

بررسی رابطه ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و کیفیت خدمات حسابرسی (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران)

مصطفی قاسمی^۱

رقیه شمسانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

چکیده

هدف از انجام این پژوهش، بررسی رابطه نقش ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و کیفیت خدمات حسابرسی می باشد. برای سنجش کیفیت خدمات حسابرسی از هفت معیار شامل تخصص گرایی، کارایی حسابرس، کشف تحریفات، قوانین و مقررات، تضاد منافع، سازوکار بازار و اندازه موسسه حسابرسی و برای کیفیت خدمات حسابداری از پنج معیار شامل صلاحیت حرفه ای، قابلیت اتکا، قابلیت اطمینان، سیستم پاسخگویی و همدلی استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۳ می باشد. نمونه آماری شامل ۲۴۰ نفر از حسابداران و حسابرسان شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار و موسسات حسابرسی می باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، توصیفی-همبستگی می باشد. جمع آوری اطلاعات به کمک پرسشنامه و به وسیله نرم افزار PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و پرسشنامه به تعداد ۳۵ سوال به حسابداران و حسابرسان شرکتهای بورسی در فاصله زمانی تحقیق ۱۴۰۳ ارسال و پس از جمع آوری داده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که رابطه بین صلاحیت حرفه ای و کیفیت خدمات حسابرسی، قابل اتکا و کیفیت خدمات حسابرسی، پاسخگویی و کیفیت خدمات حسابرسی، کیفیت خدمات حسابداری و وجود قوانین و مقررات، کیفیت خدمات حسابداری و تضاد منافع، کیفیت خدمات حسابداری و سازوکار بازار، کیفیت خدمات حسابداری و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری می باشد و بین قابلیت اطمینان و کیفیت خدمات حسابرس، همدلی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

واژگان کلیدی

کیفیت خدمات حسابرسی، کیفیت خدمات حسابداری، بورس اوراق بهادار تهران

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بوشهر، بوشهر، ایران. Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بوشهر، بوشهر، ایران. Shamsaee138@yahoo.com

مقدمه

ادراکات، انتظارات و ترجیحات مشتریان از عوامل تعیین کننده رضایت مشتری به حساب می آیند به عبارتی، رضایتمندی و یا عدم رضایت از تفاوت بین انتظارات و ادراک مشتری از واقعیت شکل می گیرد. امروزه شرکت ها جهت ایجاد رضایتمندی در مشتریان باید علاوه بر حذف دلایل نارضایتی ها و شکایت موجود، ارائه دهنده محصولاتی با کیفیت عالی و جذاب باشد تا موجبات شادمانی مشتریان را فراهم نماید. بنابراین تحقیقات در زمینه رضایت مشتری ارتباط نزدیکی با ارزیابی کیفیت خدمات ارائه شده توسط شرکت ها دارد (کرانین و تیلور، ۱۹۹۲).

کیفیت مهمترین عامل در تصمیمات خرید محسوب می شود. علاوه بر این، کیفیت همچون کاهش هزینه های عملیاتی و رشد و بهره وری نقش عمده ای در افزایش سهم بازار و نرخ بازده سرمایه گذاری ایفا می کند. خدمتی دارای کیفیت است که بتواند نیازها و خواسته های مشتریان را برآورده کند و با سطوح انتظارات مشتریان منطبق باشد، انتظارات مشتری نیز با آنچه مشتریان خواهان آیند و آنچه که احساس می کنند ارائه دهنده خدمات باید به آنها عرضه کند، در ارتباط است. بنابراین، کیفیت را مشتری تعیین می کند؛ یعنی اگر خدمتی انتظارات مشتریان را برآورده سازد و یا فراتر از آن باشد، با کیفیت محسوب می شود و اگر خدمتی کمتر از حد انتظارات مشتری باشد الزاما، به این مفهوم نیست که کیفیت آن پایین است، اما باعث نسبت نارضایتی مشتری می شود، بنابراین، کیفیت خدمات نسبت به آنچه که مشتری از خدمات دریافتی اش انتظار دارد، ارزیابی می شود (کراسبی، ۱۹۸۵).

کیفیت خدمات در مضامین مختلف نعانی می تواند داشته باشد. آن گونه که پاراسورامان و همکاران^۱ (۱۹۸۸) تعریف کرده اند کیفیت خدمات نتیجه مقایسه بین انتظارات مشتریان و عملکرد درک شده خدمات شرکت است. یو و پارک^۲ (۲۰۰۷) کیفیت خدمات را به عنوان توانایی سازمان برای برآوردن نیازهای مشتریان با توجه به سطح انتظاراتشان تعریف می کنند. شاید بتوان پیشتر از مطالعات مربوط به کیفیت خدمات را پاراسورامان و همکاران دانست. نتایج اولیه تحقیقات آنها ابعاد دهگانه کیفیت خدمات شامل، ابعاد و ظواهر فیزیکی، قابلیت اطمینان، مسئولیت پذیری، شایستگی، تواضع، اعتبار، قابلیت دسترسی، ارتباطات، تضمین و درک و توجه به مشتری را ارائه می کند.

در جهان امروز که رقابت در عرصه اقتصادی به یک ماراتون سنگین تبدیل شده است، مهمترین روش که می تواند انسان را از آن طریق به اهداف خود در زمینه اقتصادی برساند، داشتن اطلاعات کافی و بروز در عرصه اقتصادی است، برای بدست آوردن این اطلاعات، آگاهی و علم زیاد در زمینه حسابداری لازم و ضروری است، که با استفاده از خدمات حسابداری می توان به این مهم دست یافت.

معمولاً برخی از ملاحظات از قبیل حق الزحمه حسابداری باعث شده که مدیران به فکر کاهش مبلغ آن باشند و همین امر موجب جذب نیروی حسابداری بدون تجربه با حق الزحمه ای اندک شده است که این خود موجب وارد آوردن ضربه به امور حسابداری می شود. همیشه کنترل و صرفه جویی در هزینه ها باعث افزایش درآمد می شود اما نه در مورد امور حسابداری، هر میزان پرداختی در این امور بعنوان سرمایه گذاری محسوب می شود و به خودی خود باعث کاهش هزینه می شود. وقتی مدیر شرکتی به امور حسابداری خود ارزش قائل شده و برون سپاری اینگونه امور را در دستور کار خود

^۱ . Parasuraman et al

^۲ . Yoo & Park

قرار می دهد، نتیجه این خواهد بود که شرکت ارائه کننده خدمات مربوط به حسابداری با استفاده از پرسنل متخصص از بروز اشتباهات و خسارات در این زمینه جلوگیری نموده و در این حالت وقتی خسارتی نباشد یعنی درآمد ایجاد کسب درآمد یکی از اصلی ترین انگیزه های فعالیت در هر زمینه کاری است، کسانی که با هر میزان امکانات و سرمایه گذاری اقدام به کسب درآمد می کنند نیاز لازم و ضروری به کنترل هزینه ها دارند، گاهی جلوگیری از خسارت خود یک جور کنترل هزینه است، وقتی در حین انجام امور حسابداری بدلیل عدم تجربه لازم و بی دقتی عملیات حسابداری بطور اشتباه در دفاتر منعکس می شود و کسی هم نباشد که این رویداد مالی را کنترل کند، این مسئله خود باعث بوجود آمدن خسارت خواهد شد. بنابراین چنانچه کنترل منظم و مستمر در امور حسابداری انجام شود باعث جلوگیری از خسارت خواهد شد. امور مالی و حسابداری از اجزا و سرفصلهای مهمی تشکیل شده مانند: داراییهای جاری، داراییهای غیرجاری، بدهی های جاری، بدهی های غیرجاری، حقوق صاحبان سهام و همچنین حسابهای موقت شامل: هزینه، خرید و برگشت از خرید، درآمد، فروش و برگشت از فروش که می توان گفت تمامی این سرفصلها در حسابداری نیاز به کنترل و رسیدگی دارند. از اقلام دارایی های جاری به چند مورد می توان اشاره کرد: وجوه نقد که خود شامل حساب صندوق، تنخواه و بانک می شود، سپرده های کوتاه مدت بانکی و غیربانکی، اسناد دریافتنی، حسابهای دریافتی، پیش پرداختها، موجودی مواد و کالا.^۱

کیفیت خدمات یک ساختار پیچیده است که در ۳۰ سال گذشته در ادبیات بازاریابی مورد بررسی قرار گرفته است فراتر از پیچیدگی نظری و تجربی اندازه گیری کیفیت خدمات، کیفیت خدمات حسابداری یک ساختار خاص است. اگرچه تعاریف موجود در کیفیت خدمات به حد قابل توجهی برای خدمات حسابداری قابل اجرا است، اما مشخصه این بازار، اهمیت منافع عمومی به ویژه باید در نظر گرفته شود و در ساختار قرار گیرد. (بری، ۲۰۲۲).

