



نشریه علمی حسابداری مدیریت

دوره ۱۵ / شماره ۲ (پیاپی ۵۳) / تابستان ۱۴۰۱

صفحه ۱۲۳ تا ۱۴۰

به کارگیری رویکرد کیفی فراترکیب جهت نوع شناسی ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل

رضا حسینی^۱

ناصر ایزدی نیا^۲

سعید علی احمدی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۲۰

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، مطالعه نوع شناسی ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل می باشد و هدف کاربردی آن، ارائه پیشنهادها و راهکارهای مناسب به مدیران جهت درک بهتر خدمات حسابرسی مستقل می باشد. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه کیفی می باشد. با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مبادرت به استخراج شاخص‌ها از مقالات و مطالعات پیشین نموده و از تعداد ۸۲ مقاله به دست آمده، تعداد ۴۲ مقاله نهایی جهت بررسی عوامل موثر نوع شناسی ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل استفاده گردید. با مقوله‌بندی شاخص‌ها و انجام آنتروپی شانون، محتوای طرح مورد تحلیل قرار گرفته، شاخص‌های اصلی شناسایی و میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها مشخص گردید. لازم به ذکر است، تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم‌افزار MaxQDA انجام شده است. از ۴۱۷ مقاله یافت شده، تعداد ۵۵ مقاله مورد بررسی قرار گرفتند. با استناد به یافته‌های پژوهش، تعداد ۷ مقوله اصلی و ۷۴ مقوله فرعی (کد) با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب از متون مقالات پیشین استخراج گردید. مقوله‌های اصلی استخراج شده عبارتند از: عوامل مدیریتی، عوامل شرکتی، ویژگی‌های فنی، روند حسابرسی قابل اعتماد، دانش شرکت و صنعت، آسانی معامله و مذاکره و ویژگی‌های اجتماعی.

واژه‌های کلیدی: رویکرد کیفی فراترکیب، ویژگی‌های ادراکی مدیران، نوع شناسی، کیفیت خدمات حسابرسی مستقل

^۱ دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران. Hosseinir42@yahoo.com

^۲ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. (ویسنده مسئول): Naser.izadnia@gmail.com

^۳ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران. saeidaliahmadi@yahoo.com

۱- مقدمه

یکی از الزامات بازار سرمایه رقابت سالم دسترسی سرمایه‌گذاران و کلیه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات صحیح و قابل اطمینانی است که مدیران به عنوان راهبران در شرکت‌ها به بازار مخابره می‌نمایند. هرگونه وجود نقصان و ابهام در اطلاعات شفاف و قابل اطمینان موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌گردد (زلفی و همکاران، ۱۳۹۸). مدیران شرکت‌ها به عنوان جزء مهمی از فرآیند ارتقای سطح شفافیت‌های مالی براساس نوع ادراک و توانمندی تحلیلی که دارند قادر خواهند بود تا براساس ارتقای سطح شفافیت‌های مالی، به افزایش اثربخشی و کارایی بازار سرمایه کمک نمایند، چراکه وجه تمایز عملکردی مدیران اثربخش در سطح بازار سرمایه با سایر مدیران، وجود ادراک‌های منسجم‌تر از فرآیندهای حداکثرسازی ثروت سهامداران می‌باشد (ماماسیو و کوسوتوپولئوس^۱، ۲۰۱۹). بسیاری از مطالعات پژوهشی نشان می‌دهند، که شکاف انتظارات مدیران از حرفه حسابرسی به طور عمده، در نتیجه انتظارات نامعقول مدیران به عنوان صاحبکاران و همچنین درک غیرواقعی آنها از عملکرد حرفه حسابرسی است (هنیفا و حدید^۲، ۲۰۰۷؛ شالخ و تالها^۳، ۲۰۰۳؛ اسویفت و داندو^۴، ۲۰۰۲). محققانی دیگر همچون بتی و همکاران^۵ (۱۹۹۸) بیان نمودند، که ادراکات مدیران شرکتها درباره استقلال حسابرسی، بخش بنیادین و جدایی‌ناپذیر ایجاد شکاف انتظارات بین مدیران و حسابرسان است، چراکه مدیران براساس انگیزه حفظ تصدی جایگاه مدیریت یا سایر انگیزه‌های فرصت طلبانه، تلاش دارد تا اظهارنظرهای حسابرسان مبتنی بر نیازهای گزارشگری آنها باشد. این نوع از شکافها معمولاً بدلیل وجود خطاهای بنیادی در ادراک ایجاد می‌شود، که می‌تواند باعث گسترده‌تر شدن شکاف در بین ذینفعان گردد (پورتر و گوئورپی^۶، ۲۰۰۴). از منظر پژوهش‌های مرتبط به این عرصه باید بیان نمود، پژوهش‌هایی همچون برتراند و چوآر^۷ (۲۰۰۳)؛ همبریک و ماسون^۸ (۱۹۸۴)؛ همبریک (۲۰۰۷) و هو و لیو^۹ (۲۰۱۵) بر تاثیرگذاری ذهنیت ادراکی مدیر بر کارکردهای شفافیت‌زا صحنه گذاشتند و تفاوت رویکردهای روانشناختی مدیران را

دلیلی برای تفاوت کارکردهای تحلیلی بیان نمودند، کارکردهایی که باعث ایجاد افزایش یا کاهش عملکردهای شرکت در سطح بازار رقابتی می‌شود. این کارکردهای عموماً شناختی جهت انتخاب و تحریف درک تصمیم‌گیرنده (مدیر) از یک موقعیت خاص و نحوه تصمیم‌گیری او در مسائلی همچون کیفیت حسابرسی تاثیرگذار می‌باشد (کوتودیو و میتزگر^{۱۰}، ۲۰۱۳). در واقع حسابرسان عمدتاً ساختار کنترل داخلی مالی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهارنظر می‌نمایند. بدیهی است مدیران باتوجه به جایگاه و نقشی که در انتخاب حسابرسان ایفا می‌نمایند، می‌توانند به کاهش شکاف هزینه‌های نمایندگی کمک کنند. چراکه انتخاب یک حسابرسان دارای کیفیت می‌تواند در افزایش سطح اعتماد و اطمینان شرکت در بین سهامداران و سرمایه‌گذاران مفید باشد و باعث افزایش جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در سهام شرکت گردد. به عنوان مثال براساس دستورالعمل صادره در جولای ۲۰۰۲ مدیران شرکت‌ها ملزم به تغییر حسابرسان باهدف توسعه شفافیت‌های مالی در طی ۵ سال هستند (هسیه و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۹). در ایران نیز بر اساس مصوبه سال ۱۳۹۳ سازمان حسابرسی و سایر نهادهای ذیربط دوره تصدی حسابرسان تعیین شده است. از طرف دیگر، الزام سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی با هدف تغییر حسابرسان شرکت‌ها مسلماً ناشی از نگرانی دست‌اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال و کیفیت حسابرسان است (حاتمیان، ۱۳۹۸). در واقع وجود این قوانین و نظارت‌های وابسته به آن اهمیت رویکردهای شفافیت طلبانه به منظور افزایش جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه را نشان می‌دهد. مدیران به عنوان یکی از مهمترین ارکان نظارتی در افزایش سطح شفافیت‌های مالی همواره می‌بایست ادراکی منسجم در راستای اهمیت اثربخشی کیفی خدمات حسابرسی داشته باشند. لذا این پژوهش با اتکا به مبانی نظری و تئوریک تلاش دارد تا خلا علمی و کاربردی شناخت گونه شناسی (سنخ‌شناسی) رویکردهای مدیران عامل به عنوان تصمیم‌گیرندگان راس سازمان را با هدف

در عبارات شکاف انتظارات حسابرسان در ادبیات تحقیق مشاهده نمی‌شود.

