاری حسابرس باعث افزایش دانش عملی، شناخت بهتر ریسک‌ها و بهبود توانایی تشخیص اشتباهات و تقلب در صورت‌های مالی می‌شود. حسابرسان باتجربه معمولاً در تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای عملکرد دقیق‌تر و مؤثرتری دارند. با این حال، تجربه زمانی بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت که همراه با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای باشد. اخلاق حرفه‌ای موجب می‌شود حسابرس از تجربه خود در چارچوب استانداردها و ارزش‌های حرفه‌ای استفاده کرده و از هرگونه جانبداری یا رفتار غیرحرفه‌ای اجتناب کند. از این رو، اخلاق حرفه‌ای نقش مهمی در تقویت رابطه بین تجربه کاری و کیفیت حسابرسی داشته و می‌تواند اثربخشی تجربه حسابرس را در ارتقای کیفیت حسابرسی افزایش دهد (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

فرضیه چهارم: اخلاق حرفه‌ای حسابرس موجب تعدیل تأثیر تجربه کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌شود.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر رویکرد یک پژوهش کیفی-کمی، از نظر محیط پژوهش از نوع کتابخانه‌ای و میدانی، از نظر روش پژوهش از نوع پیمایشی و از نظر ماهیت از نوع پژوهش‌های علی-تطبیقی است. برای اجرای این پژوهش، از ابزار پرسشنامه استاندارد استفاده شده است. همچنین قلمرو زمانی پژوهش حاضر سال ۱۴۰۳ می باشد. جامعه آماری پژوهش نیز اعضای شاغل حسابداران رسمی ایران بوده و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۰۶ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش تجزیه و تحلیل داده، روش تحلیل آماری حداقل مربعات جزئی با استفاده از نرم افزار Spss و Smartpls است. برای اطمینان از میزان پایایی متغیرهای پژوهش، از ضریب آلفای کرونباخ بهره گرفته شده است. پایایی پرسشنامه مطلوب بود، چرا که تمامی ضرایب بدست آمده بالاتر از ۰/۷ یا نزدیک به آن هست. در پژوهش حاضر برای بررسی پایایی متغیرها از معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا استفاده شده است. روایی و پایایی پرسشنامه: به منظور اطمینان از اعتبار ابزار اندازه‌گیری، روایی و پایایی پرسشنامه مورد ارزیابی قرار گرفت. در این پژوهش، روایی محتوایی پرسشنامه با بهره‌گیری از نظر اساتید راهنما، مشاور و خبرگان حوزه حسابرسی تأیید شد. همچنین، روایی سازه با استفاده از شاخص‌های روایی همگرا (AVE) و روایی واگرا بر اساس معیار فورنل و لارکر و در نرم‌افزار Smartpls بررسی شد. نتایج نشان داد که مقادیر AVE برای تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۵ بوده و معیارهای فورنل و لارکر نیز برقرار است؛ بنابراین، روایی سازه پرسشنامه تأیید شد.

به منظور بررسی پایایی ابزار، از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) استفاده شد. نتایج نشان داد که مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تمامی متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۷ است که بیانگر ثبات، هماهنگی درونی مناسب گویه‌ها و قابلیت اعتماد مطلوب پرسشنامه است. از این‌رو، ابزار اندازه‌گیری از روایی و پایایی مطلوب برخوردار بوده و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مناسب تشخیص داده شد. تمامی پرسشنامه‌ها استاندارد

مورد استفاده در پژوهش‌های معتبر و بر اساس مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از خیلی مخالفم (۱) تا خیلی موافقم (۵) هست.

یافته‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (smartpls) و برای آزمون فرضیه‌ها، از تحلیل دو مرحله‌ای برازش مدل اندازه‌گیری و برازش مدل ساختاری استفاده شده است.

آمار توصیفی داده‌ها

موضوع آمار توصیفی تنظیم و طبقه‌بندی داده‌ها، نمایش ترسیمی، و محاسبه مقادیری از قبیل نما، میانگین، میانه و... می‌باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بررسی است. در آمار توصیفی اطلاعات حاصل از یک گروه، همان گروه را توصیف می‌کند. مشخصات جمعیت شناختی نمونه بررسی شده به طور خلاصه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی

متغیر	گزاره	تعداد	درصد	متغیر	گزاره	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۷۷	۲۶/۵	سن	۲۵ تا ۳۵ سال	۹۴	۳۲/۳
	مرد	۲۱۴	۷۳/۵		۳۶ تا ۴۰ سال	۱۵۴	۵۲/۹
					۴۰ سال به بالا	۴۳	۱۴/۸
							۱۰۰٪
تحصیلات	لیسانس	۱۳۹	۴۷/۸	سابقه	۶ تا ۱۰ سال	۸۲	۲۸/۱
	فوق لیسانس	۱۲۵	۴۲/۹		۱۱ تا ۱۵ سال	۱۱۲	۳۸/۵
	دکتری	۲۷	۹/۳		۱۵ سال به بالا	۶۷	۳۳/۴

بر اساس جدول ۱، از مجموع ۳۰۶ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۲۹۱ پرسشنامه قابل تحلیل

جمع‌آوری شد که بیانگر نرخ بازگشت ۹۵ درصدی پرسشنامه‌ها و مشارکت مناسب پاسخ‌دهندگان در پژوهش است. از نظر جنسیت، ۲۱۴ نفر (۵/۷۳ درصد) از پاسخ‌دهندگان مرد و ۷۷ نفر (۵/۲۶ درصد) زن بودند. از لحاظ سنی، بیشترین فراوانی مربوط به گروه سنی ۲۶ تا ۴۰ سال (۹/۵۲ درصد) است. همچنین، از نظر سطح تحصیلات، بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی (۸/۴۷ درصد) و کارشناسی ارشد (۹/۴۲ درصد) بودند که نشان‌دهنده برخورداری اغلب مشارکت‌کنندگان از سطح تحصیلات دانشگاهی است. از نظر سابقه کاری نیز بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای ۱۱ تا ۱۵ سال سابقه (۵/۳۸ درصد) بوده که بیانگر برخورداری بخش عمده‌ای از نمونه از تجربه حرفه‌ای مناسب در حوزه حسابرسی است.

