

## Validation of the External Oversight Level Model on the Relation Between Audit Partner Identification and Audit Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange

**Davood Ahmadi Nargeseh** | Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran.  
d.ahmadinargeseh@iaau.ac.ir

**Nader Khedri \*** | Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran.  
Na.khedri1342@iaau.ac.ir

**Rasoul Karami** | Department of Accounting, Arv.C., Islamic Azad University, Abadan, Iran.  
rasoul.karami@iaau.ac.ir

### Abstract

The aim of this study was to validate the external supervision level model on the relationship between the identification of the audit partner and the audit quality of companies listed on the Tehran Stock Exchange. The data collection tool in this study was a questionnaire. The statistical population of this study consisted of 690 managers and employees of audit firms in Iran. Based on the formula, 368 people were considered as a sample. It was used to test the hypotheses stated in the study. The data analysis method was also using smart.PLS software. The results showed that the professional identity of the audit partner has a significant effect on audit quality. The organizational identity of the audit partner has a significant effect on audit quality. The level of external supervision has a significant effect on audit quality. The level of external supervision has a significant effect on the relationship between the identification of the audit partner and audit quality.

**Keywords:** Auditor, level of external supervision, audit partner identity, audit quality

**How to Cite:** Ahmadi Nargeseh, D. , Khedri, N. and Karami, R. (2025). Validation of the External Oversight Level Model on the Relation Between Audit Partner Identification and Audit Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. Journal of Intelligent Strategic Management .4(3), 505-536.

doi: bumara.3.2.1123.365.28849



Intelligent Strategic Management (JISM) in Development and Evolution is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.

\* Corresponding Author : na.khedri1342@iaau.ac.ir

## اعتبارسنجی مدل سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

داود احمدی نرگسه  
گروه حسابداری، واحد بین المللی اروند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران.  
d.ahmadinargeseh@iau.ac.ir

نادر خدری\*  
گروه حسابداری، واحد بین المللی اروند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران.  
Na.khedri1342@iau.ac.ir

رسول کرمی  
گروه حسابداری، واحد بین المللی اروند، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران.  
rasoul.karami@iau.ac.ir

### چکیده

هدف این تحقیق اعتبارسنجی مدل سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. ابزار گردآوری داده ها در این تحقیق پرسشنامه بوده است. جامعه آماری این تحقیق را ۶۹۰ نفر از مدیران و کارکنان موسسات حسابرسی در ایران تشکیل داده است. بر اساس فرمول، ۳۶۸ نفر به عنوان نمونه در نظر گرفته شده است. برای آزمون فرضیه های بیان شده در مطالعه استفاده شد. روش تحلیل داده ها نیز با استفاده از نرم افزار smart.PLS بوده است. نتایج نشان داد هویت حرفه ای شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد. هویت سازمانی شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد. سطح نظارت خارجی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد. سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرس، سطح نظارت خارجی، هویت شریک حسابرسی، کیفیت حسابرسی

**استناد به این مقاله:** احمدی نرگسه، داود و خدری، نادر و کرمی، رسول. (۱۴۰۴). اعتبارسنجی مدل سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مدیریت استراتژیک هوشمند، ۴(۳)، ۵۳۶-۵۰۵.



مدیریت استراتژیک هوشمند (JISM) در توسعه و تکامل تحت مجوز بین المللی کریتیو کامنز با شرایط انتساب-غیرتجاری ۴٫۰ منتشر می شود.  
© نویسندگان

\* نویسنده مسئول: na.khedri1342@iau.ac.ir

## مقدمه

عموما اعتقاد بر این است که کیفیت گزارشگری مالی اطلاعات مربوط و سودمندی را برای سرمایه گذاران و دیگر تصمیم گیرندگان فراهم می کند. اگرچه مدیریت باید برای ارایه چنین اطلاعاتی در مورد گزارشگری مالی، پاسخگو باشد. انعطاف پذیری در استانداردهای حسابداری آنها را قادر می سازد تا از مسئولیت خود سو استفاده کرده و اطلاعات را تحریف کنند (بیکر و آلمونیت، ۲۰۱۱). نتایج متناقضی در ادبیات تجربی در مورد عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرسی وجود دارد که بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارند مطالعات قبلی، جوانب مختلفی از چندین ویژگی موثر شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با هدف اصلی تامین و تهیه ی مبنای اساسی برای افزایش کیفیت حسابرسی شناسایی کرده اند. برخی از مطالعات یک عامل منحصر به فرد را مورد آزمون قرار می دهند در حالی که سایر مطالعات، عوامل متعددی را در نظر می گیرند. از همه مهم تر این که، این مطالعات در ویژگی ها و مشخصاتی مانند اندازه ی نمونه، شاخص های به کار برده شده، کشور و بازه ی زمانی، متفاوت و متنوع هستند. بنابراین، بازمینی و بررسی های روایتی، مبهم و گمراه کننده هستند زیرا محققان مختلف به دلیل اختلاف و انحراف در این ویژگی ها و مشخصات، ممکن است به نتایج مختلف و متفاوتی در مورد مجموعه ای از مطالعات برسند کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آن جا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. (آلارینی، ۲۰۱۸). جدایی مالکیت از مدیریت سبب درگیری های نمایندگی و بروز رفتار فرصت طلبانه مدیر و عدم تقارن اطلاعاتی می گردد. در واقع نیاز سهامداران برای کنترل مدیران، به طور مثبتی با پیچیدگی های سازمان مرتبط است. این پیچیدگی به وسیله افزایش سطوح سلسله مراتبی سازمانی، موجب ایجاد محدودیت برای سهامداران می گردد. در مقابل این افزایش پیچیدگی و نفوذ تصمیم گیری، ما می توانیم به مشکلات نمایندگی و دشواری های مرتبط آن اشاره نماییم که عدم تقارن اطلاعاتی سبب این امر می شود که مدیران از رفتارهای فرصت طلبان برای افزایش منافع خود بهره ببرند. بر اساس مکانیسم حاکمیتی شرکت ها

<sup>1</sup> Baker and Al-Thuneibat

نقش اساسی حسابرسی و ساختار مالکیت، کاهش این عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌باشد (عثمان، ۲۰۱۳).

یکی از اجزای اصلی حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی برای نظارت و بازبینی فرآیند های ارائه گزارش های مالی است. با این حال تا سال ۱۹۸۷ با توجه به گسترش و بزرگ شدن اندازه شرکت ها و افزایش تقلب شرکت ها و دیگر موسسات مالی شرکت های دولتی، نیازمند اتخاذ کمیته حسابرسی برای ترویج آگاهی در مورد نقش و اهمیت مدیران غیر اجرایی پرداخته شد. با توجه به گسترش رسوایی شرکت انرون، توجه به گزارش های کمیته حسابرسی، به عنوان یک عنصر مهم در شرکت ها برای پاسخگویی در نظر گرفته شده است (فاریوس و همکاران، ۲۰۱۵). مکانیسم های حسابرسی بر رابطه بین متغیرها با تئوری نمایندگی مؤثر و می‌تواند مرتبط باشد (کایوب و جاروبوب، ۲۰۱۴). هیئت مدیره مسئول تعیین راهبرد استراتژیک یک شرکت است و برای اطمینان از اینکه، این نهاد دارای یک سیستم خوب کنترل داخلی است (جیمز و همکاران، ۲۰۱۸).

