

Explaining structural changes in auditing firms, maintaining a professional ethics approach, and auditing quality control

Hasan Saberi¹, Mansour Garkaz^{2,✉}, Ali Khozein³, Alireza Maetoofi²

1. PhD Student, Department of Accounting, Go.C, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

3. Associate Professor, Department of Accounting, Ali.C., Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 23 January 2025 Revised: 2 June 2025 Accepted: 3 June 2025 Keywords: Auditing firms, professional ethics, quality control, structural change JEL Classification: M42, M48, L22, G32, G34	Purpose: This study aims to investigate the factors influencing structural changes in auditing firms, emphasizing maintaining a professional, ethical approach and focusing on the quality control of auditing work. Methodology: This study is applied research in terms of its objective and descriptive-survey in terms of its execution method. The qualitative statistical population includes certified accountants in the country. Only individuals with sufficient knowledge, experience, and understanding of the subject were selected for the interviews. A total of 11 experts with relevant education and experience were chosen for the interviews. In the quantitative section, the components derived from the interviews with experts were categorized into a questionnaire, which was then distributed to the statistical population of certified accountants. This research used a questionnaire to collect data, with 342 individuals responding to the questionnaires. Findings: The results obtained from the analysis using structural equation modeling indicated that the standardization of the structure of auditing firms, the requirements of environmental laws, unified organizational structures, the appointment and rewards of auditors, as well as technical and developmental changes have a positive and significant impact on the operational policies of auditing firms, the skills and expertise of their members, and the needs and demands of the structure of auditing firms. In this regard, it is recommended that policymakers and regulators consider professional behavioral and ethical principles when changing auditing firms and not overlook experienced and specialized auditors in this process. Originality: To change auditing firms, there is a need for policies and regulations that take into account professional, organizational, and ethical principles.

Cite this paper: Saberi, H., Garkaz, M., Khozain, A., & Maetoofi, A. (2025). Explaining structural changes in auditing firms, maintaining a professional ethics approach, and auditing quality control. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 3(1), 1–23. <https://doi.org/10.71965/AFT.2025.1197414> [In Persian]

✉ Corresponding Author.

Email Address: m_garkaz@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

Introduction

The present research examines the factors influencing the structural changes in auditing firms, emphasizing the preservation of professional ethics and quality control in auditing work. Due to rapid market changes and evolving customer needs, restructuring auditing firms is recognized as a necessary and strategic process. These changes can enhance service quality and build market trust. Auditing firms face numerous challenges from economic, social, and technological changes. These challenges pressure firms to reassess and update their structures. For instance, the emergence of new technologies such as artificial intelligence and data analytics allows auditing firms to improve their services and increase efficiency. Thus, restructuring auditing firms to adapt to these changes and enhance the quality of services provided to clients is essential. The importance of professional ethics in maintaining credibility and public trust in auditors is observable. Adhering to ethical principles and professional standards plays a crucial role in the success of the auditing process and can prevent incorrect decision-making. For example, failing to adhere to ethical principles can lead to the loss of a firm's credibility and a decrease in client trust. Therefore, maintaining a professional ethical approach during the restructuring process of auditing firms is of particular importance. A review of past literature reveals that less attention has been paid to the restructuring of auditing firms, making this study even more necessary. Many studies have focused on the technical and financial aspects of structural changes, while ethical dimensions and the quality of auditing work have not been comprehensively examined (Wahyuni *et al.*, 2024; Alford *et al.*, 2017; Yuan *et al.*, 2016). This gap in the research literature underscores the need for this study. The main objective of this research is to develop a model for restructuring auditing firms and

to examine the impact of its dimensions on the quality control of auditing work. This research aims to identify key factors influencing the restructuring of auditing firms and analyze the impact of these changes on service quality and the credibility of firms. To this end, researchers will explore various aspects of structural change, including standardization, legal requirements, and organizational and individual barriers. Ultimately, this research can serve as a scientific and practical resource for managers of auditing firms and policymakers to improve organizational structures and enhance service quality. Additionally, the findings of this research can help identify the best practices and strategies for restructuring auditing firms, leading to an overall improvement in their performance. Given the increasing importance of auditing in the business world, this research can be considered a significant step toward enhancing the quality and credibility of auditing services.

Methodology

The present study is an applied and descriptive survey research that employs a mixed-method approach, combining qualitative and quantitative methods. In the qualitative phase, the statistical population consisted of certified accountants in the country, and the research sample was purposefully selected through in-depth interviews with 11 academic experts. These interviews helped identify the main and sub-factors related to the restructuring of auditing firms. The qualitative data collected were analyzed using content analysis methods and served as the basis for developing a questionnaire to examine the impact of structural change dimensions on the quality control of auditing work. In the quantitative phase, the sample size was determined using Cochran's formula, resulting in a sample of 342 individuals. Data analysis was conducted using structural equation modeling.