جدول ۲: آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	بیشترین مقدار	کمترین مقدار
کیفیت حسابرسی	۳/۷۰	۰/۵۰	۵	۲
استقلال	۳/۷۰	۰/۶۰	۵	۲
تجربه کاری	۴/۲۲	۰/۵۴	۵	۳
عینیت	۳/۷۸	۰/۶۴	۵	۲
مهارت	۴/۲۶	۰/۴۲	۵	۳
اخلاق حرفه‌ای	۴/۲۶	۰/۴۲	۵	۳

در جدول ۲، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش میانگین داده‌ها نزدیک به چهار است. به این معنی که بیشتر پاسخ‌ها نمره چهار یعنی «موافقم» بوده است. همچنین انحراف معیار داده‌ها کمتر از یک بوده، یعنی بیشتر داده نزدیک یا برابر میانگین پاسخ‌ها بوده است. به این معنی که اکثریت پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های مشابه یا نزدیک به هم داشته‌اند و هم نظر بوده‌اند. انحراف معیار متغیرها حول ۰/۵ است ولی متغیر عینیت یکم بیشتر است به این معنی است که پاسخ‌دهندگان در پاسخ به سوالات این متغیر کمتر هم نظر بوده‌اند.

برازش مدل اندازه‌گیری

در برازش الگوهای اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. در این پژوهش پایایی به سه روش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و

پایایی ترکیبی بررسی شده است. پایایی با عملکرد ابزار اندازه‌گیری در ارتباط است و به مفهوم تکرارپذیری نتایج مشابه حاصل از انجام دوباره آزمایش، آزمون و یا هر فرآیند اندازه‌گیری است. بنابراین، هرچه ثبات و یکنواختی بیشتری در نتایج وجود داشته باشد، ابزار مورد نظر از پایایی بیشتری برخوردار است. همانطور که نتایج جدول ۲ نشان می‌دهد، مدل اندازه‌گیری تمام معیارهای کیفیت و پایایی را برآورده می‌کند. برای بررسی پایایی متغیرها از معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا و متمایز استفاده شده است. بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۵ شود، بیانگر این 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 و این نشان دهنده آن است که پرسش‌های پژوهش به درستی برای اندازه‌گیری متغیرهای در نظر گرفته شده‌اند (ریوارد و هاف^{۱۲}، ۱۹۸۸). اگر محقق پس از محاسبه بارهای عاملی بین سازه و شاخص‌ها آن با مقادیری کمتر از ۰/۵ مواجه شد، باید آن سوالات را از مدل پژوهش خود حذف نماید (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در پژوهش ما برای هر متغیر جداگانه سوالاتی که بار عاملی کمتر از ۰/۵ داشتند حذف شده‌اند.

در پژوهش حاضر چون تمام سوالات از پرسشنامه استاندارد استفاده شده، تمامی سوالات هم از نظر روایی و هم پایای متناسب با متغیرهای مورد پژوهش بودند ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سازه‌ها عامل دیگری است که مقدار آن بین صفر و یک است و بیانگر نسبت واریانس بین هر سازه و شاخص‌هایش به واریانس کل سازه هست. پایایی ترکیبی توسط ورتس^{۱۳} و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها را با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌نماید. پایایی ترکیبی بالای ۰/۷ برای هر سازه، نشان از پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری است. با توجه به نتایج به دست آمده در پژوهش حاضر، می‌توان وضعیت پایایی متغیرهای پژوهش را بسیار خوب دانست. برای روایی به طور کلی پژوهش‌های مبتنی بر پرسشنامه باید این اطمینان را به وجود آورند که داده‌های گردآوری شده، قابلیت آزمون نمودن فرضیه‌های پژوهش را دارند و آن چیزی که تجزیه و تحلیل میشود، همان چیزی است که پژوهشگر به دنبال سنجش آن بوده است.

پرسشنامه‌های استاندارد، معمولاً چنین اطمینانی را فراهم می‌آورند، زیرا از یک سو جامعیت لازم را از نظر صاحب نظران آن موضوع به دست آورده‌اند و از سوی دیگر با تکرار در طول زمان، معایب احتمالی آنها شناسایی و به مرور برطرف گردیده است. در پژوهش‌هایی که امکان گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه‌های استاندارد وجود ندارد و پرسشنامه پژوهشگر ساخته، راه حل جایگزین است، از طریق روش‌های علمی بایستی محتوای اطلاعاتی و ثبات نتایج حاصل از گردآوری داده‌ها بررسی گردد که تا حد امکان نتیجه‌گیریهای منطقی و مستدل از تحلیل داده‌ها حاصل گردد. روایی همگرا نیز یک سنجه کمی است که میزان همبستگی درونی و همسویی سؤالات سنجش یک متغیر را نشان می‌دهد. در این پژوهش برای روایی همگرا از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) فورنل و لارکر^{۱۴} (۱۹۸۱) استفاده شده است. این معیار نشان‌دهنده میانگین واریانس مشترک بین هر سازه با شاخص‌های خود است. در واقع میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه عدد بدست آمده از ۰/۵ بزرگتر و به یک نزدیک تر باشد، بهتر است، که مطابق با جدول ۳ مقادیر بدست آمده بالاتر از ۰/۵ بوده و نشان‌دهنده تأیید روایی همگرا هست.