اهمیت هویت شریک حسابرسی باعث شده تا پژوهشگران حسابرسی مطالعات بسیاری را در ارتباط با تأثیر هویت شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام دهند. مطالعات تجربی حسابرسی شواهدی را فراهم نموده مبنی بر اینکه تعیین هویت شریک حسابرسی قضاوت حسابرس را بهبود می بخشد. نتایج پژوهش های بسیاری نشان می دهد حسابرسان با تعیین هویت شریک حسابرسی می توانند خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه دهد (کریشان، ۲۰۰۳ و ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ به نقل از یوان<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). با این وجود شواهد اندکی وجود دارد درباره اینکه چگونه نظارت بیرونی و خارجی، اثر هویت شریک حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد. این پژوهش با بررسی ارتباط بین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی با توجه به نظارت خارجی خلا موجود را پر می کند. ادبیات پیشین و شواهد تلویحی اشاره داشته اند که نظارت خارجی یکی از عوامل مهم تعیین کننده کیفیت حسابرسی است. نتایج پژوهش دچو<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۱۳) نشان می دهد مهمترین عامل تأثیر گذار بر کیفیت حسابرسی، نظارت خارجی شرکت است. به

<sup>1</sup> Usman

<sup>2</sup> Fairus et al

<sup>3</sup> Kouaiba & Jarbouib

<sup>4</sup> James

<sup>5</sup> Krishnan

<sup>6</sup> Reichelt, Wang

<sup>7</sup> Yuan

<sup>8</sup> Dichev

عقیده لایفسن<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۱) نظارت خارجی عامل مهم تأثیر گذار بر کیفیت حسابرسی است و هدف اولیه روش های تحلیلی حسابرسی، کسب شناخت از هویت شریک حسابرسی است. نتایج پژوهش بنتلی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۳) حاکی از آن است تعیین هویت شریک حسابرسی بر تلاش های حسابرسی تأثیر با اهمیتی دارد. از این رو استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به کسب شناخت کافی و مناسب از هویت شریک خود در مرحله برنامه ریزی حسابرسی می نمایند. موسسه حسابرسی کی پی ام جی حامی تعیین هویت شریک حسابرسی می باشد (یوان و همکاران، ۲۰۱۶). نتایج پژوهش های چین و چی<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، چی و چین<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) و یوان و همکاران (۲۰۱۶) نشان می دهد تأثیر تعیین هویت شریک حسابرسی به طور عمده قابل انتساب به کیفیت حسابرسی موسسه است. با توجه به مطالب مزبور در این پژوهش نقش نظارت خارجی بر ارتباط بین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که شرکت های بورسی ملزم به افشاء نام موسسات حسابرسی و نام شرکای امضا کننده گزارش حسابرسی می باشند، لذا بستر مناسبی برای بررسی تأثیر هویت شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نظارت خارجی وجود دارد. در ایران اکثر پژوهش های پیشین (دارابی و همکاران، ۱۳۹۵؛ واعظ و درسه، ۱۳۹۵؛ خداری پور و حسینی نیا، ۱۳۹۵؛ ابراهیمی کردلر و جوانی قلندری، ۱۳۹۵) از طریق بررسی و اندازه گیری تخصص حسابرس در دو سطح موسسه حسابرسی و شریک حسابرسی، این حوزه از ادبیات حسابرسی را بسط و گسترش داده است. همچنین این پژوهش با تأکید و تمرکز بر تأثیر نظارت خارجی بر ارتباط بین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، خلاء موجود در این حوزه از ادبیات حسابرسی را مرتفع نموده و در این ارتباط شواهد تجربی مناسبی را فراهم می نماید. آیا سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد؟ در ادامه مقاله به ارائه یک نمای کلی از ادبیات پژوهش و فرضیه ها پرداخته می شود. در بخش بعدی، به طرح پژوهش و جمع آوری اطلاعات پرداخته پس از تفسیر یافته های پژوهش، به نتیجه گیری پرداخته می شود.

<sup>1</sup> lifesen

<sup>2</sup> Bentley

<sup>3</sup> Chin & Chi

<sup>4</sup> Chi, Chin

## ادبیات پژوهش

عموما اعتقاد بر این است که کیفیت گزارشگری مالی اطلاعات مربوط و سودمندی را برای سرمایه گذاران و دیگر تصمیم گیرندگان فراهم می کند. اگرچه مدیریت باید برای ارائه چنین اطلاعاتی در مورد گزارشگری مالی، پاسخگو باشد. انعطاف پذیری در استانداردهای حسابداری آنها را قادر می سازد تا از مسئولیت خود سو استفاده کرده و اطلاعات را تحریف کنند (بیکر و آلمونیت، ۲۰۱۱).

نقش حسابرسان برای عملکرد مناسب مدیریت مالی، از نظر شرکت های دولتی و خصوصی، اهمیت بسیاری دارد؛ چرا که وظیفه آنها، پیدا کردن و افشای قانون شکنی ها در صورت های مالی است. اهمیت و تأثیرگذاری حسابرسان در کشورهای توسعه یافته بسیار بیشتر از اهمیت حسابرسان در کشورهای در حال توسعه است. در صورت مشاهده هر گونه قانون شکنی، باید پیشنهادات خاصی را بکار برد و توجه ویژه ای به امور کرد و همچنین، مقامات ذی صلاح باید اقدامات خاصی را در این خصوص انجام بدهند (الود و جایری، ۲۰۱۷).

هدف از فرآیند حسابرسی بررسی این موضوع می باشد که آیا اعداد و توصیف های موجود در گزارش مالی، نتایج عملیاتی و وضعیت مالی شرکت را به صورت واقعی و منصفانه ارائه می دهد. کیفیت حسابرسی پیشرفته باعث افزایش اطمینان به صحت نتایج مالی گزارش شده می شود، در حالی که سطح پایین کیفیت حسابرسی باعث کاهش کیفیت سود می شود (چیه-ینگ و همکاران، ۲۰۰۸). کیفیت حسابرسی پایین منجر به پیامدهای منفی مختلفی می شود که بر سرمایه گذاران، کارکنان، مشتریان و تامین کنندگان تأثیر می گذارد و در پی آن موجب زیان های وسیعی برای کشورها و افراد می شود (آلارینی، ۲۰۱۸).

کیفیت حسابرسی می تواند بسیاری از شیوه های توانایی حسابرس برای کشف و گزارش اشتباهات، مطابقت با الزامات قانونی و حرفه ای، و یا مطابقت با نیازهای سرمایه گذاران را تعریف کند، اما محدود به آنها نمی شود. هر چند که تعریف و ارزیابی کیفیت حسابرسی ممکن است دشوار باشد، اما نیاز به حسابرسی های با کیفیت در سطح جهانی مورد تأیید قرار گرفته است. حسابرسی های با کیفیت اعتماد سرمایه گذاران را افزایش داده و بنابراین به کارآمدی بازارهای مالی کمک می کنند. تلاش هایی انجام شده تا کیفیت حسابرسی با

<sup>1</sup> Baker and Al-Thuneibat

ایجاد طبقه‌بندی‌های مختلف، بهتر تعریف و شناخته شود. برای مثال، کیفیت حسابرسی به صورت عوامل بخش عرضه و عوامل بخش تقاضا طبقه‌بندی شده است. عوامل بخش عرضه، کیفیت را از دیدگاه حسابرس و عمدتاً توانایی او برای اجرای حسابرسی با کیفیت مورد بررسی قرار می‌دهند (برای مثال، به طور عادی در زمانی که حسابرس دارای دانش فنی بیشتری در مورد صنعت مشتری است، می‌توان حسابرسی‌های با کیفیت تری را انتظار داشت). عوامل بخش تقاضا بر ویژگی‌های مشتری حسابرسی و کاربران گزارش حسابرسی تمرکز دارند. عوامل زمینه‌ای یا محیطی می‌توانند بر گزارش‌دهی مالی و کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارند. عوامل زمینه‌ای شامل تغییرات قانون حسابداری، وضعیت اقتصاد عمومی، و صنعتی است که شرکت در آن فعالیت دارد. (دینکس و همکاران، ۲۰۱۸).

اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی آسان نیست زیرا میزان اطمینان ارائه شده توسط حسابرسان قابل مشاهده نمی‌باشد. یک راه برای تفسیر کیفیت حسابرسی مد نظر قرارداد شاخصه‌های ستانده فرآیند حسابرسی (از قبیل تجدید ارائه‌ها، اجرائیه‌های حسابداری و حسابرسی، نظر حسابرس در رابطه به تداوم فعالیت<sup>۱</sup>، کیفیت گزارشگری مالی و بررسی واکنش‌های بازار) می‌باشد. علت جذابیت شاخصه‌های ستانده، اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی عرضه شده می‌باشد. راه دیگر تفسیر کیفیت حسابرسی در نظر گرفتن نهاده‌های حسابرسی، از قبیل اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. جذابیت شاخصه‌های نهاده به دلیل انتخاب آنها توسط صاحبکار می‌باشد (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴).

به دلیل بافت در هم تنیده و جدایی ناپذیر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی به ویژگی‌های ذاتی شرکت و سیستم‌های گزارشگری مالی بستگی دارد. در این بخش تعدادی از مدل‌های کنترلی رایج کیفیت حسابرسی توضیح داده می‌شود.