Results

The findings of the research indicate that the primary data were collected through exploratory and descriptive interviews with 11 experts in the field of auditing. These interviews led to coding and content analysis, identifying the main and sub-concepts related to the restructuring of auditing firms. The results show the main and sub-categories and initial codes, which include operational policies, structural standardization, environmental legal requirements, and the skills and expertise of auditing firm members. A questionnaire was designed, and its validity and reliability were confirmed. The results of the Kaiser-Meyer-Olkin and Bartlett tests indicated the adequacy of the sample size for factor analysis. Additionally, all components exhibited desirable validity and reliability. Structural model analysis revealed that all relationships between variables were significant, and the positive impact of independent variables on dependent variables was confirmed. Specifically, the standardization of auditing firm structures had a significant positive impact on operational policies and the skills and expertise of firm members. Ultimately, all 24 research hypotheses were not rejected at a significance level of 0.05, indicating a positive and significant impact of various factors on the credibility of services and quality control in auditing work. These results contribute to a better understanding of the various impacts on professional ethics and quality control in auditing and can serve as a suitable basis for structural changes in auditing firms. Overall, this research assists managers of auditing firms in enhancing their structures, service quality, and professional credibility.

Conclusions

The results of the present study indicate that restructuring auditing firms while maintaining a professional ethical approach and quality control in auditing work has a positive and significant impact on

operational policies, the skills and expertise of firm members, and the needs and demands of the firm's structure. Standardizing the structures of auditing firms and paying attention to environmental legal requirements can improve service quality and enhance the credibility of firms. Furthermore, organizational and individual barriers, including the acceptance of changes by auditors and firms, can influence the restructuring process. This research aligns with previous studies and emphasizes the importance of standardization and attention to environmental requirements. Notably, the findings indicate that operational policies and auditors' skills significantly impact service credibility and adaptability to changes. These results recommend that auditing firms focus on creating a supportive work environment and providing educational opportunities to attract and retain highly skilled auditors. Considering the limitations of the research, such as limited access to extensive samples and reliance on personal opinions, it is suggested that auditing firms pay special attention to standardizing their structures and adhering to legal and environmental requirements. Strengthening the ethical approach and quality control in auditing work can lead to increased credibility and market trust in auditing services, ultimately improving the overall performance of auditing firms. Finally, this research can serve as a scientific basis for future studies on the restructuring of auditing firms and its impact on service quality and professional ethics. Additionally, the findings can assist policymakers and managers of auditing firms in developing effective strategies to enhance performance and improve service quality.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author, upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.



بررسی عوامل مؤثر در تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با تأکید بر حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی

حسن صابری^۱، منصور گرکز^۲✉، علی خوزین^۳، علیرضا معطوفی^۴

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۰۴ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۲/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۳ کلیدواژه‌ها: اخلاق حرفه‌ای، تغییر ساختار، کنترل کیفیت، مؤسسات حسابرسی طبقه‌بندی موضوعی: M42, M48, L22, G32, G34	هدف: در مطالعه حاضر به بررسی عوامل مؤثر در تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با تأکید بر حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و تأکید بر کنترل کیفیت کار حسابرسی پرداخته شده است. روش‌شناسی: این مطالعه یک تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش اجرا توصیفی-پیمایشی بود. جامعه آماری روش کیفی شامل حسابداران رسمی کشور است. برای مصاحبه افرادی انتخاب شدند که دانش، تجربه و شناخت کافی از موضوع دارند. در مصاحبه ۱۱ نفر از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند. در بخش کمی، مؤلفه‌های به دست آمده از مصاحبه با خبرگان در قالب پرسشنامه دسته‌بندی شد و سپس برای جامعه آماری شامل جامعه آماری حسابداران رسمی ارسال گردید. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد؛ که ۳۴۲ نفر به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند. یافته‌ها: نتایج حاصل نشان داد که استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی، الزامات قوانین محیطی، ساختارهای سازمانی واحد، انتصاب و پاداش‌های حسابرسان و تحولات فنی و توسعه‌ای بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی، مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی و نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در این راستا به تدوین کنندگان قوانین و خط‌مشی‌گذاری ساختار مؤسسات پیشنهاد می‌گردد که در جهت تغییر مؤسسات حسابرسی، اصول رفتاری و اخلاقی حرفه را در نظر بگیرند و در این امر از حسابرسان باتجربه و متخصص غافل نشوند. دانش‌افزایی: برای تغییر مؤسسات حسابرسی، نیازمند به خط‌مشی‌ها و قوانینی است که اصول حرفه‌ای و سازمانی و همچنین اخلاقی را در نظر بگیرد.
استناد: صابری، حسن، گرکز، منصور، خوزین، علی، و معطوفی، علیرضا (۱۴۰۴). بررسی عوامل مؤثر در تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با تأکید بر حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی. <i>حسابداری و شفافیت مالی</i>، ۳(۱)، ۲۳-۱. https://doi.org/10.71965/aft.2025.1197414	

✉ نویسنده مسئول.