اسکات و والت (۱۹۹۵) براساس تجزیه و تحلیل ۲۹ شاخص، چند بعد کیفیت ارائه کردند: ۱- صلاحیت حرفه ای، ۲- اطمینان، ۳- قابلیت اتکا، ۴- پاسخگویی، ۵- همدلی؛ صلاحیت حرفه ای تأثیری بر تمام ابعاد کیفیت ندارد.

در ده های اخیر بعضی از مجموعه های اقتصادی و شرکت ها اقدام به عقد قرارداد با شرکت های پیمانکار حسابداری که امور مالی شرکت ها را انجام می دهند نموده اند. مطالعات انجام شده دلایل اصلی چنین رویکردی در شرکت ها را مواردی مانند کاهش کیفیت گزارشات حسابداری، افزایش تعداد بندهای مشروط گزارش حسابرسان، که نشان دهنده ضعف کنترل های داخلی شرکت می باشد یا نبود برنامه ریزی منسجم و نتیجه طولانی شدن زمان تهیه صورت های مالی می دانند.

جذب پس اندازهای را کند و سوق دادن آنها بسوی واحدهای تولیدی و ایجاد امکانات برای مشارکت عموم در توسعه صنایع و سهام شدن در سود کارخانجات از اهداف اصلی بورس اوراق بهادار هر کشور بشمار می رود، بطوری که سازمان مذکور می تواند به عنوان یک اهرم در کنترل نرخ تورم و افزایش نرخ سرمایه گذاری، نقش حساسی در جامعه ایفا نماید. بنابراین جهت نیل به این اهداف سازمان مذکور باید بتوان اعتماد سرمایه گذاران را بر سرمایه گذاری در بازار سرمایه جلب کند. این امر نیز تابع وجود یک بازار سرمایه شفاف و روشن است شفافیت بازار سرمایه خود در گروه گزارشگری مالی درست و به موقع شرکتهای پذیرفته شده در بورس است و بدون وجود چنین اطلاعاتی استفاده کنندگان نمی توانند فرصت ها و خطرات سرمایه گذاری را به موقع تشخیص دهند.

^۱ . www.bilanebartar.ir

کیفیت خدمات حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوضه حسابرسی و بازار سرمایه می باشد. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت خدمات حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است که رابطه بین کیفیت خدمات حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال از آنجا که کیفیت خدمات حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. لذا این تحقیق در نظر دارد تا تأثیر ابعاد کیفیت خدمات حسابداری را بر کیفیت حسابرسی شرکت های بورسی مورد بررسی قرار دهد. با توجه به مطالب گفته شده این سوال مطرح می شود که آیا بین نقش ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

مبانی نظری

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابررس در کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است. احتمال اینکه حسابررس تحریف های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابررس و احتمال این که حسابررس تحریف های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابررس تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابررس اندازه گیری می کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه های حسابررس برای افشاگری دارد. با وجود این که تعریف دی آنجلو برای حسابرسی صورت های مالی مناسب است، اما می تواند سایر انواع حسابرسی ها را نیز در بر گیرد (یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). در این تحقیق، به منظور ارزیابی کیفیت حسابرسی از سه شاخص اندازه ی موسسه ی حسابرسی، تخصص حسابررس در صنعت و تداوم انتخاب حسابررس استفاده شده است. حسابداری در ایران امروز، با تعریف ها، مفاهیم و بازتاب عملکرد گسترده اش، جایگاه مناسبی در نظام مالی و اقتصادی یافته است. بازتاب این امر را می توان در توجه خاص مدیران به حسابداری و استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم گیریها و سیاست گذاری های استراتژیک موسسه ها و شرکت های تحت نظارتشان مشاهده کرد. در سطح کلان نیز شاهد اعتماد و اتکای نظام مالی کشور به رسیدگی های حسابرسان، بررسی اسناد و مدارک فعالیت های مالی به وسیله آنان و قضاوت نهایی ایشان هستیم که در قالب گزارش حسابرسی منتشر می شود. نخستین انتشارات مستقیم به حسابداری و حسابرسی در ایران بهخشنامه ۱۳۱۴/۱۱/۱۳ می باشد که برای بار اول از اصطلاحاتی از قبیل بیلان (ترازنامه) - بدهکار و بستانکار صحبت می شد که خود مقدمه ای بر قوانین مالیاتی سالهای بعد بود.

همچنین در سال ۱۳۲۲ قانون مالیات بر در آمد تدوین شد. با وجود اینکه این قانون هرگز به مورد اجرا گذاشته نشد ولی اصطلاحاتی از قبیل هزینه و درآمد در آن به کار رفته بود. حسابداری به روش جدید در ایران بیشتر به مؤسسات خارجی که در ایران مشغول به کار بودند، موسوم شد. این مؤسسات عبارت بودند از شرکت سابق نفت - بانک شاهی و سایر مؤسسات و بانکهای خارجی. سپس نیز در بانک ملی ایران و سایر بانکهای ایران رواج یافت. انجمن حسابداران خبره که در سال ۱۳۵۳ بوجود آمده بود، در آذرماه ۱۳۵۰ لایحه تأسیس شرکتهای سهامی حسابرسی به تصویب کمیسیون های مجلسین رسید. این شرکت در حال حاضر عملیات حسابرسی کلیات مؤسسات دولتی مستقل و

¹ . Di angelo

نیمه مستقل (سازمان های دولتی به غیر از وزارت خانه ها و شرکتها) مؤسساتی که از دولت کمک مالی دریافت می کنند را عهده دار می باشد.

ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان برون سازمانی

اطلاعات حسابداری که به تصمیم گیرندگان برون سازمانی ارایه می شود در قالب گزارش ها و صورت های مالی است که شامل صورتحساب سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد است که به علت نقش نداشتن استفاده کنندگان در تهیه این گزارش ها، مجامع دولتی و موسسات علمی و حرفه ای حسابداری، واحدهای گزارشگر را به رعایت اصول و استانداردها موظف می کنند تا استفاده کنندگان با اعتماد کامل، این نوع اطلاعات و گزارش ها را برای تصمیم گیری مورد استفاده قرار دهند. همچنین این گزارش ها و اطلاعات باید از ویژگی های کیفی خاصی برخوردار باشند تا برای تصمیم گیری، مفید و قابل استفاده باشند.

ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان درون سازمانی

مربوط بودن: مربوط بودن یکی از ویژگی های مهم اطلاعات حسابداری است. کلیه اطلاعاتی را که در تصمیم گیری نسبت به یک مساله موثر واقع شود، اطلاعات مربوط می نامند. بنابراین، مربوط بودن را می توان در قالب تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیم های استفاده کنندگان در مورد ارزیابی نتایج رویدادهای گذشته و پیش بینی آثار رویدادهای فعلی یا آتی و یا اصلاح انتظارات آنان بیان کرد. اگر چه این ویژگی در تهیه گزارش های برون سازمانی و درون سازمانی اهمیت زیادی دارد، اما اهمیت آن در بررسی های درون سازمانی بیشتر است.

به موقع بودن: به موقع بودن یعنی این که اطلاعات حسابداری در زمان مناسب در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد زیرا بسیاری از انواع اطلاعات به ویژه اطلاعات مالی، با گذشت زمان به سرعت ارزش و فایده خود را از دست می دهند. ویژگی به موقع بودن اطلاعات، در مورد گزارش های درون سازمانی به مراتب از اهمیت بیشتری برخوردار است زیرا این گونه اطلاعات، اغلب برای کنترل و اعمال نظارت بر عملیات روزانه به کار می رود.