---

<sup>۱</sup> GC opinions - (Going Concern Opinion)

جدول ۱: شاخصه های رایج مدل های کیفیت حسابرسی (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴)

متغیر های خاص مدل	ابهام در تداوم فعالیت	اقلام تعهدی اختیاری	موسسات حسابرسی بزرگ	حق الزحمه حسابرسی
متغیر های خاص مدل	اندازه	اندازه	اندازه	اندازه
بازده دارایی	اهرم	اهرم	اهرم	اهرم
احتمال ورشکستگی	زیان	زیان	زیان	زیان
تغییرات اهرم	رشد فروش	رشد فروش	نسبت جاری	دارایی های جاری/کل دارایی ها
بازده سهام	جریان وجوه عملیاتی	جریان وجوه عملیاتی	گردش دارایی ها	نسبت آتی
انتشار آتی اوراق بهادار	موسسه حسابرسی	موسسه حسابرسی	شدت سرمایه گذاری	فروش خارجی
کندی گزارشگری	نسبت قیمت سهام	نسبت قیمت سهام	انتشار سهام/بدهی	تعداد بخش ها
جریان وجوه عملیاتی	به ارزش دفتری	به ارزش دفتری	متغیر	پایان دوره
سرمایه گذاری ها	جمع اقلام تعهدی	جمع اقلام تعهدی	مجازی/صنعت	سالی (دسامبر در پایان سال)
سابقه	انتشار سهام/بدهی	انتشار سهام/بدهی	متغیر	نظر حسابرس
تاخیر در اعلام نظر در رابطه با تداوم فعالیت	مجازی/صنعت	مجازی/صنعت	متغیر	مبنی بر ابهام در تداوم فعالیت
متغیر مجازی صنعت				مجازی/صنعت
منابع	ماجار، هاب و ود و مکتون (۱۹۹۷)	بکر، دیفوند، جیامبالی و سوبرامانیا (۱۹۹۸)؛ کلین (۲۰۰۲)؛ اشباوف، لافوند و مهر (۲۰۰۳)؛ مایز و عصر (۲۰۰۴)؛ بانار، اقون و ویلیورک (۲۰۰۴)؛ منون و ویلیامز (۲۰۰۴)؛ گول، فانک و	فرانسن، میداو و اسپارکس (۱۹۹۹)؛ کیم، چانگ و فریت (۲۰۰۳)؛ چانی، رتر و شیواکومار (۲۰۰۴)؛ خورانا و راما (۲۰۰۴)؛ ماننی، مکسول و میلر (۲۰۰۴)؛ انوکس (۲۰۰۵)؛ چوی و ونگ (۲۰۰۷)؛	گول و تسوی (۱۹۹۸)؛ سبترامان، گول و لورس (۱۹۹۸)؛ کارسلو و نیل (۲۰۰۰)؛ ریثولدر و فرانسیس (۲۰۰۱)؛ کراسول، اسکوک و لافتون (۲۰۰۲)؛ دیفوند، راکوناندان و سوبرامانیا (۲۰۰۲)؛ لئوکس (۲۰۰۲)؛ کری و (۲۰۰۵)؛

سبیخت (۲۰۰۶)؛	جگی (۲۰۰۹)؛	فرتین و پیتمن	سالومون (۲۰۱۰)؛
فرانسیس و پرو	پراویت، اسمیت و	(۲۰۰۷)؛	گول و گودوین
(۲۰۰۹)؛ هوب	وود (۲۰۰۹)؛	گوندهایی، پیتمن و	(۲۰۱۰)؛ نعمان و
ولنگلسی (۲۰۱۰).	کریستان، ون و زاو	صفار (۲۰۰۹)؛	ویلکنس (۲۰۱۲)؛
	(۲۰۱۱)؛ میکاس	چانگک، داسگریتا و	راکوناندان و راما
	(۲۰۱۱).	هیلاوی (۲۰۰۹).	(۲۰۱۲)؛ فانگک،
		گول و کریشان	
			(۲۰۱۲).

اندازه گیری کیفیت حسابرسی آسان نیست زیرا میزان اطمینان ارائه شده توسط حسابرسان قابل مشاهده نمی باشد. یک راه برای تفسیر کیفیت حسابرسی مد نظر قراردادن پیامد فرآیند حسابرسی (از قبیل تجدید ارائه ها، اجرائیه های حسابداری و حسابرسی، نظر حسابرس در رابطه به تداوم فعالیت<sup>۱</sup>، کیفیت گزارشگری مالی و بررسی واکنش های بازار) می باشد. جذابیت شاخصه های پیامد به دلیل اندازه گیری کیفیت حسابرسی عرضه شده می باشد. راه دیگر تفسیر کیفیت حسابرسی در نظر گرفتن نهاده های حسابرسی، از قبیل اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. جذابیت شاخصه های نهاده به دلیل انتخاب آنها توسط صاحبکار است (دیفوند و ژانگک، ۲۰۱۴)

<sup>۱</sup> GC opinions - (Going Concern Opinion)

جدول ۲: مقایسه ابعاد شاخصه های کیفیت حسابرسی

نقاط ضعف	نقاط قوت	علائم اندازه گیری - امکان اتوماسیون	علائم اندازه گیری - توافق متخصصان	علائم اندازه گیری - خطا	حقیقی در مقابل ادراکی	پیوستگی در مقابل درک شده	خط سیر	شاخص های معمول استفاده شده	طبقه بندی شاخص
تغییرات شدید شرکت ها سرعت بررسی را کاهش می دهد.	شرایط نسبی از کیفیت باید محاسبه پذیر باشد.	کم	بالا	کم	حقیقی	گسسته	خطی	تعدد ارائه ما، ارزیابی های حسابرسان	آرایه های دوست با لبه سیستم
انتقال اطلاعات حسابرسی به زمان طولانی نیاز دارد.	به طور طبیعی تمایل به انتقال اطلاعات حسابرسی بالا دارد.	بالا	بالا	بالا	حقیقی	گسسته	خطی	الزامی بودن گزارشات به ذینفعان	ارتباطات حسابرسی
لزوم ارائه اطلاعات کامل نیازمند منابع زیادی است.	لزوم ارائه اطلاعات با کیفیت مناسب باعث کاهش خطاها می شود.	بالا	زیاد	زیاد	حقیقی	گسسته	خطی	لزوم ارائه اطلاعات مالی با کیفیت مناسب و ساختار کاری	گزارشگری مالی
وابستگی به اشخاص ثالث ریسک را افزایش می دهد.	اتکاء به طرف ثالث به کاهش هزینه ها کمک می کند.	پایین	پایین	زیاد	ادراکی	پیوسته	پوست	اتکاء به طرف ثالث در برخی حسابرسی ها	برون سپاری
انتخاب حسابرس مناسب دشوار و پرهزینه است.	انتخاب حسابرس بزرگ با صلاحیت بالا به کیفیت کمک می کند.	پایین	پایین	بالا	ادراکی	پیوسته	پوست	انتخاب حسابرس بزرگ، تخصصی و با صلاحیت بالا	ویژگی های حسابرس
تعدد قراردادهای پیچیده فرآیند بررسی را طولانی می کند.	وجود قراردادهای پیچیده باعث شفافیت بیشتر می شود.	بالا	بالا	متوسط	ادراکی	پیوسته	پوست	تعدد قراردادهای بزرگ، پیچیدگی در رعایت استانداردها	پیچیدگی قراردادهای حسابداری

## هویت شریک حسابرسی و گزارش حسابرسی

در پاسخ به نگرانی های سرمایه گذار در مورد کیفیت حسابرسی، PCAOB افشای عمومی شرکای تعهد حسابرسی را پیشنهاد کرد. PCAOB استدلال می کند که این افشای شفافیت و مسئولیت پذیری شریک حسابرسی را افزایش می دهد و شرکای حسابرسی را برای ایجاد شهرت مستقل، جدا از موسسات حسابرسی مربوطه ترغیب می کند. حرفه حسابرسی مخالفت می کند که ساختارهای موجود مؤسسه حسابرسی پاسخگویی کافی را فراهم می کند و شناسایی شریک حسابرسی تأثیر کمی بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت (دلیتو، ۲۰۱۲). علاوه بر این، موسسات حسابرسی اظهار داشتند که افشای شریک حسابرسی به طور بالقوه می تواند سرمایه گذاران را به «نتیجه گیری غیرموجه در مورد» سوق دهد. شریک نامزدی یا حسابرسی که او بر آن نظارت دارد (PWC ۲۰۱۵). در نتیجه، افشای شریک حسابرسی می تواند تمایل حسابرسان به محافظه کاری بیش از حد حسابرس را تشدید کند (بارون، پرت و استیس ۲۰۰۱). این محافظه کاری بیش از حد حسابرس زمانی وجود دارد که حسابرسان (و شرکای حسابرسی) زیان و سود را به طور نامتقارن تجربه می کنند. به این معنا که حسابرسان در هنگام ناتوانی در کشف اشتباهات یا حذفیاتی که باعث افزایش (کاهش) سود خالص می شود، زیان های بیشتر (کمتر) اعتباری و مربوط به دعاوی را تجربه می کنند.

