

## ارائه الگوی مفهومی کیفیت اظهار نظر حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۸/۹  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۴/۱۱

■ زهرا حمصیان کاشانی<sup>۱</sup>

■ زهره حاجیها<sup>۲</sup>

■ حسین جهانگیرنیا<sup>۳</sup>

■ رضا غلامی جمکرانی<sup>۴</sup>

### چکیده:

کیفیت اظهار نظر حسابرسان می‌تواند باعث بهبود سیستم اطلاعات مالی و در نتیجه تصمیم‌گیری بهینه اقتصادی شود. هدف اصلی این پژوهش، طراحی الگوی مفهومی کیفیت اظهار نظر حسابرسی با رویکرد نظریه پردازی زمینه‌بنیان است. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حسابرسی که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند در مجموع ۱۶ نفر انتخاب شدند. داده‌ها به روش مصاحبه به روش عمیق و به صورت نیمه‌ساختاریافته گردآوری شد. به منظور ارزیابی اعتبار و پایایی داده‌ها از روش بررسی توسط اعضا استفاده شد. در این پژوهش از طریق کدگذاری و طبقه‌بندی مفاهیم و مقوله‌ها، تمامی مفاهیم به یکدیگر مربوط شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که، کیفیت اظهار نظر حسابرسان علاوه بر عوامل فردی و شخصیتی حسابرسان تحت‌تأثیر عوامل سازمانی، نوع فعالیت شرکت صاحبکار و زیرساخت‌های فناوری قرار می‌گیرد. با توجه به این عوامل علی، راهبردهایی برای ارتقای کیفیت اظهار نظر حسابرسان ارائه شد که در بستر عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر ایجاد می‌شوند. این الگوی مفهومی در نهایت نشان داد که افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسانی پیامدهای مثبتی در زمینه‌های مالی، فرهنگی و استراتژیکی دارد.

**کلمات کلیدی:** کیفیت اظهار نظر حسابرسانی، نظریه پردازی زمینه بنیان، حسابرسان مستقل، گزارش حسابرسانی.

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۲. استاد گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، پست الکترونیک:

drzhajha@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

## ۱- مقدمه

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰، حسابرسی جهت اظهار نظر بایستی به اطمینان معقول از عدم وجود اشتباهات بااهمیت در اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی مورد بررسی دست یابد. به عبارت دیگر، حسابرسی باید به بیان اظهار نظر با کیفیت بدون تاثیر و یا تحریف هر گونه عاملی که می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان موثر باشد، بپردازد. بنابراین، عوامل ریسک بالقوه که به اندازه کافی پیشگیری و یا کنترل نشده باشند می‌تواند تاثیر مستقیمی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی داشته باشند. در سال‌های اخیر، در کشور ما رقابت بین حسابرسان به دلیل تفاوت در ارائه خدمات حسابرسی، در مقایسه با دوره‌های قبل تشدید شده است این شدت عرضه خدمات حسابرسی به دلیل رقابت بین موسسات و همچنین افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک، حق انتخاب صاحبکاران از میان حسابرسان را بیشتر نموده و احتمال ارائه اظهار نظر حسابرسی با کیفیت پایین‌تر را بیشتر می‌کند (محمدرضایی و محدصالح، ۲۰۱۸). بر اساس نتایج پژوهش‌های پیشین، بعد از تفکیک بازار حسابرسی ایران، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته است (محمدرضایی، محدصالح و صبری، ۲۰۱۶). حسابرسی از طرف صاحبکار دعوت به کار می‌شود اما از سوی استفاده‌کنندگان نیز تعهد حرفه‌ای برای تامین منافع آنان دارد، منافع استفاده‌کنندگان و صاحبکار در تضاد هستند و صاحبکار تمایل دارد از عدم تقارن اطلاعاتی میان صاحبکار و استفاده‌کنندگان برای بهره‌برداری منافع خود استفاده نماید. بنابراین، ممکن است استانداردها و رویه‌های فعلی نتوانند به اندازه کافی از قضاوت حسابرسی در برابر نبود استقلال واقعی، حفاظت نمایند (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷). از آنجا که، اظهار نظر حسابرسی، محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری و یکی از مهم‌ترین مسئولیتهای حرفه حسابرسی است که در واقع بیانیه‌ای در رابطه با منصفانه بودن صورتهای مالی واحد اقتصادی است و قابلیت اتکای اطلاعات صورتهای مالی به منظور تصمیم‌گیری در رابطه با بقای شرکت را نشان می‌دهد، بنابراین برای حفظ اعتماد استفاده‌کنندگان صورتهای مالی نسبت به اظهار نظر حسابرسی، کیفیت اظهار نظر حسابرسی بایستی بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد. مروری بر پیشینه تحقیقاتی نشان می‌دهد که در گذشته مطالعات در رابطه با کیفیت اظهار نظر حسابرسی انجام شده‌است، لیکن بیشتر بررسی‌ها تنها یک جنبه از کیفیت اظهار نظر حسابرسی مستقل مورد مطالعه قرار داده‌اند. در خصوص تاثیرپذیری کیفیت اظهار نظر حسابرسی از عوامل درونی و بیرونی رویکردهای متفاوتی وجود دارد، به عنوان نمونه، تعدادی از پژوهش‌ها تنها به جنبه فردی و رفتاری حسابرسان توجه داشته‌اند و نقش عواملی چون کامیابی فراخود (ایری و همکاران، ۱۳۹۸)، استرس حرفه‌ای حسابرسی (کنس<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۸)، سبک شناختی حسابرسی، حجم اطلاعات (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۱)، پیشگویی خودکامبخش (شینه<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۳)، ویژگیهای شخصیتی حسابرسان و حاکمیت شرکتی (ساکا و جاربویی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) را در کیفیت

1. Kenneth

2. Shinde

3. Saka &amp; Jarboui

اظهارنظر حسابرسی بررسی نموده‌اند. دیگر پژوهشگران نیز بر جنبه‌های ساختاری و سازمانی در مطالعات خود تاکید داشته‌اند و به بررسی عواملی چون، خرید اظهارنظر حسابرسی، اظهارنظر قبلی، کیفیت حسابرسی و وضعیت مالی (হারدی و همکاران، ۲۰۲۰) بر کیفیت اظهارنظر تداوم فعالیت، استانداردهای ملی حسابداری (مهدوی و کارجوی، ۱۳۸۴) بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی و اندازه حسابرسی (پانسکوا، ۲۰۱۵) بر کیفیت گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. به عبارت دیگر، هر یک از این پژوهش‌ها تنها از یک جهت به بررسی اظهارنظر حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی و کیفیت اظهارنظر حسابرسی پرداخته‌اند. هدف از این پژوهش، تبیین الگوی کیفیت اظهارنظر حسابرسی، با کمک روش نظریه زمینه‌ای است. از آنجایی که در پژوهش‌های پیشین به جوانبی خاص از این مفهوم توجه داشته‌اند و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده‌اند و تا کنون مدل جامعی در رابطه با کیفیت اظهارنظر حسابرسی با در نظر گرفتن شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، بستر و راهبردهای مربوط ارائه نگردیده است، پژوهش حاضر با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد به ارائه مدلی جامع در این زمینه می‌پردازد، تا با تقویت ابعاد و مولفه‌ها بتوان به حرفه حسابرسی در جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان کمک کرد. بنابراین، در مقایسه با سایر مطالعات به نظر از جامعیت لازم برخوردار خواهد بود و با استفاده از رویکرد کیفی و مصاحبه‌های عمیق با خبرگان، پژوهش جامعی در خصوص کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل انجام می‌پذیرد. در این پژوهش، مسئله اصلی این است که به کمک نظریه داده‌بنیاد و از دیدگاه صاحب‌نظران، سیستمی از مفاهیم مشترک در خصوص کیفیت اظهارنظر حسابرسان ارائه شود و بر گستره دانش موجود در این زمینه اضافه گردد.

## ۲- بیان مسئله و اهمیت موضوع

ضرورت وجودی حسابرسی مستقل، افزایش سطح قابلیت اتکای اطلاعات بوده و دستیابی به چنین هدفی، تنها در حالتی که خدمات حسابرسی با کیفیت بالایی ارائه گردد، میسر است. نظریه‌هایی همچون نظریه نمایندگی و فرضیه اطلاعات نشان می‌دهد که علیرغم وجود استانداردهای حسابداری، امکان تحریف در کیفیت اطلاعات مالی وجود دارد. براین اساس، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به مکانیزم کنترلی جهت کشف تحریفات نیاز دارند که این نقش را حسابرسی صورتهای مالی ایفا می‌کند. موفقیت در ایفای این نقش حیاتی در گرو کیفیت مطلوب خدمات ارائه شده توسط حسابرسان است. حسابرسی با ایفای نقش اعتباردهی و کاهش ریسک ارائه نادرست اطلاعات، موجب ایجاد ارزش افزوده در گزارش‌های مالی می‌شود. لذا ارزش‌نهایی فعالیت حسابرسی اعتباربخشی به صورتهای مالی است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). براین اساس، از آنجا که کیفیت بالاتر اظهارنظر حسابرسان سبب قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌شود منجر به جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه خواهد شد. به عبارت دیگر، به دلیل وجود عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و استفاده‌کنندگان از

صورت‌های مالی، تقاضا برای کیفیت اظهار نظر حسابرسی از جانب سهامداران، اعتباردهندگان، مقامات دولتی، کارکنان و مشتریان به منظور ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری بیشتر صورت می‌گیرد (باتلر<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۴). بنابراین، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه، کیفیت اظهار نظر حسابرسی است. کیفیت اظهار نظر حسابرسی می‌تواند متاثر از ویژگی‌های فردی حساب‌رسان و یا تفاوت‌های عملکردی صاحبکاران متفاوت باشد و تحت تاثیر نوع صنعت، زمان بررسی، شرایط کاری و بسیاری عوامل دیگر قرار گیرد (صالحی، قیصری و تامرادی، ۱۳۹۷). بنابراین، این پژوهش به طراحی و تبیین الگویی برای کیفیت اظهار نظر حسابرسی می‌پردازد و در نهایت به شناسایی راهبردهایی برای بهبود مدل و بهبود سطح کیفیت اظهار نظر حسابرسی و تبیین عوامل موثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی کمک می‌کند.