اهمیت: اهمیت به این مفهوم به کار می رود که اطلاعات حسابداری باید به صورت خلاصه از انبوه اطلاعات، استخراج و ارایه گردد به نحوی که برای استفاده کنندگان معنا داشته باشد. اگر اطلاعات بیش از حد متعارف ارایه شود اطلاعات مرتبط با تصمیم گیری، در میان انبوه اطلاعات گم خواهد شد و استفاده کنندگان نخواهد توانست تصمیم گیری صحیحی انجام دهند. به عبارت دیگر همان گونه که اطلاعات کم موجب می گردد که پیش بینی و تصمیم گیری صحیحی انجام نگردد اطلاعات با جزییات زیاد و غیر مهم نیز، تصمیم گیری را مشکل خواهد کرد. بنابراین اهمیت محدودیت گزینش اطلاعات قابل افشا را ایجاد می کند.

قابل مقایسه بودن: قابل مقایسه بودن به این معناست که اطلاعات تهیه شده در یک شرکت یا شرکت های متفاوت بر اساس اصول، روش های حسابداری، طبقه بندی، نحوه افشای حقایق و چارچوب مشابه ارایه شود تا خصوصیات مشابه آنها، مقایسه آنها را امکان پذیر سازد.

صحیح بودن: صحیح بودن به معنای ارایه واقعیت ها در قالب کمیت های قابل اندازه گیری با دقت کافی است. برای این کار لازم است حسابداران بدانند چه چیزی را اندازه گیری می کنند که نشان دهنده موضوع مورد سنجش و اندازه گیری است.

احمدی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان ارزش مداری شاخص های حسابداری و کیفیت حسابرسی می پردازند. نتایج پژوهش نشان می دهد که به طور کلی رابطه معناداری میان شاخص های سود هر سهم، ارزش دفتری و سود تقسیمی هر سهم و کیفیت حسابرسی وجود دارد ولی کیفیت حسابرسی قادر به افزایش ارزش مداری شاخص های خلاصه حسابداری نیست. این نتیجه می تواند حاکی از عدم توجه سرمایه گذاران به معیار کیفیت حسابرسی در تحلیل هایشان باشد.

علوی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی با عنوان بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به این نتیجه رسیدند که بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان هر حرفه و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی، رابطه منفی معناداری برقرار است.

فونگ، رامن و زو^۱ (۲۰۲۴)، در مطالعه ای به بررسی تأثیر شاخص های نظارتی PCAOB در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند و در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند. هدف آنها این بود که تأثیر استانداردها و شاخص های PCAOB را در بهبود کیفیت حسابرسی کشورهای غیرآمریکایی بررسی کنند. طبق نتایج به دست آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین المللی PCAOB سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیرآمریکایی خواهد شد.

هوق، احمد و وان زیجل^۲ (۲۰۲۴)، در تحقیقی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود و هزینه سرمایه پرداختند و به این نتیجه رسیدند که افزایش کیفیت حسابرسی به افزایش کیفیت سود و کاهش هزینه سرمایه ای منجر می شود. ایگبی و آنا^۳ (۲۰۲۳)، تأثیر افشا و حاکمیت شرکتی را بر ریسک سرمایه گذاری در نمونه ای شامل ۷۶۸ شرکت آمریکایی بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که در بلندمدت افزایش کیفیت افشا و حاکمیت شرکتی به سبب افزایش شفافیت گزارشگری مالی سبب کاهش ریسک کل و ریسک غیر سیستماتیک می شود.

فرضیه های پژوهش

- ۱- بین عامل صلاحیت حرفه ای و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲- بین عامل قابلیت اتکا (تضمین خدمات ارائه شده توسط حسابداری)، و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳- بین عامل اطمینان حسابداری و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۴- بین عامل سیستم پاسخگویی حسابداری، و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۵- بین عامل همدلی نسبت به کار در حسابداری، و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۶- بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و تخصص گرایی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۷- بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و کارایی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
۸. بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و کشف تحریفات رابطه معناداری وجود دارد.
۹. بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و وجود قوانین و مقررات رابطه معناداری وجود دارد.

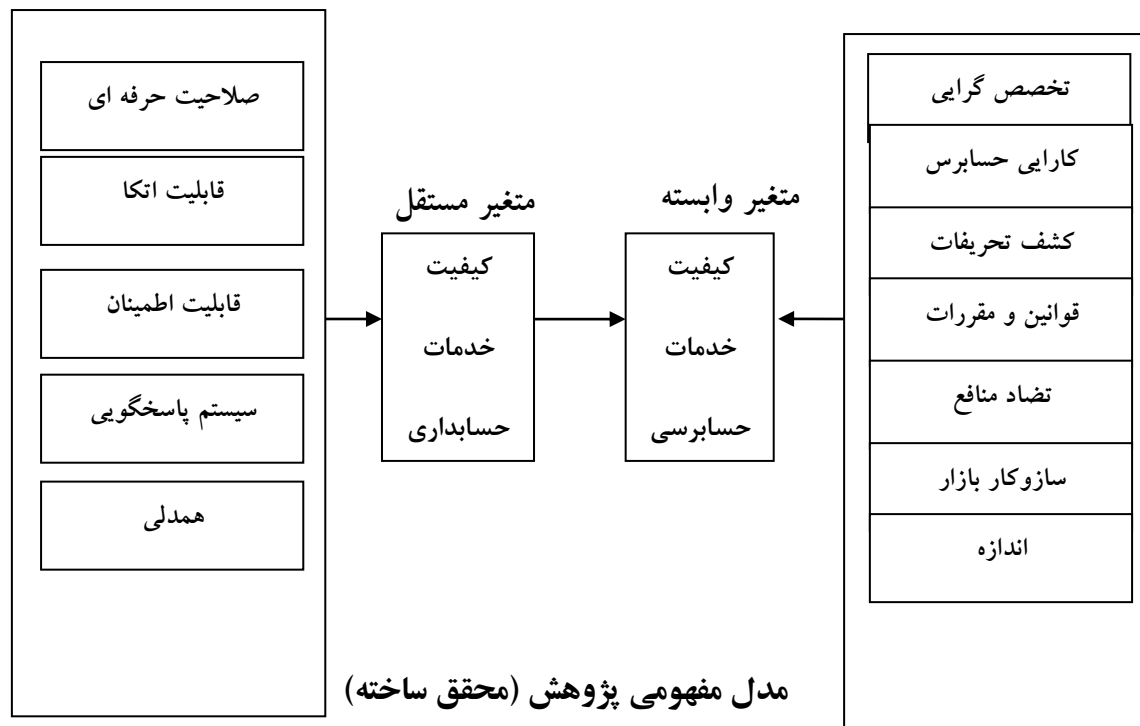
^۱ . Phung, roman and zhu

^۲ . Hugh, Ahmed and Van Ziyal

^۳ . Igby and Anna

۱۰. بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و تضاد منافع رابطه معناداری وجود دارد.
۱۱. بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و سازوکار بازار رابطه معناداری وجود دارد.
۱۲. بین عامل کیفیت خدمات حسابداری و اندازه موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

مدل مفهومی پژوهش



متغیرهای پژوهش

ویژگی‌ها یا خصایصی هستند که مقادیر مختلفی را قبول می‌کنند و یا ارزش‌های مختلفی را می‌توان به آنها نسبت داد. عناصری که در پژوهش‌ها، دستکاری، مقایسه و کنترل می‌شوند، متغیرها هستند. ویژگی‌هایی که پژوهشگران آنها را مشاهده و اندازه‌گیری می‌کنند، متغیر می‌نامند.

متغیر مستقل:

در پژوهش‌های مختلف تحت عنوان پیش‌آیند، پیش‌فرض، عامل و متغیر پیش‌بین نیز نامیده می‌شود. متغیر مستقل تغییری است که توسط پژوهشگر اندازه‌گیری، دستکاری یا انتخاب می‌شود. در پژوهش‌های آزمایشی و شبه‌آزمایشی متغیر مستقل توسط پژوهشگر دستکاری می‌شود تا اثر آن مورد بررسی قرار گیرد ولی در پژوهش‌های غیرآزمایشی این متغیر توسط پژوهشگر دستکاری نمی‌شود و تغییری است که از قبل وجود داشته و فرض می‌شود که بر متغیر وابسته اثر دارد. در پژوهش‌های همبستگی متغیر مستقل، متغیر پیش‌بین نامیده می‌شود. در این پژوهش کیفیت خدمات حسابداری به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است.