تحقیقات اخیر پیش بینی های متناقضی را در مورد تأثیر بالقوه قانون ۳۲۱۱ بر رفتار شریک حسابرسی ایجاد می کند. در یک محیط رفتاری و برخلاف هدف PCAOB برای افزایش کیفیت حسابرسی، وگل و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که شناسایی شریک منجر به تصمیمات محافظه کارانه کمتری می شود. شناسایی شریک به طور منفی بر اقدامات خود گزارش شده شرکا در مورد تعهد به حرفه و به نوبه خود بر تعهد به عموم تأثیر می گذارد. برعکس، مدل نظری کارچلو و ساتتوره (۲۰۱۵) پیش بینی می کند که شرکای حسابرسی در هنگام افشای هویت خود بیش از حد محافظه کار خواهند شد. در نهایت، در یک محیط آزمایشی بازار، براون، گیسل و ویتالیس (۲۰۱۸) بررسی کردند که آیا شفافیت بیشتر شرکای حسابرسی را برای ایجاد شهرت فردی برای کیفیت، متمایز از شرکت هایشان تشویق می کند یا خیر. آنها دریافتند

<sup>1</sup> Cianci ·Houston ·Montague و Vogel

که کیفیت حسابرسی زمانی بالاتر است که هویت شریک حسابرسی به طور عمومی شناخته شده باشد تا زمانی که هویت شریک حسابرسی شناخته نشده باشد.

تحقیقات بایگانی تجربی کنونی شواهد متناقضی را ارائه می دهد که نشان می دهد قانون ۳۲۱۱ بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد. کانینگهام، لی، استاین و رایت (۲۰۱۹) از تحلیل های تفاوت در تفاوت با گروه های درمانی جداگانه، از جمله گروه کنترلی از شرکت هایی که هویت شریک خود را قبل از قانون ۳۲۱۱ افشا کردند، استفاده می کنند. کانینگهام و همکاران. (۲۰۱۹) معمولاً هیچ گونه تأثیر قابل توجهی از قانون ۳۲۱۱ بر معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی، به ویژه اقلام تعهدی اختیاری را مستند نمی کند. در مقابل، برک، هویتاش و هویتاش (۲۰۱۹) با استفاده از رویکرد پانل متوازن در سال اولیه تصویب قانون ۳۲۱۱، افزایش قابل توجهی در کیفیت حسابرسی (که توسط اقلام تعهدی اختیاری مشخص می شود) ثبت می کنند. این نتایج متناقض ممکن است به طرح های مختلف تحقیق و/یا روش های انتخاب نمونه نسبت داده شود. یک تمایز مهم این است که هر دو مطالعه به صورت تجربی پاسخ حسابرس را با استفاده از اقلام تعهدی که حسابرس و صاحبکار به طور مشترک تعیین می کنند، مدل می کنند.

علی رغم فقدان تحقیقات فعلی در مورد این موضوع، استفاده از تنظیمات اصلاح گزارش حسابرسی تداومی برای ارائه بینشی در مورد تأثیر قانون ۳۲۱۱ بر رفتار حسابرس و کیفیت حسابرسی دارای چندین مزیت متمایز است. اولاً، مسئولیت تصمیم گیری تداوم گزارش دهی صرفاً بر عهده حسابرس است (دیفوند و ژانگ ۲۰۱۴). ثانیاً، خطاهای گزارش حسابرسی تداومی برای محاسبه ساده هستند و حاوی خطای اندازه گیری قبلی نیستند (دیفوند و ژانگ ۲۰۱۴). این امر به ویژه مهم است زیرا فقدان اطلاعات کامل در مورد عملکرد حسابرسی می تواند انگیزه های شهرت سازی را خاموش کند. سوم، شهرت سازی مستلزم آشکار شدن به موقع خطای گزارش دهی حسابرسی است. چهارم، گزارش حسابرس مستقیم ترین و قابل مشاهده ترین ارتباط بین شریک حسابرسی و شرکت کنندگان بازار است (دی فوند و ژانگ ۲۰۱۴). این ویژگی ها عوامل تعیین کننده حیاتی برای ایجاد شهرت هستند و برای تصمیم گیری گزارشگری حسابرس منحصر به فرد هستند (ابات و همکاران، ۲۰۲۲). در این راستا حسین و

<sup>1</sup> Lawrence J. Abbott

همکاران (۲۰۲۳) در بررسی ارتباط بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی نشان دادند که شرکای حسابرسی زن به طور قابل توجهی بر خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی تأثیر می‌گذارند. تجزیه و تحلیل بیشتر همچنین نشان داد که شرکت‌هایی که توسط ۴ مؤسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند و هزینه‌های حسابرسی بالاتر، تمایل دارند افشای موضوعات کلیدی حسابرسی خواناتری را در FTSE ۱۰۰ در مالزی گزارش کنند. ماهاپاروت و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی چرخش شریک حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی: شواهدی از هند نشان دادند که چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی که با اقلام تعهدی اختیاری و نظر حسابرسی تداوم فعالیت اندازه‌گیری می‌شود، تأثیر معناداری ندارد. این مطالعه نشان می‌دهد که عوامل دیگری مانند سال زیان، اندازه شرکت، ارزش، اهرم تأثیر آماری معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارند. نتایج تجربی همچنین نشان‌دهنده رابطه معکوس بین حق‌الزحمه حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی است که بر کاهش قیمت حسابرسی دلالت دارد. یافته‌ها در رابطه با اهمیت چرخش شرکای حسابرسی در افزایش کیفیت حسابرسی برای تنظیم‌کننده‌ها مهم هستند. بروبرگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰) در بررسی هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی نشان دادند که بین هویت سازمانی حسابرسان و سه وجه بازار مداری، مشتری مداری و فرایندمداری رابطه مثبتی وجود دارد. برخلاف یافته‌های پژوهش‌های قبلی، نتایج این پژوهش نشان داد که بین هویت حرفه‌ای حسابرس و تجاری‌سازی رابطه مثبتی وجود دارد. این مسئله حاکی از تأثیر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی بر تغییر نقش هویت حرفه‌ای است.

### روش تحقیق

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از یک طرح تحقیق پیمایشی مقطعی استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق را ۶۹۰ نفر از مدیران و کارکنان مؤسسات حسابرسی در ایران تشکیل داده است. بر اساس فرمول، ۳۶۸ نفر به عنوان نمونه در نظر گرفته شده است. ابزارهای جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه بوده است. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه محقق ساخته برگرفته از نظر خبرگان بوده است. برای بررسی داده‌ها از تحلیل عاملی تأییدی (CFA) و آزمون

<sup>1</sup> Broberg

<sup>2</sup> Confirmatory factor analysis

تناسب مدل و مدل معادلات ساختاری برای آزمون فرضیه های بیان شده در مطالعه استفاده شد. روش تحلیل داده ها نیز با استفاده از نرم افزار smart.PLS بوده است.

### متغیرها و مدل پژوهش

از آنجایی که از پرسشنامه استاندارد برای سنجش متغیرها استفاده شده، ابتدا، شاخصهای مورد نظر ترجمه و سپس، با مراجعه به نخبگان اصلاحات لازم صورت گرفت. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از  $0/3$  باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می شود. بار عاملی بین  $0/3$  تا  $0/6$  قابل قبول است و اگر بزرگ تر از  $0/6$  باشد خیلی مطلوب است. در جدول (۱) می توان مشاهده کرد تمامی بارهای عاملی متغیرها مقداری بیشتر از  $0/5$  را دارا می باشند و مؤید این مطلب است که پایایی در مورد مدل اندازه گیری قابل قبول است.