جدول ۳: شاخص‌های پایایی پرسشنامه

متغیر	گویه	بار عاملی	AVE	CR	الفای کرونباخ
کیفیت حسابرسی	Q7	۰/۷۲۵	۰/۵۱۰	۰/۷۵۷	۰/۶۴۳
	Q8	۰/۷۱۹			
	Q11	۰/۶۹۸			
استقلال	Q4	۰/۸۲۳	۰/۵۲۳	۰/۷۶۵	۰/۷۷۳
	Q6	۰/۶۸۳			
	Q1	۰/۶۵۱			
مهارت	Q7	۰/۸۱۲	۰/۵۴۱	۰/۸۲۴	۰/۶۸۲
	Q1	۰/۷۳۳			
	Q3	۰/۷۱۲			
	Q4	۰/۶۷۸			

متغیر	گویه	بار عاملی	AVE	CR	الفای کرونباخ
عینیت	Q3	۰/۷۷۲	۰/۵۲۴	۰/۸۱۴	۰/۷۶۸
	Q8	۰/۷۷۱			
	Q2	۰/۷۷۱			
	Q7	۰/۶۳۲			
تجربه کاری	Q2	۰/۷۸۴	۰/۵۳۴	۰/۸۲۱	۰/۷۸۱
	Q1	۰/۶۶۵			
	Q3	۰/۷۲۲			
	Q6	۰/۷۴۸			
اخلاق حرفه‌ای	Q1	۰/۸۵۳	۰/۶۱۰	۰/۸۶۲	۰/۹۰۵
	Q2	۰/۷۷۸			
	Q3	۰/۷۶۰			
	Q6	۰/۷۲۸			

برازش مدل ساختاری

آزمون مدل ساختاری این بخش پژوهش شامل سازه‌های پنهان و روابط میان آنها است. که از سه شاخص اصلی ضریب تعیین R^2 ، شاخص Q^2 و اندازه اثر F^2 برای آزمون مدل ساختاری استفاده می‌شود. که در آن ضریب تعیین R^2 ارتباط خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری می‌کند. به بیان ساده‌تر، ضریب تعیین نشان می‌دهد که چه میزان یا مقدار از تغییرات متغیر وابسته مساله تحت تأثیر متغیر مستقل مساله بوده است. چین^{۱۵} (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل R^2 تعریف کرده است. هایر و همکاران، (۲۰۱۳)، معیار Q^2 را به عنوان دومین شاخص قدرت پیش‌بینی مدل تعریف کردند. آنها اعتقاد داشتند مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را نیز داشته باشند. آنها در مورد تمامی سازه‌های درون‌زا سه مقدار ۰/۱، ۰/۲ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی به ترتیب کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند. Error! Reference source not found. نتایج این معیارها را برای پژوهش

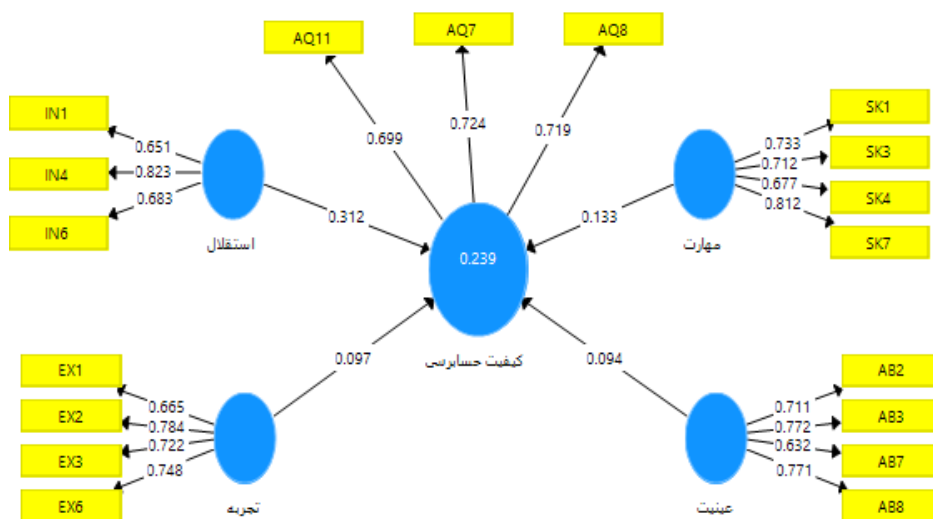
حاضر نشان می‌دهد.