صلاحیت حرفه ای

مفهوم صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

الف) کسب صلاحیت حرفه ای- کسب صلاحیت حرفه ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه ای مربوط از طریق آموزشهای ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود.

ب- حفظ صلاحیت حرفه ای- حفظ صلاحیت حرفه ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) به ویژه بکارگیری برنامه ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود.

قابلیت اتکا

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباهات و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که وجود دارد یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیان کند.

قابلیت اطمینان

اطلاعاتی است که ارتباطی با موضوع در دست بررسی داشته باشد و قابل اطمینان باشد. این ارتباط به سه شکل می تواند باشد با تاثیر گذاشتن در هدف، فهم موضوع و تصمیم گیری در قبال موضوع

سیستم پاسخگویی

توانایی حسابداری در ارائه خدمات به موقع و سریع. (کاتلر و آرمسترانگ، ۱۳۸۴، ۳۹۷).

همدلی

یکی از خصوصیات کیفی حسابداری در صورتهای مالی این است که به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد.

متغیر وابسته:

متغیری است که تغییرات آن تحت تاثیر متغیر مستقل است. پژوهشگر متغیر مستقل را مورد تغییر و دستکاری قرار می دهد و تاثیر آن را بر متغیر وابسته مورد مشاهده و اندازه گیری قرار می دهد. بر همین اساس به متغیر مستقل علت و به متغیر وابسته معلول نیز می گویند. در این پژوهش متغیر وابسته خدمات حسابرسی است. خدماتی که به منظور بررسی ادعاهای در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی صورت می گیرد تا تعیین کنند که آیا ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده انطباق دارند یا خیر. به عبارت دیگر به خدمات گفته می شود که: بررسی صورتهای مالی می خواهند ببینند که آیا این صورتهای مالی عاری از تعریف با اهمیت هستند یا خیر؟

تخصیص گرایی:

اطلاعات کافی از صنعت صاحب کار، تمرکز بر حسابرسی صنایع خاص و ارائه خدمات

کارایی حسابر:

حسابرس تحریفات با اهمیت صاحبکار را کشف و آنرا گزارش می کند

کشف تحریفات:

نبود تحریفات سنواتی، صدور نامه مدیریت، ثبت های اصلاحی برای تخصیص صورتهای مالی

قوانین و مقررات

نحوه محاسبه حق الزحمه، دفاع بورس از حساب‌رسان، وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، تشکیل موسسات حسابرسی، مدیریت نامحدود

تضاد منافع

وقتی استفاده‌کننده اطلاعات تصور می‌کند بین او و تهیه‌کننده اطلاعات تضاد منافع وجود دارد احتمال تعریف اطلاعات دریافت شده مطرح می‌شود. از این رو کیفیت اطلاعات دریافت شده مشکوک تلقی می‌شود و انجام حسابرسی توسط شخصی مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می‌شمرد.

سازوکار بازار

سازوکارهای کنترل و نظارت بر حسابرسی در ایران در وضعیت فعلی مجموعه‌ای شامل از عوامل زیر می‌باشد:

(۱) الزامات جامعه حسابداران رسمی و آئین نامه نظارت حرفه‌ای

(۲) الزامات بورس و قوانین و آئین نامه‌های مصوب آن از جمله دستورالعمل‌های موسسات حسابرسی معتمد بورس مصوب مردادماه ۱۳۸۶ و آئین نامه‌های مرتبط با ضوابط تعیین شده در این رابطه و علاوه بر آن آئین‌نامه جدید تحت عنوان آئین نامه نظام راهبری شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس

(۳) الزام پاسخگویی حساب‌رس مطابق شکل قانونی موسسات

اندازه موسسه

موسسات حسابرسی بزرگتر (دارای نام تجاری) حسن شهرت بالایی دارند و این حسن شهرت اعتبار حساب‌رس را بالا می‌برد و اعتبار حساب‌رس اطلاعاتی را از توانایی نظارت حسابرسی برای تاثیرگذاران بر کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد.

روش تحقیق

روش هر پژوهش نقش اساسی در تعیین روایی پژوهش و ارزش‌نهایی آن دارد. در پژوهش‌هایی که مبتنی بر آمار و ارقام می‌باشد مهم‌ترین وظیفه پژوهشگر علاوه بر روش پژوهش دقت در جمع‌آوری اطلاعات گردآوری شده می‌باشد. بنابراین در پژوهش حاضر سعی شده تا این نکته اساسی رعایت شود. روش تحقیق حاضر از نوع کاربردی است، تحقیقات کاربردی بیشتر بر موثرترین اقدام‌ها تاکید دارند و علت‌ها را کمتر مورد توجه قرار می‌دهند (گی، ۱۹۹۹). علاوه بر این تحقیقات کاربردی با توجه به نیازمندی‌های بشر و بهبود و بهینه‌سازی ابزارها، روش‌ها، اشیاء و الگوها در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان مورد استفاده قرار می‌گیرند. (حافظ نیا، ۱۳۸۶). پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی از لحاظ ماهیت از نوع توصیفی-همبستگی است و از شاخه مطالعات میدانی به شمار می‌آید. روش انجام تحقیق به صورت پیمایشی بوده که شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط پدیده‌های مورد بررسی، بدون تلاش در جهت تغییر و یا تاثیر در وضعیت موجود و مورد مطالعه است. در روش پیمایشی پژوهشگر با حضور در محل تحقیق به جمع‌آوری اطلاعات می‌پردازد (سرمد، ۱۳۸۴). داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها گردآوری می‌شود. تحلیل داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم افزار PLC انجام می‌شود.

جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

جامعه آماری به کل گروه، افراد، رویدادها و پدیده های مورد علاقه محقق که قصد بررسی آن ها را دارد، اشاره می کند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۳). جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۳ می باشد.

روش های مختلفی جهت تعیین حجم نمونه وجود دارد که دقیق ترین روش ها، روش های ریاضی جهت محاسبه حجم نمونه است.

نمونه، معمولاً گروهی از افراد جامعه است که معرف آن جامعه بوده و کم و بیش ویژگی های افراد جامعه را داراست. از راه مشاهده و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به نمونه، می توان براساس اصول و قواعد معینی، مشخصات جامعه را استنباط کرد. نمونه زیرمجموعه ای است از جامعه، که اعضای آن را بخشی از افراد جامعه ی اصلی تشکیل می دهند. برای محاسبه حجم نمونه آماری پژوهش از مدل کوکران استفاده شده است. فرمول کوکران یکی از پرکاربردترین روش ها برای محاسبه حجم نمونه آماری است. در این بخش برنامه ای نوشته شده تا با استفاده از آن به راحتی حجم نمونه مورد نظر خود را براساس فرمول کوکران محاسبه شود. تعیین حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران نیازمند آن است که حجم جامعه را بدانید. فرمول اصلی محاسبه حجم نمونه کوکران نیز به صورت زیر است:

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

ذکر این نکته ضروری است که این محاسبه با سطح خطای ۵٪ محاسبه می شود. با توجه به رابطه مذکور حجم نمونه ۳۰۰ نفر انتخاب گردید که پس از ارسال این تعداد به ۳۰۰ نفر شرکت فعال در بورس اوراق تهران تعداد ۲۴۰ پرسشنامه (۱۲۰ نفر خدمات حسابداری و ۱۲۰ نفر خدمات حسابرسی) برگشت و یا شرایط آزمون در مراحل بعدی داشتند. در بررسی ارتباط بین متغیر وابسته با یک یا چند متغیر مستقل از سه روش می توان به گردآوری داده ها و تعیین پارامتر متغیر (متغیرهای) مستقل، برای پیش بینی متغیر وابسته پرداخت این سه روش عبارتند از:

- ۱- روش سری زمانی: یک سری زمانی مجموعه مشاهداتی است که بر حسب زمان مرتب شده باشند.
- ۲- روش مقطعی: به محاسبه و جمع آوری داده ها در یک مقطع مشخص از زمان برای شرکت مختلف می پردازد.
- ۳- روش تلفیقی: این روش ترکیب دو روش قبل است عبارت دیگر داده ها برای شرکت های مختلف چندین سال جمع آوری می گردند یعنی در این روش ترکیب زمان و مقطع را داریم که داده ها با هم ادغام می شود، یعنی داده های نمونه ای بوسیله مشاهدات روی N واحد مقطع طی T دوره زمانی نشان داده می شود روی هم $n = N * T$ مشاهده وجود دارد. در حالت الف و ب از مدل های سری زمانی و تحلیل رگرسیونی برای مدل بندی استفاده می شود اما در حالت سوم به لحاظ اینکه حالت های الف و ب برقرار نیست از تحلیل پانلی استفاده می شود که این داده ها راه داده های پانل دیتا یا داده های تابلویی می خوانند در این روش همبستگی داده ها به لحاظ تکرار شدن هر مورد در زمان های مختلف در برآورد پارامتر در نظر گرفته می شود.