جدول ۳: بارهای عاملی متغیرهای تحقیق

آماره تی	بار عاملی	گویه	آماره تی	بار عاملی	گویه
۱۸/۹۰۰	۰/۶۹۰	q33 ← نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۱۷/۱۴۸	۰/۶۵۳	q01 ← ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین
۵۹/۹۲۱	۰/۸۷۴	q34 ← نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۴۲/۵۲۳	۰/۸۲۲	q02 ← ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین
۱۱/۴۵۰	۰/۵۸۹	q35 ← نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۱۷/۲۳۶	۰/۶۳۶	q03 ← ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین
۱۳/۹۲۳	۰/۶۲۶	q36 ← نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۶۱/۹۴۲	۰/۸۸۰	q04 ← ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین
۲۰/۲۹۱	۰/۷۳۳	q37 ← نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۲۲/۶۳۴	۰/۷۴۸	q05 ← ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین
۲۸/۴۶۰	۰/۷۷۰	q38 ← حسابرسی رعایت قوانین و مقررات خدمات	۶۴/۶۵۷	۰/۸۴۵	q06 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۳۲/۰۳۸	۰/۷۸۵	q39 ← حسابرسی رعایت قوانین و مقررات خدمات	۴۲/۹۴۵	۰/۸۱۷	q07 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۲۶/۶۴۳	۰/۷۸۴	q40 ← حسابرسی رعایت قوانین و مقررات خدمات	۱۵/۲۴۴	۰/۵۵۹	q08 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۵/۵۷۲	۰/۶۵۴	q41 ← حسابرسی رعایت قوانین و مقررات خدمات	۲۷/۷۶۶	۰/۷۳۰	q09 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۶/۳۵۳	۰/۶۶	q42 ← حسابرسی رعایت قوانین و مقررات خدمات	۵۵/۰۰۸	۰/۸۳۲	q10 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۶۲/۳۲۳	۰/۹۱۵	q43 ← اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی	۳۶/۹۴۱	۰/۷۶۹	q11 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۲۴/۱۰۱	۰/۷۶۳	q44 ← اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی	۳۷/۳۷۱	۰/۷۸۸	q12 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۶۴/۰۷۲	۰/۹۱۳	q45 ← اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی	۷/۹۴۸	۰/۴۸۰	q13 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۶۵/۳۸۳	۰/۹۱۱	q46 ← اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی	۱۷/۲۹۴	۰/۵۹۱	q14 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۸/۷۴۵	۰/۶۸۷	q47 ← هویت حرفه ای	۱۷/۱۷۲	۰/۶۲۰	q15 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۳۵/۱۱۷	۰/۸۰۶	q48 ← هویت حرفه ای	۵۵/۰۹۱	۰/۸۲۴	q16 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۸/۹۴۶	۰/۷۰۷	q49 ← هویت حرفه ای	۲۵/۰۲۷	۰/۷۰۰	q17 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۴/۶۶۱	۰/۶۰۱	q50 ← هویت حرفه ای	۵۲/۱۸۱	۰/۸۳۱	q18 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۳۰/۳۵۷	۰/۸۲۰	q51 ← هویت حرفه ای	۲۴/۵۲۳	۰/۷۲۸	q19 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۹/۶۱۸	۰/۵۹۱	q52 ← هویت حرفه ای	۷۶/۱۸۴	۰/۸۴۰	q20 ← حسابرسی خدمات پیامد مثبت
۱۶/۶۳۹	۰/۶۷۲	q53 ← هویت حرفه ای	۲۱/۹۱۰	۰/۷۶۰	q21 ← حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات

۳۷/۳۱۶	۰/۸۳۳	هویت حرفه ای ← q54	۲۴/۲۹۱	۰/۷۱۵	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q22
۲۷/۹۳۱	۰/۷۸۰	هویت حرفه ای ← q55	۲۷/۳۵۵	۰/۸۱۶	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q23
۸۸/۳۳۵	۰/۸۵۸	هویت سازمانی ← q56	۲۳/۹۶۱	۰/۷۲۹	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q24
۲۵/۴۷۴	۰/۷۳۷	هویت سازمانی ← q57	۲۰/۵۰۰	۰/۶۷۴	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q25
۱۹/۲۵۴	۰/۶۹۸	هویت سازمانی ← q58	۱۹/۷۳۷	۰/۷۰۱	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q26
۴۳/۰۰۲	۰/۸۵۳	هویت سازمانی ← q59	۱۵/۵۲۵	۰/۶۴۳	حسابرسی بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات ← q27
۱۳/۶۱۲	۰/۶۵۸	هویت سازمانی ← q60	۴۷/۳۳۱	۰/۸۴۰	حسابرسی امور فنی خدمات ← q28
۱۳/۱۱۳	۰/۶۱۷	هویت سازمانی ← q61	۲۷/۷۱۳	۰/۸۲۶	حسابرسی امور فنی خدمات ← q29
۱۹/۳۹۱	۰/۷۱۹	هویت سازمانی ← q62	۲۳/۹۲۵	۰/۷۴۵	حسابرسی امور فنی خدمات ← q30
۱۸/۲۵۶	۰/۷۱۶	هویت سازمانی ← q63	۶۸/۳۸۸	۰/۸۸۵	نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی ← q31
			۲۸/۶۸۱	۰/۷۴۷	نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی ← q32

سپس، پایایی متغیرهای تحقیق توسط شاخصهای آلفای کرونباخ با میزان استاندارد بالای ۰,۷ (کرونباخ، ۱۹۵۱) و پایایی ترکیبی (CR) با میزان استاندارد بالای ۰,۷ و میانگین واریانس توسعه یافته (AVE) با میزان استاندارد بالای ۰,۵ (فورنل و لاکر، ۱۹۸۱) با استفاده از نرم افزار Smart-PLS بررسی شد. در جدول (۲) می توان مشاهده کرد متغیرهای تحقیق از پایایی و روایی همگرا برخوردار می باشند.

**جدول ۴: پایایی و روایی همگرای متغیرهای مدل تحقیق**

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	AVE
اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی	۰/۸۹۸	۰/۹۳۰	۰/۷۷۰
ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین	۰/۸۰۶	۰/۸۶۶	۰/۵۶۸
امور فنی خدمات حسابرسی	۰/۷۲۷	۰/۸۴۶	۰/۶۴۸
بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات حسابرسی	۰/۸۴۵	۰/۸۸۳	۰/۵۲۱
رعایت قوانین و مقرارت خدمات حسابرسی	۰/۷۸۳	۰/۸۵۳	۰/۵۳۹
نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۰/۸۵۹	۰/۸۹۴	۰/۵۵۱
هویت حرفه ای	۰/۸۸۶	۰/۹۰۹	۰/۵۲۹
هویت سازمانی	۰/۸۷۷	۰/۹۰۳	۰/۵۴۲
پیامد مثبت خدمات حسابرسی	۰/۹۳۸	۰/۹۴۶	۰/۵۴۶

آلفای کروناخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از  $0/7$  بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از  $0/5$  است بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود.

### روایی واگرا

**معیار هتروتریت-مونوتریت (HTMT):** نسبت خصیصه تک ارزشی به چند ارزشی روش جدیدی برای ارزیابی اعتبار افتراقی در مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی است. معیار HTMT، نسبت میانگین هندسی همبستگی های شاخص ها در درون همان ساختار بر متوسط همبستگی های شاخص ها در درون همان ساختار می باشد. معیار HTMT به وضوح نسبت به رویکردهای کلاسیک برای ارزیابی اعتبار افتراقی مانند معیار فورنل و لارکر عملکرد بهتری دارد. اگر مقدار HTMT کمتر از  $0/9$  باشد، اعتبار افتراقی بین دو ساختار انعکاسی تأیید شده است. این ماتریس در جدول شماره ۴-۱۱ نشان داده شده است:

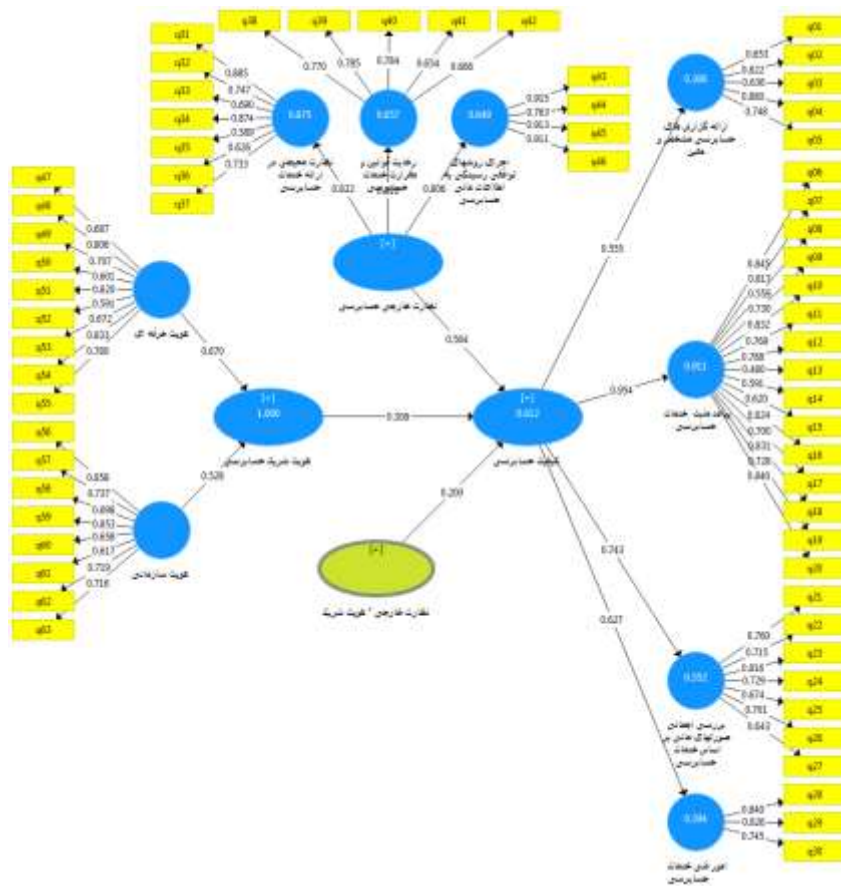
جدول ۵: معیار هتروتزیت-مونوتزیت (HTMT) روایی و اگرای متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱	اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی حسابرسی									
۲	ارائه گزارش های حسابرسی مشخص و معین	۰/۴۰۲								
۳	امور فنی خدمات حسابرسی	۰/۴۵۱	۰/۳۰۶							
۴	بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات حسابرسی	۰/۴۹۸	۰/۳۳۴	۰/۵۹۵						
۵	رعایت قوانین و مقررات خدمات حسابرسی	۰/۶۵۶	۰/۵۰۸	۰/۵۰۲	۰/۴۰۴					
۶	نظارت محیطی در ارائه خدمات حسابرسی	۰/۴۹۶	۰/۳۵۴	۰/۳۹۵	۰/۴۲۶	۰/۶۰۳				
۷	هویت حرفه ای	۰/۶۱۲	۰/۳۶۸	۰/۴۲۰	۰/۴۵۴	۰/۸۹۱	۰/۴۸۳			
۸	هویت سازمانی	۰/۴۲۷	۰/۳۵۱	۰/۳۸۹	۰/۴۰۷	۰/۶۵۴	۰/۸۵۳	۰/۴۳۳		
۹	پیامد مثبت خدمات حسابرسی	۰/۷۳۳	۰/۴۹۵	۰/۶۲۵	۰/۶۴۰	۰/۷۳۹	۰/۵۳۴	۰/۷۱۰	۰/۵۳۸	

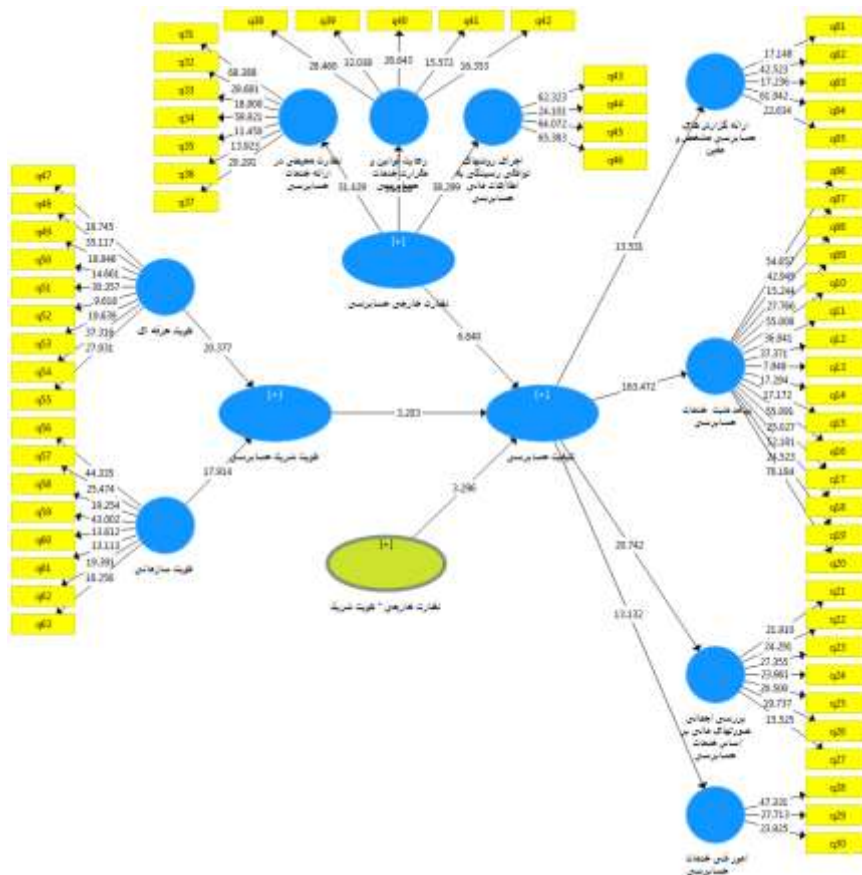
همانگونه که در نتایج آزمون مشاهده می شود، برای تمام سازه های مدل، این معیار زیر ۰/۹ می باشد که مورد تایید است.

### یافته های پژوهش

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه های تحقیق بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی تحقیق که در شکل (۲) ترسیم شده است مدل اندازه گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده به متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره  $t$  با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل (۳) ارائه شده است.



شکل ۱: تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل کلی پژوهش



شکل ۲: آماره تی مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استرایپینگ

- فرضیه اول: هویت شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول ۶: نتایج بررسی فرضیه اول

مسیر	ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
هویت شریک حسابرسی ← کیفیت حسابرسی	۰/۳۰۸	۳/۲۰۳	۰/۰۰۲	تایید

طبق نتایج مندرج در جدول (۴) مشاهده می گردد شدت اثر هویت شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ۰/۳۰۸ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۳/۲۰۳ به دست آمده است که بزرگ تر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۲ محاسبه شده است که از

سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و نشان از معناداری است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ هویت شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد و فرضیه اول تایید می گردد.

- فرضیه فرعی اول: هویت حرفه ای شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

جدول ۷: نتایج بررسی فرضیه فرعی اول

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۰/۰۰۲	۳/۱۵۱	۰/۲۰۶	هویت حرفه ای ← هویت شریک حسابرسی ← کیفیت حسابرسی

طبق نتایج مندرج در جدول (۵) مشاهده می گردد شدت اثر غیر مستقیم هویت حرفه ای شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ۰/۲۰۶ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۳/۱۵۱ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۲ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و نشان از معناداری است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ هویت حرفه ای شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد و فرضیه فرعی اول تایید می گردد.

- فرضیه فرعی دوم: هویت سازمانی شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

جدول ۸: نتایج بررسی فرضیه فرعی دوم

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۰/۰۰۲	۳/۱۸۹	۰/۱۶۳	هویت سازمانی ← هویت شریک حسابرسی ← کیفیت حسابرسی

طبق نتایج مندرج در جدول (۶) مشاهده می گردد شدت اثر غیر مستقیم هویت سازمانی شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ۰/۱۶۳ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۳/۱۸۹ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی

۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۲ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و نشان از معناداری است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ هویت سازمانی شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد و فرضیه فرعی دوم تایید می‌گردد.

• **فرضیه دوم: سطح نظارت خارجی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.**

جدول ۹: نتایج بررسی فرضیه فرعی دوم

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۰۰۰	۶/۸۴۰	۰/۵۶۴	نظارت خارجی حسابرسی ← کیفیت حسابرسی

طبق نتایج مندرج در جدول (۷) مشاهده می‌گردد شدت اثر سرمایه اجتماعی بر پویایی تجاری ۰/۵۶۴ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۶/۸۴۰ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۰ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و نشان از معناداری است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ سطح نظارت خارجی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد و فرضیه دوم تایید می‌گردد.

• **فرضیه سوم: سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.**

برای اثبات نقش تعدیلگر لازم است متغیر تعدیلگر (ساخته شده از حاصل ضرب متغیر مستقل در متغیر تعدیلگر)، تأثیر معنی داری بر متغیر وابسته داشته باشد.

جدول ۱۰: نتایج بررسی فرضیه فرعی سوم

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۰/۰۰۱	۳/۲۹۶	۰/۲۰۰	نظارت خارجی * هویت شریک ← کیفیت حسابرسی

طبق نتایج مندرج در جدول (۸) مشاهده می‌گردد که تاثیر متغیر تعدیلگر (نظارت خارجی \* هویت شریک) بر شرایط مالی برابر  $0/200$  محاسبه شده است و آماره آزمون نیز  $3/296$  به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای  $5\%$  یعنی  $1/96$  بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، مقدار معناداری نیز برابر  $0/001$  محاسبه شده است که از سطح خطای  $0/05$  کوچکتر بوده و نشان از معناداری است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  سطح نظارت خارجی بر رابطه بین تعیین هویت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد و فرضیه سوم تایید می‌گردد.

