

تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی

زهرا فتحی^۱

حمید بیرجندی^۲

سیده حوا افضلی^۳

مسعود بیرجندی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۰۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۹

چکیده

این پژوهش با هدف بررسی و تحلیل تأثیر استقلال، حرفه‌گرایی، شک حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی است و تعداد ۱۷۴ نفر به عنوان نمونه با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه و به منظور تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار Smart PLS استفاده گردید. درواقع این تحقیق توصیفی پیمایشی است. نتایج نشان داد که استقلال حسابرس؛ حرفه‌ای بودن؛ شک و تردید حرفه‌ای؛ تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معنادار دارد. دیگر نتایج پژوهش نشان داد که استدلال اخلاقی تأثیر استقلال و شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. همچنین، استدلال اخلاقی تأثیر حرفه‌ای بودن و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

واژگان کلیدی

استقلال، حرفه‌گرایی، شک و تردید حرفه‌ای، فشار بودجه زمانی، استدلال اخلاقی، کیفیت حسابرسی.

۱. دکتری حسابداری، کارشناس حسابرسی، اداره کل حسابرسی، شهرداری شیراز، ایران. (Fathee8654@gmail.com).

۲. دکتری حسابداری، کارشناس بودجه، معاونت برنامه ریزی بودجه، شهرداری شیراز، ایران. (نویسنده مسئول:

h.birjandi63@gmail.com)

۳. کارشناس ارشد حسابداری، کارشناس حسابرسی، اداره کل حسابرسی، شهرداری شیراز، ایران.

۴. گروه مدیریت، مرکز خنج، دانشگاه آزاد اسلامی، خنج، ایران. (masoud.birjandi2010@gmail.com)

۱. مقدمه

یک گزارش خوب، باید مطابق با استانداردهای اعمال شده، حسابرسی شود. در برنامه ریزی و انجام حسابرسی، حسابرس وظیفه دارد تا اطمینان حاصل کند که صورت های مالی به دلیل اشتباه یا تقلب از تحریف بااهمیت برخوردار نیست. گزارش حسابرسی نتایج ارزیابی از صحت، اعتبار، اثربخشی، کارایی و قابلیت اطمینان اطلاعات مربوط به اجرای وظایف را اعلام خواهد کرد. این امر گزارش حسابرسی را در مورد قابلیت اطمینان اطلاعات مالی که حسابرس را ملزم به تولید حسابرسی های با کیفیت می کند، تضمین می کند. این احتمال وجود دارد که حسابرس به طور صحیح گزارش های مربوط به اشتباهات، خطاها یا حذفیات را در صورت های مالی مشتری پیدا کند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). اگر حسابرس بتواند هرگونه تحریف مهم را کشف و گزارش کند، فرایند حسابرسی از کیفیت خوبی برخوردار خواهد بود. برای حفظ کیفیت حسابرسی، فرایند حسابرسی باید براساس استاندارد حسابرسی انجام شود. (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

کیفیت حسابرسی نکته مهمی است که حسابرسان باید به آن توجه کنند زیرا کیفیت حسابرسی بالا گزارش های مالی تولید می کند که مورد اعتماد کاربران صورت های مالی قرار می گیرد. به گفته آلدوان و همکاران (۲۰۱۵) کیفیت حسابرسی اساس اعتقاد به اعتبار و یکپارچگی صورت های مالی ارائه شده توسط واحد تجاری است. این امر باعث می شود حسابرسان متناسب با اعتماد بالای مردم، همیشه به کیفیت حسابرسی که تولید می کنند توجه کنند. با این حال، در عمل، هنوز تعدادی از حسابرسان هستند که مرتکب تخلف می شوند و باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شوند (سالسبیل^۱ و همکاران، ۲۰۲۱).

صورت های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده کنندگان برخوردار خواهند بود. به همین دلیل، با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، مقررات متعددی در سالهای اخیر وضع شده است (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). استقلال یکی از عواملی است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد. به گفته الخداهش و همکاران (۲۰۱۳) استقلال نگرش ذهنی حسابرس است که به راحتی تحت تأثیر قرار نمی گیرد و از نفوذ طرف های دیگر خلاص نمی شود. استقلال یک عامل مهم در عملکرد حسابرسی است زیرا رسوایی های زیادی به دلیل عدم استقلال حسابرس رخ می دهد. چندین مطالعه وجود دارد که تأثیر استقلال بر کیفیت حسابرسی را بررسی می کند مانند پژوهشی که توسط دوی و همکاران (۲۰۱۸) انجام شده است. سپس آپریلا و همکاران (۲۰۱۹) که بیان می کند تأثیر مثبت استقلال بر کیفیت حسابرسی وجود دارد (پسامبا و روسدی^۲، ۲۰۱۹).

حسابرسان علاوه بر مستقل بودن، مسئولیت انجام حسابرسی های با کیفیت را با حفظ حرفه خود دارند. طبق نظر نجیب و همکاران (۲۰۱۴)، حرفه ای بودن عبارت است از نگرش یا رفتار حسابرسان در انجام حرفه خود با صداقت و مسئولیت تا بتوانند به خوبی به عملکرد خود برسند. چندین مطالعه در مورد حرفه ای بودن کیفیت حسابرسی توسط پوتری و همکاران

1 Salsabila

2 Pasamba & Rosidi

(۲۰۲۰) و ساری و همکاران (۲۰۲۰) انجام شده است که بیان می‌کند حرفه‌ای بودن بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد (پرابانگکارا، ۲۰۲۱).

عامل بعدی که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، تردید حرفه‌ای است. بدینی حرفه‌ای، نگرش حسابرس در قضاوت‌های انتقادی است که همیشه از کفایت و صحت شواهد به دست آمده در طی روند حسابرسی سؤال می‌کند. از طرفی فشار بودجه زمانی که حسابرسان تجربه می‌کنند همچنین به دلیل عدم تعادل بین وظایف و بودجه زمان موجود، فشار فردی ایجاد می‌کند. بدترین تأثیر فشار بودجه زمانی این است که حسابرسان تمام رویه‌های لازم را برنامه‌ریزی می‌کنند و این مراحل را بدون اجرای واقعی آن‌ها امضا می‌کنند. در این شرایط، حسابرس در صورت عدم انجام مراحل مهم، ممکن است نتواند قلب را تشخیص دهند که این امر در کیفیت حسابرسی تولید شده تأثیر خواهد داشت. با دیدن تأثیر منفی که روی کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، دانستن تأثیر فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی مهم است (سعید و موناقدار، ۲۰۱۸).

یکی دیگر از عوامل مهم در کیفیت نتایج حسابرسی‌های انجام شده توسط حسابرسان، استفاده از استدلال‌های اخلاقی است. به گفته رهایونینگسی و ویدیانی (۲۰۱۹)، استدلال‌های اخلاقی یکی از عوامل شکل‌گیری کیفیت حسابرسی است. استدلال‌های اخلاقی فرآیندی برای تشخیص درست یا غلط افراد است و عاملی تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است (جانوارتی و فیسل، ۲۰۱۰). در نظریه رشد شناختی، افراد در سطوح مختلف استدلال‌های اخلاقی طبقه‌بندی می‌شوند که از سه مرحله تشکیل شده‌اند، یعنی: سطح متعارف، سطح متعارف و سطح پس متعارف. نظریه رشد شناختی بر رشد شناختی ساختارهای استدلال اخلاقی متمرکز است که شخص را تشویق به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی می‌کند (میندارتی و همکاران، ۲۰۱۴). سطح بالاتری از استدلال‌های اخلاقی بر رفتار و اعمال فرد تأثیر می‌گذارد و با آگاهی کامل از انتخاب‌های فردی در اجرای منشور رفتاری پشتیبانی می‌کند. حسابرسانی که حسابرسی‌هایی را با استانداردهای اخلاقی انجام می‌دهند، کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشند (نیاهو و همکاران، ۲۰۱۴).

با توجه به حساسیت گزارشگری حسابرسی قابل اطمینان و به موقع بودن، همچنین اهمیت حرفه‌ای بودن و حفظ استقلال حسابرس و تأثیری که رفتارهای تأثیرپذیر از اخلاق می‌تواند بر کیفیت حسابرسی بگذارد نیاز به انجام چنین پژوهشی احساس می‌شد لذا با توجه به موارد ذکر شده اصلی‌ترین سؤال پژوهش حاضر این است که آیا استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذارند؟

۲. مبانی نظری و فرضیات پژوهش

۲-۱. استقلال و کیفیت حسابرسی

تئوری اسناد توضیح می‌دهد که رفتار یک فرد تحت تأثیر عوامل درونی است، یعنی عواملی که از درون فرد می‌آیند؛ به عبارت دیگر، هر اقدامی که فرد انجام دهد تحت تأثیر عوامل درونی خواهد بود. عوامل داخلی، یعنی استقلال،

حسابرسان را در درک شرایط محیطی خود برای دستیابی به اهداف عملکرد در قالب سطح کیفیت حسابرسی تولید شده تحت تأثیر قرار می‌دهد (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

استقلال نگرش حسابرسی است که منفعت شخصی ندارد، بی‌طرف است و به راحتی تحت تأثیر طرف‌هایی نیست که علاقه‌مند به اظهار نظر هستند. استقلال حسابرس هنگام انجام وظایف و تعهدات خود نشان داده می‌شود. استقلال نگرشی است که علیرغم فشار مشتری، حسابرس را در ارائه نظر تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. حسابرسانی که استقلال خود را در طول فرآیند حسابرسی حفظ می‌کنند، کیفیت حسابرسی خوبی تولید خواهند کرد. تحقیقات انجام شده توسط دوی و همکاران (۲۰۱۷)، آپریلا و همکاران^۳ (۲۰۱۹)؛ ماردیجیوونو^۴ و سوبیانته^۵ (۲۰۱۸) نشان می‌دهند که استقلال تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. حسابرسی که نگرش مستقلی ندارد، بر کیفیت پایین فرآیند حسابرسی حاصل تأثیر می‌گذارد، به طوری که گزارش حسابرسی با واقعیت‌ها مطابقت ندارد. وجود استقلال در درون حسابرس به این معنی است که نظر حسابرسی ارائه شده در مورد نتایج حسابرسی صورت‌های مالی از یکپارچگی و عینیت بالایی برخوردار است. حسابرس مستقل از فشار حسابرسی که بخواهد بر حسابرسی تأثیر بگذارد به گونه‌ای که بر اساس وضعیت واقعی اظهار نظر کند، آزاد خواهد بود. سطح بالای استقلالی که حسابرسان در اختیار دارند، کیفیت حسابرسی حاصل را حتی بهتر خواهد کرد (روفیه و همکاران، ۲۰۲۱). براین اساس فرضیه اول تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بین استقلال و کیفیت حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