ابزار اصلی گردآوری داده ها پرسشنامه بوده است. بدین منظور به کمک تحلیل عاملی اکتشافی و با نرم افزار PLS، مقیاسی برای ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و حسابرسی طراحی شده است. لازم به ذکر است که در طراحی همه

مقیاس ها و بومی سازی آن با شرایط کشور از مقیاس های استاندارد استفاده شده است. در طراحی سوالات پرسشنامه دقت لازم بعمل آمده تا سوالات از سادگی و وضوح کافی برخوردار باشند. سوالات مربوط به جمعیت شناختی بدین صورت می باشد.

جدول ۱ سوالات مربوط به جمعیت شناختی

سنجه	ویژگی	مقیاس
جنسیت	مرد	اسمی
	زن	اسمی
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	اسمی
	۳۱ تا ۴۰ سال	اسمی
	۴۱ تا ۵۰ سال	اسمی
	بالای ۵۰ سال	اسمی
سابقه کار	۵ تا ۶ سال	اسمی
	۶ تا ۸ سال	اسمی
	۸ تا ۱۰ سال	اسمی
	بالای ۱۰ سال	اسمی
تحصیلات	کاردانی	اسمی
	کارشناسی	اسمی
	کارشناسی ارشد	اسمی
	دکتری	اسمی

پرسشنامه کیفیت خدمات حسابرسی دارای ۷ مولفه و ۲۱ گویه است.

جدول ۲- کیفیت خدمات حسابرسی

مولفه ها	سوالات
تخصص گرایی	۳
کارایی حسابر	۴
کشف تحریفات	۲
وجود قوانین و مقررات	۴
تضاد منافع	۵
سازوکار بازار	۴
اندازه موسسه حسابرسی	۱

منبع: رضایی، ۱۳۸۹

پرسشنامه دیگر پرسشنامه کیفیت خدمات حسابداری دارای ۵ مولفه و ۱۴ گویه می باشد که به شرح زیر می باشد.

جدول ۳- کیفیت خدمات حسابداری

مولفه ها	سوالات
صلاحیت حرفه ای	۳
قابل اتکا بودن	۵
قابلیت اطمینان	۲
پاسخگویی	۱
همدلی	۳

منبع: محقق ساخته

یافته های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول های زیر ارائه شده است.

توزیع جنسی

جدول ۴- توزیع فراوانی و درصد فراوانی نمونه آماری براساس تفکیک جنسیت برای حسابداران

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۶۳	۵۳
مرد	۵۷	۴۷
مجموع	۱۲۰	۱۰۰

جدول ۵- توزیع فراوانی و درصد فراوانی نمونه آماری براساس تفکیک جنسیت برای حسابرسان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۴۷	۴۰
مرد	۷۳	۶۰
مجموع	۱۲۰	۱۰۰

جدول ۶- توزیع فراوانی و درصد فراوانی نمونه آماری بر اساس جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۱۱۰	۴۶
مرد	۱۳۰	۵۴
مجموع	۲۴۰	۱۰۰

بررسی وضعیت جنسی نمونه آماری نشان می دهند که ۴۶٪ نمونه زن و ۵۴٪ بقیه مرد هستند.

توزیع سنی

جدول ۷- توزیع فراوانی و درصد فراوانی نمونه آماری بر اساس سن

سن	فراوانی	درصد فراوانی
۲۰ تا ۳۰ سال	۷۲	۳۰
۳۱ تا ۴۰ سال	۱۱۶	۴۹
۴۱ تا ۵۰ سال	۳۴	۱۴
بالای ۵۰ سال	۱۸	۷
مجموع	۲۴۰	۱۰۰

یافته‌های جدول ۷ نشان می‌دهند که ۳۰٪ نمونه آماری در رده سنی ۲۰ تا ۳۰ سال، ۴۹٪ نمونه آماری در رده سنی ۳۱ تا ۴۰ سال، ۱۴٪ در رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال و ۷٪ در رده سنی بالای ۵۰ سال قرار دارند.

میزان سابقه کار

جدول ۸- توزیع فراوانی و درصد فراوانی سابقه کار نمونه آماری

میزان سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
۵ تا ۶ سال	۳۲	۱۳
۶ تا ۸ سال	۵۴	۲۳
۸ تا ۱۰ سال	۶۰	۲۵
بالای ۱۰ سال	۹۴	۳۹
مجموع	۲۴۰	۱۰۰

جدول ۹- توزیع فراوانی و درصد فراوانی میزان تحصیلات نمونه آماری

میزان تحصیلات	حسابداری	حسابر	مجموع	درصد فراوانی
کاردانی	۳۰	۰	۳۰	۱۲
کارشناسی	۷۵	۸۵	۱۶۰	۶۶
کارشناسی ارشد	۱۰	۲۵	۳۵	۱۴
دکتری	۵	۱۰	۱۵	۶
مجموع	۱۲۰	۱۲۰	۲۴۰	۱۰۰

جدول ۱۰- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	حداقل (کمینه)	حداکثر (بیشینه)
تخصص گرایی	۲۴۰	۳/۳۱۲۵	۰/۸۴۷	۱/۰۰	۵/۰۰
کارایی حسابرس	۲۴۰	۳/۷۲۹۲	۰/۹۸۳	۱/۰۰	۵/۰۰
کشف تحریفات	۲۴۰	۳/۰۶۰۴	۰/۷۸۷	۱/۰۰	۴/۸۹
وجود قوانین و مقررات	۲۴۰	۳/۴۸۱۳	۰/۸۳۱	۱/۰۰	۵/۰۰
تضاد منافع	۲۴۰	۳/۵۴۲۵	۰/۸۴۳	۱/۰۰	۵/۰۰
سازوکار بازار	۲۴۰	۳/۵۳۶۵	۰/۸۸۳	۱/۰۰	۵/۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	۲۴۰	۳/۳۹۱۷	۱/۱۰	۱/۰۰	۵/۰۰
صلاحیت حرفه ای	۲۴۰	۳/۴۷۳۶	۰/۷۹۴	۱/۰۰	۵/۰۰
قابل اتکا بودن	۲۴۰	۳/۴۶۴۶	۰/۸۶۵	۱/۰۰	۵/۰۰
قابلیت اطمینان	۲۴۰	۳/۴۴۳۸	۰/۹۵۸	۱/۰۰	۵/۰۰
پاسخگویی	۲۴۰	۳/۵۹۵۸	۰/۹۹۷	۱/۰۰	۵/۰۰
همدلی	۲۴۰	۳/۲۵۰	۰/۶۹۸	۱/۰۶	۵/۰۰

معمولاً اولین عیاری که در مدل های اندازه گیری انعکاسی کنترل می شود پایایی سازگاری درونی است. آلفا شاخصی کلاسیک برای تحلیل پایایی و براساس همبستگی درونی معرف ها ارائه می شود. مقدار ضریب آلفای قابل قبول براساس نظریات محققین مختلف است. برخی محققین ضریب آلفای بالای ۰/۶ را به عنوان ضریب آلفای قابل قبول پذیرفته اند برخی نیز مقدار ضریب آلفای بیشتر از ۰/۷ را معرف پایایی قابل قبول دانسته اند. نتایج بررسی مقادیر آلفای کرونباخ برای متغیرهای اصلی مدل در جدول زیر آمده است:

جدول ۱۱- مقادیر ضرایب پایایی سازگاری درونی

متغیرها	آلفای کرونباخ
صلاحیت حرفه ای	۰/۹۵۶
قابلیت اتکا	۰/۹۴۳
اطمینان حسابداری	۰/۹۵۴
سیستم پاسخگویی	۰/۹۳۷
همدلی نسبت به کار	۰/۹۴۱
تخصص گرایی	۰/۹۶۸
کارایی حسابرس	۰/۹۶۰

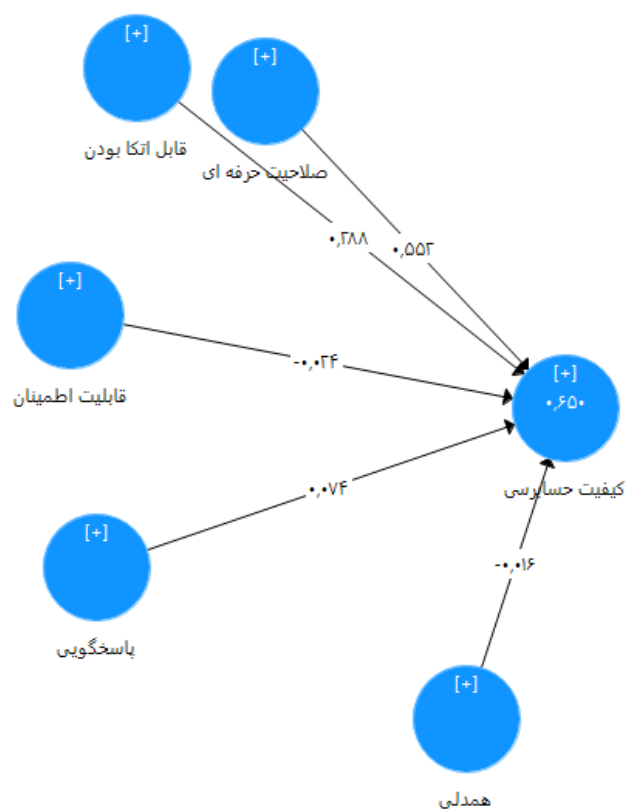
متغیرها	آلفای کروناخ
کشف تحریفات	۰/۹۳۹
وجود قوانین و مقررات	۰/۹۴۵
تضاد منافع	۰/۹۳۷
سازوکار بازار	۰/۹۵۳
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۹۴۴

همانطور که مشاهده می گردد مقادیر آلفای کروناخ برای تمام متغیرها بالای ۰/۷ می باشد. براساس ضرایب آلفای به دست آمده می توان استنباط نمود که مدل از پایایی سازگاری درونی خوبی برخوردار است.

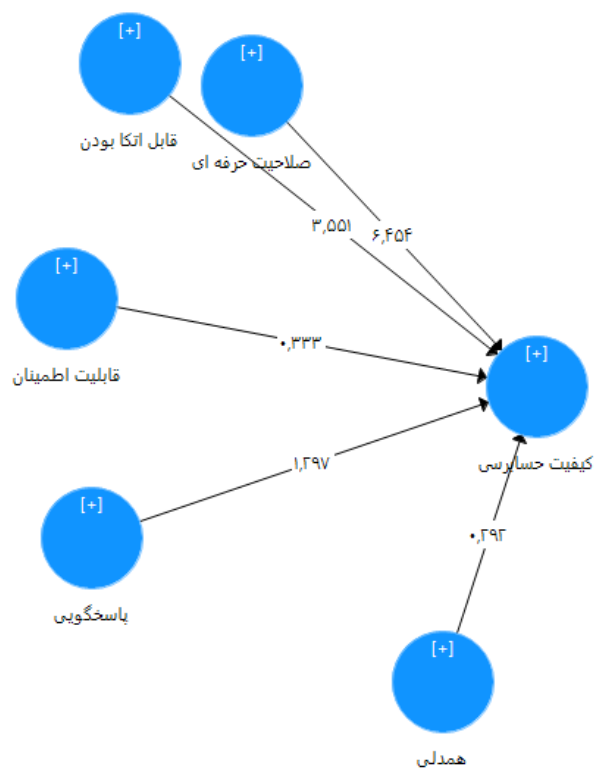
جدول ۱۲- مقادیر ضرایب پایایی مرکب

متغیرها	پایایی مرکب
صلاحیت حرفه ای	۰/۹۶۷
قابلیت اتکا	۰/۹۵۷
اطمینان حسابداری	۰/۹۶۶
سیستم پاسخگویی	۰/۹۵۸
همدلی نسبت به کار	۰/۹۷۰
تخصص گرایی	۰/۹۸۸
کارایی حسابر	۰/۹۷۹
کشف تحریفات	۰/۹۵۰
وجود قوانین و مقررات	۰/۹۶۳
تضاد منافع	۰/۹۵۱
سازوکار بازار	۰/۹۷۳
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۹۶۴

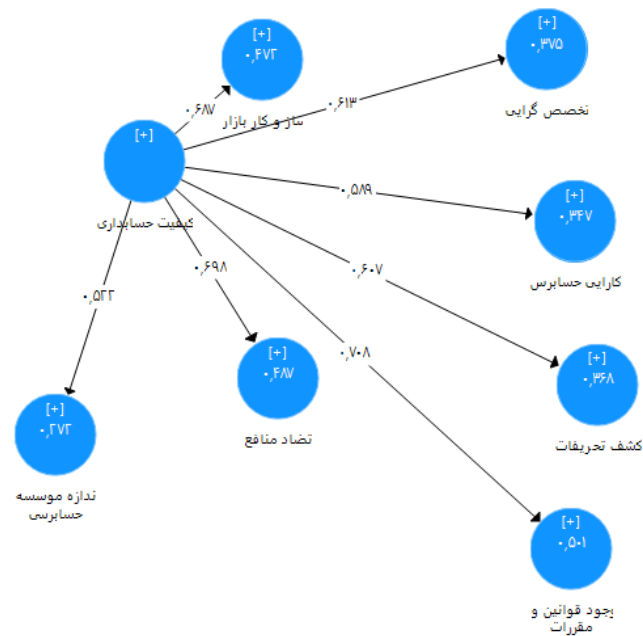
نتایج آزمون برای آزمون فرضیات اول تا پنجم: خروجی به صورت ضریب مسیر



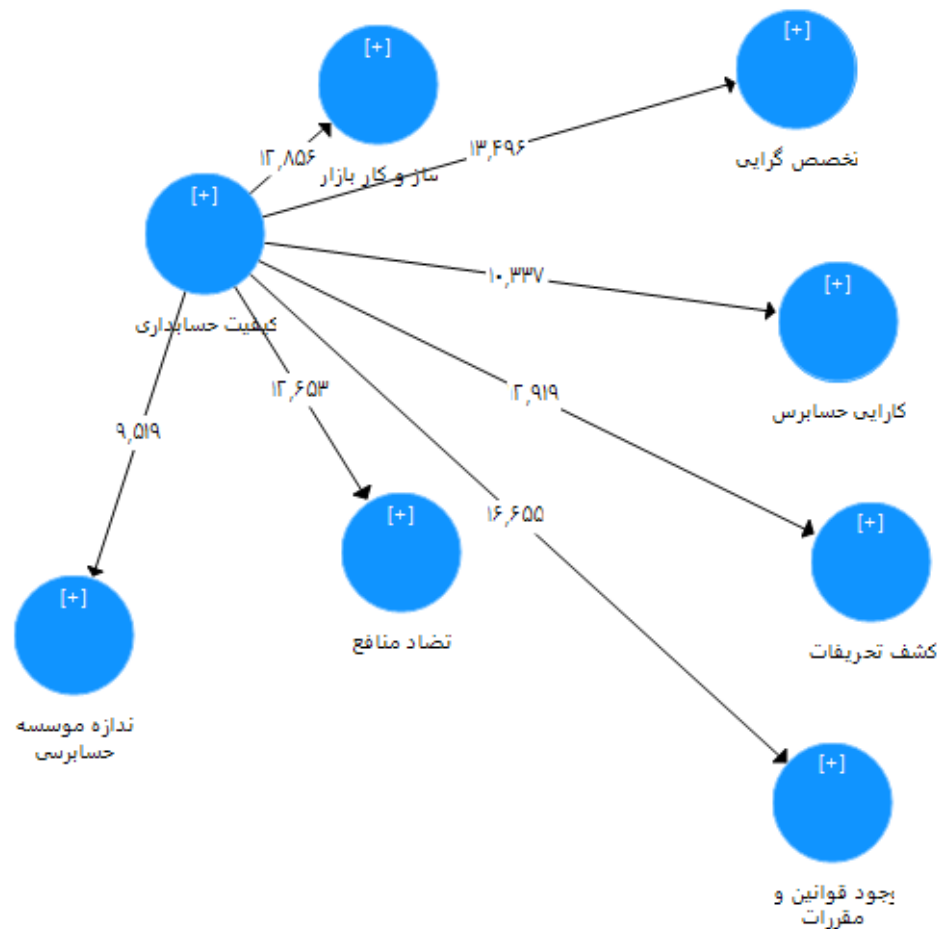
خروجی به صورت آماره تی (T)