### بحث و نتیجه گیری

حسابرسی یک عامل مهم در عملکرد حاکمیت شرکتی است. مسئولیت حسابرس این است که کاربران صورت‌های مالی شرکت را مطمئن سازد که صورت‌های مالی درست و منصفانه هستند. حسابرسان نقش اساسی در اعتبارسنجی صحت و قابلیت اتکای صورتهای مالی تهیه شده توسط شرکتها دارند. این صورتهای ورودی اولیه تصمیمات مالی برای طیف وسیعی از کاربران، مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تنظیم‌کننده‌ها و مردم است. با وجود اهمیت ارزیابی‌های کلی کمی حسابرسان، این ارزیابی‌ها به ندرت به طور مستقیم در گزارش‌های مالی قابل مشاهده هستند. در نتیجه اطلاعات کمی در مورد ویژگی‌های آنها و یا ارتباط آنها با نتایج گزارش وجود دارد. ایجاد یک معیار قضاوت - کمی ("کمی") با هدف درک ماهیت چند بعدی ارزیابی‌های کمی حسابرس، از جمله برای قضاوت حرفه‌ای، ضروری است. این سطح اهمیت منجر به قضاوت واقعی تر از سوی حسابرسان می‌گردد که می‌تواند به نتایج واقعی نزدیک تر باشد. شناسایی معیارهای سطح اهمیت به تصمیم‌گیری در محدوده‌های نرمالی می‌گردد که سطح اهمیت برای ارزیابی نتایج را فراهم می‌کند. از نظر مفهومی و عملی، معیار کمی دو مزیت برای مطالعه قضاوت‌های کمی حسابرس ارائه می‌دهد. اول اینکه، معیار نتیجه اعمال قضاوت حرفه‌ای را فراهم می‌آورد که شامل توجه احتمالی حسابرس به اطلاعات خاص خصوصی مشتری در ابعاد مختلف برای پشتیبانی از محاسبات کمی اعمال می‌شود. در مقابل، مقیاس بندی سطح اهمیت به وسیله‌ی معیارهای دارای‌ها یا سود، تغییرات تحلیل شده را محدود می‌کند و تنها به ارزیابی یک بعد کلی می‌پردازد و یک ارزیابی ناقص از قضاوت حسابرس ارائه می‌دهد. دوم اینکه، معیار آسان بودن قابلیت مقایسه در میان مشتریان را فراهم می‌کند

(چودھاری و همکاران؛ ۲۰۱۹). در تلاش برای برآورده کردن تقاضاهای استفاده‌کنندگان، استاندارد‌گذاران می‌توانند میزان اطلاعات مورد نیاز در گزارش‌ها حسابرسی را افزایش داده و نقش و مسئولیت‌های حسابرس را تغییر دهند. در عمل، گزارش‌های حسابرسی معمولاً در حدود چهار پاراگراف بر اساس زبان استاندارد و بسته به کشور، ارائه می‌شود. اما در این راستا بین نظر حسابرس در مورد صورت‌های مالی به عنوان یک کل و کنترل‌های داخلی، ارتباط بسیار کمی برقرار می‌کند. گزارش اضافی حسابرسی می‌تواند به حسابرس اجازه دهد تا مسایل دیگری را که مورد نیاز استفاده‌کنندگان است و در گزارش‌های استاندارد امروزی ارائه نمی‌شود، فراهم نماید این گزارش‌ها می‌تواند شامل محافظه‌کاری نسبی و یا تهاجمی مدیریت در برآوردها را نشان دهد و اینکه برآوردها در محدوده قابل قبولی قرار دارند. در این راستا ابراهیم زاده و همکاران (۱۴۰۰)، نشان دادند که فشارهای تقلیدی و هنجاری بر کیفیت حسابرسی هر دو گروه هویتی تاثیر مثبت (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) و فشارهای اجباری نیز بر هر دو گروه تاثیر منفی (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که تلاش موسسات حسابرسی در انجام اعمالی متناسب با پایگاهشان و کسب مشروعیت، باعث می‌شود که حسابرسان متناسب با هویت اجتماعی خود به این فشارها واکنش‌ها و پاسخ‌های متفاوتی دهند که می‌تواند نتیجه کیفیت حسابرسی آنها را تحت تأثیر قرار دهد. ولیان و همکاران (۱۳۹۹)، نشان دادند هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری‌مداری، بازار‌مداری و فرآیند‌مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد. برزیده و همکاران (۱۳۹۷)، نشان دادند مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، و ویژگی‌های موسسه حسابرسی تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمین‌های و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل‌نهایی بر اساس آن ارائه شده است. هاگا و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند حسابرسان بزرگتر احتمال بیشتری دارد که مشتریان را تخلیه کنند، در حالی که متخصصان صنعت بیشتر احتمال دارد مشتریان را حفظ کنند. ماهاپاروت و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی که با اقلام تعهدی اختیاری و نظر حسابرسی تداوم فعالیت اندازه‌گیری می‌شود، تأثیر معناداری ندارد. این

مطالعه نشان می‌دهد که عوامل دیگری مانند سال زیان، اندازه شرکت، ارزش، اهرم تاثیر آماري معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارند. نتایج تجربی همچنین نشان‌دهنده رابطه معکوس بین حق الزحمه حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی است که بر کاهش قیمت حسابرسی دلالت دارد. بروبرگ و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند بین هویت حرفه ای حسابرس و تجاری سازی رابطه مثبتی وجود دارد. این مسئله حاکی از تأثیر تجاری سازی مؤسسات حسابرسی بر تغییر نقش هویت حرفه ای است. منزو- ایزگرو و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند افشای گزارش حسابرسی بطور قابل توجهی علل شکست کسب و کار را بیان می‌کند. بعلاوه، این یافته ها مطابق با نتایج مطالعاتی هستند که دیدگاه های قطعی و داوطلبانه را در بررسی سوابق شکست سازمان ادغام می‌کنند، همچنانکه افشای عوامل خارجی و داخلی در گزارش حسابرسی ذکر شده و به ارزیابی پیش فرض کمک می‌کند. مدیران، حسابرسان، تنظیم کنندگان و سایر کاربران ممکن است گزارش مالی را با عنوان ابزار مفیدی برای پیش بینی شکست کسب و کار در نظر بگیرند. اینگو و اسپینوسا-پیکا (۲۰۱۹) نشان دادند حسابرسان دارای مدارک دانشگاهی در قضاوت های اخلاقی خود بیشتر از تخصصی و سطح علم و دانش استفاده می‌نمودند، در حالیکه حسابرسان دارای تجربه بیشتر بر اساس تحلیل های شهودی و آزمون و خطا اقدام به قضاوت در مورد صورتهای مالی می‌کردند. تاگسون و اوهمن (۲۰۱۷) نشان دادند حسابرسانی که دارای هویت های فردی و تخصصی قوی باشند، بدلیل وجود تجربه و شهرتی که دارند، توانایی بیشتری در بررسی صورتهای مالی شرکتهای دارای مشکلات مالی هستند و گزارشات مستندتری مبتنی بر ردیابی بهتر حسابها ارائه می‌نمایند. پیشنهادات در راستای نتایج حاصل از تحقیق ارائه می‌گردد:

پیشنهاد می‌شود استفاده کنندگان از صورتهای مالی در هنگام اتخاذ تصمیماتی که با اتکا بر صورتهای مالی شرکتها انجام می‌شود، در رابطه با استخدام حسابرسان معتمد توجه نموده و به گزارش آنان در رابطه با صورتهای مالی دوره های گذشته توجه بیشتری مبذول نمایند.

بازار خدمات حسابرسی به طور کلی از دو نوع خدمات عمده تشکیل شده است، کار حسابرسی یا حسابرسی معمولی و سایر خدمات یا کارهای غیرحسابرسی مانند خدمات حسابداری، مالیاتی و مشاوره مدیریت. چنین خدماتی فراتر از محدوده هستند زیرا به انواع

مهارت ها و تجربه نیاز دارند و ممکن است مبانی متفاوتی برای تعیین هزینه های آنها داشته باشند.

پیشنهاد می شود سرمایه گذاران در شرکت های بورس اوراق بهادار از مدیران شرکت استخدام حسابرسان معتمد را طلب نمایند. زیرا طبق یافته های این تحقیق بین مدیریت سود و حسابرسی با کیفیت رابطه منفی یافت شده است.