کیفیت حسابرسی

صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره درستی تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرسان به این دلیل است که وی حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرسان به ادعاهایی که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌دهد و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (آله‌باشا^{۱۷}، ۲۰۱۹). در واقع حسابرسی بیش از هر چیز یک فرآیند تصمیم‌گیری است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون ملزم به اظهارنظر با کیفیت هستند. به اعتقاد متخصصان پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکای به اظهارنظر حرفه‌ای مقدر است (گوئل، لین، تسوی^{۱۸}، ۲۰۰۲). کیفیت حسابرسی عبارت است از: سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسان در کشف تحریفات بااهمیت و گزارش تحریفات کشف شده. کشف موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی به شایستگی حسابرسان و گزارش تحریفات کشف شده به استقلال حسابرسان بستگی دارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

ادراک تحلیلی مدیران

مدیران به عنوان عوامل تصمیم‌گیرنده در راس سازمان نقشی مهم و قابل توجه در توسعه عملکردهای شرکت در بازار رقابتی دارند. اگر مدیر ادراک جامعی نسبت به شرکت، بازار، ذینفعان و محیط سرمایه‌گذاری و کیفیت حسابرسی داشته باشد، به طور اثربخش‌تری وجود شناخت ادراکی نسبت به شفافیت‌های مالی و کیفیت حسابرسی

کاهش هزینه‌های نمایندگی پر نماید و به افزایش قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران به عنوان یکی از مهمترین دغدغه‌های آنان بیفزاید. از منظر پژوهشی این موضوع چه در پژوهش‌های داخلی و چه در پژوهش‌های خارجی مورد توجه قرار نگرفته است و این پژوهش می‌تواند به واسطه واکاوی محتوایی که در پژوهش‌ها و مبنای تئوریک مرتبط با هدف پژوهش از طریق تحلیل فراترکیب انجام می‌دهد، گزاره‌های مرتبط با ادراک‌های شناختی مدیران در کیفیت خدمات حسابرسی را شناسایی شوند.

۲- مبنای نظری، ادبیات و اهداف

شکاف انتظارات حسابرسان

شکاف انتظارات در واقع، عبارت است از تفاوت بین چیزی که کاربران صورت‌های مالی و عامه مردم از خدمات حسابرسی می‌پندارند و چیزی که از حرفه حسابرسی انتظار می‌رود تا در انجام یک حسابرسی به آن بپردازد (کوهن و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۰). وجود تفاوت در دیدگاه‌ها و ادراکات بین محققان در مورد موضوع شکاف انتظارات حسابرسان از همان نقطه‌ی تنشی بود که حتی تا به امروز با توجه به نبود یکپارچگی تئوریک مورد بحث و بررسی می‌باشد (ایما و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۷). برای مثال، بتی و همکاران^{۱۴} (۱۹۹۸) در پژوهش خود بیان نمود، که ادراکات درباره استقلال حسابرسان، بخش بنیادین و جدایی ناپذیر شکاف انتظارات حسابرسان است در حالیکه محققان دیگر، پورتر و گوئورپی^{۱۵} (۲۰۰۴) آن را صرفاً یک بعد از دامنه‌ی وسیع شکاف انتظارات دانستند و آن را ثمره‌ی خطاهای ادراکی در بین گروه‌های مختلف ذی نفعان در نظر گرفتند. زیرا بسنده کردن به یک یا چند مورد از موارد ذهنی ذینفعان نمی‌تواند گویای تمام واقعیت‌ها باشد. هامفری و همکاران^{۱۶} (۱۹۹۲) محققان دیگری بودند که چهار مولفه (۱) نقش و مسئولیت‌ها (۲) کیفیت حسابرسی (۳) ساختار و قوانین شغلی و (۴) ماهیت و محتوی پیام‌های موجود در گزارش حسابرسی را به واسطه روش شناسی پژوهش‌های کیفی بررسی نمودند. علی‌رغم انواع مولفه‌ها و عوامل شناسایی شده، بنظر می‌رسد، هیچ‌گونه همگرایی

می‌تواند به افزایش سطح بازده و عایدات شرکت کمک نماید و این موضوع رضایت سهامداران و سرمایه‌گذاران را افزایش دهد، چراکه قدرت تصمیم‌گیری آنان براساس افزایش سطح شفافیت‌های مالی و عملکردی شرکت بیشتر شده است (دیده‌خانی و مهرعلی‌زاده، ۱۳۹۷).

ادراک فنی مدیران

کِن و دائوکاس^{۱۹} (۲۰۱۷) نقش رویکردهای شناختی مدیر را در اثربخشی کنترل و ریسک شرکت مهم توصیف نمودند و بیان کردند مدیران شرکت‌ها به دلیل اینکه با دو موضوع هزینه‌های نمایندگی و رقابت در بازار سرمایه مواجه هستند، می‌بایست ریسک و بازده را به عنوان دو عامل مهم در تصمیم‌های تحلیلی خود مدنظر قرار دهند که وجود احاطه ادراکی نسبت به کیفیت حسابرسی می‌تواند در این رابطه موثر باشد. در واقع پیامد، عملکردهای شناختی مدیران در تصمیم‌گیری همچون رویکردهای فردی، کارکرد سرمایه‌گذاری است که منبعث از ویژگی‌های ذهنی مدیران می‌باشد.

ادراک کارکردی مدیران

هر مدیر بر حسب ویژگی‌های فردی و رفتاری اقدام به تصمیم‌گیری جهت پیشبرد اهداف و استراتژی‌های تعیین شده می‌نماید. اما زمانی کارکردهای مدیران دارای اثربخشی خواهد بود که تناسب مناسبی بین ویژگی‌های رفتاری و فردی با توانمندی‌های تخصصی مدیران وجود داشته باشد. ادراک کارکردی اشاره به توانمندی‌های تخصصی مدیران در شرایط بحرانی دارد که می‌تواند بیشتری فایده را برای ذینفعان به همراه داشته باشد و شکاف نمایندگی بین شرکت و سهامداران را افزایش نداده باشد (درخشان‌مهر و کرمی، ۱۳۹۸). در ادامه به بررسی تحقیقات داخلی و خارجی همراستا با اهداف تحقیق پرداخته شده است.

ساموسیر^{۲۰} (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «کیفیت گزارش حسابرسی: یک چارچوب مفهومی از دلایل انتخاب حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد دلایل متناسب با ماهیت پژوهش گرچه ممکن است تاخیر در گزارش

حسابرس را در پی داشته باشد، اما می‌تواند به افزایش سطح شفافیت‌های شرکت و کسب رتبه بالاتر افشا که از طریق سازمان بورس دسته بندی می‌شود، منتهی گردد. ماماسیو و کوسوتوپولئوس^{۲۱} (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «ادراک مدیرعامل، تغییرات محیطی و کمبود منابع سازمانی» انجام دادند. نتایج نشان داد ادراک مدیرعامل از کیفیت افشا و کیفیت حسابرسی برحسب ویژگی‌های صنعت و اندازه شرکت متفاوت است. زلقی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ادراک مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که مدت تصدی مدیرعامل با تداوم انتخاب حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه بین ادراک مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد تغییرات در وظیفه مدیران حاضر در هیئت مدیره باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. درخشان‌مهر و کرمی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر دوره تصدی مدیرعامل و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین دوره تصدی مدیرعامل و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود ندارد ولی رابطه منفی معناداری بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود دارد. اخگر و زاهد دوست (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر رابطه بین عملکرد شرکت و گردش مدیرعامل» انجام دادند. نتایج حاصل از بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر رابطه بین عملکرد شرکت و گردش مدیرعامل حاکی از آن است که نفوذ مدیرعامل بر رابطه بین عملکرد شرکت و گردش مدیرعامل تأثیر معناداری ندارد.

نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند برای طیف گسترده‌ای از فعالان بازار سرمایه نظیر مدیران، سهامداران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، سازمان بورس اوراق بهادار و دانشجویان رشته حسابداری جهت آشنایی با درک مدیریت از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل، به منظور تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌تر در ارزیابی واحدهای تجاری،

پژوهش از روش فراترکیب، مطابق با الگوی بارسو (۲۰۰۷)، استفاده شد. این الگو شامل هفت مرحله است که در ادامه به نقل از عرب و همکاران (۱۳۹۳) این هفت مرحله شرح داده شده است. برای تنظیم سؤال پژوهش از ابعاد مختلفی مانند جامعه‌ی مورد مطالعه، چه چیزی، چه موقع و چگونگی انجام روش استفاده می‌شود (ریدر و لنسولت^{۲۲}، ۲۰۱۸).

۴- یافته‌ها

گام اول: تنظیم هدف مطالعه

در این پژوهش، دو پایگاه داده غیر ایرانی اسکوپوس، ساینس‌دایرکت و پروکوئست و دو پایگاه داده ایرانی magiran و SID به منظور شناسایی و گردآوری مطالعات مختلف مورد جستجو قرار گرفت که در نتیجه این جستجو و با وارد کردن معیارهای ورود حدود ۴۱۷ مطالعه جهت بررسی یافت شد. واژه‌های کلیدی جستجو شده در این پژوهش بصورت جدول ۲ است.