نتایج آزمون برای فرضیات ششم تا دوازدهم خروجی به صورت ضریب مسیر



خروجی به صورت آماره تی (T)



در مدل‌سازی معادلات ساختاری به قسمتی از مدل که شامل متغیرهای مشاهده پذیر و شاخص های مدل می باشد مدل سنجشی انعکاسی گفته می شود و به قسمت دیگر مدل که به رابطه متغیرهای پنهان مدل اشاره دارد مدل سنجش شکل دهنده می گویند (حنفی زاده و زارع رواسان، ۱۳۹۱). اولین عاملی که در ارزیابی مدل های انعکاسی باید مورد توجه قرار بگیرد تک بعدی بودن شاخص هاست. این بدین معنی است که هر شاخصی در مجموع شاخص ها باید با یک مقدار بار عاملی بزرگ تنها به یک بعد یا متغیر نهفته بارگذاری گردد. بدین منظور بارهای عاملی بالای ۰.۶۰ درصد قبول معرفی می شوند. همان طور که در نمودار دیده می شود اعداد و یا ضرایب به دو دسته تقسیم می شوند. دسته ی اول تحت عنوان معادلات اندازه گیری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و متغیرهای آشکار می باشند. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی گویند. دسته ی دوم معادلات ساختاری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و پنهان می باشند و برای آزمون فرضیه ها استفاده می شوند. به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر گفته می شود (هومن، ۱۳۸۷). با توجه به مدل در حالت تخمین ضرایب می توان بارهای عاملی و ضرایب مسیر را برآورده کرد. براساس بارهای عاملی، شاخصی که بیشترین بار عاملی را داشته باشد، در اندازه گیری متغیر مربوطه سهم بیشتری دارد و شاخصی که ضرایب کوچکتری داشته باشد سهم کمتری را در اندازه گیری سازه ربطه ایفا می کند. به کمک نرم افزار PLS بارهای عاملی مدل اندازه گیری برای ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی و کیفیت خدمات حسابداری استخراج شد. در جدول زیر نتایج بارهای عاملی آورده شده است. تمامی ضرایب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می باشند. بنابراین نتایج حاصله از بارهای عاملی روایی بالای مدل را تایید می کنند.

جدول ۱۳ نتایج بارهای عاملی

کیفیت خدمات حسابداری	کیفیت خدمات حسابرسی	
	۰/۷۶۹	صلاحیت حرفه ای
	۰/۸۰۷	قابلیت اتکا
	۰/۷۸۰	عامل اطمینان حسابداری
	۰/۷۲۶	سیستم پاسخگویی
	۰/۶۳۳	همدلی
۰/۷۶۶		تخصص گرایی
۰/۷۴۶		کارایی حسابررس
۰/۶۵۳		کشف تحریفات
۰/۸۱۱		وجود قوانین و مقررات
۰/۸۰۴		تضاد منافع
۰/۶۸۴		سازوکار بازار
۰/۸۰۰		اندازه موسسه حسابرسی

براساس خروجی ها، از آنجاییکه متغیرهای مشاهده شده، به طور شایسته ای متغیر نهائی خود را اندازه گیری می کردند (بار عاملی آنها بزرگتر از ۰/۶ بود) لذا از تحلیل نهایی حذف نشدند.

نتایج کلی فرضیات تحقیق:

در جدول زیر نیز می توان نتایج کلیه فرضیه های پژوهش را نشان داد:

جدول ۱۴- نتایج کلی فرضیات تحقیق

فرضیه ها	ضریب مسیر استاندارد شده β	آماره t	معنی دارای	قبول یا رد فرضیه
رابطه بین صلاحیت حرفه ای و کیفیت خدمات حسابرسی	۰/۵۵۲	۶/۴۵۴	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین قابل اتکا بودن و کیفیت خدمات حسابرسی	۰/۲۸۸	۳/۵۵۱	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین قابلیت اطمینان و کیفیت خدمات حسابرسی	-۰/۰۲۴	۰/۳۳	-	رد
رابطه بین پاسخگویی و کیفیت خدمات حسابرسی	۰/۰۷۴	۱۲/۹۷	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین همدلی و کیفیت خدمات حسابرسی	-۰/۰۱۶	۰/۲۹۲	-	رد
رابطه بین کیفیت حسابداری و تخصص گرایی	۰/۶۱۳	۱۳/۶۵۹	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و کارایی حسابرسی	۰/۵۸۹	۱۰/۳۴۷	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و کشف تحریفات	۰/۶۰۷	۲/۹۱۹	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و وجود قوانین و مقررات	۰/۷۱۸	۱۶/۶۵۵	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و تضاد منافع	۰/۶۹۸	۱۲/۶۵۲	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و سازوکار بازار	۰/۶۸۷	۱۲/۸۵۶	۰/۰۱	تأیید
رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابرسی	۰/۵۵۳	۹/۵۱۹	۰/۰۱	تأیید

با توجه به نتایج بدست آمده از ۱۲ فرضیه این پژوهش بیان می شود که فرضیه های اول و دوم و چهارم و ششم تا دوازدهم این پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید شده ولی فرضیه های سوم و پنجم این پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید نشده اند و حاکی از این مطلب می باشد که فرضیه اصلی این پژوهش رابطه مثبت و معناداری دارد.

بحث و نتیجه گیری

یافته های استنباطی مدل های پژوهش را در حالت معناداری ضرایب (t-value) نشان می دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه گیری (بارهای عاملی) و معادلات ساختاری (ضرایب مسیر) را با استفاده از آمار t، آزمون می کند. با توجه به نوع فرضیه هایی که در پژوهش حاضر بیان گردیده است، طبیعتاً هنگامی فرضیه ها مورد تاکید قرار خواهند گرفت که ضریب مسیر مربوطه مثبت بوده و عدد معنی داری آن نیز که همان آماره تی می باشد معنی دار باشد. بر طبق این مدل ضریب مسیر و بار عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می باشد اگر مقدار آماره ی t خارج بازه ی (۱/۹۶- تا ۱/۹۶+) قرار گیرد و اگر مقدار آماره ی t درون این بازه قرار گیرد، در نتیجه بار عاملی یا ضریب مسیر، معنادار نیست. ضریب مسیر و بار عاملی در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار می باشد اگر مقدار آماره ی t خارج بازه ی (۲/۵۸- تا ۲/۵۸+) قرار گیرد. بر طبق نتایج به دست آمده از آزمون t تمامی بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده اند و در اندازه گیری سازه های خود سهم معناداری را ایفا کرده اند.

در گام بعد به تحلیل هر یک از اهداف پژوهش مبادرت خواهد شد: پژوهش حاصل شامل ۱۲ هدف می باشد. یافته های این مطالعه نشان می دهد که بهبود در کیفیت خدمات حسابداری می تواند منجر به افزایش کیفیت خدمات حسابرسی شود. این امر می تواند به افزایش شفافیت و اعتماد در بازار سرمایه کمک کند. بر این اساس، توصیه می شود که شرکت ها و نهادهای نظارتی بر بهبود مستمر کیفیت خدمات حسابداری و حسابرسی تمرکز کنند. همچنین، آموزش و توسعه حرفه ای حسابداران و حسابرسان به عنوان یکی از راهکارهای ارتقای کیفیت خدمات پیشنهاد می شود. مانند هر تحقیق تجربی ای، این مطالعه شامل برخی از نقاط قوت و محدودیت ها می باشد در اینجا دو دسته محدودیت شامل محدودیت های در اختیار محقق و محدودیت های خارج از اختیار محقق می باشد.