۲-۲. حرفه گرایی و کیفیت حسابرسی

نظریه اسناد، توضیحی در مورد چگونگی تعیین انگیزه‌های رفتاری یک فرد یا افراد است. یکی از این رفتارها متأثر از اسناد و مدارک، تمایلی است که عوامل درونی مانند ویژگی‌های شخصیتی و خودانگاره‌ای است که در ذات فرد وجود دارد. یکی از عوامل داخلی که حسابرسان را در تولید کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌دهد، حرفه‌ای بودن است. حرفه‌ای گرایی، نگرشی است که حسابرسان باید از آن برخوردار باشند تا کیفیت حسابرسی خوب ایجاد شود. در انجام حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی، حسابرسان موظفند مهارت‌های حرفه‌ای خود را به دقت و به طور کامل به کار گیرند تا کیفیت حسابرسی‌های حاصل را بهبود بخشند (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

تحقیقات انجام شده توسط لیزمانا^۶ و ماچدار^۷ (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که حرفه‌ای بودن حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت نتایج آزمون دارد. این نیز مطابق با تحقیقات انجام شده توسط ایریانی^۸ (۲۰۱۷) و ساری و همکاران (۲۰۲۰) است که نشان می‌دهند حرفه‌ای بودن بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد. حسابرسانی که نگرش حرفه‌ای بالایی دارند حسابرسی

3 Aprila et al.

4 Mardijuwono

5 Subiyanto

6 Lesmana

7 Machdar

8 Iryani

را مسئولانه‌تر انجام می‌دهند و مقررات موجود را رعایت می‌کنند. این امر بر دقت کار آنها تأثیر می‌گذارد و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (ارفودن و رحماواتی، ۲۰۲۰). براین اساس فرضیه دوم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: بین حرفه‌ای بودن و کیفیت حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

۲-۳. شک و تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی

تئوری اسناد توضیح می‌دهد که چگونه یک فرد از نظر تصمیم‌گیری رفتار می‌کند. توانایی حسابرسان در تصمیم‌گیری در زمینه تولید حسابرسی با کیفیت توسط اسناد داخلی، یعنی عواملی که از حسابرسان سرچشمه می‌گیرند، تعیین می‌شود. این توانایی می‌تواند با تلاش فرد شکل بگیرد، مثلاً با افزایش شک و تردید، شک و تردید حرفه‌ای نگرش حسابرسانی است که به این فکر می‌کنند که همواره شواهد حسابرسی را مورد سؤال و ارزیابی قرار می‌دهند. حسابرسانی که شک و تردید حرفه‌ای دارند می‌توانند شواهد حسابرسی شایسته را جمع‌آوری کنند. بدون اعمال شک و تردید حرفه‌ای، حسابرسان تحریف و تقلب ناشی از عمد را پیدا نمی‌کنند؛ بنابراین، بدبینی حرفه‌ای عامل مهمی در تولید حسابرسی گزارش‌های مالی با کیفیت است (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

تحقیقات انجام شده توسط مرواتی^۹ و آریسکا^{۱۰} (۲۰۱۸)؛ سیرگار و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۹) و سپس لنداریکا و ارزیکی (۲۰۲۰) بیان کردند که شک حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. حسابرسی که نگرش شکاک حرفه‌ای بالایی دارند می‌تواند شواهد حسابرسی شایسته را جمع‌آوری کنند تا بتواند به راحتی تحریفات ناشی از تقلب را پیدا کند. این امر بر کیفیت حسابرسی حاصل تأثیر خواهد داشت (دوناتلا، ۲۰۲۱). براین اساس فرضیه سوم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

۲-۴. فشار زمان بودجه و کیفیت حسابرسی

تئوری اسناد توضیح می‌دهد که رفتار یک فرد توسط عوامل درونی یا عوامل بیرونی تعیین می‌شود، یعنی عواملی که از بیرون می‌آیند یا عوامل محیطی که بر رفتار اشخاص تأثیر می‌گذارد. در این حالت، فشار بودجه زمانی یک عامل خارجی است که بر رفتار حسابرسان در تولید کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. فشار بودجه زمانی یک علت بالقوه کاهش رفتار کیفیت حسابرسی است. فشار بودجه زمانی شرایطی است که نشان می‌دهد حسابرسان ملزم به کارآمدی با بودجه زمانی هستند که تهیه شده است یا بحث بسیار فشرده و سفت و سختی در مورد زمان بودجه شده است. زمان حسابرسی باید در واقعیت اختصاص داده شود، نه خیلی طولانی و نه خیلی سریع؛ بنابراین، تخصیص زمان طولانی حسابرسی باعث می‌شود حسابرسان انگیزه‌ای برای فعالیت بیشتر در کار خود نداشته باشند. با این حال، اگر زمان

9 Merawati

10 Ariska

11 Siregar et al.

تخصیص داده شده خیلی محدود باشد، رفتار انحرافی به دلیل برنامه حسابرسی نادیده گرفته می‌شود (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

تحقیقات انجام شده توسط پریماستوتی^{۱۲} (۲۰۱۴)؛ نجیب^{۱۳} و سوریانداری (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد. این به این دلیل است که فشار زمان می‌تواند رفتار ناکارآمد حسابرس را افزایش دهد. سطح بالای فشار بودجه زمانی می‌تواند باعث کاهش اثربخشی و کارایی فعالیت‌های حسابرسی شود که بر کیفیت حسابرسی حاصل تأثیر می‌گذارد. اگر تخصیص زمان بودجه غیرواقعی با دشواری حسابرسی انجام شده توسط حسابرس غیرواقعی باشد، کیفیت حسابرسی می‌تواند بیشتر کاهش یابد (اولابیسی^{۱۴} و همکاران، ۲۰۲۰). براین اساس فرضیه چهارم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه چهارم: بین فشار بودجه زمان و کیفیت حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

۲-۵. نقش استدلال اخلاقی در تعدیل تأثیر استقلال بر کیفیت حسابرسی

نظریه رشد شناختی توضیحی در مورد ساختار استدلال (استدلال اخلاقی) در تشویق حسابرسان به تصمیم‌گیری مطابق با یافته‌های مربوط به ساختارهای توسعه اخلاقی از جمله استقلال می‌باشد. حسابرسانی که استدلال اخلاقی دارند حسابرسان را تشویق می‌کنند تا استقلال خود را حفظ کنند. استقلال نگرش ذهنی حسابرس است که در تصمیم‌گیری در طول فرآیند حسابرسی مغرضانه نیست. فشار مشتریان معمولاً در شرایطی ایجاد می‌شود که مشتری با نتایج آزمایش صورت‌های مالی موافق نیست و در نتیجه باعث می‌شود که صاحب‌کار بر حسابرس تأثیر بگذارد تا اقداماتی را انجام دهد که استانداردهای اخلاقی را نقض می‌کند. وجود فشار از سوی صاحب‌کار مستلزم حفظ استقلال حسابرسان است. کیفیت حسابرسی توسط میزانی که حسابرسان می‌توانند در مقابل فشار اعمال‌شده توسط مشتریان همراه با رفتار اخلاقی مقاومت کنند پشتیبانی می‌شود (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

حسابرسی که نگرش مستقلی دارد، نظر حسابرسی را مطابق با شواهد جمع‌آوری‌شده صادر می‌کند و تحت تأثیر فشار مشتری قرار نمی‌گیرد و نتیجه آن یک حسابرسی با کیفیت است. بر اساس تحقیقات انجام شده توسط راهایونینگسی^{۱۵} و ویدیانتی^{۱۶} (۲۰۱۹)؛ دوی و دویراندرا^{۱۷} (۲۰۱۸) بیان کردند که استدلال اخلاقی تأثیر استقلال بر کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند. حسابرس در حفظ دیدگاه بی‌طرفانه (استقلال) در اجرای حسابرسی، مستلزم استدلال اخلاقی خوب است تا بر کیفیت حسابرسی حاصل تأثیر بگذارد (مگایانی^{۱۸} و همکاران، ۲۰۲۰). براین اساس فرضیه پنجم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

12 Primastuti

13 Najib

14. Olabisi

15 Rahayuningsih

16 Widhiyani

17 Dwirandra

18 Megayani

فرضیه پنجم: استدلال اخلاقی، رابطه بین استقلال و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

۶-۲. نقش استدلال اخلاقی در تعدیل تأثیر حرفه‌ای گری بر کیفیت حسابرسی

حسابرس باید حرفه‌ای بودن خود را حفظ و ارتقا دهد. حرفه‌ای گرایی را می‌توان نگرش یا رفتار حسابرسان در انجام حرفه خود با جدیت و مسئولیت‌پذیری به‌منظور دستیابی به انجام وظایف مندرج در استانداردهای حرفه‌ای تعریف کرد. حسابرسی که نگرش حرفه‌ای دارد، با اهمیت بودن یا نامناسب بودن اطلاعات به دلیل ارتباط با نوع نظری که حسابرس ارائه می‌دهد، بررسی می‌کند. از طریق استدلال اخلاقی، از حسابرسان انتظار می‌رود که مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را مطابق با استانداردهای اخلاقی انجام دهند. این با تئوری رشد شناختی مطابقت دارد که بیان می‌کند حسابرسانی که استدلال اخلاقی بالایی دارند، اگر در هنگام آزمون ارزش‌های حرفه‌ای‌شان با دوراهی مواجه شوند، حرفه‌ای بودن خود را حفظ خواهند کرد. برای حسابرسانی که حسابرسی را مطابق با استانداردهای اخلاقی انجام می‌دهند، کیفیت حسابرسی حاصل تضمین‌شده و عاری از دست‌کاری خواهد بود (نایباهو و همکاران، ۲۰۱۴). براین اساس فرضیه ششم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه ششم: استدلال اخلاقی، رابطه بین حرفه‌ای بودن و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

۷-۲. نقش استدلال اخلاقی در تعدیل تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی

در نظریه رشد اخلاقی (نظریه رشد شناختی) توضیح داده شده است که هر چه سطح رشد اخلاقی فرد بالاتر باشد، استدلال اخلاقی خوبی برای اخذ تصمیمات با کیفیت ایجاد می‌کند. افرادی که سطح استدلال اخلاقی پایینی دارند، در مواجهه با معضلات اخلاقی متفاوت از افرادی که از استدلال اخلاقی بالایی برخوردار هستند، رفتار می‌کنند. سطح بالای رشد اخلاقی حسابرسان را در حفظ شک حرفه‌ای برای تولید حسابرسی با کیفیت تحت تأثیر قرار می‌دهد (مک نامارا و لیاناراجچی^{۱۹}، ۲۰۰۸).