پست الکترونیکی: m_garkaz@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

مقدمه

تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی به عنوان یک فرآیند ضروری و استراتژیک، به منظور انطباق با نیازهای متغیر بازار و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی انجام می شود. این تغییرات معمولاً تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله پیشرفت های فناوری، تغییرات در قوانین و مقررات و نیازهای مشتریان قرار دارند (چن^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). مؤسسات حسابرسی باید به گونه ای سازمان دهی شوند که بتوانند به سرعت به تغییرات بازار و نیازهای مشتریان پاسخ دهند. مؤسسات باید اطمینان حاصل کنند که تغییرات ساختاری به گونه ای انجام می شود که اصول اخلاقی و استانداردهای حرفه ای رعایت شوند. این امر به تقویت اعتماد مشتریان و اعتبار مؤسسات کمک می کند و در نهایت به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی منجر می شود (واهیون^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). چرا که حرفه حسابرسی یکی از متشکل ترین و با نظم ترین حرفه های دنیاست و به علت نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند، باید شهرت و اعتماد خاصی داشته باشد. گسترش این اعتبار و اعتماد و تقویت آن بستگی به تعهد فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن دارد (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به وضعیت و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، اخلاق حرفه ای و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی که تحت عنوان عوامل مهمی در تهیه گزارش های حسابرسی عنوان می شوند در سرنوشت توجه آنان قرار گرفته است. حسابرسان قوت قلبی برای سرمایه گذاران شرکت ها می باشند. در یک دنیای نامطمئن از حسابرسان مؤسسات انتظار می رود تا به کمک اطمینان دادن به ذی نفعان آرامش لازم را برایشان فراهم کنند (آلفورد^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). اگر حسابرسی یک ابزار نظارتی باشد که نقش های متعدد گوناگون را به عهده دارد، پس با ثابت فرض کردن دیگر شرایط صورت های مالی که با کیفیت کار بالای حسابرسی شده اند، از قابلیت اعتماد و اتکای بیشتری نزد ذی نفعان این کالا (خدمت) برخوردار خواهند بود (یوان^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). یک موسسه حسابرسی برای رسیدن به رتبه بالاتر و کسب شهرت، نیازمند اعمالی مانند کنترل کیفیت کار است که این اطمینان را به ذی نفعان دهد که اظهارات حسابرسی قابل اعتماد هستند (فوکویاما^۵، ۲۰۱۵). اخلاق حرفه ای موضوعی است فراگیر که تمام جوانب زندگی بشری را تحت پوشش قرار می دهد (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). حرفه حسابرسی برای بقای جایگاه خود نیازمند اعتماد عمومی است. اطمینان از درستی و صداقت حسابرسان در اجرای استانداردهای حسابرسی، فعالیت در حوزه منافع عمومی را امکان پذیر می نماید. به جهت اعاده اعتماد عمومی جامعه حسابداران رسمی اقدام به تهیه معیارهای اخلاقی تحت عنوان آیین رفتار حرفه ای کرده و اعضای خود را ملزم به رعایت آن می نماید (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). یکی از خصیصه های بارز حرفه حسابرسی پذیرش مسئولیت حفظ منافع جامعه است. از این رو، مسئولیت حسابرس حرفه ای تنها به رضایتمندی صاحب کار یا کارفرمایش منحصر نمی شود. حسابرس حرفه ای در جهت حفظ منافع عمومی باید به این آیین اخلاقی حرفه ای عمل کند (ایکاتان^۶، ۲۰۱۴). پایه حرفه حسابرسی مبتنی بر اصول اخلاقی از جمله درستکاری در انجام فعالیت ها به نحو احسن و درست در جهت ارتقای اعتماد جامعه، استقلال و بی طرفی پرهیز از هر گونه پیش داوری، تضاد منافع، جانب داری یا نفوذ دیگران در قضاوت حرفه ای و