### ۳- مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی چندبعدی و نادیدنی است، پژوهشگران در جستجوی جانشین‌ها و شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی مانند نظر کارشناسان برای تعیین درون‌دادها و نتایج کیفیت حسابرسی هستند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۶). در واقع، درک کیفیت حسابرسی بستگی به نوع رویکرد و نگاه گروهی دارد که آن را نظاره می‌کند. استفاده‌کنندگان، حساب‌رسان، قانونگذاران، و جامعه (یعنی تمامی ذینفعان صورت‌های مالی) ممکن است دیدگاه‌های متفاوتی در رابطه با کیفیت حسابرسی داشته باشند که در نوع شاخص‌های ارزیابی کیفیت حسابرسی موثر است (حمصیان کاشانی و همکاران، ۱۴۰۰). دی آنجلو<sup>۲</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را چنین تعریف می‌کند؛ "احتمال توأمان اینکه یک حساب‌رس هم شکاف موجود در سیستم حسابداری صاحبکار را کشف و همچنین گزارش نماید" (نیچل<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۳: ۳۸۷). تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی دو مولفه مهم کیفیت حسابرسی را مشخص می‌کند. مولفه اول، احتمال کشف اشتباهات موجود که به صلاحیت و سطح تلاش حساب‌رس مرتبط است و مولفه دوم، گزارش مناسب تحریف است که به عینیت، شک و تردید حرفه‌ای و استقلال حساب‌رسان مربوط می‌شود (نیچل و همکاران، ۲۰۱۳). این دو مولفه همچنین حاکی از آن است که، جنبه‌های مختلف حسابرسی، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. کشف اشتباه، مستلزم استفاده موثر از منابع مناسب در حسابرسی است در حالیکه گزارش یک تحریف مستلزم این است که یک حساب‌رس با توجه به شرایط فعلی در پایان حسابرسی اقدامات مناسبی انجام دهد. گزارش حسابرسی وسیله‌ای است که از طریق آن حساب‌رس نظر خود را در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان آن گزارش منتقل می‌کند (ال تونیب<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، کیفیت اظهار نظر حسابرسی می‌تواند در بهبود سیستم اطلاعات مالی کشور و در نهایت تصمیم

1. Butler

2. DeAngelo

3. Knechel

4. Al-Thuneibat

گیری بهینه اقتصادی نقش مهمی ایفا نماید.

کیفیت اظهار نظر حسابرِس، بدون تردید با حصول اطمینان حسابرِس مبنی بر عدم وجود خطا یا تقلب در صورتهای مالی مرتبط است (وایونی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). حسابرِس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره درستی تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرِس به این دلیل است که وی حسابرِسی را طبق استانداردهای حسابرِسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورتهای مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرِس قابلیت اتکا به ادعاهایی توسط شخص دیگر در قالب اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). در واقع، حسابرِسی را می‌توان یک فرایند تصمیم‌گیری در نظر گرفت که حسابرِسان در پایان این فرایند، ملزم به اظهار نظر با کیفیت هستند. به عقیده متخصصان، تنها با تکیه بر اظهار نظر حرفه‌ای، پاسخ به ابهامات و موارد ناشی از ماهیت حسابرِسی مقدور است (گوئل<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۲).

یکی دیگر از علل توجه نسبت به کیفیت اظهار نظر حسابرِس، توجه بیشتر از سوی استفاده‌کنندگان اطلاعات صورتهای مالی است ارائه خدمات حسابرِسی به طور عمده به دلیل منافع استفاده‌کنندگان است و معیارهای مقایسه، جهت حمایت از منافع آنان شکل گرفته است. تامین نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، توجیه‌کننده وجود فرایند گزارشگری در حسابرِسی و گزارش حسابرِسی است (مهدوی و کارجوی، ۱۳۸۴). دقت گزارش حسابرِسی اغلب به عنوان نشانه‌ای برای کیفیت حسابرِسی است. از طرفی برخی نیز بر این عقیده هستند که، اثربخشی گزارش حسابرِسان، به عنوان شاخص کیفیت حسابرِسی، به دلیل محتوای محدود گزارش، محدود شده است، یعنی در اصل یک گزارش قبول / رد است. چرچ<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۸)، معتقد است که، گزارش حسابرِسی یک ویژگی نمادین دارد، اما ارزش فصاحت و گویایی کمی را نشان می‌دهد (به عنوان مثال، ورودی‌های تصمیم گزارش حسابرِسی فاش نمی‌شود). موک<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۳) بر این نکته تأکید دارند که محدودیت‌های مربوط به گزارش حسابرِس به دلیل "شکاف اطلاعاتی" بین حسابرِسان و کاربران است. این اطلاعات شامل اطلاعات حسابرِسی فاش نشده مانند اهمیت، استقلال و ریسک‌های قابل توجه حسابرِسی است.

علیرغم وجود شکاف اطلاعاتی، اظهار نظر حسابرِس برای بازار سرمایه و سهامداران از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. براساس نظر تاهیناکیس و ساماریناس<sup>۵</sup> (۲۰۱۶)، حتی اگر برخی استدلال‌های مشکوک در رابطه با فرایند حسابرِسی وجود داشته باشد، سرمایه‌گذاران به اظهار نظر حسابرِسان اعتماد دارند. اظهار نظر حسابرِس مستقل در مورد صورتهای مالی تهیه‌شده توسط مدیریت ارائه می‌شود و می‌تواند هرگونه تحریف با اهمیت را شناسایی و افشا نماید، بنابراین،

1. Wahyuni
2. Gul
3. Church
4. Mock
5. Tahinakis and Samarinas

کیفیت اظهار نظر حسابرسی قابلیت اتکای گزارشات مالی را می‌افزاید. براین اساس، کیفیت اظهار نظر حسابرسی می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران و همچنین نقدشوندگی شرکت را تحت تاثیر قرار دهد (حکیم و عمری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). لارن رید<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۸)، تاثیر تغییرات گزارشگری اخیر حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و هزینه‌های حسابرسی را در انگلستان مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که، تغییرات گزارشگری حسابرسی با بهبود کیفیت گزارشگری مالی همراه بوده است.

کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند به دو دلیل اصلی تحت شرایط افزایش افشای اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی و کیفیت اظهار نظر حسابرسی، بهبود یابد. اول، اعمال فشار و تهدید به افشا می‌تواند منجر به پذیرش بیشتر رویکردهای پذیرفته‌شده صورتهای مالی و افشا از سوی مدیریت و یا افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرس در مقابل مدیریت شود (ولز فارگو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). دلیل دوم اینکه، با افشای اطلاعات بیشتر در گزارشات، حسابرسان ممکن است نسبت به کار خود احساس مسئولیت بیشتری کنند و بنابراین روشهای اضافی را برای بهبود کیفیت اظهار نظر و گزارش حسابرسی انجام دهند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳؛ پیچر<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). با این حال، اگر رفتار مدیریت یا حسابرس مستقل تغییر نکند، کیفیت گزارشگری مالی در نتیجه اصلاحات نظارتی افزایش نخواهد یافت (رید<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸). براساس یافته‌های پژوهش رید (۲۰۱۸)، الزامات جدید گزارش حسابرسی با بهبود قابل توجه کیفیت گزارشگری مالی همراه است.

مرور ادبیات پیشین همواره در یافتن محدودیت‌های مطالعات گذشته کمک می‌کند. مطالعات در زمینه اظهار نظر حسابرسی را می‌توان به دو بخش تقسیم نمود؛ بخشی به عوامل تاثیرگذار بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی و بخشی به تاثیر کیفیت اظهار نظر حسابرسی بر بازار سهام می‌پردازد. گاگانیس<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۰۷)، عوامل تعیین‌کننده اظهار نظر حسابرس شامل حق‌الزحمه حسابرس، اندازه شرکت، سودآوری، زیان‌دهی، اندازه موسسه حسابرسی، رتبه‌بندی اعتباری صاحبکار، نسبت بدهی، بهره‌وری و نوع صنعت را از طریق شبکه عصبی مورد بررسی قرار دادند.