در انجام حسابرسی، حسابرس موظف است به اظهارات یا شواهد ارائه‌شده توسط صاحب‌کار بی‌اعتقاد باشد. شک و تردید حرفه‌ای به این معناست که ممتحن با نگرشی که همیشه کفایت و صحت شواهد به‌دست‌آمده در طول بررسی را زیر سؤال می‌برد، قضاوت انتقادی می‌کند. وجود استدلال اخلاقی حسابرسان را ترغیب می‌کند تا با حفظ شک و تردید حرفه‌ای خود مطابق با منشور اخلاقی عمل کنند. استدلال اخلاقی که در حل هر مشکلی که با آن روبرو می‌شود، حسابرسان را در تصمیم‌گیری در جمع‌آوری شواهد حسابرسی بهتر و عاقل‌تر می‌کند و دقت در جمع‌آوری شواهد، کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشد (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

براساس تحقیقات انجام شده توسط لئزن و همکاران (۲۰۱۰)، بیان شده است که استدلال اخلاقی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای را بر کیفیت حسابرسی تقویت می‌کند. حسابرسان با سطح بالایی از استدلال اخلاقی مطابق با قوانین اخلاقی قابل‌اجرا عمل می‌کنند تا از رفتار ناکارآمد جلوگیری کنند. این امر بر دقت نظر حسابرس تأثیر می‌گذارد که کیفیت

حسابرسی‌های تولید شده توسط حساب‌برسان را بهبود می‌بخشد (میوویسن^{۲۰}، ۲۰۱۹). براین اساس فرضیه هفتم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه هفتم: استدلال اخلاقی، رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

۸-۲. نقش استدلال اخلاقی در تعدیل اثر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی

نظریه رشد شناختی توضیح می‌دهد که مراحل برای افراد وجود دارد که توانایی تفکر اخلاقی خود را توسعه دهند. این مراحل تعیین‌کننده سطح استدلال اخلاقی فردی است. هر چه سطح استدلال اخلاقی بالاتر باشد، فرد در تصمیم‌گیری، عمل و برخورد با مشکلات مربوط به ادراکات اخلاقی به ارزش‌های اخلاقی و اخلاقی توجه می‌کند. حساب‌برسانی که استدلال اخلاقی دارند به راحتی به فشارهای ناشی از فشار بودجه زمانی پاسخ می‌دهند تا بر کیفیت حسابرسی حاصل تأثیر بگذارد (دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

فشار بودجه زمانی فشاری است که به دلیل محدودیت منابع موجود در فرآیند تکمیل یک کار ایجاد می‌شود. با ظهور فشار بودجه زمانی، حساب‌برس به دو صورت عملکردی و ناکارآمد پاسخ می‌دهد. پاسخ عملکردی رفتار حساب‌برسان برای بهتر کار کردن با استفاده از بهترین زمان ممکن است، درحالی که پاسخ ناکارآمد رفتار حساب‌برسان است که در نتیجه زمان ناکافی تعیین شده برای حساب‌برس تحت فشار کار خواهد کرد تا کار با سرعت بیشتری انجام شود که منجر به احتمال نادیده گرفتن برخی از فرآیندهای حسابرسی می‌شود (مارقیم^{۲۱} و همکاران، ۲۰۰۵).

مشکل زمانی است که حساب‌برس پاسخی ناکارآمد ارائه می‌دهد که بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، به طوری که نیاز به استدلال اخلاقی است. لنداریکا^{۲۲} و اریزکی^{۲۳} (۲۰۲۰) دریافتند که استدلال اخلاقی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی حاصل دارد. استدلال اخلاقی یک مفهوم اساسی و توانایی فرد در تجزیه و تحلیل تصمیمات و تعیین کنش اخلاقی در برخورد با موقعیت‌های اجتماعی خاص است، به ویژه هنگامی که با یک معضل اخلاقی مواجه می‌شود. هر چه سطح استدلال اخلاقی یک فرد بالاتر باشد، احتمال بیشتری دارد که کار درست را انجام دهد؛ بنابراین، حساب‌برسانی که استدلال اخلاقی دارند، به منظور تولید حسابرسی با کیفیت به فشار بودجه زمانی به صورت عملکردی پاسخ خواهند داد (دوی و همکاران، ۲۰۲۱). براین اساس فرضیه هشتم تحقیق به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه هشتم: استدلال اخلاقی، رابطه بین فشار بودجه زمان و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

۳. پیشینه پژوهش

هوهانگ و هونگ^{۲۴} (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر حجم کار حساب‌برسان بر کیفیت حسابرسی تحت فشار بودجه زمانی حسابرسی پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان داد که زمانی که ساعات کل حسابرسی از ساعات بودجه بندی شده تجاوز

20 Meuwissen

21 Margheim

22 Landarica

23 Arizqi

24 Hwang & Hong

کند (یعنی انحراف بودجه نامطلوب)، شدت حجم کار حسابرس تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین یافته‌های تحقیق نشان داد که استرس و فرسودگی که از ساعات حسابرسی افزایش یافته تحت فشار بودجه ایجاد می‌شود، می‌تواند حسابرسان را مجبور کند در رفتارهایی مشارکت کنند که به کیفیت حسابرسی آسیب می‌رسانند.

رismaadriani و همکاران^{۲۵} (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر فشار بودجه در وقت، مرکز کنترل، عملکرد حسابرس و تعهدات سازمانی در مورد رفتارهای ناکارآمد حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه با هدف تعیین تأثیر فشار بودجه زمان، منبع کنترل، عملکرد حسابرس و تعهد سازمانی در رفتارهای ناکارآمد حسابرسی انجام شد. جامعه این مطالعه همه حسابرسان بودند که در شرکت حسابداری عمومی در استان بالی کار می‌کردند. روش نمونه‌گیری در این مطالعه، نمونه‌گیری اشباع بود که در آن از تمام افراد جامعه به‌عنوان نمونه استفاده شد، یعنی ۱۲۰ حسابرس. نتایج نشان داد که فشار بودجه زمانی و منبع کنترل خارجی تأثیر مثبتی بر رفتار حسابرسی ناکارآمد، تعهد سازمانی تأثیر منفی بر رفتار حسابرسی ناکارآمد دارد، درحالی‌که منبع کنترل داخلی و عملکرد حسابرس هیچ تأثیری بر رفتار حسابرسی ناکارآمد ندارد. تحقیقات آینده می‌توانند متغیرهای دیگری را نیز اضافه کنند که تأثیر بیشتری در رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند. اسوار و همکاران^{۲۶} (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی: نقش فشار بودجه در زمان» انجام دادند. این مطالعه با هدف ارائه شواهد تجربی در مورد رابطه بین استقلال، شایستگی، انگیزه و کیفیت حسابرسی انجام شد. همچنین اثر تعدیل‌کننده فشار بودجه زمان بر رابطه بین عوامل و کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کند. داده‌های این مطالعه از طریق فرم گوگل جمع‌آوری شد که در آن ۵۷ پرسشنامه حداقل برای مدت دو سال برای بازرسان داخلی دولت در بازرسی اصلی موسسه عالی حسابرسی اندونزی ارسال شد. یافته‌های حاصل از این مطالعه نشان داد که صلاحیت و انگیزه تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد درحالی‌که استقلال این تأثیر را ندارد. فشار بودجه زمان به‌طور قابل توجهی چنین رابطه‌ای را تعدیل نمی‌کند.

سالسابیل^{۲۷} و یودواتی^{۲۸} (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر حرفه‌ای‌گرایی، هدف و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه با هدف بررسی تأثیر حرفه‌ای بودن، عینیت و فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی به‌طور هم‌زمان یا جزئی انجام شد. نمونه این مطالعه حسابرسان شرکت‌های حسابداری عمومی در شهر باتام بود. نتایج آزمون تجزیه و تحلیل هم‌زمان نشان می‌دهد که متغیرهای حرفه‌ای بودن، هدف و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند. البته متغیر فشار بودجه زمان به‌طور جزئی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

دوی و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی» در کشور اندونزی انجام دادند. این مطالعه با هدف بررسی و

25 Rismaadriani et al.

26 Aswar et al.

27 Salsabila

28 Yudowati

تجزیه و تحلیل تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی با استدلال اخلاقی به عنوان یک متغیر تعدیل کننده انجام شد. نمونه آماری شامل ۶۷ حسابرس بود. جمع آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه انجام شد. نتیجه تحقیق نشان می‌دهد که استقلال تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. حرفه‌ای بودن تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. فشار بودجه زمان تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد. استدلال اخلاقی تأثیر استقلال بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. استدلال اخلاقی تأثیر حرفه‌ای بودن بر کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی‌کند. استدلال اخلاقی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بودن بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. استدلال اخلاقی تأثیر فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

ساری پوتو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «تأثیر شخصیت ماکیاولی و فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر رفتار ناکارآمد حسابرسان» انجام دادند. هدف از این مطالعه بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان با واسطه تأثیر ویژگی ماکیاولی و فشار بودجه زمان بر رفتار حسابرسان است. این مطالعه نمونه‌ای از کلیه حسابرسان اداره حسابداری عمومی استان بالی در کشور مالزی را به دست آورد. نتایج نشان می‌دهد رفتار ناکارآمد حسابرسان به طور کامل تأثیر صفات ماکیاولی را بر کیفیت حسابرسی واسطه قرار می‌دهد، درحالی که رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر جزئی فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی را واسطه قرار می‌دهد. نتایج این مطالعه را می‌توان برای حسابرسان و ورودی انجمن حسابرسان عمومی اندونزی در بهبود کیفیت حسابرسی با سرکوب و جلوگیری از رفتار ناکارآمد حسابرسان به دلیل تأثیر ویژگی ماکیاولی و فشار بودجه زمان در نظر گرفت.