¹. Chen

². Wahyuni

³. Alford

⁴. Yuan

⁵. Fukuyama

⁶. Ikatan

نداشتن هرگونه منافع و علاقه‌ای که درستکاری و بی‌طرفی را خدشه‌دار می‌کند (بابایانجو^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). کیفیت کنترل حسابرسي نقش کلیدی در کارایی بازار سرمایه و انجام وظایف حسابرسان ایفا می‌کند. این بدان جهت است که از یک سمت حسابرسي مستقل معیاری برای اعتباربخشی و هماهنگ‌سازی صورت‌های مالی به شمار می‌رود و از جهت دیگر، کیفیت کنترل حسابرسي با فراهم نمودن اطلاعات در خور اتکای صورت‌های مالی و افشای هرگونه اتفاقی که می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌ها تأثیر داشته باشد از هدر رفتن سرمایه‌های به کار گماشته شده در بازار سرمایه، در سایه تصمیم‌گیری بر پایه‌ی اطلاعات نادرست جلوگیری می‌کند. در فرآیند گزارشگری اطلاعات حسابداری، موفقیت حسابرسي در رابطه با دستیابی به اهداف خود، منوط به رعایت اصول اخلاقی و رفتاری حسابرسي می‌باشد (مرزوکي^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). در این راستا، هدف اصلی مطالعه حاضر تدوین الگوی تغییر ساختار مؤسسات حسابرسي با حفظ رويکرد اخلاق حرفه‌اي و بررسی تأثیر ابعاد آن بر کنترل کیفیت کار حسابرسي می‌باشد. نتایج مطالعه حاضر می‌تواند ضمن بسط و توسعه مبانی نظری کمک شایانی به مؤسسات حسابرسي و همچنین حسابرسان و تدوین‌کنندگان قوانین حسابرسي نماید. از جهتی با مرور پیشینه‌های گذشته مشخص گردید که به تغییر ساختار مؤسسات حسابرسي کمتر پرداخته شده است و از آنجایی که مؤسسات حسابرسي مانند سایر مؤسسات نیازمند تغییراتی در ساختاری سازمانی خود در جهت رفع عیوب ساختار فعلی هستند، ضرورت مطالعه حاضر را دوچندان کرده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ساختار مؤسسات حسابرسي یک عامل حیاتی است که بر کیفیت و عملکرد حسابرسي تأثیر می‌گذارد. نظریه‌ها و مدل‌های مختلفی برای درک این ساختارها پیشنهاد شده است که می‌توان آن‌ها را به انواع و چارچوب‌های متمایز دسته‌بندی کرد. انواع ساختارهای سازمانی شامل ساختار نوع مانگو^۳ است که با کنترل متمرکز مشخص می‌شود، جایی که تصمیم‌گیری در سطوح بالایی مدیریت متمرکز است. این ساختار منجر به تصمیم‌گیری سریع‌تر می‌شود، اما همچنین می‌تواند خطرات حسابرسي را به دلیل عدم تنوع در ورودی‌ها افزایش دهد (چن و همکاران، ۲۰۲۴). ساختار نوع موز^۴، رويکردی کاملاً غیرمتمرکز است که به حسابرسان آزادی عمل بیشتری می‌دهد. درحالی‌که این امر می‌تواند انعطاف‌پذیری را افزایش دهد، اما ممکن است منجر به ناهماهنگی در کیفیت حسابرسي شود (چن و همکاران، ۲۰۲۴). ساختار نوع زیتون^۵، مدلی ترکیبی است که موازنه‌ای بین ساختار متمرکز و غیرمتمرکز ایجاد می‌کند و به‌طور مؤثری خطرات حسابرسي را مدیریت کرده و کیفیت حسابرسي را بهبود می‌بخشد (چن و همکاران، ۲۰۲۴).

دینامیک‌های حسابرسي-شرکت معمولاً با دینامیک‌های قدرت مشخص می‌شود، جایی که عواملی مانند فشار اقتصادی و قدرت چانه‌زنی مدیریت می‌توانند منجر به ایجاد تعارض شوند. مدل گلدمن و بارلو^۶ به ساختار قدرت نامتقارن اشاره دارد و پیشنهاد می‌کند که حسابرسان ممکن است تحت فشارهایی قرار گیرند که استقلال آن‌ها را به خطر بیندازد (افراکيا^۷، ۲۰۲۴). برای کاهش این تعارضات و افزایش استقلال حسابرسان، اقداماتی مانند تقویت

¹. Babayanju

². Marzuki

³. Mango-Type Structure

⁴. Banana-Type Structure

⁵. Olive-Type Structure

⁶. Goldman and Barlev model

⁷. Eferakeya

کمیته‌های حسابرسی و تحمیل هزینه‌های شهرت توصیه می‌شود (افراکیا، ۲۰۲۴).

مؤسسات حسابرسی به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان سیستم‌های سازگار پیچیده در نظر گرفته می‌شوند، به‌ویژه در پاسخ به اختلالاتی مانند بحران‌های جهانی. این دیدگاه بر نیاز حساب‌رسان به سازگاری مهارت‌ها و شیوه‌های خود با شرایط در حال تغییر تأکید می‌کند، از جمله ادغام فناوری و حسابرسی از راه دور (باراک^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). در مقابل، برخی مطالعات نشان می‌دهند که ساختار حسابرسی ممکن است تأثیر قابل توجهی بر عملکرد حساب‌رسان نداشته باشد و عواملی مانند تعارض نقش و تعهد سازمانی ممکن است نقش بیشتری در تعیین نتایج ایفا کنند (رامادهانی^۲، ۲۰۲۳؛ سیهیت^۳، ۲۰۲۴). این موضوع پیچیدگی محیط حسابرسی و نیاز به رویکردی چندوجهی برای درک ساختارهای مؤسسات حسابرسی را برجسته می‌کند.