جدول ۴: شاخص‌های نیکویی برازش

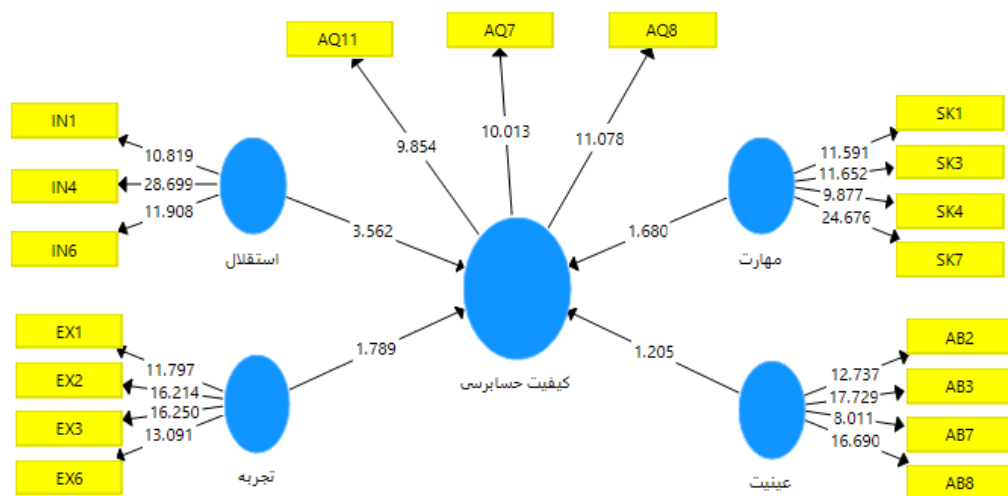
متغیر وابسته	R^2	Q^2
کیفیت حسابرسی	۰/۲۸۹	۰/۱۰۴

$$GOF = \sqrt{\text{average (AVE)} \times \text{average (R}^2\text{)}} = 0/549 \times 0/289 = 0/394$$

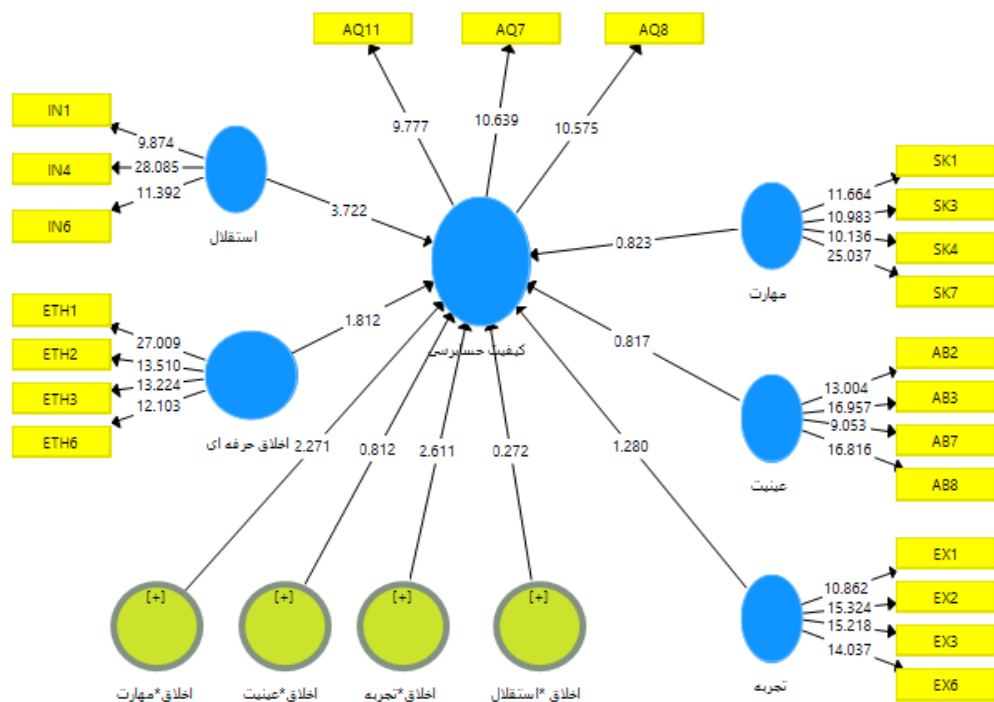
مطابق نتایج مندرج در جدول ۴ ضریب تعیین و Q^2 برای متغیر کیفیت حسابرسی به ترتیب برابر با ۰/۲۸۹ و ۰/۱۰۴ است لذا می‌توان گفت هر دو ضریب پیش بینی تقریباً متوسطی دارند. مقدار برازش مدل کلی پژوهش ۰/۳۹۴ است. با توجه بر مقادیر حد مطلوب ارائه شده توسط داوری و رضا زاده (۱۳۹۲) مقدار بالاتر از ۰/۳۵ یعنی برازش مدل قوی است. با این اوصاف، می‌توان نتیجه گرفت که برازش مدل حاضر که بیش از ۰/۳۵ می‌باشد قوی است.



شکل ۲: ضرایب مسیر بدون تعدیل گر



شکل ۳: آماره مثبت و معنادار مدل پژوهش بدون تعديلگر



شکل ۴: آماره مثبت و معنادار مدل پژوهش با تعديلگر

آزمون فرضیه‌ها

برای بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش از ضرایب استاندارد و مقادیر P-value استفاده شده است که اگر مقدار P-value برای یک رابطه بزرگتر از قدرمطلق ۱/۹۶ باشد نشان‌دهنده رابطه معنادار میان آن دو متغیر و به معنای پذیرش آن فرضیه است. ضریب مسیر هم شدت رابطه را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج شکل ۳ و جدول ۵ از چهارتا فرضیه ما دو از آنها پذیرفته و مابقی رد شده‌اند.