سوانستروم^{۲۹} (۲۰۱۸) به بررسی ارتباط بین فشار بودجه زمانی، فعالیت‌های آموزشی و رفتار ناکارآمد حسابرسان در مؤسسات حسابرسی کوچک پرداخت. تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که فشار زمانی به گونه‌ای مثبت با رفتار ناکارآمد حسابرسان همراه است، درحالی که سطح مشارکت در فعالیت‌های آموزشی مانند کارگاه‌های آموزشی و سمینارها به گونه‌ای منفی با رفتار ناکارآمد حسابرسان مرتبط می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی زمانی در معرض ریسک است که حسابرسان، سطح بالایی از فشار زمانی را تجربه کنند و همچنین حسابرسانی که اغلب در بخشی از فعالیت‌های آموزشی به میزان کمتر در تعامل هستند، دارای رفتار ناکارآمد خواهند بود.

رسولی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی به ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی پرداختند نتایج تحقیق نشان داد متغیرهای صلاحیت حسابرسان، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی و برنامه‌ریزی و روش‌شناسی به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت خدمات حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی را دارند.

فتحی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی به بررسی تأثیر ذهنیت فلسفی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و نیز تأثیر فشار بودجه زمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ذهنیت فلسفی حسابرسان و قضاوت

حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد. بدین صورت که ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر به دلیل فشار بودجه زمانی حسابرسان را از بکار بردن ذهنیت فلسفی بهینه دور می‌سازد؛ و این می‌تواند موجب شود حسابرس به صورت سطحی قضاوت نماید.

موزری و مران جوری (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «ارتباط بین فشار بودجه زمانی و تعارض سازمانی حرفه‌ای با رفتار ناکارآمد حسابرسان» انجام دادند. به بررسی ارتباط بین فشار بودجه زمانی و تعارض سازمانی حرفه‌ای با رفتار ناکارآمد حسابرسان می‌پردازد. نتایج تحقیق بیانگر آن است که هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد و به جز فرضیه فرعی اول فشار بودجه زمانی و کاهش کیفیت بازرسی و فرضیه فرعی دوم تعارض سازمانی حرفه‌ای و گزارش در حداقل زمان فرضیات دیگر تأیید شدند و رابطه معناداری بین آن‌ها حاکم بوده است.

طباطبائی فخار و حسین زاده (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر تعهد حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی» انجام دادند. به بررسی تأثیر تعهد حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی پرداخته است. فشار بودجه زمانی، زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی بیش از زمان پیش‌بینی شده در بودجه بوده و حسابرس ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می‌باشد. جامعه آماری، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی شهر مشهد انتخاب و با توجه به حجم جامعه در دسترس، حداقل حجم نمونه انتخابی تعداد ۲۱۰ نفر شد. نتایج نشان داد بین تعهد سازمانی و فشار بودجه زمانی در حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

صالحی (۱۳۹۵)، به بررسی رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده‌اند. نتایج بیانگر این امر بوده است که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی دارای تأثیر مثبت و معناداری بوده است.

۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و همچنین از لحاظ روش میدانی و از لحاظ جمع‌آوری

چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. ابزار مورد استفاده برای جمع‌آوری متغیرهای تحقیق پرسشنامه می‌باشد.

جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل مؤسسات حسابرسی است. لازم به ذکر است که منظور از حسابرسان، شامل تمام افرادی است که بروی پروژه‌های حسابرسی موسسه فعالیت دارند و رتبه آن‌ها مدنظر نیست. برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامحدود از رابطه ۱ و ۲ استفاده شده است در این رابطه Z مقدار احتمال استاندارد است که برابر $1/96$ و α سطح خطا برابر با 0.05 است و δ انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از رابطه ۲ برابر با $67/1$ است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱). ε دقت موردنظر پژوهش گر است که برابر با $1/1$ فرض شده است، با توجه به رابطه ۱ حجم نمونه حدود ۱۷۴ نفر به دست می‌آید.

$$n = \frac{\delta^2 * Z_{\alpha}^2}{e^2} = 174 \quad (1)$$

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{\max(x_i) + \min(x_i)} = 0.67 \quad (2)$$

پرسشنامه‌ها بین جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل مؤسسات حسابرسی توزیع شد که برای نمونه تعدادی از بین این جامعه آماری با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند و پرسشنامه بین این افراد توزیع شد. با توجه به فرمول کوکران، حجم نمونه آماری ۱۷۴ نفر برآورد شد که در این تحقیق با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت ۲۹۸ پرسشنامه در سال ۱۴۰۱ بین اعضای جامعه توزیع و پس از تکمیل پرسشنامه‌ها، تعداد ۱۷۴ پرسشنامه به منظور تجزیه و تحلیل آماری مورد استفاده قرار گرفت. همچنین، بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار Excel و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری که یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده و روشی مبتنی بر کوواریانس و واریانس (حداقل مجذورات جزئی) است، با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

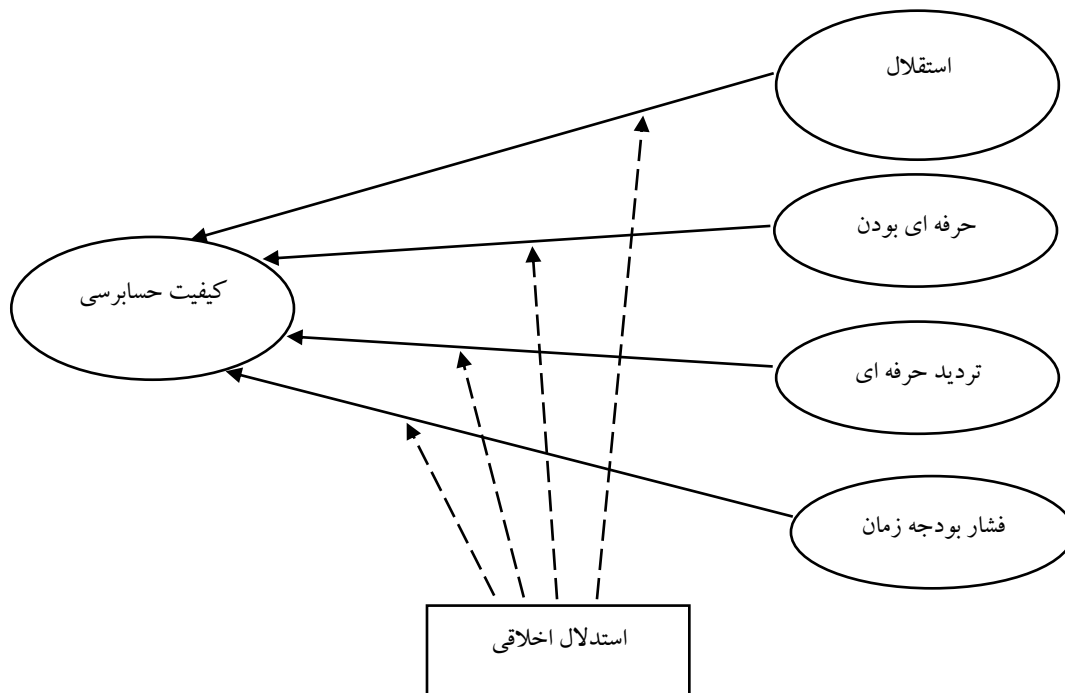
متغیر وابسته در این تحقیق عبارت است از کیفیت حسابرسی، برای سنجش این متغیر از پرسشنامه نچل و همکاران (۲۰۱۳)، متشکل از ۱۲ گویه در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) می‌باشد.

متغیرهای مستقل تحقیق شامل استقلال حسابرس، فشار بودجه زمانی، تردید حرفه‌ای و حرفه‌ای بودن می‌باشد. که برای سنجش استقلال حسابرس از پرسشنامه طراحی شده توسط دسموند و همکاران (۲۰۱۳)؛ متشکل از ۱۲ گویه و جهت سنجش متغیر فشار بودجه زمانی مشابه پژوهش اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۳)، عمل شده است. گزاره‌های استفاده شده این متغیر متشکل از ۹ گویه و برای سنجش شک و تردید حرفه‌ای در این پژوهش از مقیاس توسعه یافته توسط هرت (۲۰۱۰) استفاده شد این متغیر متشکل از ۱۳ گویه و جهت سنجش حرفه‌ای بودن حسابرس از پرسشنامه طراحی شده توسط کاواس و همکاران (۲۰۲۰) استفاده شد. این متغیر متشکل از ۱۱ گویه در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) می‌باشد.

متغیر تعدیلگر در این تحقیق عبارت است از استدلال اخلاقی، به منظور سنجش این متغیر از آزمون رشد استدلال اخلاقی طراحی شده توسط معنوی پور (۱۳۹۰) استفاده شده است. این آزمون شامل ۱۳ گویه است که به هر گویه بسته به پاسخ، نمره‌ای از ۱ تا ۵ بر حسب مقیاس لیکرت ۵ نقطه‌ای اختصاص می‌یابد.

۵. مدل مفهومی تحقیق

مبتهی بر مبانی نظری، فرضیات و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی تحقیق به صورت زیر می‌باشد.



شکل ۱: مدل مفهومی (به اقتباس از پژوهش دوی و همکاران، ۲۰۲۱).