سودمند باشد. هدف اصلی این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر رویکرد ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل است. براین اساس اهداف پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. شناسایی مولفه‌های ادراکی مدیران از ویژگی‌های فنی کیفیت خدمات حسابرسی
۲. شناسایی مولفه‌های ادراکی مدیران از ویژگی‌های اجتماعی کیفیت خدمات حسابرسی (تحلیل فراترکیب و دلفی)
۳. شناسایی مولفه‌های ادراکی مدیران از ویژگی‌های کارکردی کیفیت خدمات حسابرسی (تحلیل فراترکیب و دلفی)

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع هدف اکتشافی فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که اطلاعات و یافته‌های مطالعات کیفی دیگر را با موضوع مرتبط و مشابه بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب برای دستیابی به هدف

جدول ۱- سوالات پژوهش

پارامتر	سؤال پژوهش
چه چیزی؟ (what)	شناسایی مؤلفه‌ها و مفاهیم مطرح در ادبیات مربوط به ادراک مدیران
چه؟ (who) چه وقت؟ (when)	آثار مختلف اعم از کتاب، مقاله و فصل کتاب که در آنها بیشتر به تشریح و شناسایی عوامل و مؤلفه‌های متغیرهای پژوهش پرداخته شده است. کلیه آثار موجود بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۰ میلادی و ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۹ خورشیدی تا زمان انجام پژوهش
چگونه؟ (How)	بررسی موضوعی آثار، شناسایی و یادداشت برداری نکات کلیدی، تحلیل مفاهیم، دسته بندی مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده.

جدول ۲: واژگان تحقیق

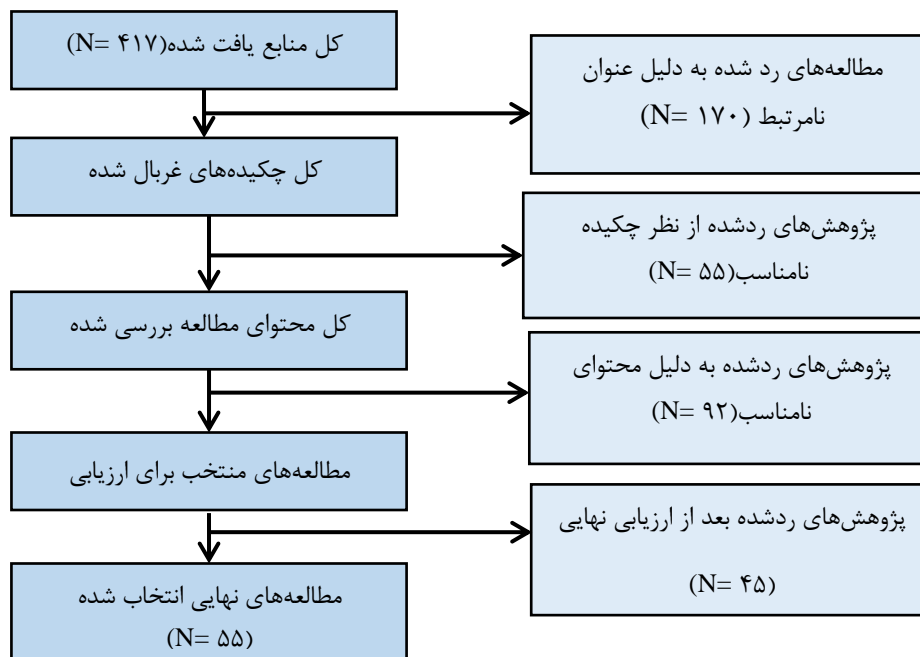
واژه‌های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
ادراک مدیران از کیفیت حسابرسی	Managers' perception of audit quality
ویژگیهای اجتماعی کیفیت خدمات حسابرسی	Social characteristics of the quality of audit services
ویژگیهای فنی کیفیت خدمات حسابرسی	Technical characteristics of the quality of audit services
ویژگیهای کارکردی کیفیت خدمات حسابرسی	Functional characteristics of the quality of audit services
شکاف انتظارات حسابرسان	Auditors' expectations gap

گام دوم: مرور سامانمند بر ادبیات

برای گردآوری داده‌های پژوهش از داده‌های ثانویه به نام اسناد و مدارک گذشته استفاده شده است. این اسناد و مدارک شامل تمام پژوهش‌ها در زمینه سنجش ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل بوده است. برای این مطالعه مقالات و پژوهش‌های انجام شده از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۰ میلادی مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است. جهت جمع‌آوری و دسته‌بندی محتوای مقالات تولید شده در زمینه تحقیق، به موتور جستجوی گوگل و پایگاه‌های اطلاعاتی مقالات علمی مراجعه گردید. برای جستجوی مقاله‌های پژوهش از واژه‌های متنوعی نظیر ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی استفاده گردید.

گام سوم: جستجو و انتخاب متون مناسب

در این مرحله پژوهشگر در هر بازبینی تعدادی از مقالات را حذف می‌کند که این مقاله‌ها در فرایند فراترکیب بررسی نمی‌شوند. فرایند بازبینی و انتخاب در این پژوهش به صورت خلاصه در شکل ۱ نشان داده شده است: در این پژوهش، این ارزیابی در خصوص کدهای استخراجی انجام شده است. وضعیت کدگذاری محقق اول و دوم در جدول نشان داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، عدد معناداری به دست آمده برای شاخص کاپا کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض استقلال کدهای استخراجی رد و وابستگی کدهای استخراجی به یکدیگر تأیید می‌شود، بنابراین می‌توان ادعا کرد که ابزار مورد استفاده برای استخراج کدها از پایایی کافی برخوردار بوده‌اند.



شکل ۱- فرایند بازبینی و انتخاب

جدول ۳: متقاطع کدگذار اول و دوم

	نظر کدگذار دوم		مجموع کدگذار اول	
	بله	خیر		
نظر کدگذار اول	بله	۴۷	۳	۵۰
	خیر	۲	۳	۵
مجموع کدگذار دوم	۴۹	۶	۵۵	
کاپای مورد توافق			۰/۸۲۲	۰/۰۰۱

اساس تعداد ۴۱۷ مقاله وارد ارزیابی شده و بر اساس معیار ده‌گانه مورد ارزیابی قرار گرفت که نتیجه تحلیل ساختاری و محتوایی مقالات تأیید ۵۵ مقاله بوده است. سرانجام پس از چهار مرحله پالایش از میان ۴۱۷ مطالعه، ۳۶۲ مورد آن حذف، و ۵۵ پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب گردید.

گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در این پژوهش، اطلاعات پژوهش‌ها در جدولی دسته‌بندی شد. این جدول شامل اطلاعات ذیل می‌باشد:

با هدف افزایش کیفیت نتایج پژوهش، در این مرحله مقاله‌های باقیمانده از نظر کیفیت روش‌شناختی مطالعه شدند تا مقاله‌هایی که از نظر روش‌شناختی در کیفیت پایین قرار دارند از فرآیند کنار گذاشته شوند برای همین منظور از ابزار کنترل کیفیت روبریک (CASP) بر اساس ده معیار ارزیابی کیفیت (وضوح اهداف و اهمیت پژوهش، تناسب و تطابق روش پژوهش، تناسب و تطابق طرح پژوهش، تناسب روش انتخاب مشارکت‌کنندگان، تناسب روش جمع‌آوری داده‌ها، رابطه پژوهشگر و مشارکت‌کنندگان، ملاحظات اخلاقی، دقت تجزیه و تحلیل، بیان روشن یافته‌ها و ارزش پژوهش) استفاده گردید و براین

جدول ۴: لیست مقالاتی که با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی ارزیابی شدند