ضوابط رفتار حرفه‌ای انجمن حرفه‌ای حسابداران رسمی اعضای خود را ملزم می‌سازد در مؤسسه‌هایی کار کنند که برای اطمینان از شایستگی خدمات ارائه‌شده و کفایت نظارت انجام شده از سیستم کنترل کیفیت برخوردارند. آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقع‌بینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می‌گیرد، مؤسسه‌های حسابرسی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرسی عرضه می‌کنند سیستم کنترل کیفیت داشته باشند (آرگریس و زنتز^۴، ۲۰۱۳). هر مؤسسه حسابرسی مسئولیت دارد اطمینان پیدا کند که کارکنانش استانداردهای حرفه‌ای مربوط به کارهای حسابرسی را رعایت می‌کنند. سیستم کنترل کیفیت در مفهوم وسیع آن، فرایندی است که به مؤسسه حسابرسی اطمینانی معقول می‌دهد که کارکنانش استانداردهای حرفه‌ای مربوط و استانداردهای کیفی مؤسسه را رعایت می‌کنند. سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده برای استقرار سیستم در یک بخش از فعالیت مؤسسه ممکن است با سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده برای بخش دیگر یکسان متفاوت یا وابسته به یکدیگر باشند اما هدف سیستم برای تمام بخش‌های فعالیت مؤسسه یکسان است (هکمن^۵ و همکاران، ۲۰۱۶). سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی ساختار سازمانی مؤسسه و سیاست‌های اقتباس شده و روش‌های فراهم‌شده را در بر می‌گیرد که به مؤسسه حسابرسی اطمینانی معقول دهد که استانداردهای حرفه‌ای رعایت شده است. ماهیت حدود و رسمیت سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه حسابرسی باید با توجه به اندازه و تعداد دفترهای مؤسسه میزان اختیارات داده شده به کارکنان و دفترهای مؤسسه دانش و تجربه، کارکنان ماهیت و پیچیدگی کارهای مؤسسه و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج، به نسبت جامع و به‌طور مناسب طراحی شده باشد. هر سیستم کنترل کیفیت دارای محدودیت‌های ذاتی است که اثربخشی آن را کاهش می‌دهد (آلفورد و همکاران، ۲۰۱۷).

تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی و دریافت اظهارنظر دلخواه مدیریت از موضوعات مهم و قابل توجه برای سرمایه‌گذاران مقررات‌گذاران و محققان است. تغییر مؤسسات حسابرسی معمولاً باعث می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی کاهش یابد به‌خصوص اگر تغییر مؤسسات حسابرسی با اخبار ناخوشایند و تردید نسبت به مؤسسه حسابرسی جدید همراه باشد. در این زمینه تحقیقات گسترده داخلی و خارجی دلایل زیادی را برای تغییر مؤسسات

¹. Barac

². Ramadhani

³. Sihite

⁴. Argyres & Zenger

⁵. Heckmann

حسابرسی بیان کرده‌اند از جمله این دلایل می‌توان به مواردی مانند افزایش دستمزد درخواستی توسط حسابرس بهبود قابلیت اتکای صورت‌های مالی بهبود کیفیت کار حسابرسی کاهش هزینه‌های نمایندگی و دریافت اظهارنظر دلخواه مدیریت اشاره کرد. از میان این موارد دریافت اظهارنظر دلخواه مدیریت توجه بیشتری را به خود جلب نموده است. کنترل کیفیت باعث افزایش اعتبار و قابلیت اتکای صورت‌های مالی می‌شود؛ و از جمله مواردی که ممکن است تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد کنترل کیفیت کار است به منظور تحمیل ارقام و رویه‌های حسابداری توسط مدیریت واحد تجاری می‌باشد. سازمان‌ها تغییر می‌یابند تا مشکلی را برطرف سازند؛ بقاء خود را استمرار بخشند و با کیفیتی بهتر به اهداف خود جامه عمل بپوشانند با طی کردن این فرایند سازمان‌ها رشد توسعه پیدا می‌کنند از این رو مجموعه خط‌مشی‌ها، روش‌ها یا فئونی شود؛ که از طریق یک تغییر سازنده و مبتنی بر برنامه سازمان را کارآمدتر می‌سازد و رشد و توسعه‌سازمانی نامیده می‌شود که تغییر سازمانی دربردارنده دگرگونی در ساختار شیوه انجام امور فناوری، فرهنگ، مدیریت و موقعیت مکانی سازمان است.