۶. یافته‌های پژوهش

۱-۶. اطلاعات جمعیت شناختی

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه مردان هستند (۱۲۳ نفر)، بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای مدرک حسابداری (۱۱۲ نفر) از لحاظ جایگاه حرفه‌ای دارای سمت شغلی سرپرست می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۸۷ نفر) و ۱۰۳ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بین ۱۰ تا ۲۰ سال می‌باشند.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

آمار	اطلاعات جمعیت شناختی
۱۷۴	مشارکت کنندگان
۱۱۲	حسابداری
۴۱	مدیریت

اطلاعات جمعیت شناختی	آمار
اقتصاد	۴
سایر	۱۷
جنسیت	زن
	۵۱
مرد	۱۲۳
	۲۳
مدرک تحصیلی	دکتری
	کارشناسی ارشد
	۸۷
سابقه کار	کارشناسی
	زیر ۱۰ سال
	۴۹
	۱۰ تا ۲۰ سال
بالای ۲۰ سال	۱۰۳
	۲۲

۲-۶. برازش مدل تحقیق و ارزیابی مدل اندازه گیری

مطابق با الگوریتم تحلیل PLS، برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ معیاری برای سنجش پایایی و سنجش پایایی مناسب برای ارزیابی پایداری درونی^{۲۱} (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همچنین، روش PLS نیز معیار مدرن‌تری نسبت به مقدار آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد، برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود، تمامی این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی کسب کرده‌اند، پس می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش حاضر را تأیید ساخت. برای سنجش روایی سازه‌های پرسشنامه و ابعاد آن، از تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، استفاده شده است. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۴ است. برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده استفاده شده است. شاخص میانگین واریانس استخراج شده میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن یا به عبارتی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود از آنجایی که تمامی سازه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ و تمامی متغیرها دارای شاخص میانگین واریانس استخراج شده بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشند، پرسشنامه از روایی مناسبی برخوردار است.

جدول (۲) برازش مدل تحقیق و ارزیابی مدل اندازه‌گیری

متغیرها	گویه‌ها	بار عاملی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی
استقلال	In01	۰/۷۹۵	۰/۹۲۹	۰/۵۸۹	۰/۹۴۳
	In02	۰/۸۳۹			
	In03	۰/۷۰۲			
	In04	۰/۷۵			
	In05	۰/۷۳۵			
	In06	۰/۷۸			
	In07	۰/۸۲۵			
	In08	۰/۶۶۵			
	In09	۰/۷۹۱			
	In10	۰/۸۲۸			
	In11	۰/۷۱۲			
حرفه‌ای بودن	Pr01	۰/۸۹۲	۰/۹۴۱	۰/۶۳۳	۰/۹۴۹
	Pr02	۰/۷۵۸			
	Pr03	۰/۹۲۳			
	Pr04	۰/۶۴۹			
	Pr05	۰/۷۶۱			
	Pr06	۰/۸۲۳			
	Pr07	۰/۸۳۹			
	Pr08	۰/۸۱۴			
	Pr09	۰/۸۳۳			
	Pr10	۰/۸۲۹			
	Pr11	۰/۵۶۲			
تردید حرفه‌ای	PS01	۰/۷۴۳	۰/۹۳۵	۰/۵۷۲	۰/۹۴۵
	PS02	۰/۶۴۹			
	PS03	۰/۷۴			
	PS04	۰/۷۹۲			
	PS05	۰/۸۶			
	PS06	۰/۸۳۸			
	PS07	۰/۹۰۷			
	PS08	۰/۸۰۵			

متغیرها	گویه‌ها	بار عاملی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی
فشار بودجه زمان	PS09	۰/۶۲	۰/۸۹۶	۰/۵۴۱	۰/۹۱۴
	PS10	۰/۵۹۷			
	PS11	۰/۷۸۳			
	PS12	۰/۶۰۶			
	PS13	۰/۸۱			
	TBP1	۰/۷۴۶			
	TBP2	۰/۷۹			
	TBP3	۰/۷۶۸			
	TBP4	۰/۶۵۲			
	TBP5	۰/۷۱۶			
	TBP6	۰/۷۶۷			
	TBP7	۰/۷۰۷			
	TBP8	۰/۷۸۲			
	TBP9	۰/۶۸۱			
کیفیت حسابرسی	AQ01	۰/۷۴	۰/۹۳۴	۰/۵۸۲	۰/۹۴۳
	AQ02	۰/۷۶۶			
	AQ03	۰/۷۶۷			
	AQ04	۰/۷۴۱			
	AQ05	۰/۷۰۲			
	AQ06	۰/۸۴۳			
	AQ07	۰/۷۰۲			
	AQ08	۰/۷۸۵			
	AQ09	۰/۷۷۵			
	AQ10	۰/۶۸۹			
	AQ11	۰/۸۶۲			
	AQ12	۰/۷۶۵			
استدلال اخلاقی	MR01	۰/۷۱۷	۰/۹۱۹	۰/۵۱۱	۰/۹۳۱
	MR02	۰/۷۳۱			
	MR03	۰/۷۶۵			
	MR04	۰/۷۱			
	MR05	۰/۶۴۱			

متغیرها	گویه‌ها	بار عاملی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی
	MR06	۰/۶۱۶			
	MR07	۰/۵۶۹			
	MR08	۰/۸۲۷			
	MR09	۰/۷۸۵			
	MR10	۰/۸۲۳			
	MR11	۰/۷۴۶			
	MR12	۰/۶۵۳			
	MR13	۰/۶۶			

۳-۶. روایی واگرا

فورنل و لارکر^{۲۲} (۱۹۸۱) روشی را برای تعیین میزان روایی واگرای مدل‌های اندازه‌گیری تعیین نمودند. این روش میزان رابطه یک متغیر با سؤالاتش در مقایسه رابطه آن متغیر با سایر متغیرها است؛ به طوریکه روایی واگرای قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک متغیر در مدل تعامل بیشتری با سؤالات خود دارد تا با سؤالات دیگر. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن متغیر و متغیرهای دیگر (مربع مقدار ضرایب همبستگی بین متغیرها) در مدل باشد (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). جدول (۳) ماتریس مربوط به روایی واگرای مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول (۳). آزمون فورنل - لارکر

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶
۱- استدلال اخلاقی	۰/۷۱۵					
۲- استقلال	۰/۶۹۸	۰/۷۶۸				
۳- تردید حرفه‌ای	۰/۷۱۲	۰/۷۳۶	۰/۷۵۶			
۴- حرفه‌ای بودن	۰/۷۰۹	۰/۷۴۵	۰/۷۳۱	۰/۷۹۶		
۵- فشار بودجه زمانی	-۰/۱۴۸	-۰/۱۲۹	-۰/۱۹۸	-۰/۱۴۳	۰/۷۳۵	
۶- کیفیت حسابرسی	۰/۶۸۲	۰/۷۵	۰/۷۱۵	۰/۷۵۶	-۰/۲۳۵	۰/۷۶۳

همانگونه که از جدول (۳) برگرفته از روش فورنل کورنر (۱۹۸۱) مشخص است، مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده متغیرها در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آنها در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند بیشتر است. از اینرو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، متغیرها تعامل بیشتری با سؤالات خود دارند تا با متغیرهای دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسب است.

۶-۴. شاخص استون-گیسر Q2

این شاخص که توسط استون و گیسر (۱۹۷۵) معرفی شد، قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. به اعتقاد آن‌ها مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده اند (هیرو همکاران، ۲۰۱۷).

جدول (۴). شاخص استون-گیسر Q²

متغیر	شاخص Q ²
استدلال اخلاقی	۰/۵۱۲
استقلال	۰/۴۸۸
تردید حرفه‌ای	۰/۶۰۲
حرفه‌ای بودن	۰/۷۲۸
فشار بودجه زمانی	۰/۴۶۱
کیفیت حسابرسی	۰/۵۰۹

در جدول (۴) مقادیر مربوط به Q² متغیرهای مدل تحقیق حاضر مشخص شده است. با توجه به اینکه مقدار Q² برای تمامی متغیرهای درون‌زای مدل تحقیق حاضر بیشتر از ۰/۳۵ است، نشان از قدرت پیش بینی قوی متغیرهای برون‌زای مربوط به آنها را دارد و در نتیجه می‌توان بیان کرد که قدرت پیش بینی مدل ساختاری تحقیق مناسب و قوی است.

۶-۵. آزمون فرضیه‌های تحقیق

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادله‌های ساختاری استفاده شد.

جدول (۵): نتایج فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ها	ضریب مسیر	آماره t	ارزش P	نتیجه
۱ استقلال -> کیفیت حسابرسی	۰/۴۵	۴/۳۲۹	۰/۰۰۰	تأیید
۲ حرفه‌ای بودن -> کیفیت حسابرسی	۰/۲۴	۳/۰۵۳	۰/۰۰۲	تأیید
۳ تردید حرفه‌ای -> کیفیت حسابرسی	۰/۲۲	۲/۴۲۸	۰/۰۱۶	تأیید
۴ فشار بودجه زمان -> کیفیت حسابرسی	-۰/۱۰	۲/۹۹۹	۰/۰۰۳	تأیید
۵ استقلال × استدلال اخلاقی -> کیفیت حسابرسی	۰/۲۸	۳/۴۳۷	۰/۰۰۱	تأیید
۶ حرفه‌ای بودن × استدلال اخلاقی -> کیفیت حسابرسی	-۰/۰۵	۰/۹۲۵	۰/۳۵۵	رد
۷ تردید حرفه‌ای × استدلال اخلاقی -> کیفیت حسابرسی	-۰/۲۳	۰/۸۹۷	۰/۰۰۴	تأیید
۸ فشار بودجه زمان × استدلال اخلاقی -> کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۹	۰/۳۱۳	۰/۷۵۵	رد

نتایج آزمون فرضیات تحقیق در جدول ۵ ملاحظه می‌شود که در ذیل به بررسی نتایج آزمون فرضیات ارائه می‌شود:

فرضیه اول: بین استقلال و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود استقلال به میزان $0/45$ بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت (مستقیم) دارد و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 2/58$ قرار دارد ($t = 4/32$)، این ضریب مسیر در سطح $0/01$ معنی‌دار می‌باشد و در نتیجه این فرضیه با اطمینان 99% تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: بین حرفه‌ای بودن و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود حرفه‌ای بودن به میزان $0/24$ بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت (مستقیم) دارد و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 2/58$ قرار دارد ($t = 3/05$)، این ضریب مسیر در سطح $0/01$ معنی‌دار می‌باشد و بنابراین این فرضیه با اطمینان 99% تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود تردید حرفه‌ای به میزان $0/22$ بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت (مستقیم) دارد و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 1/96$ قرار دارد ($t = 2/42$)، این ضریب مسیر در سطح $0/05$ معنی‌دار می‌باشد و در نتیجه این فرضیه با اطمینان 95% تأیید می‌شود.