همچنین تحقیقاتی در زمینه تاثیر استانداردهای حسابرسی بر همسانی گزارش حسابرسی و کیفیت اظهار نظر حسابرسی انجام شده است. یکنواختی در گزارش حسابرسی، اعتبار آن را افزایش می‌دهد و به درک استفاده‌کنندگان و تشخیص شرایط غیرعادی کمک می‌کند (استاندارد شماره ۷۰۰ حسابرسی). ناهمسانی گزارش‌های حسابرسی، باعث خدشه‌دار شدن نقش اعتباردهی

1. Hakim & Omri

2. Lauren Reid

3. Wells Fargo

4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

5. Peecher

6. Reid

7. Gaganis



حسابرس درباره صورت‌های مالی می‌شود و همچنین منجر به بند شرط‌هایی در گزارش حسابرسی می‌شود که مطلوبیت قضاوت حسابرس را کاهش می‌دهد (شیخ الاسلامی، ۱۳۷۴). مهدوی و کارجوی رافع ۱۳۸۴، به بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج نشان داد که استانداردهای ملی حسابداری، باعث افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل شده است. از آن جاکه افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل، به منزله بهبود نقش اعتباردهی آنان است، بنابراین تدوین استانداردهای ملی حسابداری گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است.

پژوهش‌هایی نیز بر رابطه بین کمیته حسابرسی و اظهار نظر حسابرس تاکید دارند. مک مولن<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) معتقد است که، کمیته حسابرسی مستقل از مدیریت، فشارهای وارده بر حسابرس را مبنی بر صدور گزارشی کامل، زمانی که نیاز به ارائه گزارش تداوم فعالیت است. کمیته حسابرسی به گونه ای فعالیت می‌کند که بر تصمیمات گزارشگری حسابرس تاثیر می‌گذارد. وظیفه کمیته حسابرسی بررسی و نظارت بر استقلال و بیطرفی حسابرس و ارزش خدمات غیرحسابرسی ارائه شده توسط حسابرس است. کارسلو و نیل<sup>۲</sup> (۲۰۰۰)، دریافتند که حضور نسبت بالاتری از مدیران غیروابسته در کمیته حسابرسی همبستگی مثبتی با کیفیت اظهار نظر حسابرس دارد. همچنین بر اساس این پژوهش، کمیته حسابرسی مستقل به حسابرسان در مقاومت در مقابل فشارهای مدیریت رده بالای شرکت کمک می‌کند. آنها چنین استناد می‌کنند که کمیته‌های حسابرسی با نسبت بالاتر از مدیران مستقل، در محافظت از حسابرسان مستقل از اخراج پس از صدور گزارش تعدیل شده ابهام در تداوم فعالیت شرکت، موثرتر است. تحقیقات کمی در رابطه با ارتباط بین حضور متخصصان مالی در کمیته حسابرسی و گزارش حسابرس انجام شده است. از ابعاد دیگر کیفیت اظهار نظر حسابرس که در دهه‌های اخیر به عنوان بحثی جدی در ادبیات حسابرسی مطرح می‌شود، تمرکز اصلی بر کسب اظهار نظر مطلوب شرکت‌ها از موسسه‌های حسابرسی یا اصطلاح خرید اظهار نظر است. در ادبیات حسابرسی خرید اظهار نظر بر حسب دو رویکرد فرصت طلبانه و محافظه کارانه مطرح است. در رویکرد فرصت طلبانه، مدیر تلاش می‌کند با عدم تقارن اطلاعاتی به اهداف خود نظیر کسب پاداش برسد. رویکرد فرصت طلبانه به دلیل کاهش قابلیت اتکای اطلاعات مالی، سبب کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (چن<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). رویکرد محافظه کارانه به دلیل اختلاف نظر مدیریت و حسابرس در رابطه با روش‌های حسابداری محافظه کارانه به وجود می‌آید (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۱۸). امیری و فخاری (۱۳۹۹)، به بررسی جامع شاخص‌های اندازه‌گیری خرید اظهار نظر حسابرس، از طریق روش‌شناسی شاخص ترکیبی (آماري و ریاضی)، و معرفی شاخص ترکیبی جدیدی برای سنجش خرید اظهار نظر پرداخته است. در شاخص ترکیبی پیشنهادی، معیار یا شاخص تغییر شریک موسسه حسابرسی بیشترین ضریب را به دست آورد. این موضوع نشان می‌دهد که تغییر

1. McMullen

2. Carcello & Neal

3. Chen

شریک موسسه حسابرسی، هزینه کمتری را تحمیل کرده و کمتر در معرض دید قرار می‌گیرد. از طرفی، معیار تغییر موسسه حسابرسی، کمترین ضریب را در شاخص ترکیبی کسب کرد، که نشان می‌دهد تغییر موسسه حسابرسی، به معنای دستیابی صاحبکار به اظهار نظر مطلوب حسابرسی نیست.

ایری و همکاران (۱۳۹۸) نیز در پژوهشی به بررسی تاثیر کامیابی فراخود بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان پرداختند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی بودند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه بود و برای تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش حداقل مربعات استفاده شد. نتایج نشان داد که، اثر پیگمالیون بر هر ۵ معیار کیفیت اظهار نظر حسابرسی یعنی افزایش بند شرطی، افزایش زمان بررسی، تردید حرفه‌ای، افزایش قابلیت اتکای گزارش حسابرسی و افزایش یکنواختی در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت دارد. این نتایج نشان می‌دهد که، وجود انتظارات مثبت حرفه‌ای از حسابرسان می‌تواند به افزایش کیفیت اظهار نظرهای حسابرسی منجر شود و باعث گردد تا قدرت تصمیم‌گیری ارکان بازار سرمایه تقویت گردد.

طبق استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، حسابرسی زمانی باید اظهار نظر مقبول ارائه کند که براساس نتیجه‌گیری او صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است. اگر براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که، صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست، یا قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی نباشد، باید طبق استاندارد ۷۰۵ اظهار نظر خود را در گزارش حسابرسی تعدیل کند. بنابراین، حسابرسان بایستی در ارائه گزارش و اظهار نظر حسابرسی، ابعاد مختلفی را در نظر بگیرند و ارائه اظهار نظر درست و باکیفیت به عوامل بسیاری بستگی دارد. این پژوهش، با استفاده از روش تحقیق داده‌بنیاد به تدوین مدلی جامع در زمینه کیفیت اظهار نظر حسابرسی در راستای شناخت عوامل موثر در این زمینه، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی می‌پردازد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به عدم وجود الگوی مناسب در خصوص موضوع پژوهش، همچنین از آنجا که شکل‌گیری اظهار نظر باکیفیت حسابرسی یک فرایند پیچیده و تعاملی است، لذا راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با هدف بررسی و تحلیل فرایند ارائه اظهار نظر حسابرسی باکیفیت در میان حسابرسان ایران به عنوان روش مناسب برای این پژوهش برگزیده شد. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است که در آن با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد کیفیت اظهار نظر حسابرسی در ایران بررسی و الگوی مفهومی ارائه شده‌است. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و



کوربین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸). در این روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند.

#### ۱-۴- جامعه و نمونه آماری

در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان از فرایند نمونه‌گیری نظری استفاده می‌شود (کرسول<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). نمونه‌گیری نظری به عنوان فرایندی تعریف می‌شود که در برگزیده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. مایکل پاتون<sup>۳</sup> معتقد است که شیوه ایده‌آل نمونه‌گیری کیفی آن است که تا رسیدن به اشباع، ادامه می‌یابد، یعنی داده‌های جدید با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده، تفاوتی نداشته باشد. در این پژوهش، به منظور افزایش کیفیت نتایج پژوهش، با افرادی که به طور مستقیم موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و همچنین از دانش و تجربه و تخصص بالایی در این زمینه برخوردار هستند، مصاحبه صورت گرفت. تعداد ۱۶ نفر از شرکاء موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران موسسات بزرگ حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران سازمان حسابرسی و اساتید و صاحب‌نظران در این زمینه، به عنوان خبرگان این پژوهش انتخاب شدند که ویژگی‌های آنها در جدول ۱ ارائه شده است. شایان ذکر است در این پژوهش، اطلاعات به روش مصاحبه عمیق به صورت هدایت کلیات و نیمه‌ساختاریافته جمع‌آوری شده و داده‌های مصاحبه‌ها با کمک نرم افزار مکس کیودا مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. مشارکت‌کنندگان در تحقیق ۱۶ نفر بودند و پس از آن داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسید. مدت زمان تقریبی هر مصاحبه بین ۴۵ تا ۹۰ دقیقه بود. همچنین جهت پیشگیری از بی‌توجهی به تمام جوانب مصاحبه‌ها، فرایند کدگذاری به صورت تدریجی انجام شد، بدین معنی که پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری‌ها انجام می‌شد و سپس در رابطه با سوالات مصاحبه بعدی با توجه به نتایج به دست آمده دقت بیشتری صورت می‌گرفت. بنابراین، پس از انجام ۱۶ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به اشباع رسید و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت.

در این راستا، با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. مشخصات مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ آمده است.