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیات	ضرایب مسیر	آماره تی	نتیجه
اول: اخلاق حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موجب تعدیل رابطه مهارت حسابرسان و کیفیت حسابرسان شود.	-۰/۱۸۴	۲/۲۷۱	پذیرش
دوم: اخلاق حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موجب تعدیل رابطه استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسان شود.	-۰/۰۲۶	۰/۲۷۲	رد
سوم: اخلاق حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موجب تعدیل رابطه عینیت حسابرسان و کیفیت حسابرسان شود.	۰/۰۸۱	۰/۸۱۲	رد
چهارم: اخلاق حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موجب تعدیل رابطه تجربه کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسان شود.	۰/۲۴۹	۲/۶۱۱	پذیرش

این پژوهش به طور تجربی عوامل مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری را بر کیفیت حسابرسان با لحاظ اخلاق حرفه‌ای مطالعه نموده و نتایج بدست آمده از این پژوهش گویای این موضوع است که تا حدی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان توانسته اثر این عوامل و ویژگی‌ها را بر کیفیت حسابرسان که در میان اعضا شاغل حسابداران رسمی انجام شده است، تعدیل کند. نتایج حاصل از فرضیات، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موجب تعدیل رابطه مهارت حسابرسان و کیفیت حسابرسان شود و فرضیه مورد نظر پذیرفته می‌شود نتایج این فرضیه با پژوهش آسترو و همکاران (۲۰۱۹) که در آن این رابطه تایید می‌شود مخالف است.

اخلاق حرفه‌ای در کار حسابرسان برای حسابرسان یعنی، این افراد در موقعیت‌های حرفه‌ای از مهارت‌ها و دانش خود برای انجام کار بهره می‌گیرند و این خصوصیت و ویژگی

برای حساب‌رسان آنها را قادر به قضاوت و اعمال مهارت‌ها و دانش و تصمیم‌گیری بر اساس علم و دانش خود در شرایطی که عموم جامعه به دلیل نداشتن این ویژگی‌ها قادر به آن نیستند، می‌کند. در بررسی رابطه بین مهارت و کیفیت حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای توانسته رابطه بین این دو مولفه را بهبود ببخشد یعنی اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان جامعه حسابداران رسمی ایران توانسته رابطه بین مهارت و کیفیت حسابرسی آنها را تعدیل کند. به عبارتی توانسته آن را بهبود ببخشد. و فرضیه مورد نظر پذیرفته می‌شود و نتایج این فرضیه با پژوهش آسترو و همکاران (۲۰۱۹) که در آن این رابطه تایید می‌شود، موافق است.

متغیر اخلاق حرفه‌ای نتوانسته اثرات رابطه بین دو مولفه استقلال و کیفیت حسابرسی را تعدیل کند به عبارتی این ویژگی حساب‌رسان تأثیری در بهبود رابطه استقلال حساب‌رس با کیفیت کار حساب‌رسان جامعه حسابداران رسمی ایران نداشته است. اخلاق حرفه‌ای حساب‌رس نمی‌تواند موجب تعدیل رابطه عینیت حساب‌رس و کیفیت حسابرسی شود. و فرضیه مورد نظر رد می‌شود نتایج این فرضیه با پژوهش آسترو و همکاران (۲۰۱۹) که در آن این رابطه تایید می‌شود موافق است.

متغیر اخلاق حرفه‌ای نتوانسته اثرات رابطه بین دو مولفه عینیت و کیفیت حسابرسی را تعدیل کند به عبارتی اخلاق حرفه‌ای تأثیری در بهبود رابطه عینیت حساب‌رس با کیفیت کار حساب‌رسان جامعه حسابداران رسمی ایران نداشته است. اخلاق حرفه‌ای حساب‌رس می‌تواند موجب تعدیل رابطه تجربه حساب‌رس و کیفیت حسابرسی شود و فرضیه مورد نظر پذیرفته می‌شود نتایج این فرضیه با پژوهش آسترو و همکاران (۲۰۱۹) که در آن این رابطه تایید می‌شود، مخالف است.

اخلاق حرفه‌ای حساب‌رس به عنوان متغیر تعدیلگر در بررسی اثرات رابطه بین دو مولفه تجربه کاری و کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدیم که توانسته این رابطه را تعدیل کند به بیان دیگر رابطه بین دو متغیر مورد بحث را بهبود بخشیده است. یعنی حساب‌رسان با بهبود و ارتقاء اخلاق حرفه‌ای خود می‌توانند بهتر از سوابق و تجربه کاری خود برای افزایش کیفیت حسابرسی استفاده بکنند.

باتوجه به اینکه پژوهش مرتبط و مشابه با موضوع مورد بررسی در حالتی که اخلاق حرفه‌ای به عنوان متغیر تعدیل‌کننده رابطه باشد و متغیرهای مستقل و وابسته نیز مشابه باشند، چندان کار نشده، بنابراین در تحلیل نتایج حاصله و مطابقت آن با پژوهش‌های