فرضیه چهارم: بین فشار بودجه زمان و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود فشار بودجه زمان به میزان $0/10$ بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی (معکوس) دارد و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 2/58$ قرار دارد ($t = 2/99$)، این ضریب مسیر در سطح $0/01$ معنی‌دار می‌باشد و لذا این فرضیه با اطمینان 99% تأیید می‌شود.

فرضیه پنجم: استدلال اخلاقی، رابطه بین استقلال و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

همان‌طور که مشاهده می‌شود استدلال اخلاقی به میزان $0/28$ رابطه بین استقلال و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 2/58$ قرار دارد ($t = 3/43$)، این ضریب مسیر در سطح $0/01$ معنی‌دار می‌باشد و لذا این فرضیه با اطمینان 99% تأیید می‌شود.

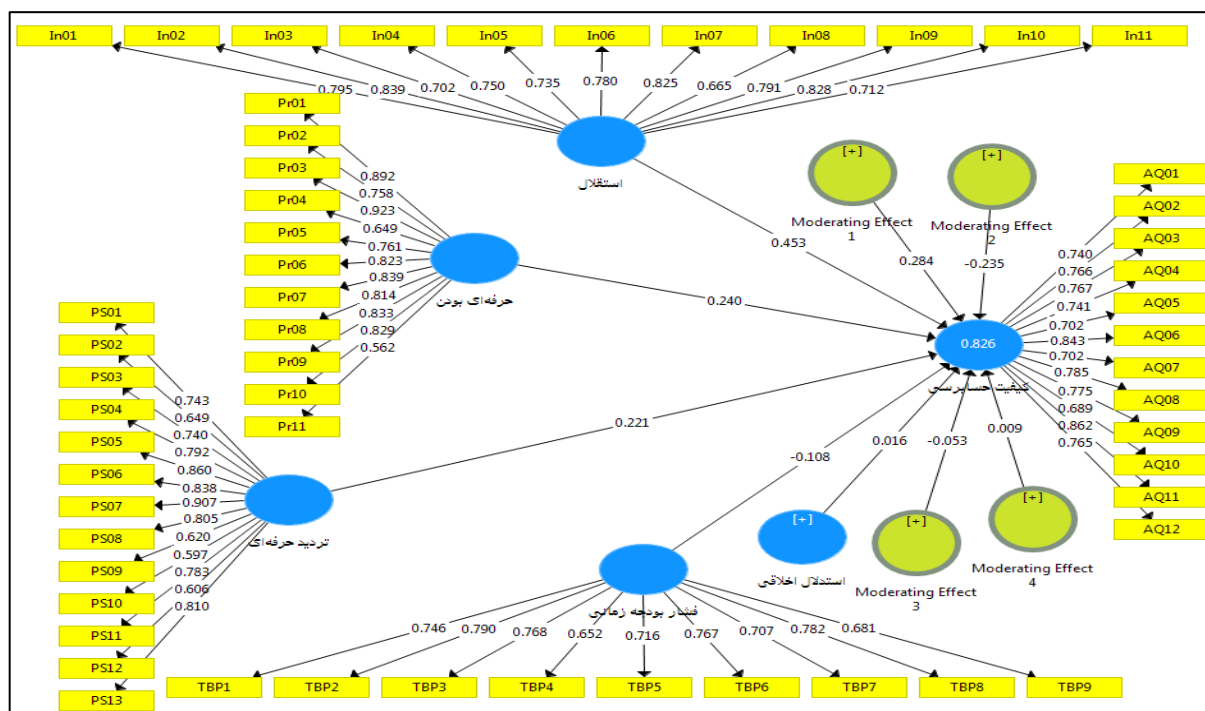
فرضیه ششم: استدلال اخلاقی، رابطه بین حرفه‌ای بودن و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

همان‌طور که مشاهده می‌شود استدلال اخلاقی به میزان $-0/05$ رابطه بین حرفه‌ای بودن و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند، ولی با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 1/96$ قرار ندارد ($t = 0/925$)، این ضریب مسیر معنی‌دار نمی‌باشد و در نتیجه این فرضیه رد می‌شود.

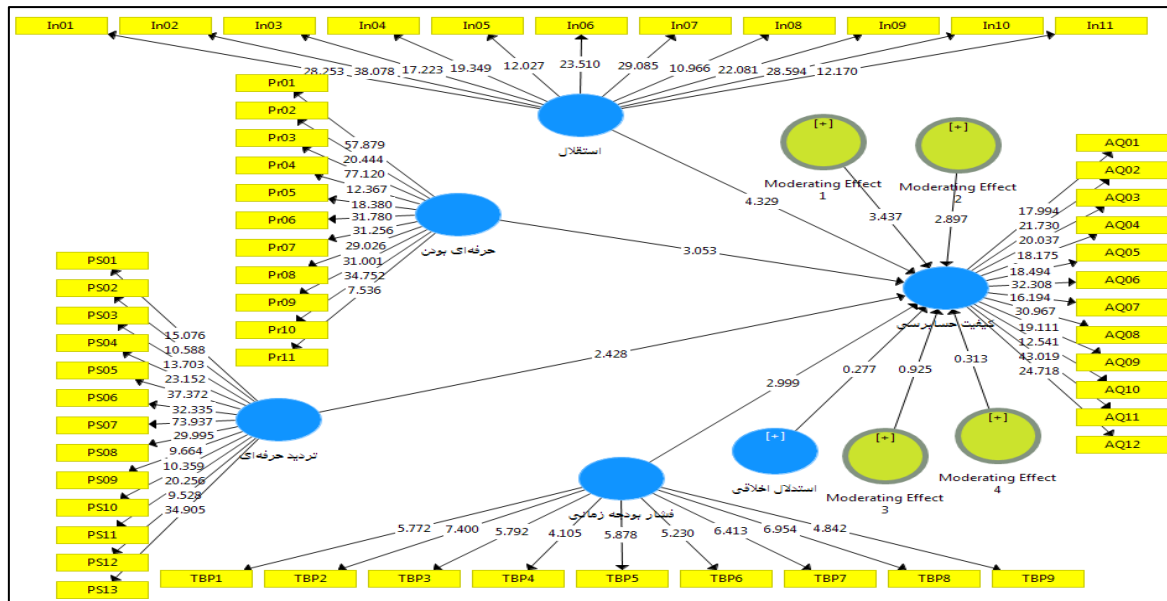
فرضیه هفتم: استدلال اخلاقی، رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابداری را تعدیل می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود استدلال اخلاقی به میزان ۰/۲۳- رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابداری را تعدیل می‌کند و با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 2/58$ قرار دارد ($t = 2/89$)، این ضریب مسیر در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار می‌باشد و بنابراین این فرضیه با اطمینان ۹۹٪ تأیید می‌شود.

فرضیه هشتم: استدلال اخلاقی، رابطه بین فشار بودجه زمان و کیفیت حسابداری را تعدیل می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود استدلال اخلاقی به میزان ۰/۰۰۹- رابطه بین فشار بودجه زمان و کیفیت حسابداری را تعدیل می‌کند، ولی با توجه به این که مقدار t خارج از بازه $\pm 1/96$ قرار ندارد ($t = 0/313$)، این ضریب مسیر معنی‌دار نمی‌باشد و در نتیجه این فرضیه رد می‌شود.

شکل‌های ۲ و ۳ ضرایب مسیر و مقادیر t مدل آزمون‌شده و جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه‌ها را به طور خلاصه نشان می‌دهند. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، به منظور بررسی معنادار بودن ضرایب مسیرها در مدل از آماره t استفاده شده است. اگر t خارج از بازه $\pm 1/96$ باشد، ضریب مسیر در سطح ۰/۰۵ و اگر t خارج از بازه $\pm 2/58$ باشد، ضریب مسیر در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار است.



شکل (۲): ضرایب مسیر (β)

شکل (۳): مقادیر t

۷. نتیجه‌گیری و پیشنهاد

نظریه اسناد توضیح می‌دهد که عوامل درونی و بیرونی وجود دارند که با هم بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارند. عوامل درونی عواملی هستند که از درون فرد نشأت می‌گیرند، درحالی‌که عوامل بیرونی عواملی هستند که از بیرون از شخصیت فرد مانند شرایط یا موقعیت‌های خاص ناشی می‌شوند. عوامل داخلی و خارجی، یعنی استقلال، حرفه‌ای بودن، شک حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسی تولید شده توسط حسابرسان تأثیر می‌گذارد (دوی و همکاران، ۲۰۲۱). تحقیقات انجام شده توسط آریسینتا (۲۰۱۳) بیان می‌کند که شایستگی، استقلال، فشار زمانی بودجه و حق‌الزحمه حسابرسی به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. سپس، تحقیقات انجام شده توسط هالیم^{۳۰} و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌کند که شایستگی، استقلال و حرفه‌ای بودن حسابرسان به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. استقلال، حرفه‌ای بودن، شک و تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی با هم کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشد. هرچه حرفه‌ای بودن حسابرس، شک و تردید حرفه‌ای او و حمایت از نگرش استقلال و پاسخگویی به فشار بودجه زمانی با پاسخ عملکردی بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی حاصل بهتر خواهد بود. برای این اساس در تحقیق حاضر تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر استدلال اخلاقی در قالب هشت فرضیه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است که در فرضیه اول پژوهش استقلال تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، این امر نشان می‌دهد که هر چه استقلال حسابرس بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی حاصل بالاتر می‌رود؛ زیرا حسابرسان، دیدگاهی عینی، قابل‌اعتماد و صادقانه از صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه می‌دهند. این امر بر بهبود کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و اعتماد عمومی را