1. Strauss & Corbin
2. Theoretical Sampling
3. Creswell
4. Michel Patton

جدول ۱: ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در پژوهش

تحصیلات		تعداد	گروه
کارشناسی ارشد	دکترا		
۶	۲	۸	شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی
۱	۱	۲	مدیران سازمان حسابرسی
۱	۱	۲	مدیران مالی شرکتهای سهامی عام
	۳	۳	اعضای هیات علمی دانشگاه
	۱	۱	حسابرس داخلی شرکت سهامی عام
۸	۸	۱۶	جمع کل

#### ۴-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، سه فن کدگذاری پیشنهاد دادند: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی.

کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌های و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، نظریه پرداز داده‌بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به وسیله بخش‌بندی اطلاعات شکل می‌دهد. در این پژوهش، پس از مرور و سازمان‌دهی متون مصاحبه‌ها، ۱۹۶ کد اولیه یا باز از داده‌های مصاحبه استخراج شد و در ادامه کدهای مشابه در طبقه‌های خاصی قرار گرفتند. سپس، برای هر یک از این طبقات عناوینی که نمایانگر کل کدهای آن طبقه باشند، انتخاب شد. مفاهیم واحدهای پایه‌ای یا خرد تحلیل هستند زیرا از تصویر ذهنی و مفهوم‌سازی داده‌ها است که نظریه شکل می‌گیرد (پاندیت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶).

کدگذاری محوری، فرایند ربط‌دهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌ها و پیوند مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها است. در مرحله کدگذاری محوری، ۴۵ مقوله اصلی و مولفه به دست آمد، که شامل شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها است. بخشی از نتایج حاصل از کدگذاری محوری در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. برای درک بهتر نحوه کدگذاری باز نمونه‌ای از آنچه در پژوهش حاضر انجام شده است، در ادامه ارائه شده است:

”... در موسسات کوچک (موسسه کوچک) چون شرکتهای حاضر نیستند برای حسابرسی هزینه (نرخ شکنی) کنند. وقتی یک موسسه با مبلغ ناچیزی حاضر است یک حسابرسی را انجام دهد، مشخص است که این حسابرسی کیفیتی ندارد. از آن طرف موسسه مجبور است یک سری نیروهای دانشجوی جذب کند، تجربه لازم را ندارد و یک حداقلی پرداخت می‌شود. یکی از عوامل اصلی که آسیب می‌زند، نرخ شکنی است. نرخ‌های پایین باعث کاهش کیفیت می‌شود.

1. Pandit

اگر موسسات کوچک هم مثل مفیدراهبر بزرگ (موسسات بزرگ) باشند و حقوق و دستمزد خوب بگیرند و قراردادهای خوب ببندند قطعاً به نیروهایشان بیشتر می‌رسند (توجه به رفاه) و می‌توانند نیروهای باکیفیت‌تری جذب کنند... افراد نکته‌سنج، دارای تعهد حرفه‌ای (تعهد حرفه‌ای حسابرس) بسیار بالا سریع اعتماد نکنند و سریع وابسته شرکت نشوند. تجربه و تخصص (تجربه حسابرس) نیز می‌تواند کمک کند.

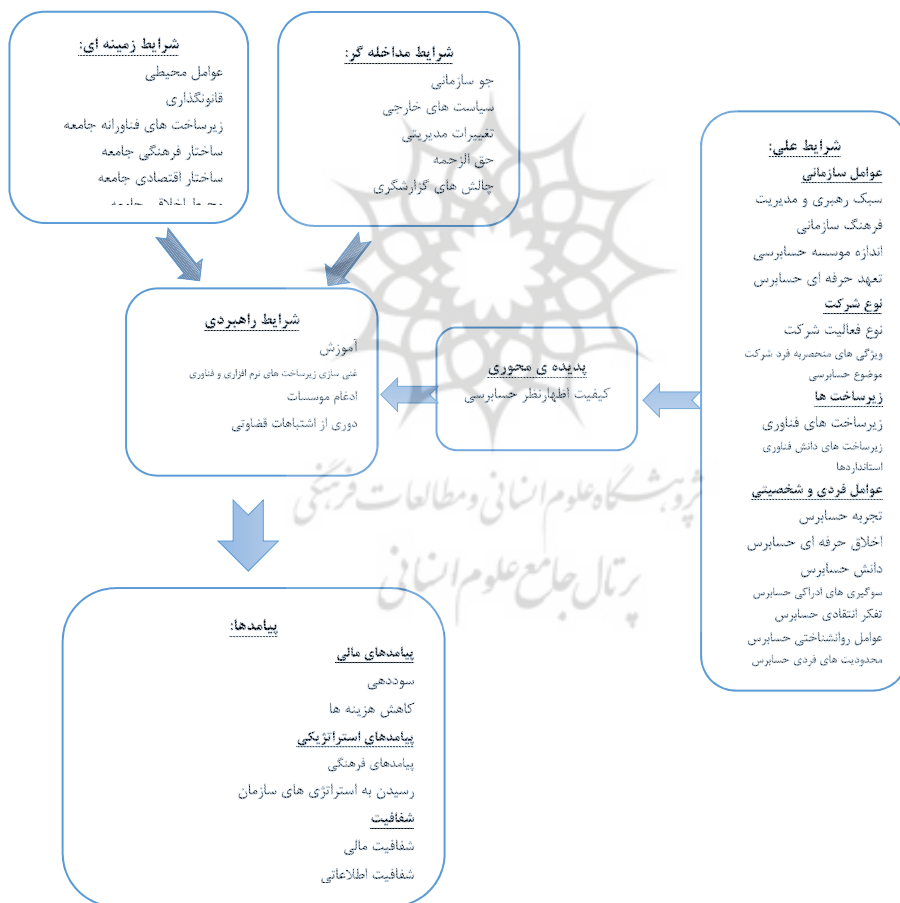
با بررسی نقل قول بالا، ۶ مفهوم شناسایی شد که در سایر نقل قول‌ها نیز به مفاهیم فوق اشاره شده‌است. داده‌های مشابهی که بارمعنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری شده و سپس مفاهیم متناسبی به هریک از آنها اختصاص داده‌شد.

جدول ۲: نتایج کدگذاری محوری

عوامل علی کیفیت اظهار نظر حسابرسی	مقوله‌ها	کدهای باز	
عوامل سازمانی	سبک رهبری و مدیریت تیم	برخورد برابر با افراد تیم	
		مشارکت دادن افراد در تصمیم‌گیری	
		ارائه توضیحات لازم به افراد	
		تمایل به اصلاح امور	
		توجه به رفاه افراد	
		تاکید بر رضایت شغلی	
		اصرار بر رعایت استانداردها	
		تصمیم‌گیری در مورد زمان انجام کارها	
	فرهنگ سازمانی	تصمیم‌گیری در مورد چگونگی انجام کارها	
		اخلاق سازمانی	
	اندازه موسسه حسابرسی	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	
		موسسات حسابرسی بزرگ	
	تعهد حرفه‌ای حسابرس		موسسات حسابرسی کوچک
			تاکید سازمان بر تعهد حرفه‌ای
تشویق سازمان در راستای بهبود تعهد حرفه‌ای			
تعهد عاطفی			
تعهد مستمر			
		تعهد هنجاری	

دگدگاری انتخابی، در این مرحله نظریه‌پرداز داده‌بنیاد مقوله محوری را به طور روش‌مند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه اقدام می‌کند که شرحی انتزاعی برای فرایندی که در پژوهش مطالعه شده است، ارائه می‌دهد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). روابط بین مقوله‌های شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مطابقت دارد، به این معنی که، پدیده محوری از شرایط علی تأثیر می‌پذیرد و خود بر راهبردها تأثیر می‌گذارد. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مربوط به پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. این الگوی پارادایمی در شکل شماره ۱ نشان داده شده است.

شکل ۱. مدل اکتشافی کیفیت اظهارنظر حسابرسی (منبع؛ یافته‌های پژوهشگر)



### ۳-۴- اعتباریابی مدل نهایی برگرفته از پرسشنامه استراوس و کوربین (۲۰۰۳)

به منظور ارزیابی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد گلیسر و اشتراوس (۱۹۷۰)، چهار معیار اصلی را در نظر گرفته‌اند؛ تطبیق، قابلیت تعمیم، قابلیت فهم و کنترل. همچنین کرسول (۲۰۰۵)، در خصوص روال پدید آوردن نظریه‌سوالاتی را مطرح نموده و بیان داشته که همانقدر که نظریه مهم است روال تهیه نظریه نیز می‌بایست از یک نظم خاص پیروی کند. برای تعیین صحت یافته‌های کیفی از چندین راهبرد استفاده می‌شود، مانند همسوسازی، بررسی توسط اعضا، توصیف انبوه و غنی که در این پژوهش برای تعیین صحت یافته‌ها از راهبرد "بررسی توسط اعضا" استفاده شد (همان منبع، ۳۲۵). براین اساس، مدل نهایی به مشارکت کنندگان برگردانده شد و پرسشنامه‌ای با ابعاد مختلف ۶ سوال در مقیاس لیکرت طراحی گردید و از متخصصان خواسته شد تا درستی نتایج را مورد بررسی قرار دهند. پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استاد راهنما و مشاورین ویرایش لازم اعمال و مدل مفهومی کیفیت اظهار نظر حسابرسی ارائه شد.