عنوان	کد مقاله
Determinants of Audit Service Quality Perceptions of Supervisory Directors in Dutch Corporations	C01
Understanding Audit Quality: Insights from Audit Partners and Investors	C02
Audit Quality Report: A Conceptual Review Of Perceived Effects Of Selected Factors	C03
Audit Quality Indicators: Perceptions of Junior-Level Auditor	C04
تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران	C05
تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم	C06
Underreporting Time: An analysis of current tax practice	C07
The effects of locus of control and organizational commitment to Acceptance of dysfunctional audit behavior based on the theory of Planned behavior	C08
The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions	C09
The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies	C10
Epitomising the Audit Expectation Gap Framework- Synthesis and Standardisation	C11
Critical issues of the audit expectation gap in the era of audit digitalisation	C12
Audit expectation gap: an empirical analysis	C13
An empirical study of audit expectation-performance gap: The case of Libya	C14
User knowledge and audit expectations gap in Sri Lanka	C15
An investigation of the expectation gap in Egypt	C16
An investigation of Audit Expectation Gap in the Public Sector in Sub-Saharan Africa: The Case of The Gambia	C17
Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council	C18
Audit Expectation Gap in Islamic Countries	C19
Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements	C20
The Development of Auditing and the Possible Existence of an Expectation Gap in Libya	C21
Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia	C22
CEO Succession, Audit Pricing, and Firm Value: The Role of Supply Chain Knowledge	C23
Do "superstar" CEOs impair auditors' independence and professional skepticism?	C24
CEO Equity Incentives and Audit Fees	C25
The Effects of the CEO's Perceptual Bias in Economic Decision Making and Judgment on the Capabilities of the Financial Reporting Quality	C26
Does the Business Press Influence Equity Investors' Perception of Big 4 Audit Quality	C27
CEO Political Ideology and Financial Reporting Quality	C28
CEO Financial Background and Audit Pricing	C29
Examining the Relationship of CEO Compensation, Duality of Managing Director, and Weakness of Internal Organizational Controls with Audit Fee	C30
Going-concern opinions, executive tenure and gender	C31
CEO Sensation Seeking and Financial Reporting Quality	C32

عنوان	کد مقاله
CEO Financial Background and Internal Control Weaknesses	C33
The influence of the CEO's value perception towards auditing on audit demand in private firms	C34
Audit firm tenure and perceived audit quality: evidence from CEO incentive contracts	C35
Impact of managerial overconfidence on abnormal audit fee: From the perspective of balance mechanism of shareholders	C36
The Impact of CEO and CFO Equity Incentives on Audit Scope and Perceived Risks as Revealed Through Audit Fees	C37
تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس	C38
عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان	C39
مستقل حسابرسان در مورد ویژگی‌های کنندگان و استفاده حسابرسان بین انتظارات شکاف بررسی	C40
تفاوت برداشت و انتظار از اخلاق حرفه‌ای حسابداری: دیدگاه حسابداران و استفاده کنندگان صورتهای مالی	C41
The Impact of CEOs' Ethnic Characteristics on Audit Report Lags and Audit Fees in Iran	C42
Seeing is believing? Executives' facial trustworthiness, auditor tenure, and audit fees	C43
CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?	C44
Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan	C45
بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات	C46
Perceived value and customer loyalty in financial services	C47
بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرس	C48
تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری	C49
Stakeholders' perception of audit expectation gap in Nigeria	C50
Management Perception of Audit Quality, A Quantitative and Qualitative Investigation	C51
Expectation gap and corporate fraud: is public opinion reconcilable with auditors' duties	C52
Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia	C53
Audit Committee Characteristics and Audit Fee: Evidence from Tehran Stock Exchange	C54
Auditor Selection and Audit Committee Characteristics	C55

جدول ۵: نمونه‌ای از کدهای استخراج شده از مقالات منتخب

سال و نویسنده	عنوان	کدهای استخراج شده
Sun et al. (2017)	Epitomising the Audit Expectation Gap Framework - Synthesis and Standardisation	دانش تخصصی مدیران، تجربه مدیران، سابقه مدیریت در شرکت
Ghebremichael (2018)	Determinants of Audit Service Quality Perceptions of Supervisory Directors in Dutch Corporations	دانش پاسخ به سؤالات هیئت نظارت حفظ سوابق اطلاعات بدون تحریف و خطا، پاسخگوی نیازهای هیئت‌های نظارت دانش درونی و بیرونی از شرکت و صنعت استفاده از اطلاعات حسابرسی داخلی شرکت تمهیدات به روز نگه داشتن اطلاعات مدیریت دارا بودن دانش نظارتی
Al-Dhubaibi (2020)	Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia	قابلیت اطمینان عملکرد حسابرس کارآمدی (دقت و صحت بالا) اطلاعات حسابرس، شهرت حسابرس سابقه حسابرسی

می‌دهد و طبقه بندی‌های مشابه و مربوط را در موضوعی قرار می‌دهد که آن را به بهترین گونه توصیف می‌کند. موضوعها اساس و پایه ایجاد توضیحات، الگوها و نظریه‌ها یا فرضیات را ارائه می‌کند. در این پژوهش، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعه‌ها به عنوان شناسه در نظر گرفته و سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از آنها،

گام پنجم: تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی
پژوهشگر در طول تجزیه و تحلیل، موضوعاتی را جستجو می‌کند که در میان مطالعه‌های موجود در فراترکیب پدیدار شده است. این مورد به عنوان (بررسی موضوعی) شناخته می‌شود. به محض اینکه موضوعها شناسایی و مشخص شد، بررسی کننده، طبقه‌بندی‌ای را شکل

مستقل در قالب مؤلفه‌های اصلی پژوهش شناسایی شود. در جدول زیر، مقوله‌های اصلی و فرعی حاصل از تحلیل کیفی ارائه می‌گردد:

شناسه‌ها در مفهومی مشابه تعریف شد؛ سپس مفاهیم مشابه در مقولات تبیین کننده دسته‌بندی گردید تا به این ترتیب محورهای تبیین کننده عوامل موثر در نوع شناسی ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی

جدول ۶: مقوله‌های اصلی و کدهای مربوطه

منبع	کد اولیه	مقوله	مضمون	
C11-C19-C39-C41	دانش تخصصی مدیران	عوامل مدیریتی	عوامل سازمانی	
C11-C19-C17-C23	تجربه مدیران			
C11-C19	سابقه مدیریت در شرکت			
C6-C9-C38	خوش بینی مدیران			
C6-C13-C31-C32-C35	بیش اطمینانی مدیران			
C9-C37-C53	محافظه کاری مدیران			
C1-C2-C3-C4-C5-C6-C8-C19-C55-C47	دوره تصدی مدیر عامل			
C44-C47	آشنایی قبلی با حسابر			
C1-C3-C5-C7-C14-C22-C47	انتظارات مدیران			
C5-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C55	اندازه شرکت			عوامل شرکتی
C2-C4-C11-C12-C13-C20-C22-C27-C31-C32	سودآوری شرکت			
C3-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C55	اهرم مالی			
C38-C48	سبک رهبری سازمان			
C-C17-C36-C43	پیچیدگی در صنعت			
C17-C18-C25-C28-C30-C44-C48-C50-C51-C54-C55	ساختار مالکیت شرکت			
C5-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C55	تأمین مالی شرکت			
C17-C18-C25-C28-C30-C44-C48-C50-C51-C54-C55	حاکمیت شرکتی			
C1-C3-C39	کارایی تصمیم‌گیری حسابر	ویژگی‌های فنی		
C1-C11-C18-C29	گزارش اقدامات غیرقانونی مانند موارد مشکوک به پولشویی			
C1-C11-C33	رعایت قوانین و استانداردهای حسابرسی بین‌المللی			
C1-C11-C15-C19	استفاده از تکنولوژی و فن آوری مناسب			
C1-C11-C21-C25	تعامل مناسب با همکاران و واحدهای مرتبط			
C1-C11-C12-C19-C28-C36	برنامه ریزی مناسب هدفمند و زمان بندی دقیق			
C1-C11-C28-C33	ارائه یافته‌های قابل توجه و نقاط عطف در حسابرسی			
C1-C40-C41-C11	ارزیابی کیفی عملکرد مدیران اجرایی			
C1-C41	تماس با مدیر مالی شرکت به میزان لازم			
C1-C2-C5-C7-C9-C10-C11-C15-C40-C41	میزان حقوق و دستمزد حسابر			
C4-C11	شهرت حسابر			
C1-C5-C38-C49	قضاوت حرفه‌ای			
C1-C2-C40-C44	سابقه حسابرسی			
C1-C3-C5-C6-C16-C22-C27-C32	سطح تحصیلات حسابر			
C32-C38-C40-C44	مهارت‌های حسابرسی			
C1-C3-C7-C12-C16-C43	اخلاق حرفه‌ای حسابر			