چن و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر ساختار سازمانی و مدیریت داخلی بر کیفیت و ریسک‌های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. با جمع‌آوری اطلاعات ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی داخلی چین از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۹، سه نوع ساختار شناسایی شد. نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات با ساختار مطلوب می‌توانند ریسک‌های حسابرسی را بهتر مدیریت کنند و احتمال صدور نظرات حسابرسی غیراستاندارد و دریافت هزینه‌های بالاتر بر اساس ریسک‌های مشتری را دارند.

هان^۱ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای به بررسی عوامل مؤثر بر هزینه‌های حسابرسی و بهبود ساختار حسابرسی پرداختند. در این مطالعه با استفاده از روش‌های مختلف تحقیق شامل تحلیل مستندات، تحلیل سیستماتیک، مقایسه‌ای و نظرسنجی، تأثیر عوامل مختلف بر ساختار حسابرسی بررسی شد. نتایج نشان می‌دهد که پروژه‌های فنی بزرگ و محیط قانونی تأثیر قابل توجهی بر استراتژی و ساختار مؤسسات حسابرسی دارند. ارزیابی این تأثیرات همچنین به شرکت‌ها در تدوین استراتژی‌های توسعه کوتاه‌مدت و بلندمدت مناسب کمک می‌کند.

شزرباک^۲ (۲۰۲۱) به بررسی نقش حسابرسی مالی به عنوان ابزاری اطلاعاتی و کنترلی در حمایت از فرآیند بازسازی شرکت‌ها پرداختند. با تأکید بر این که حسابرسی مالی یک عنصر مهم در فرآیند بازسازی است که به بازسازی مؤثر و کارآمد شرکت‌ها کمک می‌کند، نتایج نشان می‌دهد که این فرآیند می‌تواند به تسریع استراتژی‌های شرکت‌هایی با وضعیت اقتصادی و مالی دشوار و همچنین شرکت‌های سالم کمک کند. همچنین، تحقیق به اهمیت تهیه صورت‌های مالی و اعتبار، شفافیت و کیفیت افشا در جلب اعتماد بازار و ارتقای دانش و تجربه مدیریت شرکت‌ها اشاره می‌کند.

رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی شامل تغییر اجباری و اختیاری موسسه حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی در بازه زمانی ۱۳۹۷-۱۳۹۰ پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از الگوی داده‌های ترکیبی نشان داد که اهمیت صاحب‌کار بر رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی دارد و سبب مستقیم شدن رابطه شد. هم‌چنین، نتایج نشان داد که بین تغییر اجباری و اختیاری موسسه حسابرسی و هر سه شاخص تمرکز بازار حسابرسی شامل نسبت

^۱. Hanh

^۲. Szczerbak

تمرکز، شاخص هرفیندال-هیرشمن و شاخص آنتروپی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد؛ یعنی، با افزایش (کاهش) تغییر اجباری و اختیاری موسسه حسابرسی، تمرکز بازار حسابرسی کاهش (افزایش) می‌یابد. افزون بر این، بین متغیرهای کنترلی اندازه و تمرکز صاحب‌کار و تمرکز بازار حسابرسی رابطه مستقیم و معنی‌داری مشاهده شد؛ بنابراین، اهمیت صاحب‌کار و تغییر موسسه حسابرسی عاملی مؤثر بر توزیع بازار بین موسسه‌های حسابرسی و در نتیجه، تمرکز بازار حسابرسی است.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس اهداف و نتایج تحقیق، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل مطرح و آزمون شده‌اند:

فرضیه ۱: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۳: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۴: الزامات قوانین محیطی بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۵: الزامات قوانین محیطی بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۶: الزامات قوانین محیطی بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۷: انتصاب و پاداش‌های حساب‌رسان بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۸: انتصاب و پاداش‌های حساب‌رسان بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۹: انتصاب و پاداش‌های حساب‌رسان بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۰: تحولات فنی و توسعه‌ای بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۱: تحولات فنی و توسعه‌ای بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۲: تحولات فنی و توسعه‌ای بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۳: خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۴: خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۵: ساختارهای سازمانی واحد بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۶: ساختارهای سازمانی واحد بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۷: ساختارهای سازمانی واحد بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۸: مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۱۹: مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲۰: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲۱: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲۲: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲۳: نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

فرضیه ۲۴: نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر یک پژوهش کاربردی، توصیفی-پیمایشی بود. در این پژوهش با توجه به هدف و ماهیت پژوهش از روش پژوهش ترکیبی یا آمیخته از طریق تلفیق روش‌های کیفی و کمی استفاده شده است. به منظور بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع، علاوه بر مبانی نظری از مصاحبه برای درک بیشتر استفاده شده است، سپس از رویکردهای کمی برای تأیید نتایج کیفی بهره برده شد.