### ۵- نتیجه‌گیری و بحث

بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵)، یک نظریه‌پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل اکتشافی به دو شکل ارائه می‌شود؛ به این منظور ابتدا از طریق نمودار مدل کیفیت اظهار نظر حسابرسی ارائه شده و سپس روایت و تشریح می‌گردد. در این پژوهش سعی بر ایجاد نگرشی متفاوت و جامع‌تر نسبت به موضوع بسیار مهم کیفیت اظهار نظر حسابرسی شد و مدل کیفیت اظهار نظر حسابرسی با ۶ محور عوامل علی، زمینه، راهبردها، مداخله‌گرها، پیامدها و مقوله محوری به صورت جامع از نظر خبرگان ارائه گردید. داده‌های پژوهش در خصوص گستره مفهومی، ابعاد و مولفه‌های موثر بر اظهار نظر حسابرسی، راهبردهای مرتبط با آن و پیامدهای افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی در این بخش مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است.

### ۲-۵- عوامل علی موثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی

بر مبنای تحلیل مصاحبه‌ها، عوامل مختلفی در بحث کیفیت اظهار نظر حسابرسی مطرح هستند که می‌توان آنها را در سه مقوله عوامل فردی، عوامل سازمانی، زیرساخت‌ها و نوع شرکت طبقه‌بندی نمود.

#### ۱-۲-۵- عوامل فردی

تجربه حسابرسی؛ کیفیت اظهار نظر حسابرسی بدون تردید با اطمینان حسابرسان مبنی بر عدم وجود خطا یا تقلب در صورتهای مالی مرتبط است (وایونی، ۲۰۱۹). تجربه بالاتر درک بهتری نسبت به فراوانی رویدادها دارد. حسابرسان با تجربه بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و تفسیر بهتری از اشتباهات و خطاهای گزارش‌های مالی فراهم آورند. هر فعالیت حسابرسی

می‌تواند دیدگاه و روش متفاوتی را برای نتیجه‌گیری شکل دهد. بنابراین، یک حسابرس باتجربه، قادر به مرتب‌سازی و انتخاب درست اطلاعات و همچنین در نظر گرفتن ملاحظات دقیق‌تری خواهد بود. تجربه حسابرس نقشی اساسی در حمایت از تخصص اصلی او ایفا می‌کند (لیبی و تان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۵). تجربه بدون شک با مدت زمان کار یک حسابرس بر اساس جدول زمانی مطابقت دارد (برویرگ<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). یک حسابرس بسیار باتجربه به عنوان حسابرس ارشد شناخته می‌شود. براساس تجربیات آنها، نقش حیاتی حسابرس ارشد، راهنمایی و نظارت بر دستیاران در انجام فرایندهای حسابرسی برای حفظ کیفیت حسابرسی است. حسابرسان با تجربه بیشتر نسبت به حسابرسان با تجربه کمتر خطاهای بیشتری را در موارد مورد بررسی خواهند یافت. بنابراین، تجربه حسابرس به طور قابل توجهی بر کیفیت اظهار نظر حسابرس تاثیر گذار است (مپامیرینگ<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). همچنین حسابرسان متخصص به این دلیل که سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت را رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان فاقد آن می‌باشند. بنابراین، توانایی آنها برای کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت در اطلاعات افشا شده توسط صاحبکار بیش از سایر حسابرسان می‌باشد. علاوه بر این، آنها سعی می‌کنند برای حفظ شهرت و سهم بازار خود، از گزارش هیچ اشتباه یا تحریف با اهمیتی غافل نشوند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

**اخلاق حرفه‌ای حسابرس؛** اصل عینی‌گرایی حسابرس را ملزم می‌کند که بی‌طرف، از نظر فکری صادق، و عاری از تعارض منافع باشد (مرادی و افشار، ۱۳۹۶). استقلال به معنای نگرش ذهنی عاری از نفوذ است که توسط دیگران کنترل نمی‌شود و به دیگران وابسته نیست. آزادی عمل حسابرس هم بدین معنی است که حسابرس صادقانه، حقایق را در نظر می‌گیرد و ملاحظات عینی و بی‌طرفانه‌ای برای تدوین و بیان اظهار نظر خود دارد. اظهار نظر حسابرس در واقع عقیده حسابرس در رابطه با منصفانه بودن صورتهای مالی است و مبنایی برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تصمیم‌گیری‌ها می‌شود. بنابراین، استقلال بر مبنای اولیه حسابرسان که مورد اعتماد عموم جامعه است، تاثیر اساسی دارد.

**دانش حسابرسی؛** ابزار مدیریت دانش این امکان را می‌دهد تا دانسته‌های فرد در دسترس و قابل جستجو باشد. قابلیت تسهیم دانش و مشارکت سبب به اشتراک گذاشتن تجربیات حسابرسان با سایر حسابرسان می‌شود. استقرار مدیریت دانش کمک می‌کند که دانش‌های نانوشته اما موجود مستند شوند و انتقال دانش به دیگران امکان‌پذیر خواهد شد. دانش حرفه‌ای حسابرس، مجموعه‌ای از اطلاعات فنی مربوط به کار حسابرسان است که برای انجام فرایند حسابرسی به آن نیاز دارند. دانش فنی، شامل دانش استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، مسائل تجاری و حقوقی و قوانین و مقررات است. آموزش صحیح و موثر استانداردهای بین‌المللی و همچنین مستمر شاغلان این حرفه برای از بین بردن شکاف سیستم اطلاعاتی حسابداری است که بر کیفیت و همگامی فعالیتهای شاغلان حرفه اثر می‌گذارد (خداکریمی، ۱۳۹۲).

1. Libby & Tan

2. Broberg

3. Mappamirring



**سوگیری ادراکی؛** افزایش تعصب در حسابرسی می‌تواند اثرات جدی بر گزارش‌های حسابرسی داشته باشد، به طوری که برخی خطاهای ناشی از قضاوت‌های کوچک، ممکن است در نهایت تبدیل به زیان‌های غیرقابل جبرانی گردد (اعتمادی عیدگاهی و همکاران، ۱۳۹۷). روش‌های مختلفی برای دوری از سوگیری‌های ادراکی و اشتباهات قضاوتی وجود دارد. برخی از موثرترین این روش‌ها شامل بهبود مهارت، اعمال روشهای غیرمتعصبانه، ایجاد چارچوب و چشم انداز، تصمیم‌گیری گروهی، بررسی تصمیمات فردی، توجه تصمیمات و استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری می‌باشد (همان منبع). شرایط محیطی شرکتهای حسابرسی ممکن است زمینه مساعدی برای تعصب‌های بی مورد فراهم سازد (بازرمن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). تحقیقات روانشناسی نشان می‌دهد که تمایلات ذهنی افراد به طور ناخواسته به میزان زیادی بر شیوه تفسیر اطلاعات تاثیرگذار است. حتی زمانی که افراد در تلاش برای بی طرف و منصف بودن هستند به طور ناخودآگاه تحت تاثیر سوگیری قرار دارند (عیدگاهی و همکاران، ۱۳۹۷). سوگیری‌های ادراکی که می‌تواند به کیفیت حسابرسی آسیب برساند شامل تازگی نگر، قالب‌بندی، رقت (یک سوگیری قضاوتی که سبب ضعیف شدن قضاوت می‌گردد)، تعصب تعهد (این مورد توصیف می‌کند که ما چگونه در محیط شغلی یا شخصی سرمایه خود منابع خود را در فعالیتی به کار می‌گیریم که کارآیی ندارد). با توجه به اینکه تعصبات می‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر منفی بگذارد، محققان عواملی را در راستای کاهش تعصبات از جمله تجربه، بازسازی یک کار، پاسخگویی و مسئولیت و تغییر زمان شواهد حسابرسی معرفی نموده‌اند (نیچل، ۲۰۱۳).

**تفکر انتقادی؛** حسابرسان هنگام ارزیابی اطلاعات مالی با عدم اطمینان بالا، مانند ارزش منصفانه و سایر برآوردهای پیچیده با چالش‌های مهمی روبرو هستند (گریفیت<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). زمانی که تفکر انتقادی برای اعمال قضاوت ضروری است، با تفکر گسترده‌تر حسابرس در رابطه با موضوع، تردید حرفه‌ای به طور موقت افزایش می‌یابد (راسو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). حسابرسان باید در ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت، به ویژه هنگام در نظر گرفتن برآوردهای پیچیده، پیچیدگی کلی کسب و کار واحد مورد حسابرسی، فرایندها و محیط آن را در نظر بگیرند. آموزش تفکر سیستمی می‌تواند مهارت‌های تفکر انتقادی را با کمک به درک حسابرسان از پیچیدگی فرایند بهبود بخشد. حسابرسان با این مهارت می‌توانند پیچیدگی فرایند را بدون افزایش سطح تلاش شناختی موردنیاز، بهتر در مدل‌های ذهنی خود ادغام کنند (بروستر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱).