منبع	کد اولیه	مقوله	مضمون
C1-C2-C6	خلافت در انجام امور		
C11-C14-C17	دانش پاسخ به سؤالات هیئت نظارت	روند حسابرسی قابل اعتماد	ویژگی‌های کارکردی
C10-C17	حفظ سوابق اطلاعات بدون تحریف و خطا		
C1-C2-C5-C9	قابلیت اطمینان عملکرد حسابرسی		
C3-C4-C8-C18	کارآمدی (دقت و صحت بالا) اطلاعات حسابرسی		
C1-C2-C6	شفافیت و دقت اطلاعات گزارشگری مالی		
C10-C17	دسترسی کامل و به موقع به اطلاعات		
C1-C2-C5-C9	ارزیابی و پاسخگویی به ریسک‌های مهم		
C16-C19-C28	اثربخشی حسابرسی		
C8-C17-C20-C22	رعایت زمان تحویل کار		
C14-C22-C29	پاسخگوی نیازهای هیئت‌های نظارت		
C17-C18-C26	دانش درونی و بیرونی از شرکت و صنعت	دانش شرکت و صنعت	
C1-C9-C16-C33	استفاده از اطلاعات حسابرسی داخلی شرکت		
C34-C35	تمهیدات به روز نگه داشتن اطلاعات مدیریت		
C1-C18-C21-C35	دارا بودن دانش نظارتی		
C15-C27	استفاده از مخاطبین و منابع بین المللی		
C26-C28-C31	مشارکت فعال در حسابرسی با شریک حسابرسی		
C10-C17-C23	تخصص در صنعت مربوطه		
C16-C18-C22-C27	وجود رابطه باز و سازنده بین حسابرسی و مدیریت	آسانی معامله و مذاکره	
C9-C21-C36	مشورت به موقع با مدیریت		
C1-C2-C6	اجرای تمام بندهای قراردادی متعهد شده		
C10-C17	نرخ هزینه حسابرسی معقول		
C1-C2-C5-C9	وجدان کاری حسابرسی	ویژگی‌های اجتماعی	
C13-C16-C22	انعطاف پذیری حسابرسی		
C17-C25-C30	توافق پذیری حسابرسی		
C18-C47-C48-C49	برون گرایی حسابرسی		
C13-C35	دل پذیر بودن حسابرسی		
C4-C18-C27	مسئولیت پذیری حسابرسی		
C21-C27	صداقت حسابرسی		
C18-C22-C30-C35	عدالت حسابرسی		
C1-C10-C15-C26	بی طرفی حسابرسی		
C15-C27	صراحت حسابرسی		
C26-C28-C31	رازداری حسابرسی		
C10-C17-C23	شجاعت حسابرسی		
C1-C4-C6-C8-C16	بدبینی و سوء ظن به موقع حسابرسی		
C19-C21-C25-C33	حفظ فاصله مناسب از ذی نفعان خروجی گزارش مالی		
C16-C20-C27-C33	عینی بودن و پرهیز از سوگیری در گزارش‌های مالی		
C1-C11-C12-C19-C28-C36	انتقادپذیری حسابرسی		
C1-C11-C28-C33	استقلال فکری حسابرسی		
C1-C40-C41-C11	منبع کنترل درونی		
C50-C51-C52-C55	شخصیت اجتماعی		

گام ششم: کنترل کیفیت تحلیل

از چهار معیار کمی برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان پذیری استفاده شده است: ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن (وانگ، ۲۰۱۱؛ عابدی و همکاران، ۱۳۹۰؛ رنگریز و همکاران، ۱۳۹۶) و آلفای کرپیندروف (کرپیندروف، ۲۰۱۸). میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی (PAO) یا «درصد توافق مشاهده شده» ۰/۸۱۴ بدست آمده است که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد است شاخص پی-اسکات نیز محاسبه شده است که میزان آن ۰/۷۹ بدست آمده است. چهارمین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این مطالعه ۰/۷۶ بدست آمده است. در نهایت نیز از آلفای کرپیندروف استفاده شده است و میزان آن در این مطالعه ۰/۸۲ برآورد گردیده است.

گام هفتم: ارائه گزارش و یافته‌های مطالعه

در این مرحله از روش فراترکیب، یافته‌های مراحل قبل ارائه می‌شود. در این مرحله با استفاده از روش آنتروپی شانون، میزان پشتیبانی پژوهش‌های گذشته از یافته‌های این پژوهش به صورت آماری نشان داده می‌شود.

آنتروپی شانون

براساس روش آنتروپی شانون، پردازش داده‌ها در بحث

تحلیل فراترکیب با نگاهی جدید و به صورت کمی و کیفی مطرح می‌شود. براساس این روش تحلیل داده‌ها، در تحلیل فراترکیب بسیار قوی‌تر و معتبرتر عمل می‌کند (لین، ۱۹۹۱). ابتدا باید فراوانی هر یک از مقوله‌های شناسایی شده براساس تحلیل فراترکیب مشخص شود. ماتریس فراوانی‌های مورد نظر باید به هنجار شود. برای این منظور از روش نرمال سازی خطی استفاده می‌شود:

$$n_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum x_{ij}}$$

بار اطلاعاتی هر مقوله باید محاسبه شود. برای این منظور از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$k = \frac{1}{\ln(a)}; a = \text{تعداد گزینه‌ها}$$

$$E_j = -k \sum [n_{ij} \ln(n_{ij})]$$

ضریب اهمیت هر مقوله باید محاسبه شود. هر مقوله که دارای بار اطلاعاتی بیشتری باشد، از درجه اهمیت بیشتری برخوردار است. برای این منظور از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$W_j = \frac{E_j}{\sum E_j}$$

بنابراین در گام نخست ماتریس تصمیم تشکیل شده است. امتیازات بدست آمده از ماتریس تصمیم پیرامون مساله مورد نظر در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۷: تعیین میزان اهمیت و تأکید پژوهش‌های گذشته

رتبه	ضریب اهمیت Wj	عدم اطمینان Ej	$\sum P_{ij} \times knP_{ij}$	فراوانی	کد
۵	۰,۰۲۱۱	۰,۰۲۰۰	۰,۰۸۹۳-	۹	دانش تخصصی مدیران
۴	۰,۰۲۲۷	۰,۰۲۱۶	۰,۰۹۶۵-	۱۰	تجربه مدیران
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	سابقه مدیریت در شرکت
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	خوش بینی مدیران
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	بیش اطمینانی مدیران
۱۰	۰,۰۱۱۴	۰,۰۱۰۸	۰,۰۴۸۳-	۴	محافظه کاری مدیران
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	دوره تصدی مدیر عامل
۴	۰,۰۲۲۷	۰,۰۲۱۶	۰,۰۹۶۵-	۱۰	آشنایی قبلی با حسابرسان
۱	۰,۰۲۸۹	۰,۰۲۷۴	۰,۱۲۲۵-	۱۴	انتظارات مدیران