محدودیت های در اختیار محقق

۱- پیدا نکردن جدیدترین منابع لاتین به جهت جدید بودن نوع پژوهش

۲- نبودن منابع فارسی به روز برای تهیه این پژوهش به دلیل بدیع بودن پژوهش

محدودیت های خارج از اختیار محقق

۱- عدم توجه به گویه ها در بین بعضی از پاسخ دهندگان به پرسشنامه برای تعیین دقیق مفهوم مورد نیاز.

۲- وجود فضای محافظه کارانه که ممکن است پاسخگویی به پرسشنامه ها را متأثر ساخته باشد.

۳- برگشت ندادن به موقع و تکمیل پرسشنامه از سوی برخی پاسخ دهندگان، یکی از عمده ترین مشکلاتی بود که باعث طولانی شدن پژوهش حاضر گردید.

با توجه به فرضیه های پژوهش و نتایج به دست آمده پیشنهاد می شود که

۱- با توجه به نقش ابعاد مختلف کیفیت خدمات حسابداری در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی شرایطی فراهم گردد که در حوزه حسابداری موسسات تجاری بیشتر از حسابداران متخصص استفاده شود، علاوه بر این سازوکارهایی جهت بهبود مهارت های حسابداران در راستای کیفیت بخشی حسابداری فراهم گردد تا موجب ارتقاء دانش حسابداران گردد که این موضوع موجب اعتباردهی بیشتر از سوی حسابرسان مستقل می گردد.

۲- تایید وجود فاصله انتظارات در این پژوهش بین ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در زمینه مقررات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی نمایانگر آن است که به

منظور کاهش فاصله انتظارات معقول، نیاز به تدوین استانداردها و دستورالعمل های حرفه ای متناسب با سطح آگاهی استفاده کنندگان که نیازهای اطلاعاتی آنان را منظور نماید، وجود دارد.

۳- با توجه به تاثیر اندازه موسسات و رتبه بندی کیفی آنان در پاسخگویی به سوالات پرسشنامه در این پژوهش و ایجاد فاصله انتظارات بین ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر مقررات حسابرسی کیفیت حسابرسی، وجود یک فاصله عملکرد بین افراد حرفه ای مورد آزمون احساس می شود که برگزاری دوره های آموزشی در سطح متمرکز از طرف نهادهای حرفه ای می تواند نیازهای اطلاعاتی و فنی افراد حرفه ای در فرایند حسابرسی شامل حسابرسان مستقل یا تهیه کنندگان صورت های مالی را برآورده سازد.

منابع و مآخذ

- آقای، م. زلّقی، حسن. اعتمادی، ح. انواری رستمی، ع. ۱۳۹۲. تاثیر تجدید ارائه صورت های مالی بر کیفیت اقلام تعهدی. پژوهش های تجربی حسابداری. شماره ۷، ۱۴۷-۱۱۹.
- بیرامی، ل. رستمی، و. ۱۳۹۳. تاثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه های نمایندگی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله اقتصادی. شماره های ۹ و ۱۰، ۵۴-۴۱.
- حساس یگانه، ی. آذین فر، ک. ۱۳۸۹. رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.
- حساس یگانه، ی. ولی زاده لاریجانی، ا. محمدی، ا. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرسی بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۹، ۶۴-۴۳.
- حیدری، م. قادر، ب. رسولی، پ. ۱۳۹۵. بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی: رویکرد الگوسازی معاملات ساختار، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۳)، ۳۷۲-۳۵۳.
- دیدار، ح. ۱۳۹۱، بررسی اثر میانجی کیفیت حسابرسی در رابطه بین مشکلات نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، مقاله ۶، دوره ۲، شماره ۱، صفحه ۱۱۵-۱۳۲.
- صالحی، م. موسوی شیری، م. سدیر نوغانی، ح. ۱۳۹۲. بررسی رابطه ی حق الزحمه حسابرسی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۲۰. ۲۱-۱.
- عبدلی، م. فعال قیومی، ع. پرتویی، ن. ۱۳۹۲. تاثیر ویژگی های حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی. بررسی های حسابداری و حسابرسی. شماره ۳، ۱۰۰-۸۵.
- علوی، س. م. قربانی، ب. رستمی، و. ۱۳۹۴. بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی، ۶۰، ۷۰-۴۷.
- نمازی، م. بایزدی، ا. و جبارزاده کنگرلویی، س. ۱۳۹۰. بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره نهم، بهار ۱۳۹۰، صص ۲۲-۴.
- نیکبخت، م. شعبان زاده، م. کنارکار، ا. ۱۳۹۵. رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی با کیفیت حسابرسی. مطالعات مدیریت و حسابداری. دوره ۲. شماره ۱. ۲۰۸-۱۹۰.

Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. 2012. Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.

- Al-Ajmi, Jasim . 2009. "Audit firm, corporate governance, and audit quality:Evidence from Bahrain", *Advances in International Accounting* , Vol. 25, pp64–74
- Beatty, R.P., 1989. "Auditor reputation and the pricing of initial public offerings", *The Accounting Review* 64 (4), pp, 693–709.
- Bruce, B.B & Amy, R.G .2008. "Formalizing the front-end of the entrepreneurial process using the stage-gate model as a guide ; an opportunity to improve entrepreneurship education and practice". *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 15 No.2, 289-303.
- Chen, K. Y., Lin, K. L., & Zhou, J. 2005. Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 86-104.
- DeAngelo, L. 1981. "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): 183- 199. S.
- Fuerman, R. D. 2006. Comparing the auditor quality of Arthur Andersen to that of the Big 4. *Accounting and the Public Interest*, 6(1), 135-161
- Hsu, J., Young, W., & Chu, C. H. 2011. Price behavior of qualified companies around the audit report and report announcement days: the case of Taiwan. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 22(2), 114- 130.
- Ishaq, I. M. 2012. "Perceived value, service quality, corporate image and customer loyalty: Empirical assessment from Pakistan". *Serbian Journal of Management*, 7(1), 25-36.
- Kamyabi, Y. & Devi, S. 2011. "Accounting outsourcing and firm performance in Iranian SMEs. *International Journal of Economics and Finance*". Vol. 3. No.4. 181-192.
- Kend, M. 2008. Client industry audit expertise: towards a better understanding. *Pacific Accounting Review*, 20(1), 49-62.
- Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. 2011. "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 253–265.
- Li, Q., Wang, T. 2010. Financial reporting quality and corporate investment efficiency: Chinese experience. *Nankai Business Review International*, 1 (2): 197-213.
- Lin, Z.J Liu, M. 2009. "The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* (18) 44–59.
- MIA (Malaysian Institute of Accountants). 2011, "Annual Report of the Council Kuala Lumpur: Malaysian Institute of Accountants".
- MIA SME Survey, 2008, "A Report on Current Usage Patterns of Business and Professional Services among SMEs in the Manufacturing and Distributive Trade Sectors". Malaysia Institute of Accountants.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The Accounting Review*, 78(3), 779-799
- Okolie, A. O. 2014. Audit quality and earnings response coefficients of quoted companies in Nigeria. *Journal of Applied Finance and Banking*, 4(2), 139-161
- Palmrose, Z-V. 1986, Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research* 24: 97-110
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., & Malhotra, A. 2005. "E-S-Qual: a multiple item scale of assessing electronic service quality". *Journal of Service Research* , 7, 213-233.
- Robin, A., & Wu, Q. 2015. Firm growth and the pricing of discretionary accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 45(3), 561-590
- Su, L., Zhao, X., & Zhou, G. 2015. Auditor Tenure and Stock Price Idiosyncratic Volatility: The Moderating Role of Industry Specialization. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 147-166.

- Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A. 2008. Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market. *European accounting review*, 17(3), 447-469
- Yap, K. B., Wong, D. H., Loh, C., & Bak, R. 2016. "Offline and online banking where to draw the line when building trust in e-banking?" *International Journal of Bank Marketing* , 28, 27-46.
- Zeithaml, V. 2003. "Service excellence in electronic channels". *Managing Service Quality* , 12, 135-138.