**عوامل روانشناختی حسابرس؛** رفتار حسابرسان در واقع شخصیت و ویژگی‌های فردی وی در انجام مراحل حسابرسی است. خلق و خو را می‌توان یک ساختار دو بعدی توصیف کرد، با ابعاد جداگانه برای خلق مثبت و منفی (مانو<sup>۵</sup>، ۱۹۹۱). خلق مثبت با احساس سرخوشی، لذت و رضایت

1. Bazermn
2. Griffith
3. Rasso
4. Brewster
5. Mano

از خود و خلق منفی با احساس تهدید، ترس و خشم مشخص می‌شود (واتسون و تلگن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۵). به طور خاص، خلق و خوی منفی پردازش اطلاعات به صورت تحلیل، سیستماتیک و کنترل شده را تسهیل می‌سازد (فورگاس و جرج<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)، شیوه‌های پردازش با جزئیات بیشتر، داده‌محور و هوشیار و پرتلاش را فعال می‌سازد (بلس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱)، اشتباهات شناختی در تفکر اجتماعی را کاهش می‌دهد (فورگاس، ۲۰۰۰)، در زمان تصمیم‌گیری‌های پیچیده، به طور کامل و دقیق از یک پروتکل تصمیم‌گیری ساختاریافته استفاده می‌کند، قضاوت‌های دقیق‌تری ارائه می‌دهد (ورث و مکی<sup>۴</sup>، ۱۹۸۷) و قدرت تشخیص بهتری در استدلال‌های قوی و ضعیف دارد و در برابر انواع تعصبات و سوگیری‌ها مصون‌تر است (فورگاس، ۱۹۹۸؛ گسپر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳). بر این اساس، انتظار می‌رود که حساب‌رسان با حالت خلقی منفی از آنجا که تلاش بیشتری صرف می‌کنند و از پردازش سیستماتیک، تحلیلی و با جزئیات بیشتری در کار استفاده می‌کنند، نسبت به حالت خلقی مثبت، توضیحات صحیح‌تری برای نوسانات نسبت‌های مالی ارائه دهند و از طرفی قضاوت‌های اخلاقی کمتری انجام می‌دهند (سیانسی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹) به طور کلی، خلق منفی تاثیر عملکردی بر فرضیه‌سازی حساب‌رسان دارد و تاثیر ناخواسته‌ای بر قضاوت‌های اخلاقی خواهد داشت.

**محدودیت‌های فردی حساب‌رسان؛ حساب‌رسان در هر کار حسابرسی ویژگی‌های فردی خود را به کار می‌گیرند و محدودیت‌های شناختی نیز منجر به انحراف قضاوت‌های آنان می‌شود (حساس یگانه و شکرخواه، ۱۳۸۵).** قضاوت حساب‌رسان در شرایط پیچیده به وسیله پردازش حافظه کنترل می‌شود (لیبی<sup>۷</sup>، ۱۹۸۵). به منظور نیل به قضاوت‌های مناسب، حساب‌رسان باید محدودیت ادراک انسان و محدودیت‌های حافظه را بپذیرند (موکل<sup>۸</sup>، ۱۹۹۰). سوگیری‌های ادراکی در فرایند تصمیم‌گیری بر قضاوت‌های انسانی تاثیرگذار است لیکن در مسائل پیچیده و سیستماتیک آثار مخرب‌تری دارد و بر حساب‌رسان مستقل در خصوص قضاوت‌هایشان فشارهایی را وارد می‌آورد (نپ<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲).

## ۲-۲-۵- عوامل سازمانی

سبک رهبری و مدیریت؛ با توجه به مسئولیت خطیر حساب‌رسان در بررسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی شرکتها و ارائه اظهار نظر قابل اتکا برای افراد ذینفع جهت ارزیابی عملکرد، انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای شرکای حسابرسی به عنوان رهبر و مدیر موسسه در قالب سبک‌های رهبری کاهنده انگیزه می‌تواند کیفیت اظهار نظر حساب‌رسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی را تحت

1. Watson & Tellegen
2. Forgas and George
3. Bless
4. Worth and Mackie
5. Gasper
6. Cianci
7. Libby
8. Moeckel
9. Knapp

تاثیر قرار دهد. سبک رهبری بر کارکردهای حسابرسان تاثیرگذار است و مشکلات اخلاقی در رهبری باعث کاهش اطمینان و اعتماد حسابرسان به رهبران نالایق و غیراعتماد می‌شود، بنابراین کارکردهای تخصصی آنها به دلیل نبود انگیزه کاهش می‌یابد (گاردنر<sup>۱</sup> و همکاران ۲۰۰۵). بنابراین، موسسات حسابرسی با انتخاب سرپرستان شایسته و آموزش آنان در خصوص نحوه برخورد مناسب با زیردستان و نیز فراهم ساختن محیط و شرایطی که در آن، حسابرسان با یکدیگر روابط صمیمانه داشته باشند، موجب کاهش تعداد دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی خواهد شد، کیفیت خدمات آنان افزایش می‌یابد و در نتیجه تداوم فعالیت آنان در درازمدت می‌شود (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷).

**فرهنگ سازمانی؛** مدیریت ارزشهای اخلاقی در محیط کار موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی شده، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را تقویت می‌کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروه‌ها را بهبود می‌بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها، موجب بهبود رفتار کارکنان و در نهایت افزایش سود خواهد شد (دونالدسون و دیویس<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰). سبک رهبری موسسات عاملی مهم و تاثیرگذار بر فرهنگ موسسات است و این فرهنگ سازمانی است که تعیین می‌کند موسسه کیفیت محور است یا درآمد محور و آیا مدیریت رده بالا از ارزش و نقش مهمی که حسابرسی در بازارهای سرمایه بازی می‌کند آگاه است (می<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۳).

**اندازه موسسه؛** شدت عرضه خدمات حسابرسی و همچنین افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک، حق انتخاب صاحبکاران از میان حسابرسان را بیشتر نموده و احتمال ارائه اظهار نظر حسابرسی با کیفیت پایین تر را بیشتر می‌کند. براساس نتایج پژوهش‌های پیشین، بعد از تفکیک بازار حسابرسی ایران، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته است (محمدرضایی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶). موسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگ تری دارند، بنابراین، انتظار بازار از حسابرسان برای کشف تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت (دیویدسون و نئو<sup>۵</sup>، ۱۹۹۳). همچنین موسسات حسابرسی بزرگ تر به دلیل دارا بودن امکانات و منابع بیشتر برای آموزش حسابرسان، نسبت به موسسات کوچک تر دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند. لنوکس<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) دریافت که موسسات حسابرسی بزرگ نسبت موسسات حسابرسی کوچک انگیزه بیشتری برای ارائه اظهار نظر صادقانه دارند.

**تعهد حرفه ای حسابرسان؛** تعهد حرفه‌ای نوعی وابستگی فردی نسبت به شغل و حرفه خود است. پای<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، دریافتند که تعهد حرفه‌ای وابستگی ذهنی فرد به حرفه،

1. Gardner
2. Donaldson & Davis
3. May
4. MohammadRezaei
5. Davidson & Neu
6. Lennox
7. Pai

اعتقادات و هویت افراد در برابر اهداف و ارزش‌های مختلف است تا جایی که فرد برای حرفه خود حاضر هر کار سختی را انجام دهد. از آن جا که فرایند حسابرسی به صورت گروهی انجام می‌شود، رهبری گروه بر رفتار زیردستان تاثیرگذار است و با مشارکت با زیردستان، ارائه توضیحات به آنان و تمایل به اصلاح در صورت لزوم باعث افزایش تعهد حرفه‌ای حسابرسان خواهد شد و در نتیجه حسابرسان تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی انجام دهند و در راه موفقیت حرفه حسابرسی گام بردارند و از انجام فعالیت‌هایی که برای حرفه حسابرسی مضر است و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، خودداری نمایند (زمانی و مهدوی، ۱۳۹۸).

### ۳-۵- راهبردهای افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی و عوامل مداخله‌گر

پس از بررسی شرایط علی موثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرسی، راهبردها و کنش و واکنش‌هایی که برای دستیابی به سطوح متفاوت کیفیت اظهار نظر حسابرسی لازم است مورد توجه قرار می‌گیرد. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان داد که مشارکت‌کنندگان جهت افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی راهبردهایی شامل آموزش، غنی‌سازی زیرساخت‌های نرم افزاری و فناوری، ادغام موسسات و دوری از اشتباهات قضاوتی را مطرح نمودند.

در شرایط حاضر، که استانداردهای حسابداری و حسابرسی مدام در حال تغییر هستند، همگام‌سازی دانش حسابرسی با قوانین و مقررات جدید ضروری است. به نظر می‌رسد کارشناسان خبره حرفه، حسابداران و حسابرسان به آموزش مستمر نیاز دارند. بنابراین، برای اینکه حسابرسی به صورت بهنگام، بتواند انعطاف‌پذیری لازم را برای اجرای صحیح قوانین جدید داشته باشد، باید آموزش صحیح و به موقع را برای تمامی شاغلان حرفه در نظر بگیرد. اکثریت حسابرسان در ایران از فناوری‌های پیشرفته به ویژه فناوری‌های مانند تجارت الکترونیک و طراحی و نصب سیستم، اطلاعات و دانش کافی ندارند و تنها در سازمان‌های مرکزی دانش کافی در این زمینه وجود دارد (مرادی و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین حرفه حسابرسی باید به درستی به نیازهای روز جامعه در این زمینه مطابقت داشته باشد، چراکه استفاده از فناوری اطلاعات باعث می‌شود حسابرسان زمان کمتری را برای بررسی و انجام آزمون‌های محتوا و محاسبات ریاضی صرف نمایند و در نتیجه دقت، سرعت و کیفیت اظهار نظر حسابرسی افزایش می‌یابد. استفاده از نرم‌افزارهای جدید با قابلیت تعریف و بروزرسانی اطلاعات، توانمندی حسابرسی را در پردازش اطلاعات افزایش می‌دهد.