پیشین به پژوهش آسترو و همکاران (۲۰۱۹) بسنده شده و نتایج پژوهش حاضر با آن مقایسه شده است و توضیحات مرتبط به آن تشریح شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی مفهومی چند بعدی است که در ابعاد مختلف قابل اندازه‌گیری است. با توجه به موقعیت منحصر به فرد و خاص اقتصاد و حرفه حسابرسی در ایران، تبیین و بررسی ابعاد کیفیت حسابرسی در اقتصاد و هم افزایی‌های حرفه حسابرسی در ایران ضروری است. رویکرد تک بعدی و پیگیری کیفیت حسابرسی به تنهایی در حرفه حسابرسی و شناسایی و اندازه‌گیری عناصر حرفه که خود تحت تأثیر عوامل فراحرفه‌ای قرار گرفته و «ناتوان» هستند، کیفیت حسابرسی را بهبود نمی بخشد. دستیابی به کیفیت حسابرسی مستلزم اتخاذ رویکردی یکپارچه و در نظر گرفتن سطوح مختلف است. در ایران، انجمن حسابداران رسمی ایران بر اساس مقررات مربوط به بررسی و سنجش کیفیت حسابرسی و اقدامات انضباطی و حرفه‌ای برای هرگونه تخلف از اصول و مقررات حرفه‌ای فعالیت می‌کند. در پژوهش ما ویژگی‌های مهارت، عینیت، استقلال و تجربه کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مورد بحث قرار گرفت. کارایی و بهبود کیفیت حسابرسی حسابرسان مستلزم آموزش و کسب مهارت در این زمینه است و ارتقای ویژگی فوق به خودی خود بدون وجود محیط مناسب، عاری از فساد کاری، رازداری و صداقت و همچنین آموزش مناسب امکان‌پذیر نیست. بنابراین دانستن آن که چه عواملی موجب بهتر شدن کیفیت حسابرسی برای حسابرسان اعم از حسابرسان جامع حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی سایر موسسات حسابرسی و حسابداری می‌شود، امروزه امری کاملاً ضروری و با اهمیت است و قاعدتاً بهتر است آموزش و پرورش حسابرسان با تجربه و ماهر از دانشگاه‌ها شروع شود و می‌توان با کمک موسسات آموزشی در این زمینه ویژگی‌های فوق‌الذکر برای افزایش کیفیت حسابرسی را آموزش داد.

حسابداران رسمی گستره وسیعی از خدمات به مردم ارائه می‌دهند و حسابرسی در هسته اصلی حرفه قرار دارد. اتکای عموم به خدمات این حرفه بر پایه درستکاری، واقع‌بینی و

شایستگی حسابداران رسمی، و به‌ضرورت بر ارتباط مبتنی بر اعتماد، قرار دارد. ارائه رهنمودهای آموزشی و مطالب مربوط به استقرار و همچنین نظارت و الزام — رعایت ضوابط استانداردهای حرفه‌ای، از تعهد به کیفیت حسابرسی حمایت میکند. با توجه به اهمیت موضوع با توجه به نتایج به‌دست آمده از این پژوهش، پیشنهاد می‌شود برای ارتقای کیفیت و کارایی حساب‌رسان در تصمیم‌گیری‌ها و ارائه اظهار نظرهای مطلوب، همچنین برای افزایش اعتماد و قابلیت اتکای صورت‌های مالی حسابرسی شده، اقداماتی به شرح زیر انجام گیرد: ۱) برگزاری برنامه‌ها و دوره‌های آموزشی و کارآموزی کوتاه‌مدت و بلندمدت برای بهبود مهارت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان. و ۲) ایجاد محیط‌های کاری عاری از فساد شغلی و پرهیز از به‌کارگیری مدیران غیرمتخصص و نالایق. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود موسسات حسابرسی در فرایند سنجش و ارزیابی حساب‌رسان به‌جای تکیه صرف بر سوابق تحصیلی، معیارهای جامع‌تری نظیر میانگین توانمندی‌ها و ویژگی‌های فردی حساب‌رسان را مدنظر قرار دهند. توسعه سیاست‌های حرفه‌ای در سازمان، ایجاد سیستم‌های ارزیابی مؤثر و فرهنگ‌سازی سازمانی نیز می‌تواند نقش مفیدی در این زمینه ایفا کند. همچنین برای حساب‌رسانی که از ویژگی‌های کیفی و عملی بالاتری برخوردارند، جهت ایجاد انگیزه بیشتر و تشویق سایر حساب‌رسان به تقویت این ویژگی‌ها، اختصاص پاداش در نظر گرفته شود. این امر می‌تواند بر افزایش کیفیت و بهره‌وری حسابرسی تأثیر مثبت بگذارد. در نهایت، با توجه به خلاصه یافته‌های پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود در مطالعه جداگانه‌ای برداشت فعالان حرفه حسابرسی از معیارهای کیفیت حسابرسی بررسی شده و نتایج آن با دستاوردهای این پژوهش مقایسه شود تا دیدگاه جامع‌تری نسبت به موضوع حاصل گردد.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------------|---------------------|
| 1. Sawaya | 2. Prasanti |
| 3. Svanberg & Öhman | 4. Purnamasari |
| 5. Wardhani | 6. Astro et al. |
| 7. Haeridistia & Fadjarenie | 8. Suhendra |
| 9. Furiady & Kurnia | 10. Naser et al. |
| 11. Ardini | 12. Rivard and Huff |
| 13. werts | 14. Fornell-Larcker |
| 15. Chin | |