رتبه	ضریب اهمیت Wj	عدم اطمینان Ej	$\sum P_{ij}$ $\times knP_{ij}$	فراوانی	کد
۳	۰,۰۲۴۳	۰,۰۲۳۱	۰,۱۰۳۳-	۱۱	اندازه شرکت
۳	۰,۰۲۴۳	۰,۰۲۳۱	۰,۱۰۳۳-	۱۱	سودآوری شرکت
۵	۰,۰۲۱۱	۰,۰۲۰۰	۰,۰۸۹۳-	۹	اهرم مالی
۲	۰,۰۲۵۹	۰,۰۲۴۶	۰,۱۰۹۹-	۱۲	سبک رهبری سازمان
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	پیچیدگی در صنعت
۶	۰,۰۱۹۳	۰,۰۱۸۳	۰,۰۸۱۹-	۸	ساختار مالکیت شرکت
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	تأمین مالی شرکت
۶	۰,۰۱۹۳	۰,۰۱۸۳	۰,۰۸۱۹-	۸	حاکمیت شرکتی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	کارایی تصمیم‌گیری حسابرسی
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	گزارش اقدامات غیرقانونی مانند موارد مشکوک به پولشویی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	رعایت قوانین و استانداردهای حسابرسی بین‌المللی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	استفاده از تکنولوژی و فن آوری مناسب
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	تعامل مناسب با همکاران و واحدهای مرتبط
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	برنامه ریزی مناسب هدفمند و زمان بندی دقیق
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	ارائه یافته‌های قابل توجه و نقاط عطف در حسابرسی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	ارزیابی کیفی عملکرد مدیران اجرایی
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	تماس با مدیر مالی شرکت به میزان لازم
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	میزان حقوق و دستمزد حسابرسی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	شهرت حسابرسی
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	قضاوت حرفه‌ای
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	سابقه حسابرسی
۷	۰,۰۱۷۵	۰,۰۱۶۶	۰,۰۷۴۲-	۷	سطح تحصیلات حسابرسی
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	مهارت‌های حسابرسی
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	اخلاق حرفه‌ای حسابرسی
۱۰	۰,۰۱۱۴	۰,۰۱۰۸	۰,۰۴۸۳-	۴	خلاقیت در انجام امور
۷	۰,۰۱۷۵	۰,۰۱۶۶	۰,۰۷۴۲-	۷	دانش پاسخ به سؤالات هیئت نظارت
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	حفظ سوابق اطلاعات بدون تحریف و خطا
۶	۰,۰۱۹۳	۰,۰۱۸۳	۰,۰۸۱۹-	۸	قابلیت اطمینان عملکرد حسابرسی
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	کارآمدی (دقت و صحت بالا) اطلاعات حسابرسی
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	شفافیت و دقت اطلاعات گزارشگری مالی
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	دسترسی کامل و به موقع به اطلاعات
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	ارزیابی و پاسخگویی به ریسک‌های مهم
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	اثربخشی حسابرسی
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	رعایت زمان تحویل کار
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	پاسخگوی نیازهای هیئت‌های نظارت
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	دانش درونی و بیرونی از شرکت و صنعت
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	استفاده از اطلاعات حسابرسی داخلی شرکت
۶	۰,۰۱۹۳	۰,۰۱۸۳	۰,۰۸۱۹-	۸	تمهیدات به روز نگه داشتن اطلاعات مدیریت
۷	۰,۰۱۷۵	۰,۰۱۶۶	۰,۰۷۴۲-	۷	دارا بودن دانش نظارتی
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	استفاده از مخاطبین و منابع بین‌المللی

رتبه	ضریب اهمیت Wj	عدم اطمینان Ej	$\sum P_{ij}$ $\times knP_{ij}$	فراوانی	کد
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	مشارکت فعال در حسابرسی با شریک حسابرسی
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	تخصص در صنعت مربوطه
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	وجود رابطه باز و سازنده بین حسابرس و مدیریت
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	مشورت به موقع با مدیریت
۸	۰,۰۱۵۶	۰,۰۱۴۸	۰,۰۶۶۰-	۶	اجرای تمام بندهای قراردادی متعهد شده
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	نرخ هزینه حسابرسی معقول
۶	۰,۰۱۹۳	۰,۰۱۸۳	۰,۰۸۱۹-	۸	وجدان کاری حسابرس
۱۰	۰,۰۱۱۴	۰,۰۱۰۸	۰,۰۴۸۳-	۴	انعطاف پذیری حسابرس
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	توافق پذیری حسابرس
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	برون گرایی حسابرس
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	دل پذیر بودن حسابرس
۱۰	۰,۰۱۱۴	۰,۰۱۰۸	۰,۰۴۸۳-	۴	مسئولیت پذیری حسابرس
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	صداقت حسابرس
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	عدالت حسابرس
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	بی طرفی حسابرس
۹	۰,۰۱۳۵	۰,۰۱۲۹	۰,۰۵۷۴-	۵	صراحت حسابرس
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	رازداری حسابرس
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	شجاعت حسابرس
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	بدبینی و سوء ظن به موقع حسابرس
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	حفظ فاصله مناسب از ذی نفعان خروجی گزارش مالی
۱۰	۰,۰۱۱۴	۰,۰۱۰۸	۰,۰۴۸۳-	۴	عینی بودن و پرهیز از سوگیری در گزارش‌های مالی
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	انتقادپذیری حسابرس
۱۱	۰,۰۰۹۱	۰,۰۰۸۶	۰,۰۳۸۵-	۳	استقلال فکری حسابرس
۱۲	۰,۰۰۶۶	۰,۰۰۶۲	۰,۰۲۷۹-	۲	منبع کنترل درونی
۱۳	۰,۰۰۳۷	۰,۰۰۳۵	۰,۰۱۵۸-	۱	شخصیت اجتماعی

۵- نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر با هدف به‌کارگیری رویکرد کیفی فراترکیب جهت نوع شناسی ویژگی‌های ادراکی مدیران از کیفیت خدمات حسابرسی مستقل انجام شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد، تعداد ۷ مقوله اصلی و ۷۴ مقوله فرعی (کد) با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب از متون مقالات پیشین استخراج گردید. مقوله‌های اصلی استخراج شده عبارتند از: عوامل مدیریتی، عوامل شرکتی، ویژگی‌های فنی، روند حسابرسی قابل اعتماد، دانش شرکت و صنعت، آسانی معامله و مذاکره و ویژگی‌های اجتماعی. کدهای مربوط به عوامل مدیریتی

عبارتند از: دانش تخصصی مدیران، تجربه مدیران، سابقه مدیریت در شرکت، خوش بینی مدیران، بیش اطمینانی مدیران، محافظه کاری مدیران، دوره تصدی مدیر عامل، آشنایی قبلی با حسابرس، انتظارات مدیران. کدهای مربوط به عوامل شرکتی عبارتند از: اندازه شرکت، سودآوری شرکت، اهرم مالی، سبک رهبری سازمان، پیچیدگی در صنعت، ساختار مالکیت شرکت، تأمین مالی شرکت و حاکمیت شرکتی. کدهای مربوط به ویژگی‌های فنی عبارتند از: کارایی تصمیم‌گیری حسابرس، گزارش اقدامات غیرقانونی مانند موارد مشکوک به پولشویی، رعایت قوانین و استانداردهای حسابرسی بین المللی، استفاده از تکنولوژی

و فن آوری مناسب، تعامل مناسب با همکاران و واحدهای مرتبط، برنامه ریزی مناسب هدفمند و زمان بندی دقیق، ارائه یافته‌های قابل توجه و نقاط عطف در حسابرسی، ارزیابی کیفی عملکرد مدیران اجرایی، تماس با مدیر مالی شرکت به میزان لازم، میزان حقوق و دستمزد حسابرسی، شهرت حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای، سابقه حسابرسی، سطح تحصیلات حسابرسی، مهارت‌های حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و خلاقیت در انجام امور. کدهای روند حسابرسی قابل اعتماد عبارتند از: دانش پاسخ به سؤالات هیئت نظارت، حفظ سوابق اطلاعات بدون تحریف و خطا، قابلیت اطمینان عملکرد حسابرسی، کارآمدی (دقت و صحت بالا) اطلاعات حسابرسی، شفافیت و دقت اطلاعات گزارشگری مالی، دسترسی کامل و به موقع به اطلاعات، ارزیابی و پاسخگویی به ریسک‌های مهم، اثربخشی حسابرسی، رعایت زمان تحویل کار و پاسخگویی نیازهای هیئت‌های نظارت. کدهای دانش شرکت و صنعت عبارتند از: دانش درونی و بیرونی از شرکت و صنعت، استفاده از اطلاعات حسابرسی داخلی شرکت، تمهیدات به روز نگه داشتن اطلاعات مدیریت، دارا بودن دانش نظارتی، استفاده از مخاطبین و منابع بین المللی، مشارکت فعال در حسابرسی با شریک حسابرسی و تخصص در صنعت مربوطه. کدهای آسانی معامله و مذاکره عبارتند از: وجود رابطه باز و سازنده بین حسابرسی و مدیریت، مشورت به موقع با مدیریت، اجرای تمام بندهای قراردادی متعهد شده و نرخ هزینه حسابرسی معقول. کدهای ویژگی‌های اجتماعی عبارتند از: وجدان کاری حسابرسی، انعطاف پذیری حسابرسی، توافق پذیری حسابرسی، برون گرایی حسابرسی، دل پذیر بودن حسابرسی، مسئولیت پذیری حسابرسی، صداقت حسابرسی، عدالت حسابرسی، بی طرفی حسابرسی، صراحت حسابرسی، رازداری حسابرسی، شجاعت حسابرسی، بدبینی و سوء ظن به موقع حسابرسی، حفظ فاصله مناسب از ذی نفعان خروجی گزارش مالی، عینی بودن و پرهیز از سوگیری در گزارش‌های مالی، انتقادپذیری حسابرسی، استقلال فکری حسابرسی، منبع کنترل درونی و شخصیت اجتماعی.