پیشنهاد می شود استفاده کنندگان از صورت های مالی در هنگام اتخاذ تصمیماتی که با اتکا بر صورت های مالی شرکت ها انجام می شود، در هنگام انتخاب سبد سهام خود به بررسی مبالغ و ماهیت تعدیلات سنواتی شرکت ها بپردازند.

چشم انداز حسابرسی شرکت های دولتی با ناهمگونی قابل توجهی مشخص می شود که تحت تأثیر عوامل بی شماری از جمله ویژگی های خاص شریک حسابرسی است. نیاز به تحقیقات مداوم برای افزایش کیفیت و اثربخشی حسابرسی در بازارهای جهانی تأکید گردد.

حسابرس باید اهمیت در اجرا را با هدف ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت و تعیین ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم، تعیین کند. می توان گفت مبلغ مجموع داراییها و درآمدها، مبلغ سود خالص، مبلغ حقوق صاحبان سرمایه، مبلغ اصلی و طبقات اصلی وابسته به قلم مورد قضاوت در صورتهای مالی، مهمترین عوامل کمی در تعیین سطح اهمیت حسابرسی هستند. چون فراگیر بودن آثار اشتباه بر بخشهای مختلف صورتهای مالی، ارتباط قلم مورد قضاوت با معاملات اشخاص وابسته و شبهه دار، ماهیت عمدی یا غیر عمدی بودن، عادی یا غیر عادی بودن، برآوردی یا قابل تعیین بودن، تخطی از الزامات قانونی و مقرراتی و احتمال خطر حسابرسی قلم مورد قضاوت، عوامل کیفی هستند که منجر به تعدیل سطح اهمیت حسابرسی شود. در این رابطه، تأثیر قلم مورد قضاوت بر روندها بویژه روند سود خالص، موقعیت سودآوری، نقدینگی و توان باز پرداخت بدهیها، انتظارات و پیش بینی های تحلیل گران مالی و استفاده کنندگان صورتهای مالی، عوامل کیفی دیگری است که باید مورد توجه قرار گیرد.

## منابع

- ابراهیم زاده، طاهره، نوراله زاده، نوروز، خسروی پور، نگار. (۱۴۰۰). بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۱۰(۳۸). ۳۶۱-۳۷۹.
- ابراهیمی کردلر، علی و جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابرس بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام. *فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۲). ۱۳۷-۱۵۴.
- برزیده، ف.، و باباجانی، ج.، و عبدالهی، ا. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۵-۳۶.
- خدای پور، احمد و حسینی نیا، سمیه. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری، *فصلنامه پژوهش حسابداری*، ۶(۲). ۷۳-۹۶.
- دارابی، رویا و چناری بوکت، حسن و محمودی خاتمی، مرجان. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسی و استقلال حسابرس بر ریزش قیمت سهام. *فصلنامه پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸(۲۳). ۱۱۹-۱۳۸.
- رقیه تیمورفامیان اصل. (۱۳۹۶). عنوان پایان نامه شناسایی نقش ترکیبی عوامل فردی ادراکی و محیطی موثر بر رفتار خرید سبز با تأکید بر ابعاد ارزش ادراک شده مصرف کننده. پایان نامه کارشناسی ارشد رشته MBA گرایش بازاریابی دانشگاه خوارزمی.
- کاظمی، ثریا (۱۳۸۸). بررسی وضعیت هویت سازمانی کارکنان دانشگاه فردوسی مشهد و دانشگاه آزاد اسلامی و رابطه با خود-کارآمدی آنها. پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی. دانشگاه فردوسی مشهد.
- واعظ، علی و درسه، صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین محافظه کاری حسابداری و خطر سقوط آتی قیمت سهام در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله پژوهش های حسابداری مالی* ۸(۱)، ۱۱۳-۱۴۰.

ولیان حسن، صفری گرایلی مهدی، حسن پور داوود. هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی. دانش حسابرسی. ۱۳۹۹؛ ۲۰ (۷۸): ۳۵۶-۳۹۱.

Alareeni Bahaaeddin Ahmed, (2018) "The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis", *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1559>

AL-Mutairi Abdullah, Kamal NaserNaser Al-Enazi. (2017). An Empirical Investigation of Factors Affecting Audit Fees: Evidence from Kuwait, *International Advances in Economic Research*, August 2017, Volume 23, Issue 3, pp 333–347

Baker, R.A. and Al-Thuneibat, A. (2011), Audit tenure and equity risk premium: evidence from Jordan , *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 19 No. 1, pp. 5-23

Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2019). The influence of auditors' professionalism on ethical judge-ment: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>

Bentley, K. A. , Omer, T. C. , & Sharp, N. Y. (2013). Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort. *Contemporary Accounting Research*: 30 (2) , 780–817.

Broberg Pernilla, Timurs Umans, Peter Skog, Emily Theodorsson, (2018) "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>

Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2020). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.

Chi, H. Y. , Chin, C. L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 30 (2) , 201–229.

Chin, C. L. , & Chi, H. Y. (2009). Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research*: 26 (3) , 729– 765.

- Dichev, I. D. , Graham, J. , Harvey, C. R. , Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: Evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics*: 56 (2–3) , 1–33 (Supplement).
- Dickins Denise, Anna J. Johnson-Snyder, John T. Reisc.(2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, *Journal of Accounting Education* Volume 45 December 2018 Pages 32-44
- Dityatama(2015) "The Influence of Internal Auditor's Competency and Independency to the Internal Auditor's Due Professional Care and the Implication to the Internal Audit Quality", *Research Journal of Finance and Accounting* [www.iiste.org](http://www.iiste.org) ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.6, No.6, 2015
- Elaoud Assawer, Jarboui Anis. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency, *Research in International Business and Finance* 42 (2017) 616–629
- Fairus .Mohd A. Rahima, Razana Juhaida Joharib\*, Nur Fikhriah Takril.(2015). Revisited Note on Corporate Governance and Quality of Audit Committee: Malaysian Perspective, *Procedia Economics and Finance* 28 ( 2015 ) 213 – 221
- Hao a,Y.F., Niu a, H.J., Li b, l.p., Yue a, S.J. (2014). Measurement of professional identity in Chinese nursing students. *international journal of nursing sciences*. 137-144.
- James E. McNulty, Aigbe Akhigbe.(2017). What do a bank's legal expenses reveal about its internal controls and operational risk?, *Journal of Financial Stability*, Volume 30, June 2017, Pages 181-191
- Jere ,R, Francis. Michael, D, Y.(2009). "Big 4 Office Size and Audit Quality". *The Accounting Review* 84 (5), 1521 (2009);
- Kouaib ,Amel; Jarbouib,Anis(2014) External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors , *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 19 (2014) 78–89
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*: 17, 1–16 (Supplement).

- Nehme, R., AlKhoury, C. and Al Mutawa, A. (2019), "Evaluating the performance of auditors: a driver or a stabilizer of auditors' behaviour", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-08-2018-0306>
- Payne, M. Jeremy (2007). *The Bonds of Identification Revisited: Exploring the Impact of Organizational Identification in non-for-profit Organization*. Dissertation Submitted to the College of Vanderbilt University in Partial Fulfilment of the requirement for Degree of Doctor of Education.
- Persellin Julie S., Jaime J. Schmidt, Scott Vandervelde, Michael S. Wilkins. (2019). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction, Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2534492>
- Reichelt, K. J. , Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*: 48 (3) , 647–686.
- Ringer, R. C., & Boss, R. W. (2000). Hospital professionals' use of upward influence tactics. *Journal of Managerial Issues*, 92-108.
- Tagesson, T. and Öhman, P. (2017), "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11 No. 2, pp. 175-192.
- Usman, S. H. (2013). Financial reporting quality, does monitoring characteristics matter? An empirical analysis of Nigerian manufacturing sector. *The Business and Management Review*, 3(2), 148–161.
- Wang, S.-T. (2014). Consumer characteristics and social influence factors on green purchasing intentions. *Marketing Intelligence & Planning*, 32(7), 738–753.
- Xiao Tusheng, Chunxiao Geng, Chun Yuan .(2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective China *Journal of Accounting Research* Volume 13, Issue 1 March 2020 Pages 109-127
- Yan Huanmin, Xie Shengwen. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the

Chinese stock market China Journal of Accounting  
Research Volume 9, Issue 4 December 2016 Pages 305-319

Yuan, R. , & Cheng, R. , & Ye. R. (2016). Auditor Industry  
Specialization and Discretionary Accruals: The Role of  
Client Strategy. The International Journal of Accounting: 51  
(2) , 217–239.