جامعه آماری فاز کیفی تحقیق شامل حسابداران رسمی کشور است. نمونه تحقیق نیز به صورت هدفمند انتخاب شد. بر این اساس، از طریق مصاحبه‌های عمیق و اکتشافی به صورت انفرادی با خبرگان علمی که به صورت هدفمند انتخاب شده بودند، مصاحبه‌ها انجام شد و تا زمانی ادامه یافت که عوامل اصلی و فرعی در مصاحبه‌ها تکرار شده و پاسخ‌ها از روندی تکراری تبعیت نماید. سپس برای اطمینان بیشتر، تعدادی مصاحبه دیگر نیز انجام شده و فرایند مصاحبه با ۱۱ مصاحبه و با اشباع نظری پژوهشگر پایان یافت. خبرگان در این پژوهش دارای ویژگی‌های خاصی در نظر گرفته شدند که شامل تجربه و دانش عمیق در زمینه حسابرسی، آشنایی با اصول و استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و توانایی تحلیل و تفسیر داده‌های کیفی است تا بتوانند دیدگاه‌های معتبر و مفیدی در خصوص تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کنترل کیفیت کار ارائه دهند.

داده‌های کیفی لازم جمع‌آوری و با استفاده از روش تحلیل محتوا به مثابه تکنیکی پژوهشی، مفاهیم، مقوله‌ها و عوامل اصلی و فرعی شناسایی و مورد تحلیل قرار گرفت. این مفاهیم، عوامل و مقوله‌ها، مبنای تدوین ابزار (پرسشنامه) برای دستیابی به عوامل مؤثر تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و بررسی تأثیر ابعاد آن بر کنترل کیفیت کار حسابرسی گردید. جدول ۱ نمونه آماری افراد مصاحبه شونده را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نمونه آماری افراد مصاحبه شونده

شماره مصاحبه شونده	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	سمت
۱	مرد	کارشناسی ارشد	۲۱ سال	شریک حسابرسی
۲	مرد	کارشناسی ارشد	۱۱ سال	مدیر حسابرسی
۳	مرد	دکتر	۱۵ سال	شریک حسابرسی
۴	مرد	کارشناسی ارشد	۲۲ سال	شریک حسابرسی
۵	مرد	کارشناسی	۱۸ سال	مدیر حسابرسی
۶	مرد	کارشناسی ارشد	۱۲ سال	شریک حسابرسی
۷	مرد	دکتر	۲۰ سال	شریک حسابرسی
۸	مرد	کارشناسی ارشد	۲۰ سال	مدیر حسابرسی
۹	مرد	کارشناسی ارشد	۱۵ سال	مدیر حسابرسی
۱۰	مرد	کارشناسی ارشد	۱۸ سال	شریک حسابرسی
۱۱	مرد	دکتر	۱۴ سال	شریک حسابرسی