منابع

- بادپا، بهروز. (۱۳۹۸). عوامل موثر بر عینیت حسابرِس، اولین کنفرانس بین‌المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها.
- بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن پور، شیوا و بزرگمهریان، شاهرخ. (۱۳۹۷). مروری بر پروکسی‌های کیفیت حسابرسی: نقاط ضعف و قوت برنامه‌ها. مجله حسابداری و علایق اجتماعی، ۸(۴)، ۳۳-۶۳.
- توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۶). تخصص حسابرِس در صنعت جریان نقد آزاد و مدیریت از طریق معاملات با اشخاص وابسته. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۴۱-۶۰.
- جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای. مترجم عباس ارباب سلیمانی، تهران، انتشارات شهر یاس.
- جامعی، رضا و حسینی، اسرین. (۱۴۰۰). اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مشخصات هیئت مدیره بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۵۱).
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). پاییز اخلاق حرفه‌ای و فروپاشی انرون. مجله حسابرِس، ۶(۲۷)، ۱۵-۱.
- حسینی نسب، حجت. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مستقل با در نظر گرفتن نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی. مجله دانش حسابداری، ۱۵(۱)، ۱۰۳-۱۳۰.
- خانی، ذبیح اله؛ رجب دری، حسین و صدری، ندا. (۲۰۲۰). رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرِس در صنعت و دوره تصدی حسابرِس) و حق الزحمه غیرعادی حسابرِس با اظهارنظر حسابرِس نسبت به تداوم فعالیت. دانش حسابرسی، سال بیستم، تابستان ۱۳۹۹، شماره ۷۹.
- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدلسازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS. انتشارات جهاد دانشگاهی. چاپ دوم.
- دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۲۰۱۸). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید

- حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- ستایش، محمد حسین؛ دهداری، الیاس؛ صادقی، مینا و مسعودی، یونس. (۱۴۰۳). تأثیر شایستگی‌های هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۴)، ۳۱-۴۸.
- صالحی، تابنده. (۲۰۱۷). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. فصلنامه اخلاقی در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، ۷۷-۸۶.
- عدیلی، مجتبی؛ خدای پور، احمد و پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس. پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۵-۲۰.
- کریم آبادی، محمد؛ جهانگیرنیا، حسین؛ حاجیه‌ها، زهره و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۱). ارزیابی معیارهای آیین رفتار حرفه‌ای در کیفیت حرفه حسابرسی مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۵)، ۷۹-۱۰۱.
- منتی، وحید و زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۴)، ۲۴۷-۲۶۹.
- نادری، مریم؛ محمودی، محمد و یزدانی، شهره. (۱۴۰۱). ارائه مدل اندازه‌گیری مدیریت خطا و اثر آن بر گزارشگری مالی متقلبان به تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۲)، ۵۳-۸۲.
- نیک بخت، محمودی و خوشرو، امید. (۲۰۱۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB). بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۴۱-۴۶۲.

Adili, M, Khodamipour, A and Pourheidari, O. (2019). Investigating the effect of the ethical culture of the audit firm and the personality types of auditors on auditor objectivity. *Accounting and Auditing Research* 12(46), 5-20. [In Persian].

Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 324-331.

Ardini, L. (2023). Pengaruh kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi terhadap kualitas audit. *Majalah ekonomi*, 329-349.

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2020).

- Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (17th ed.). *Pearson Education*.
- Ashton, R. H., & Ashton, A. H. (Eds.). (1995). Judgment and decision-making research in accounting and auditing. *Cambridge University Press*.
- Auditing Practices Board (2011). "Ethical Standard 1: Integrity, Objectivity and Independence"
- Badpa, B, (2019) Factors affecting auditor objectivity, First International Conference on Modern Management, Accounting, Economics and Banking Tricks with a Business Growth Approach. [In Persian].
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A journal of practice & theory*, 26(2), 1-24.
- Bani Mahd, B, Arabi, M, Hassanpour, SH and Bozorgmehrian, SH. (2018). A review of audit quality proxies: strengths and weaknesses of programs. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(4), 33-63. [In Persian].
- Baotham S ,Ussahawanitchakit P. (2009). Audit independence , quality and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*; 9(1):1-25.
- Bing, J., Huang, C. X., Li, A., & Zhu, X. (2014). Audit quality research report. *Australian National Centre for Audit and Assurance Research, Canberra*, 1(1), 1-37.
- Bouhawia M ,Gugus I ,Zaki B. (2015). The effect of working experience, integrity, competence and organizational commitment on audit quality. *IOSR Journal of Economics and Finance*; 6(4):60-67.
- Campbell, T. (2005). Introduction: The ethics of auditing. In *Ethics and auditing* (p. 12). *ANU E Press*.
- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern methods for business research*, 295(2), 295-336.
- Code of Professional Conduct for Auditors. (1401), *Audit Organization website*. [In Persian].
- Daryaei, A and Azizi, A. (2018). The relationship between auditors' ethics, experience and professional competence with audit quality (with regard to the moderating role of professional skepticism). *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. [In Persian].

- Davari, A and Rezazadeh, A. (2014) Structural equation modeling with software. PLS Jihad Daneshgahi Publications. Second Edition. [In Persian].
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.
- 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.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64, 169-193.
- Haeridistia, N., & Fadjaranie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27. [In Persian].
- Hair, J. F., Ringle, C. M. and Sarstedt, M. (2013) Partial least squares Structural Equation Modeling: Rigorous Applications, Better results and higher acceptance. *Long Range Planning*, 46, 1-12.
- Hesas, Y. (2004) Autumn of professional ethics and the collapse of Enron. *Auditor's Journal*; 6 (27): 1-15. [In Persian].
- Hosseini Nasab, H. (2003). Investigating the effect of organizational ethics program on unethical behaviors of independent auditors, considering the mediating role of the individual cognitive evaluation process. *Danesh Journal Accounting*, 15(1), 103-130. [In Persian].
- International Federation of Accountants (IFAC). (2023). International code of ethics for professional accountants (Including International Independence Standards). *New York: IFAC*.
- Iranian Society of Certified Public Accountants. (2014) "Code of professional conduct for professional accountants of the International Board of Professional Ethics", translated by Abbas Arbab Soleimani, Tehran, *Shahr Yas Publications*. [In Persian].
- Jamei, R and Hosseini, E. (2000) The effect of audit committee characteristics and board of directors' characteristics on audit

- quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*. 13(51), 59. [In Persian].
- Karimabadi, M, Jahangirnia, H, Hajiha, Z, and Gholami Jamkarani, R. (2014). Evaluation of professional ethics criteria in the quality of the independent audit profession. *Financial Accounting and Auditing Research (Financial Accounting and Auditing Research)*, 14(55), 79-101. [In Persian].
- Khani Z, Rajab Dari H, & Sadri N. (2020). The relationship between audit quality (size of audit firm, auditor expertise in Industry and auditor tenure) and abnormal auditor fees with auditor's opinion on the continuance of activity. *Journal Auditing Knowledge Year 20 Summer 2019 No. 79*
- Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 9-25.
- Lee, P. J., Stokes, D. J., Taylor, S. L., & Walter, T. S. (1999). The association between audit quality, accounting disclosures and firm-specific risk: Evidence from the Australian IPO market. *Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from the Australian IPO Market* (October 1999).
- Louwers, Ramsay, Sinason, Strawser, Thibodeau. 2015. *Auditing & Assurance Service: 6th Edition. Mc Graw Hill Education: USA*
- Mahmoudi, N and Khoshrou, O. (2017). Investigating factors affecting audit quality in Iran according to the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) indicators. *Accounting and Auditing Reviews*, 24(3), 441-462. [In Persian].
- Manti, V, and Zaman, E. (2019). Factors affecting the effectiveness of internal auditing. *Empirical Accounting Research*, 9(34), 247-269. [In Persian].
- Meigs W (1999). *Auditing principles*. Translation by: Arbab soleymany A ,Nafary M. (2002). Tehran: *Corporate Audit*.
- Naderi, M, Mahmoudi, M, and Yazdani, SH. (2018). Presenting a measurement model of error management and its effect on fraudulent financial reporting with an emphasis on the role of audit quality. *Accounting Knowledge Journal*, 13(2), 53-82. [In Persian].
- Neser, A. A., & Sitepu, J. K. B. (2022). Effect of work experience, independence, objectivity and integrity on the quality of auditor's results with motivation as a moderating variable. *Eduvest-Journal of Universal Studies*, 2(7), 1-291.
- Oklivia, O., & Marlinah, A. (2014). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Faktor-faktor dalam Diri Auditor Lainnya Terhadap Kualitas

- Audit. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 16(2), 143-157.
- Palmrose, Z. V. (1988). 1987 competitive manuscript co-winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting review*, 55-73.
- Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (2017). Do auditor advocacy attitudes impede audit objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 136-151.
- Pflugrath G ,Martinov-Bennie N ,Chen L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*; 22(6): 566- 589.
- Prasanti, D. H., Ramadhanti, W., & Puspasari, N. (2019). Effect of independence, work experience and competence on audit quality with professional ethics as moderating variable. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(3), 223-233.
- Purnamasari, V. (2005). Sifat Machiavellian dan Pertimbangan Etis:: Anteseden independensi dan perilaku Etis Auditor (*Doctoral dissertation, Universitas Gadjah Mada*).
- Pusdiklatwas, B. P. K. P. (2005). Kode Etik dan Standar Audit. *Edisi Keempat*.
- Regulations on how to select auditors for state-owned companies approved on 08/11/2007 by the Ministers, *members of the Economic Commission of the Government Board*. [In Persian].
- Rivard, S., & Huff, S. L. (1988). Factors of success for end-user computing. *Communications of the ACM*, 31(5), 552- 561.
- Salehi, T. (2017). The relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology Quarterly*, 11(3), 77-86.
- Sawaya, C., Al Maalouf, N. J., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *Asia Pacific Management Review*, 30(1), 100357.
- Setayesh, M, Dehdari, E, Sadeghi, M and Masoudi, Y. (1403). The effect of emotional intelligence competencies on audit quality-reducing behaviors. *Accounting Research* 14(4), 31-48[In Persian].
- Suhendra, A. R. Effect of due professional care, competence and auditor experience on audit quality. *JPAK: Jurnal Pendidikan Akuntansi dan Keuangan*, 9(1), 26-39.
- Sukriah, I., & Inapty, B. A. (2009). Pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan. *Simposium Nasional Akuntansi*, 12(3-9).
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms

- support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- Tavakolnia, ESMAEIL. (2017) Auditor expertise in the free cash flow industry and management through related party transactions. *Accounting and Auditing Reviews*, 24(1) 41-60. [In Persian].
- Trisnarningsih, S. (2007). Independensi auditor dan komitmen organisasi sebagai mediasi pengaruh pemahaman good governance, gaya kepemimpinan dan budaya organisasi terhadap kinerja auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*, 10(1), 1-56.
- Verschoor, C. C. (2005), "Do the right thing: IMA Issues New ethics Guidance", *Strategic Finance*, PP. 42-47.
- Wallace, W. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets.
- Wardhani, V. K., Triyuwono, I., & Achsin, M. (2014). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Integritas, Obyektivitas Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Audit. *Journal of Innovation in Business and Economics*, 5(1), 63-74.
- Werts, C. E., Linn, R. L., & Jöreskog, K. G. (1974). Intraclass reliability estimates: Testing structural assumptions. *Educational and Psychological Measurement*, 34(1), 25-33.
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, 15(2), 79-87. [In Persian].