نتایج مذکور تا حدی با یافته‌های ساموسیر (۲۰۱۹)، ماماسیو و کوسوتوپولئوس (۲۰۱۹)، زلقی و همکاران (۱۳۹۸)، صالحی و همکاران (۱۳۹۸)، اخگر و زاهد دوست (۱۳۹۷) انطباق و همخوانی نسبی دارد. بررسی و تبیین یافته‌های فوق بیانگر این است که ویژگی‌های فنی حسابرسی به عنوان تصمیم گیرنده اشاره به آگاهی و سطح دانش تخصصی حسابرسان به منظور ارتقای سطح کیفیت قضاوت‌های حسابرسان می باشد و توانمندی‌های فنی شامل موضوعاتی از قبیل: استقلال، بیطرفی و درستکاری، تردید حرفه ای، معلومات، تجربه و دانش تخصصی، حفظ صلاحیت حرفه ای، اولویت بندی ریسک و جانبداری‌های بی مورد است که انتظار می رود تصمیمات حسابرسی را تحت الشعاع قرار دهند، را در بر می گیرد. از سویی برخی از ویژگی‌های حسابرسی به طور غیرمستقیم از طرف استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات به او تفویض شده است که این ویژگی‌ها تحت عنوان ویژگی‌های ساختاری شناخته می شود و شامل اختیار و پذیرش است. از طرفی ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان مبتنی بر عرف و هنجارهای تعریف شده اجتماعی جوامع است که می تواند به افزایش سطح مسئولیت‌ها و ارتقای سطح تقارن‌های اطلاعاتی منجر شود. یک حسابرسان دارای رویکردهای اجتماعی سطح شناخت بهتری نسبت به انتظارات و باورهای اجتماعی دارد و بر مبنای تجربه تناسب مناسبی می تواند بین استانداردهای موجود با سطح انتظارات و نیازهای ذینفعان ایجاد نماید. از سویی ویژگی‌های حسابرسی اشاره به سطح آگاهی و تحلیل حسابرسان نسبت به دانش حسابرسی و استانداردهای موجود دارد که در واقع نشان می دهد یک حسابرسان بر اساس ویژگی‌های تحلیلی و تجربی که دارد، تاچه اندازه به دنبال شناخت فلسفه وجودی حرفه خود و نقش‌های تاثیرگذاری که بر اجتماع خود دارد می باشد. حسابرسان تحت این ویژگی نسبت به تغییر انتظارات و شکاف استانداردهای موجود رویکردی نقادانه دارند و تحلیل‌ها را بر مبنای همان ویژگی‌های کارکردی و فنی بررسی می نمایند.

گردش مدیرعامل، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۹): ۶۰-۸۱

* ایزدی‌نیا، ناصر، بهزادیان، فتاح. (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، ۱۰(۲): ۶۷-۸۸

* توانگر حمزه کلایی، افسانه، اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷). ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸): ۱۸۷-۲۰۷.

* حاتمیان، وحید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرس بر تعداد بندهای گزارش حسابرس، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۸): ۴۱-۵۵.

* دانایی‌فرد، حسن، حسینی، سیدیعقوب، شیخ‌ها، روزبه. (۱۳۹۲). روش شناسی کیو، شالوده‌های نظری و چارچوب انجام پژوهش، تهران: صفار.

* درخشان‌مهر، آرش، کرمی، صبا. (۱۳۹۸). تأثیر دوره تصدی مدیرعامل و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۶): ۱۷-۳۰.

* دیده‌خانی، حسن، مهرعلی زاده، امیررضا. (۱۳۹۷). بررسی نقش فازهای شخصیتی مدیران در میزان ریسک صندوق‌های سرمایه‌گذاری با توجه به نقش تعدیلی تیپ‌های شخصیتی، دانش سرمایه‌گذاری، ۷(۲۸): ۱-۲۲.

* زلّقی، حسن، افلاطونی، عباس، برزآبادی فراهانی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱): ۱-۲۲.

* شاه‌حسینی، محمدعلی، نارنجی‌ثانی، فاطمه، فلاح‌کریمی، صفورا. (۱۳۹۴). شناسایی و دسته‌بندی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه‌ای خراسان به روش کیو، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۷(۱): ۸۹-۱۰۹.

* صالحی، مهدی، لاری‌دشت بیاض، محمود، وظیفه‌دان، نجمه. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و

با توجه به یافته‌های حاصل از پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر عنوان می‌شود: باتوجه به اهمیت و جایگاه اخلاق حرفه‌ای حسابرس در پژوهش حاضر به استفاده کنندگان این خدمات پیشنهاد می‌گردد که موضوع اخلاق را چه در سطح خرد و چه در سطح کلان مورد بررسی قرار دهند و همچنین آموزشهای لازم را در این زمینه در نظر گیرند؛ براساس نتایج پژوهش، استفاده کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده که توسط حسابرس با حسن شهرت مناسب رسیدگی شده است، می‌توانند به اطلاعات صورتهای مالی اتکاء بیشتری نمایند و باتوجه به معناداربودن تأثیر تجربه عمومی و اختصاصی بر چگونگی قضاوتهای حسابرسی، مدیران میتوانند سابقه و تجربه مؤسسات حسابرسی را در انتخاب حسابرس به کار گیرند. همچنین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در پژوهشهای قبلی انجام شده عموماً به صورت پراکنده بررسی شده است، لذا به دسته بندی ویژگیهای کیفی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود.

یادداشت‌ها

- 1- Mammassis & Kostopoulos
- 2- Haniffa & Hudaib
- 3- Shalkh & Talha
- 4- Swift & Dando
- 5- Beattie et al
- 6- Porter & Gowthorpe
- 7- Bertrand and Schoar
- 8- Hambrick & Mason
- 9- Hu & Liu
- 10- Custódio and Metzger
- 11- Hsieh et al
- 12- Cohen et al
- 13- Imal et al
- 14- Beattie et al
- 15- Porter & Gowthorpe
- 16- Humphrey et al
- 17- Alhababsah
- 18- ul, Lynn & Tsui
- 19- Cen & Doukas
- 20- Samosir
- 21- Mammassis & Kostopoulos
- 22- De Ridder, D. T., & Lensvelt-Mulders, G

فهرست منابع

* اخگر، محمدمامید، زاهد دوست، حمزه. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر رابطه بین عملکرد شرکت و

- The Quarterly Journal of Economics*, 118(4): 1169-1208
- * Boyle, S. E. (2015). Management Perception of Audit Quality, *A Quantitative and Qualitative Investigation. The University of Utah*, 29-48.
- * Brouwer, M. (1999). "Q is Accounting for Tastes". *Journal of Advertising Research*, 39 (2): 35-39.
- * Brown, S. R. (1996), "Q methodology and qualitative research", *Qualitative Health Research*, 6(4): 561-7.
- * Cen, W., Doukas, J. A. (2017). CEO personal investment decisions and firm risk, *European Financial Management*, 23(5): 920-950.
- * Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C. and Stolowy, H. (2010), Expectation gap and corporate fraud: is public opinion reconcilable with auditors' duties. *Working paper*
- * Colonnello, S., G. Curatola, and N. G. Hoang. (2017). Direct and indirect risk-taking incentives of inside debt. *Journal of Corporate Finance* 45:428-466
- * Cottle, C. E. McKeown, B. (1980), "The forced-free distinction in Q technique", *Operant Subjectivity*, Vol. 3 No. 2, pp. 58-63.
- * Danaeifard, H., Hosseini, Sidi Y., Sheikhs, R. (2013). Q methodology, theoretical foundations and research framework, Tehran: Saffar. (In Persian)
- * Derakhshanmehr, A., Karami, S. (2019). The effect of CEO tenure and the size of the audit firm on the quality of accounting information, *Accounting and Management Perspectives*, 2 (6): 17-30. (In Persian)
- * Didekhani, H., Mehr Alizadeh, A. (2018). Investigating the role of managers' personality phases in the amount of risk of investment funds according to the adjusting role of personality types, *Investment Knowledge*, 7 (28): 1-22. (In Persian)
- * Fernando, G. and Thevaranjan, A. (2017). Impact of audit quality on the components of executive cash compensation, *Journal of Centrum Cathedra*, 10(1): 49-62. <https://doi.org/10.1108/JCC-09-2016-0013>
- * Foroughi, D., Asgari Arjangi, M. (2017). Investigating the gap between audit expectations in the field of fraud detection in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 17 (68): 63-82. (In Persian)
- * Ghebremichael, A. A. (2018). Determinants of Audit Service Quality Perceptions of Supervisory Directors in Dutch Corporations, *Contemporary Management Research*, 14(1): 53-84.
- * Gul, F. A., S, G, Lynn, and, J, Tsui. (2002). Audit quality, management ownership and the informativeness of accounting earnings, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 25-49.
- حق‌الزحمه حسابرسی، دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴): ۵۳-۷۵
- * فروغی، داریوش،، عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۸): ۶۳-۸۲
- * کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود، *مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری*، ۲(۴): ۶۵-۸۲
- * ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری، *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۹): ۱۱۵-۱۳۷
- * Adeyemi, S. B. and Olowookere, J. K. (2011), 'Stakeholders' perception of audit expectation gap in Nigeria', *International journal of accounting and financial reporting*, Vol. 1, No.1, pp.152-172.
- * Akhgar, M. & Zaheddoost, H.(2017). Investigating the effect of CEO influence on the relationship between company performance and CEO turnover. *Financial Accounting Quarterly*, 10 (39), 60-81 (In Persian).
- * Alhababsah, S. (2019). Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35(3): 71-84. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.006>
- * Alwardat Y.A. (2010) External auditors and clients an investigation of perceptions of value for money audit practices in the UK public sector. PhD thesis, University of Westminster.
- * Baatwah, S. R., Salleh, Z., & Ahmad, N. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?, *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9): 998-1022.
- * Beattie, V., Brandt, R., Fearnley, S. (1998) Audit Independence and the Expectations Gap: Some Evidence of Changing User Perceptions. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. Vol. 6, No.2, pp.159-170.
- * Behzadian, F. & Izadinia, N. (2017). Investigating the Audit Expectation Gap between External Auditors and Users of Auditing Services. *Applied Research in Financial Reporting*, 10(2), 67-88 (In Persian).
- * Bertrand, M., Schoar, A. (2003). Managing with Style: The Effect of Managers on Firm Policies,