نسبت به کیفیت حسابرسی‌های تولیدشده توسط حسابرسان تشویق می‌کند. نتایج حسابرسی با کیفیت، می‌تواند کار را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در فرآیند تصمیم‌گیری آسان‌تر کند.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد حرفه‌ای بودن تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد این نشان می‌دهد که هر چه حرفه‌ای بودن حسابرسان بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی حاصل نیز بالاتر است. حسابرسی که دارای سطح بالایی از حرفه‌ای بودن است، با در نظر گرفتن اینکه آیا اطلاعات مناسب بر اظهارنظر حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر، مسئولیت بیشتری نسبت به اجرای حسابرسی خواهد داشت که منجر به یک حسابرسی با کیفیت می‌شود. بنابراین، حسابرسانی که دارای نگرش حرفه‌ای هستند، مسئولیت انجام وظایف خود را با جدیت و کامل بر عهده خواهند داشت تا کیفیت حسابرسی‌هایی را که تولید می‌کنند بهبود بخشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد شک حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد این نشان می‌دهد که هر چه حسابرس شک حرفه‌ای بالاتری داشته باشد، کیفیت حسابرسی حاصل نیز بالاتر خواهد بود. این بدان معناست که حسابرسانی که دارای نگرش شک حرفه‌ای بالا هستند؛ در جمع‌آوری شواهد حسابرسی مناسب‌تر خواهند بود تا بر صحت اظهارنظر تأثیر بگذارند که کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشد. بنابراین، حسابرسان با شک و تردید حرفه‌ای بالا همیشه نسبت به احتمال تحریف بااهمیت ناشی از قصد یا خطا احساس هوشیاری می‌کنند. حسابرس به راحتی توضیحات ارائه‌شده توسط حسابرسی شونده را نمی‌پذیرد، اما برای به دست آوردن دلایل، شواهد و تائید در مورد موضوع موردحسابرسی سؤالاتی را مطرح می‌کند. وجود شک و تردید حرفه‌ای حسابرس بر صحت ارائه نظرات و بهبود کیفیت حسابرسی حاصل تأثیر خواهد داشت.

نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان داد، فشار بودجه زمانی تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد این نشان می‌دهد که هرچه فشار بودجه زمانی توسط حسابرسان بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی پایین‌تر خواهد بود. این نشان می‌دهد که در انجام حسابرسی، حسابرسان اغلب فشار بودجه زمانی را تجربه می‌کنند، زیرا باید حسابرسی را در یک زمان مشخص تکمیل کنند. اثر فشار زمان بودجه زمانی جدی می‌شود که حسابرس چندین روش حسابرسی را برای رعایت مهلت‌های حسابرسی از پیش تعیین‌شده نادیده می‌گیرد تا بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. بنابراین، فشار بودجه زمانی باعث استرس فردی می‌شود که زمان موجود با تعداد وظایف محول شده متعادل نباشد. این امر با نادیده گرفتن چندین روش حسابرسی برای به حداقل رساندن زمان بر نگرش‌ها و رفتار حسابرسان تأثیر می‌گذارد. کاهش برخی از این روش‌های حسابرسی، جمع‌آوری شواهد حسابرسی را بی‌اثر می‌سازد؛ در نتیجه کیفیت حسابرسی حاصل را کاهش می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان داد استدلال اخلاقی تأثیر استقلال بر کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند این امر نشان می‌دهد که حسابرسان دارای سطح بالایی از استدلال اخلاقی، استقلال خود را در مواجهه با معضلات اخلاقی بدون اینکه تحت تأثیر فشار اعمال‌شده توسط حسابرسی شونده قرار گیرند، حفظ می‌کنند. حسابرسان با استدلال اخلاقی،

حسابرسی را مطابق با استانداردها و کدهای اخلاقی قابل اجرا انجام می‌دهند تا کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود بخشند. بنابراین، حسابرسان با استدلال اخلاقی بالا استقلال خود را با ترساندن کسی حفظ می‌کنند. حسابرس بر اساس ملاحظات عینی تصمیم‌گیری خواهد کرد تا نظرات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده مطابق با شرایط واقعی باشد. نظر حسابرسی که در شرایط واقعی گزارش می‌شود، کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشد.

نتایج آزمون فرضیه ششم که بیان می‌کند استدلال اخلاقی تأثیر حرفه‌ای‌گرایی بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند رد شد. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد حسابرسانی که از استدلال اخلاقی بالایی برخوردارند، تأثیری بر حرفه‌ای بودن حسابرسان در تولید حسابرسی با کیفیت ندارند. این نشان می‌دهد که پس از تعامل متغیر حرفه‌ای‌گرایی با استدلال اخلاقی، تأثیر حاصله در مقایسه با قبل از تعامل این متغیر ناچیز است. این توضیح می‌دهد که اگرچه حرفه‌ای بودن حسابرس عمل درست و خوبی است اما حسابرسان در انجام حسابرسی با استدلال در مورد پیامدهای دریافتی موردحمایت قرار نگرفته‌اند. کیفیت اخلاقی یک عمل، بستگی به پیامدهایی دارد که در پی دارد. کیفیت استدلال اخلاقی که هنوز از نظر نگرش سودمندی حسابرسان فاقد آن است، نمی‌تواند تأثیری بر حرفه‌ای بودن در تولید کیفیت حسابرسی داشته باشد.

نتایج آزمون فرضیه هفتم نشان داد، استدلال اخلاقی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای را بر کیفیت حسابرسی تقویت می‌کند این نشان می‌دهد که حسابرسان با استدلال اخلاقی بالا با حفظ شک و تردید حرفه‌ای خود مطابق با اخلاق عمل و رفتار خواهند کرد. وجود استدلال اخلاقی حسابرس را تشویق می‌کند تا هر پیامد تصمیمات اتخاذ شده در فرآیند حسابرسی را درک کند و از آن آگاه باشد. این آگاهی باعث می‌شود که حسابرس در ارزیابی هر گونه شواهد حسابرسی دقت بیشتری داشته باشد و حسابرس را بدبین‌تر می‌کند. بنابراین، هر چه سطح استدلال اخلاقی یک فرد بالاتر باشد، با حفظ شک و تردید حرفه‌ای، رفتار او اخلاقی‌تر خواهد بود؛ زیرا درونی شدن اقتدار و تفاهم در مورد عدالت، اصول و حقوق فردی همگام با افزایش سطح اخلاق افزایش خواهد یافت.

نتایج آزمون فرضیه هشتم که بیان می‌کند استدلال اخلاقی تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی را دستخوش تغییر قرار می‌دهد، رد شده است. این نشان می‌دهد حسابرسانی که فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسانی که از استدلال اخلاقی بالایی برخوردارند، تأثیری ندارد. استدلال اخلاقی حسابرس در هنگام مواجهه با موقعیتی که فشار بودجه زمانی رخ می‌دهد، نقش مهمی در تصمیم‌گیری ایفا می‌کند. فشار بودجه زمانی فشاری است که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد؛ یعنی زمانی که حسابرسان به دلیل افزایش پیچیدگی وظایف با ضرب‌الاجل‌های محدود با فشارهای بودجه زمانی درک شده مواجه می‌شوند، حسابرسان را تشویق می‌کنند تا در رفتارها و اقداماتی که با رفتارها و باورهای قبلی ناسازگار است، درگیر شوند. حسابرسان با استدلال اخلاقی، معضلات اخلاقی را با استفاده از هنجارها و اصول اخلاقی حل می‌کنند تا فشار بودجه زمانی را به فشار تبدیل نکنند، بلکه انگیزه‌ای برای کارآمدی بیشتر در زمان خود باشند. پاسخ حسابرس به فشار بودجه زمانی، کیفیت حسابرسی حاصل را بهبود می‌بخشد.

با توجه به نتایج فرضیات تحقیق یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش‌های ریسمداری و همکاران (۲۰۲۱) اسوار و همکاران (۲۰۲۱) سالسیلاو یودواتی (۲۰۲۱) دوی و همکاران (۲۰۲۱) ساری پوتو و همکاران (۲۰۲۰) سوانستروم (۲۰۱۸) طباطبائی فخار و حسین زاده (۱۳۹۴) و صالحی (۱۳۹۵) همسو می‌باشد.

۸. فهرست منابع

۱. بیرجندی، حمید و فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱): ۲۰۳-۲۲۸.
۲. صالحی، ت. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۳۶-۴۲.
۳. طباطبائی فخار، پ. حسین زاده، ع. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر تعهد حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی، کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم اجتماعی،
۴. داوری، علی؛ رضازاده، آر. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات با نرم‌افزار PLS ناشر: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.
۵. فتحی، ز. بهار مقدم، م. پور حیدری، ا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان: رویکرد معادلات ساختاری، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰: ۱-۱۴.
۶. رسولی ابوطالب، سالاری حجت‌الله، امیری علی، رستمی جاز حمید. (۱۴۰۱). ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی ۲۲(۸۸): ۱۷۰-۱۳۸.
۷. معنوی پور، د. (۱۳۹۱). ساخت مقیاس سنجش رشد اخلاقی برای دانش آموزان. فصلنامه اندیشه‌های تازه در علوم تربیتی، ۴(۷): ۹۰-۹۶.
۸. موزری، مینو و مران جوری، مهدی. (۱۳۹۶). ارتباط بین فشار بودجه زمانی و تعارض سازمانی حرفه‌ای با رفتار ناکارآمد حسابرسان، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تأکید بر اقتصاد مقاومتی
۹. مومنی، منصور و قیومی فعال، علی. (۱۳۹۱). تحلیل‌های آماری با استفاده از spss (ویرایش چهارم). تهران: گنج شایگان.

10. Aledwan, Baker A, Ahmad A Bani Yassen, dan Abdulsttar Alkubisi. 2015. The Role of Audit Quality on The Relationship between Auditor's and Financial Performance Quality of Selected Cement Firm in Jordan. International Journal of Business and Social Science, Vol. 6 No. 12: 138-146.
11. Arifuddin, R. Rahmawati, H. (2020). Aini Indrijawati Auditor Experience, Work Load, Personality Type, And Professional Auditor Skeptisism Against Auditors 'Ability In Detecting Fraud, Talent Development & Excellence, Vol.12, No.2s, 2020, 1878-1890.