حسابرسان در فرایند حسابرسی به بررسی صورت‌های مالی می‌پردازند تا نسبت به آنها اظهار نظر حرفه‌ای انجام دهند اما ممکن است حسابرسان نیز در اظهار نظر خود دچار اشتباه شوند. به منظور اجتناب از اشتباهات قضاوتی، حسابرسی بایستی مهارت خود را با ارتقای دانش و آموزش حسابرسی افزایش دهد. به این ترتیب می‌تواند ارزیابی بهتری از شرایط مختلف و معیارهای مربوط داشته باشد. تصمیم‌گیری گروهی نیز برای جبران اشتباهات قضاوتی بسیار موثر است. بنابراین، وقتی یک حسابرسی، کار دیگری را مورد بررسی قرار می‌دهد امکان رفع اشتباهات قضاوتی بیشتر خواهد بود. استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری در فرایند حسابرسی نیز می‌تواند به

کاهش اشتباهات قضاوتی و فردی کمک کند.

مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به مؤسسات کوچک، خدمات باکیفیت تری را ارائه می کنند و همچنین در صورت قصور حسابرسی، مؤسسات حسابرسی بزرگ تر اعتبار بیشتری را از دست می دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). با توجه به برخی نیازهای اساسی حرفه حسابرسی مانند افزایش نیروهای ماهر و کارآزموده و افزایش عمق تخصص نیروها و شرکا، کاهش هزینه های حسابرسی در سایه افزایش حجم خدمات حسابرسی در مؤسسات، بهبود کیفیت و دامنه تخصصی که باعث به دست آوردن فرصت رشد بیشتر خواهد شد و همچنین حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی، در دهه های گذشته موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی و تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسی در سطح بازار بین المللی حسابرسی مطرح است. رشد اندازه شرکت از طریق ادغام با رقبا، از پیشرفت های اقتصاد مدرن است.

#### ۴-۵- پیامدها

پیامدها، خروجی های حاصل از استفاده از راهبردها می باشند. تحلیل مصاحبه ها نشان می دهد که پیامدها را می توان در سه دسته پیامدهای مالی، پیامدهای استراتژیک، فرهنگی و شفافیت تقسیم بندی نمود. با توجه به اینکه حرفه حسابرسی با صدور اظهار نظر حسابرسی، کیفیت صورتهای مالی را تضمین می کند (لنوکس، ۱۹۹۹)، انتظار می رود اطلاعات استخراج شده از گزارش حسابرسی نشانگر خوبی از ورشکستگی یک شرکت باشد. اظهار نظر حسابرسی از قدرت پیش بینی بالایی برخوردار است، برخی از اطلاعات حسابرسی، مانند نوع اظهار نظر حسابرسی، تجمیع اظهار نظرهای مشروط یا تغییر زیاد حسابسان، به افزایش قدرت پیش بینی کمک می کند (آلتمن<sup>۱</sup> و همکاران ۲۰۱۰). بنابراین، نقش اصلی حسابسان خارجی تضمین قابلیت اطمینان صورتهای مالی ارائه شده توسط یک شرکت است و افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی می تواند به شفاف سازی هر چه بیشتر صورتهای مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی اطلاعاتی کمک می کند. خدمات حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری وی، مکانیزمی در جهت افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورتهای مالی، کاهش عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه گذاری و نهایتا بهبود شفافیت شرکتی تلقی می شود (حکیم و عمری، ۲۰۱۰). شفافیت شرکتی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است و جزء لاینفک نظام راهبری شرکتی به شمار می رود. در واقع، اطلاعات شفاف یکی از ابزارهای مدیران در ایفای مسئولیت پاسخگویی است و باعث بهبود سازوکار کشف قیمت، قیمت گذاری بهینه و در نتیجه آن، افزایش امکان پیش بینی منطقی روند قیمت ها می شود. بر این اساس، افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسی به اعتلای جایگاه و فرهنگ حسابرسی و حساب خواهی در جامعه و در نتیجه افزایش فرهنگ سرمایه گذاری می انجامد.

مطابق با الگوی ارائه شده براساس ایجاد روابط میان مقوله ها، مقوله محوری پژوهش در ارتباط

1. Altman

با ارائه اظهارنظر باکیفیت از سوی حسابرسان ارائه شد. مقوله محوری پژوهش (کیفیت اظهارنظر حسابرسی) با تاثیرپذیری از شرایط علی منجر به غنی سازی زیرساخت‌های فناورانه، ادغام موسسات حسابرسی و دوری از اشتباهات قضاوتی می‌شود. این کنش‌ها در بستر زیرمقوله‌هایی همچون عوامل محیطی حسابرسی، محیط قانونگذاری، ساختار فرهنگی، اقتصادی و اخلاقی و به طور هم زمان تحت تاثیر چالش‌های گزارشگری، چالش‌های حق الزحمه حسابرسی و تغییرات مدیریتی به عنوان عوامل مداخله گر قرار می‌گیرد و در نهایت با اتخاذ کنش و واکنش‌های ذکر شده به عنوان راهبرد، پیامدهایی را برای آن به همراه خواهد داشت و بدین شکل، این مقوله‌ها و روابطی که به آن‌ها اشاره شد الگوی فرایند شکل گیری کیفیت اظهارنظر حسابرسی را روایت می‌کنند. در بررسی ادبیات حسابرسی مشخص شده است که، عوامل تاثیر گذار بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی از قبیل ویژگی‌های منحصربه فرد شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، تعهد حرفه ای حسابرسی، عوامل روانشناختی و تعهد سازمانی با نتایج پژوهش ایری و همکاران (۱۳۹۸)، کنس، امرسون و بوستر (۲۰۱۸)، عرب مازار و همکاران (۱۳۹۱)، ساکا و جاربویی (۲۰۱۵) همراستا است.

## ۶- پیشنهادات پژوهش

در این پژوهش با استفاده از روش نظریه زمینه ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و مدل مفهومی کیفیت اظهارنظر حسابرسی شناسایی شد. براساس مدل مفهومی کیفیت اظهارنظر حسابرسی عوامل موثر بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی، عوامل مداخله گر، عوامل زمینه ای، راهبردها و پیامدهای کیفیت اظهارنظر حسابرسی از طریق یک مدل سیستمی مشخص گردید.

گزارش حسابرس منبعی ارزشمند از اطلاعات است که توسط حسابرس مستقل تهیه می‌شود و نوع اظهارنظر اهمیت ویژه‌ای در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی بنگاه‌های اقتصادی دارد بر این اساس، انتظار می‌رود موسسات حسابرسی و همچنین نهادهای تصمیم‌گیرنده در این زمینه در جهت بهبود کیفیت اظهارنظر حسابرسی تلاشی مضاعف داشته باشند. الگوی مفهومی پیشنهادی این پژوهش، می‌تواند به عنوان مبنایی برای افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد که در نتیجه آن، مواردی همچون توانایی پاسخگویی به ذینفعان، افزایش فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی و همچنین افزایش فرهنگ سرمایه‌گذاری را به دنبال خواهد داشت. در راستای پیشنهادات کاربردی پژوهش، به نهادهای تصمیم‌گیرنده و ناظر پیشنهاد می‌شود که هنگام تصمیم‌گیری به اصلاح موارد مطرح شده و همچنین شرایط علی از قبیل توانایی‌های فردی حسابرسی، تعهد حرفه‌ای، عوامل روانشناختی، عوامل سازمانی، زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری توجه بیشتری داشته‌باشند. بر این اساس، موسسات حسابرسی برای افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی بایستی آموزش مستمر و بهینه پرسنل،



غنی‌سازی زیرساخت‌های نرم‌افزاری و فناوری‌ها و اجتناب از اشتباهات قضاوتی حسابرس را در نظر بگیرند. سیاست‌های سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نیز با تلاش برای تدوین مدل مناسب حق‌الزحمه حسابرسان، تدوین استانداردهای قابل اجرا و عملیاتی، کنترل کیفیت مطلوب و سازنده و همچنین ادغام موسسات حسابرسی تاثیر بسزایی در این زمینه خواهد داشت. نظریه اکتشافی در این پژوهش در رابطه با کیفیت اظهار نظر حسابرسی و عوامل موثر بر آن می‌تواند نقش موثری در غنی‌سازی پژوهش‌های آتی داشته باشد. پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