- * Hambrick, D. (2007). Upper Echelon Theory: an update, *The Academy of Management Review*, 32(2): 334-343.
- * Hambrick, D., Mason, P. (1984). Upper Echelons: the organization as a reflection of its top managers, *The Academy of Management Review*, 9(2): 193-260.
- * Haniffa R., and Hudaib, M. (2007). Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 2007, 179-206
- * Harris, S. L., Marxen, D. E. (1997), 'The auditor expectation and performance gaps. Views from auditors and their clients', *Research in accounting regulations*, Vol 11, pp.159-176.
- * Hasan, M., Maijoor, S., Mock, Th, J., Roebuck, P., Simnett, R., Vanstraelen, A. (2003). The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided, *International Journal of Auditing Int. J. Audit.* 9: 91-102.
- * Hatamian, V. (2019). Investigating the effect of the auditor's tenure and independence on the number of paragraphs of the auditor's report, *Accounting and management perspective*, 2 (8): 41-55. (In Persian)
- * Hsieh, T, Sh., Kim, J, B., Wang, R, R., Wang, Zh. (2019). Seeing is believing? Executives' facial trustworthiness, auditor tenure, and audit fees, *Journal of Accounting and Economics*,
- * Hu, C., Liu, Y, J. (2015). Valuing diversity: CEOs' career experiences and corporate investment, *Journal of Corporate Finance*, 30 (4): 11-31.
- * Humphrey, C.G., Moizer, P. and Turley, W.S. (1992) 'The audit expectations gap', *Critical perspectives on accounting*, pp. 337-161.
- * Imai, SH., Weilin, Ch., Watada, J., Tzeng, G, H. (2008). Rough Sets Approach to Human Resource Development of Information Technology Corporations, *IJSSST*, Vol. 9, No. 2, May, 31-42.
- * James, O. and Izedonmi, F.I.O. (2010) 'Evidence of audit expectation gap between auditors and users of financial reports in Nigeria', *Journal of business and organisational development*, Vol 2, pp.114-129.
- * Karami, Gh., Bazrafshan, A., Mohammadi, A. (2011). Investigating the relationship between auditor tenure and earnings management, *Journal of Accounting Knowledge*, 2 (4): 65-82. (In Persian)
- * Lee, T.H. Ali, A.M. and Gloeck, D. (2009) 'The audit expectation gap in Malaysia: An analysis of its nature and composition (Part 1)', *Business and accounting*, pp.8-61
- * Mammassis, C, S., Kostopoulos, K, C. (2019). CEO goal orientations, environmental dynamism and organizational ambidexterity: An investigation in SMEs, *European Management Journal*, 37(5): 577-588.
- * Massingham, P., Massingham, R., Diment, K. (2012). Q methodology: is it useful for accounting research? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(1): 66-88.
- * Otolor, J. (2013) Narrowing the expectation gap in auditing; the role of the auditing profession, *Research journal of finance and accounting*, Vol. 4, No. 2, pp.43-54.
- * Porter, B.A. and Gowthorpe, C. (2004), Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999, Edinburgh: *Institute of Chartered Accountants of Scotland*.
- * Salehi, M., Laridasht Bayaz, M., Vazifedan, N. (2019). Investigating the Relationship between Managers' Change and Audit Fee, *Auditing Knowledge*, 19 (74): 53-75. (In Persian)
- * Samosir, h. (2019). Audit Quality Report: A Conceptual Review of Perceived Effects of Selected Factors, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(3): 1-6.
- * Shalkh, J. M., Talha, M. (2003). Credibility and Expectation Gap in the Reporting on Uncertainties, *Managerial Auditing Journal*, 18(6), 2003, 517 – 529.
- * Shah Hosseini, M., Naranjisani, F., Fallah Karimi, S. (2015). Identification and classification of obstacles and challenges in the implementation of the strategic plan of human resources in the Khorasan Regional Electricity Company by Q method, *Journal of Governmental Management*, 7 (1): 89-109. (In Persian)
- * Sun, W., Seufert, J, H., Smit, M, W. (2017). Epitomising the Audit Expectation Gap Framework Synthesis and Standardisation, *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, 1-37.
- * Swift, T., Dando, N. (2002). From Methods to Ideologies: Closing the Assurance Expectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting, *Journal of Corporate Citizenship*, 8, winter, 2002, 81 – 90
- * Tavangar Hamzeh Kalaei, A., Skafi Asl, M. (2018). Relationship between CEO power, audit committee characteristics, and quality of internal control, *Financial Accounting and Auditing Research*, 10 (38): 187-207. (In Persian)
- * Valian, H., Abdoli, M., Arvai, M. (2018). Adjusting the gap in auditing expectations based on human resource strategies through the Rough Theory and Gray Theory approaches, *Journal of Management Accounting*, 11 (39): 115-137. (In Persian)
- * Zalqi, Hassan., Platoni, A., Barzabadi Farahani, M. (2018). The effect of the CEO's tenure on the continuity of the auditor's selection in the Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting and Auditing Research*, 11 (41): 1-22. (In Persian)

Applying a hybrid qualitative approach to typology of managers' perceptual characteristics of the quality of independent audit services

R. Hosseini¹
N. Izadinia^{*2}
S. Aliahmadi³

Abstract

The main purpose of this study is to study the typology of managers' perceptual characteristics of the quality of independent audit services and its practical purpose is to provide appropriate suggestions and solutions to managers to better understand independent auditing services. The research method used in this study is qualitative. Using the meta-combined qualitative analysis method, the indicators are extracted from previous articles and studies and of the 82 articles obtained, 42 final articles were used to examine the effective factors of the typology of managers' perceptual characteristics of the quality of independent audit services. The content of the design was analyzed by categorizing the indices and performing Shannon entropy, the main indicators were identified and the importance of each indicator was determined. It should be noted that the analysis of research data in the qualitative phase was performed with MaxQDA software. Of the 417 articles found, 55 were reviewed. Based on the research findings, 7 main categories and 74 sub-categories (code) were extracted from the texts of previous articles using meta-combined qualitative analysis method. The main categories extracted are: Management factors, Corporate factors, Technical features, Reliable audit process, Company and industry knowledge, Easy to trade and negotiate, and social characteristics.

Keywords: Hybrid qualitative approach, Perceptual characteristics of managers, Typology, Quality of independent audit services.

¹ PhD Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

² Associate Professor, Department of Accounting, University of Esfahan, Esfahan, Iran. (Corresponding Author): Naser.izadinia@gmail.com

³ Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.