12. Al-Khaddash, Husam, Rana Al Nawas, and Abdulhadi Ramadan. 2013. Factors Affecting The Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4, No. 11: 206-222.
13. Aprila, Nila, Indah Oktari Wi Jayanti, dan Ria Marantika. 2019. Kompetensi, Independensi, Profesionalisme, dan Kualitas Audit pada Auditor BPKP. *Jurnal Riset Terapan Akuntansi Politeknik Negeri Sriwijaya*, Vol. 3, No. 1: 31-39.
14. Aswar, K. Fahmi Givari Akbar, Meilda Wiguna and Eka Hariyani (2021). Determinants of audit quality: Role of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), 308-319.
15. DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economic*. Vol. 3, No. 2: 113-127.
16. Desmond C.Y. Yuen Philip K.F. Law Chan Lu Jie Qi Guan, (2013), "Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 21 Iss 3 pp. 209 - 226
17. Dewi, Risa Nurmala, Ichsan Maulana, dan Mahathir Muhadzib. 2017. The Influence of Auditor Independence, Work Experience, Job Satisfaction, and Auditor Competency Against Audit Quality. *Indonesian Management and Accounting Research*, Vol. 16, No. 2: 47-65.
18. Dewi, Ni Putu Ellsi Yulinda, and A.A. N.B Dwirandra. 2018. Kompetensi dan Moral Reasoning Memoderasi Pengaruh Independensi pada Kualitas Audit di Akuntan Publik Provinsi Bali. *E-Jurnal Universitas Udayana*, Vol. 23.1: 240-266
19. Dewi, Y. E. Kartini. Kartini. (2021). Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as Moderation Variables, *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 6(1): 355-367.
20. Donatella, P. (2021). Further evidence on the relationship between audit industry specialisation and public sector audit quality, *Financial Acc & Man.* 2021;1–18.
21. Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing research*, 18(1), 39-50.
22. Halim, A., Sutrisno, T., Rosidi, & Achsin, M. (2014). Effect of competence and auditor independence on audit quality with audit time budget and professional commitment as a moderation variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), 64-74.
23. Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing*, 20, 277–320.
24. Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*.
25. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 149–171.
26. Hwang, s, & Hong, p. (2022). Auditors' workload and audit quality under audit hour budget pressure: Evidence from the Korean audit market. *International Journal of Auditing*, 26(3): 371-387
27. Iryani, Lia Dahlia. 2017. The Effect of Competence, Independence, and Professional Auditors to Audit Quality. *Journal of Humanities and Social Studies*, Vol. 01 No. 1: 1-4.
28. Januarti, Indira dan Faisal. 2010. Pengaruh Moral Reasoning dan Skeptisme Profesional Auditor Pemerintah Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*: 1-32.
29. Kaawaase, T.K., Bananuka, J., Peter Kwizina, T. and Nabaweesi, J. (2020), "Intellectual capital and performance of small and medium audit practices: The interactive effects of professionalism", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 10 No. 2, pp. 165-189.

30. Knechel, W. R. Krishnan, G. V. Pevzner, M. Shefchik, L. B. Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Audit J Pract Theory*, 32: 385-421.
31. Landarica, Bingky Aresia, dan Nurul Ilman Arizqi. 2020. Pengaruh Independensi, Moral Reasoning, dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit (Studi pada BPK-RI Perwakilan Jawa Barat). *Coopetition: Jurnal Ilmiah Manajemen*, Vol XI No 1: 33-44.
32. Lesmana, Rudi, dan Nera Marinda Machdar. 2015. Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi, dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Bisnis dan Komunikasi*, Vol. 2, No. 1: 33-40.
33. Lutzen, K. Blom, T. Ewalds-Kvist, B. Winch, S. (2010). Moral stress, moral climate and moral sensitivity among psychiatric professionals. *Nurs Ethics*, 17 (2): 213-24.
34. Mardijuwono, Agus Widodo dan Chris Subianto. 2018. Independence, Professionalism, Professional Skepticism, The Relation Toward The Resulted Audit Quality. *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 3 No. 1: 61-71.
35. Margheim, L., Kelley, T., & Pattison, D. (2005). An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure. *The Journal of Applied Business Research*, 21(1), 23-36.
36. McNamara, S. M., & Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), 1-43.
37. Megayani, N. Suryandari, N. Susandya, A. (2020). Pengaruh Independensi, Due Professional Care dan Locus Of Control Terhadap Kualitas Audit Dengan Pengalaman Auditor Sebagai Variabel Moderasi Pada KAP di Provinsi Bali, *Urnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 8 (1), 133-150.
38. Meuwissen, R. Quick, R. 2019. The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1(4), 2021-2043.
39. Merawati, Luh Komang, dan Ni Luh Putu Yuni Ariska. (2018). Pengaruh Moral Reasoning, Skeptisme Profesional Auditor, Tekanan Ketaatan, dan Self-Efficacy Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal KRISNA*, Vol. 10, No. 1: 70-76.
40. Mindarti, Ceacilia Sri dan Elen Puspitasari. 2014. The Role of Organizational Commitmen on Individual Characteristic That Influence of Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior. *International Journal of Business, Economics, and Law*, Vol. 5 Issue 1: 132-138.
41. Najib, Muhammad Ihda Ainun dan Dhini Suryandari. 2017. The Influence of Experience and Time Budget Pressure on Audit Quality with Compensation as Moderating Variable. *Accounting Analysis Journal*, Vol. 1, No. 1: 458-467.
42. Naibaho, Eveline Roirianti, Hardi, dan Rheny Afriana Hanif. 2014. Pengaruh Independensi, Kompetensi, Moral Reasoning, dan Skeptisme Profesional Auditor Pemerintah Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada BPK RI Perwakilan Provinsi Riau). *JOM FEKON*, Vol. 1 No. 2: 1-15.
43. Pasamba, E. M., Sutrisno, T., & Rosidi. R. (2019). The effects of independence and auditor professionalism on audit quality with time budget pressure as a moderating variable. *International Journal of Business, Economics and Law*, 18(5), 347-356
44. Prabangkara, S.. (2021). Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals), *The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium*, 716, 28-30.
45. Primastuti, Fransiska Desi dan Dhini Suryandari. 2014. Pengaruh Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit dengan Independensi Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus pada

- BPK RI Perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Accounting analysis journal*, Vol. 3, No. 4: 446-456.
46. Putri, Rr Hanian Maryanti dan Agus Widodo Mardijuwono. 2020. The Effect of Competence, Work experience, Professionalism and Auditor Independence on Audit Quality. *International Journal of Innovation, Creativity, and Change*, Vol. 13, Issue 9: 1-21.
 47. Rahayuningsih, Endang Retno, dan Ni Luh Sari Widhiyani. 2019. Moral Reasoning dan Skeptisme Profesional Memoderasi Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 29 No. 3: 972-986.
 48. Rismaadriani, N. Sunarsih, N. Munidewi, I. (2021). Pengaruh Time Budget Pressure, Locus Of Control, Kinerja Auditor Dan Komitmen Organisasi Terhadap Perilaku Disfungsional Audit, *Journal Kharisma*, 3(1), 219-229.
 49. Said, Lola Luviana dan Agus Munandar. 2018. The Influence of Auditors Professional Skepticism and Competence on Fraud Detection: The Role of Time Budget Pressure. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 15 No. 1: 104-120.
 50. Rufiah, N. Arditya Dian Andika, Patricia Dhiana Paramita. (2021). Pengaruh Moral Reasoning Auditor, Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Profesionalisme Sebagai Variabel Intervening Pada Kantor Akuntan Publik Di Semarang, *Jurnal Ilmiah Mahasiswa S1 Akuntansi Universitas Pandanaran*, 1-17.
 51. Olabisi, J., Kajola, S.O., Abioro, M.A., Oworu, O.O. (2020). Determinants of audit quality: Evidence from Nigerian Listed Insurance Companies. *Journal of Volgograd State University. Economics*, 22(2), 182-192.
 52. Sari, A. A Istri Intan Permata Sari, I Wayan Rupa, dan I. B. Made Putra Manuaba. 2020. Pengaruh Fee Audit dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Kepuasan Kerja Sebagai Variabel Moderasi pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Jurnal Riset Akuntansi Warmadewa*, Vol. 1, No.1: 39-44.
 53. Salsabila Trixie Rama, S. T. Siska Priyandani Yudowati. (2021). The effect of professionalism, objectivity, and time budget pressure on audit quality (case study on auditor from public accounting firms in bandung on 2020), *e-proceeding of management*, 7(2), 5947-5955.
 54. Stone, M., & Geisser, F. (1975). Cross validatory choice and assessment of statistical predictions. *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2), 111-147
 55. Siregar, Ratih Anggraini, Widia Astuty, dan Maya Sari. 2019. Pengaruh Moral Reasoning, Skeptisme Profesional, dan Kecerdasan Spiritual terhadap Kualitas Audit pada BPK Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Kontemporer*, Vol. 2, No. 2: 23-35.
 56. Svanström, T. (2018). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms, *International Journal of Auditing*, Vol.20: 42- 51.

The effect of independence, professionalism, professional hesitation and time budget pressure on audit quality according to the moderating role of moral reasoning

Zahra Fathi¹

Hamid Birjandi²

Seyyed Hawa Afzali³

Massoud Birjandi⁴

Abstract

This research was conducted with the aim of investigating and analyzing the effect of independence, professionalism, professional doubt and time budget pressure on audit quality with regard to the moderating role of ethical reasoning. The statistical population of the present study includes all auditors working in audit institutions, and 174 people were selected as a sample using Cochran's formula. The tool of data collection was through a questionnaire and in order to analyze the hypotheses of the research, structural equation modeling method was used with Smart PLS software. In fact, this is a descriptive survey research. The results showed that the auditor's independence; being professional; professional skepticism; have a positive and significant effect on audit quality. Time budget pressure has a negative and significant effect on audit quality. Other research results showed that ethical reasoning moderates the effect of independence and professional skepticism on audit quality. Also, ethical reasoning does not moderate the effect of professionalism and time budget pressure on audit quality.

Keywords

Independence, professionalism, professional skepticism, time budget pressure, ethical reasoning, audit quality.

1. PhD in accounting, audit expert, General Audit Department, Shiraz Municipality, Iran (Fathee8654@gmail.com)

2. PhD in accounting, budget expert, vice president of budget planning, Shiraz Municipality, Iran (author in charge: h.birjandi63@gmail.com)

3. Senior Accounting Expert, Audit Expert, General Audit Department, Shiraz Municipality, Iran

4. Department of Management, Khanj Center, Islamic Azad University, Khanj, Iran (masoud.birjandi2010@gmail.com)