- پیشنهاد می‌شود که بر اساس روش پژوهش کمی و از طریق پرسشنامه، تاثیر هر یک از مفاهیم کشف شده در مدل پژوهش آزمون شود.
- پیشنهاد می‌شود که نحوه ارزیابی و سنجش کیفیت اظهار نظر حسابرسی و تدوین شاخصی برای اندازه‌گیری کیفیت اظهار نظر حسابرسی در مطالعات آتی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی عیدگاهی؛ اقبالی مقدم، محمد رضا؛ ناجی امیرنژاد، المیرا، (۱۳۹۷)، حسابرسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب، پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره ۴۴، ۳۶-۱۴
۲. امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین، (۱۳۹۹)، شاخص ترکیبی برای خرید اظهار نظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۱، ۳۱-۱
۳. ایری، اسحاق؛ ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر کمابایی فراخود بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان، فصلنامه حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۴، ۸۷-۶۳
۴. برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر؛ عبداللهی، احمد، (۱۳۹۷)، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه زمینه بنیان، سال هجدهم، شماره ۷۱، ۳۶-۵
۵. حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، علی، (۱۳۸۶)، کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات، بورس، شماره ۴۵-۳۸، ۶۶
۶. حساس یگانه، یحیی؛ ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ محمدی، امیر، (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه، بورس و اوراق و بهادار، سال پنجم، شماره ۱۹، ۶۴-۴۳
۷. حمصیان کاشانی، زهرا؛ حاجیها، زهره؛ جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا، (۱۴۰۰)، تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان، مجله پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی واحد تهران مرکز، پذیرفته شده جهت انتشار
۸. خداکرمی، طاهره، (۱۳۹۲)، توانمندسازی حرفه حسابداری و حسابرسی آموزش و توسعه نیروی انسانی، شماره ۶۶، ۱۳۱-۱۲۸.
۹. دانایی فرد، حسن؛ امامی، سید مجتبی، (۱۳۸۶) استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، ۹۷-۶۹
۱۰. زمانی، رضا؛ مهدوی، غلامحسین، (۱۳۹۸)، تاثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه ای حسابرسان، مجله حسابداری سلامت، سال نهم، شماره اول، ۴۰-۲۱
۱۱. شیخ الاسلامی، همایون، (۱۳۷۴)، بررسی کاربردی استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع حرفه ای دنیا و انطباق آن با شرایط اقتصادی و اجتماعی ایران، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
۱۲. صالحی، اله کرم؛ قیصری، طاهر؛ تامرادی، علی، (۱۳۹۷)، تاثیر هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس با نقش

- واسطه سرمایه فکری، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱، شماره ۴، ۷۱-۶۰
۱۳. مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان، (۱۳۸۴)، بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل، علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲، ۱۴۶-۱۳۲
  ۱۴. مرادی، مهدی؛ افشار ایمانی، یگانه سادات، (۱۳۹۶)، رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۵، ۶۴-۴۱
  ۱۵. محمدی، محمد؛ طریقی، سمانه؛ طایفه آقاخان هشتروندی، نگین، (۱۳۹۷)، عوامل سازمانی و تاثیر رضایت شغلی بر عملکرد حسابرسان، پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، سال نهم، شماره نوزدهم، ۳۷-۲۳
  ۱۶. نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۷)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی

### ب- منابع خارجی:

1. Al-Thuneibat, A. A.; Ahmad Khamees, B.; and N. A. Al-Fayoumi (2008). "The Effect of Qualified Auditors' Opinions on Share Prices: Evidence from Jordan" *Managerial Auditing Journal*. Vol. 23 No. 1, pp. 84-101
2. Altman, E. I., & Hotchkiss, E. (2010). Corporate financial distress and bankruptcy: Predict and avoid bankruptcy, analyze and invest in distressed debt (Vol. 289). John Wiley & Sons.
3. Avolio T, B. J., & Gardner, W. L. (2005). Authentic leadership development: Getting to the root of positive forms of leadership. *The Leadership Quarterly*, 16(3), 315-338.
4. Bazermn M. H, Leowenstein. G, Moor D.A. (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits? *Harvard Business Review*, PP. 1-10
5. Brewster, B. E. (2011). How a systems perspective improves knowledge acquisition and performance in analytical procedures. *The Accounting Review*, 86(3), 915-943.
6. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Martensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 331-350.
7. Butler, M., A.J. Leone, and M. Willenborg. (2004). An empirical analysis of auditor reporting and its association with abnormal accruals, *Journal of Accounting and Economics*, 32(2): 139-165.
8. Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The accounting review*, 75(4), 453-467.
9. Chen. Charles J. P.; Su Xijia; Wu Xi, (2010), Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1):41-72
10. Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons* 22 (March): 69-90.
11. Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009). The impact of positive and negative mood on the hypothesis generation and ethical judgments of auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 119-144.
12. Creswell, J. W., Hanson, W. E., Clark Plano, V. L., & Morales, A. (2007). Qualitative research designs: Selection and implementation. *The counseling psychologist*, 35(2), 236-264.
13. Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary accounting research*, 9(2), 479-488.
14. DeAngelo, L. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3, PP. 297-322.
15. Donaldson, J., & Davis, P. (1990). Business ethics? Yes, but what can it do for the bottom line?. *Management Decision*. Vol28, Issue 6.
16. Feldmann, D., & Read, W. J. (2013). Going-concern audit opinions for bankrupt companies – Impact of credit rating. *Managerial Auditing Journal*, 28(4), 345-363.

17. Forgas, J. P., & George, J. M. (2001). Affective influences on judgments and behavior in organizations: An information processing perspective. *Organizational behavior and human decision processes*, 86(1), 3-34.
18. Gaganis, C., Pasiouras, F., & Doumpos, M. (2007). Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions. *Expert Systems with Applications*, 32(1), 114-124.
19. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77.
20. Gul, F.A., S.G. Lynn, and J. Tsui. (2002). Audit quality, management ownership and the informativeness of accounting earnings, *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 25-49.
21. Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216.
22. Hakim Faten; Omri Mohamed Ali, (2010), Audit quality and equity liquidity: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry specialization, *Business Continuity and Risk Management*, v1, issue2, 151-165.
23. Hardi, Hardi; Hariyani, Eka; Putra, Adhitya Agri, (2020), Opinion Shopping, Prior Opinion, Audit Quality, Financial Condition, and Going Concern Opinion, *The Journal of Asian Finance, Economics and business*, Vol 7, Issue 11, 169-176.
24. Kenneth, J.S., D.J. Emerson, and Ch.R. Boster. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model, *Managerial Auditing Journal* 33(8/9): 736-759.
25. Knapp, M. C., & Knapp, C. A. (2012). Cognitive biases in audit engagements. *The CPA Journal*, 82(6), 40.
26. Knechel W. R., Krishnan G. Pevzner V. M., Shefchik L. B. and Velury U. K., (2013), Audit quality: Insights from the academic literature, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32 Issue Supplement 1 Pages 385-421.
27. Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7-8), 779-805.
28. Libby, R., & Tan, H. T. (1995). The role of knowledge and memory in audit judgment. *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, 1, 176-206.
29. Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59-86.
30. Mano, H. (1991). The structure and intensity of emotional experiences: Method and context convergence. *Multivariate Behavioral Research*, 26(3), 389-411.
31. Mappamiring, Mappamiring, (2020), Can work experience and auditor independence improve the quality of audit opinion?, *Jurnal of Ilmiah Akuntansi*, Vol3, No2, (150-155).
32. Mock, T. J., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. 2013. The auditors' reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32.
33. McMullen, D. A. (1996). Audit committee performance: An investigation of the consequences associated with audit committees. *Auditing*, 15(1), 87.
34. May, D., Chan, A., Hodges T., & Avolio, B. (2003). Developing the moral component of authentic leadership. *Organizational Dynamics*, vol. 32. 247-260.
35. Moeckel, C. (1990). The effect of experience on auditors' memory errors. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 368-387.
36. MohammadRezaei, F., Mohd Saleh, N., Jaffar, R., & Hassan, M. S. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87-100.
37. Pai, F. Y., Yeh, T. M., & Huang, K. I. (2012). Professional Commitment of Information Technology Employees under Depression Environments. *International Journal of*

- Electronic Business Management, 10(1).
38. Pandit, N. R. (1996). The creation of theory: A recent application of the grounded theory method. *The qualitative report*, 2(4), 1-15.
  39. Paunescu<sup>a</sup>, M. The quality of independent auditor's report—does the size matter? The Romanian case.(2015), 1st International Conference on Business Management.
  40. Peecher, M. E., I. Solomon, and K. T. Trotman. 2013. An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society* 38 (8):596-620.
  41. Rasso, J. T. (2015). Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 44-55.
  42. Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2018). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming.
  43. Rizqa, A.; Rita, A.; and N. S. Ria, (2016). "Analysis the Personal Characteristics of the Auditor on Dysfunctional Audit Behavior", *Journal of Accountancy*, Vol. 4, No. 2, pp. 114-128.
  44. Saka, Imen Fakhfakh, and Jarboui Anis, (2015), External auditor's characteristics, corporate governance and audit reporting quality, *International Journal and Economics Studies*, Vol3, No.2, 109-116
  45. Shinde, J.S., T. Stone, and J. Willems. (2013). The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion, *Journal of Accounting and Auditing* 31(4): 1-12
  46. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet, (1998), *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage.
  47. Tahinakis, P., & Samarinas, M. (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 139-169.
  48. Wahyuni, W. (2019). Deteksi Kecurangan Laporan Keuangan Oleh Kantor Akuntan Publik. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 2(1), 41-50
  49. Watson, D., Clark, L.A., Tellegen, A. (1988). Development and validation of brief measures of positive and negative affect: the PANAS scales. *Journal of personality and social psychology*, 54(6), 1063–1670.
  50. Wells Fargo. 2016. Comment letter on PCAOB Release No. 2016-003; Rulemaking Docket Matter No. 34.