مؤلفه‌های به دست آمده از مصاحبه با خبرگان در قالب پرسشنامه دسته‌بندی شد و سپس برای جامعه آماری شامل جامعه آماری حسابداران رسمی ارسال گردید. در بخش کمی تعداد نمونه آماری با فرمول کوکران مشخص شد و لینک پرسشنامه الکترونیکی برای ایشان ارسال شد. تعداد اعضای نمونه آماری ۳۴۲ نفر در نظر گرفته شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری صورت گرفت.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش مأخذ اصلی داده‌ها مصاحبه بوده است به طوری که مصاحبه‌های ابتدایی به صورت اکتشافی و توصیفی بوده‌اند و به تدریج پس از انجام هر مصاحبه، کدگذاری مصاحبه به مصاحبه داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها انجام می‌گردید و به وسیله روش مقایسه دائمی داده‌ها کدهای نظری از طریق کدگذاری باز پدیدار می‌گردید و به همین منوال کدگذاری‌های ۱۱ مصاحبه انجام گردید و مفاهیم و طبقات فرعی و اصلی ظهور یافت. در جدول ۲، مقولات اصلی و فرعی و مفاهیم به دست آمده از کدگذاری‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۲. الگوی مفهومی تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی	کیفیت مؤسسات حسابرسی	کیفیت کاری. توجه به کیفیت مؤسسات حسابرسی. افزایش کیفیت خدمات.
	رفتار حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای. حفظ آیین رفتار حرفه‌ای. ضرورت رفتار حرفه‌ای.
	تفکیک وظایف در مؤسسات حسابرسی	تقسیم‌بندی کارها. تفکیک وظایف حساب‌برسان از مدیران.
	ساختارمندی مؤسسات حسابرسی	بهینه‌سازی مؤسسات حسابرسی. شکل‌گیری ساختار مؤسسات حرفه‌ای. ساختارمند بودن مؤسسات.
استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی	استاندارد بودن مؤسسات حسابرسی	استانداردسازی تغییرات. همسویی با چندوجهی بودن ساختار سازمانی. انعطاف‌پذیری ساختار سازمانی.
	پویا بودن مؤسسات حسابرسی	استفاده از الگوهای پویا. الگوپذیری از سازمان‌های چند وجهی.
	محافظت از ساختارهای مؤسسات حسابرسی	حفظ ساختارهای جدید. توسعه محور بودن مؤسسات.
	تحولات محیطی	موانع اقتصادی. تغییرات محیط اقتصادی. همسو بودن با تغییرات اقتصادی.
الزامات قوانین محیطی	تحولات قانونی	الزامات قانونی. سیاست‌ها و توافقات قانونی.
	تحولات محیطی	همسو بودن با تغییرات محیطی. موانع محیطی.
	ورود تکنولوژی‌های پیشرفته	تغییرات فناوری. استفاده از فناوری‌ها. تغییرات تکنولوژی. استفاده از فناوری - های الکترونیکی. ورود به تکنولوژی.
	الزامات سیاسی	تغییرات سیاسی. موانع سیاسی.
تحولات فنی و توسعه‌ای	الزامات آموزشی	تغییرات آموزشی. سرعت زیاد تغییرات فردی.
	ورود به بازار	تغییرات بازار. موانع بازار. وارد شدن به بازار.
	عدم ارزیابی مؤسسات حسابرسی	متمایل نبودن مؤسسات به فعالیت در بورس. متمایل نبودن مؤسسات به کنترل و ارزیابی.
	عدم تحقیقات مطالعاتی مؤسسات حسابرسی	نبود حوزه تحقیقاتی. موانع فرهنگی و تحقیقاتی.
موانع سازمانی و فردی مؤسسات حسابرسی	مشکلات مؤسسات حسابرسی	مشکلات سازمانی. مشکلات فردی.
	وجود افراد متخصص	توجه به تخصص‌گرایی. استفاده از مدیران با تخصص. استفاده از حسابداران با تخصص. استفاده از متخصصان فنی غیرحسابدار. استفاده از حساب‌برسان همسو و همدل.
	تخصص نیروی انسانی	نبود نیروی انسانی متخصص. کمبود نیروی انسانی ماهر. پیشرفت منابع انسانی.
	مهارت‌های حساب‌برسان	ارتقاء و مهارت‌های حساب‌برسان. افزایش دانش حساب‌برسان.
مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی	توانایی حساب‌برسان ارشد	توانایی حساب‌برسان ارشد. تخصص حساب‌برسان ارشد.
	ساختارهای تیم حسابرسی	هدایت تیم حسابرسی. تغییر در ساختارهای تیم حسابرسی.

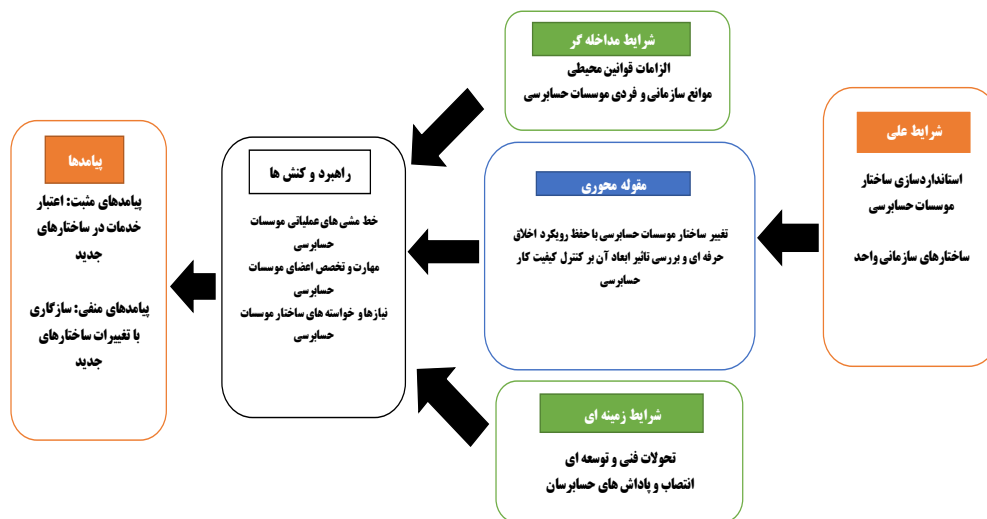
جدول ۲. الگوی مفهومی تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید	رویکردهای ادراکی	داشتن دیدگاه فرهنگی. موانع ادراکی. رویکردهای منفی ذهنی. تفکرات فردی. تفکرات جمعی. ادراک غلط افراد. خستگی فرد ناشی از تغییرات.
	رویکردهای سازگار شدن	رویکردهای اجتماعی. عدم تمایل به سازگاری و تغییرات.
	طراحی درست ساختارها	درک تغییرات سازمانی. تغییرات جهت‌دار. طراحی سیستم‌های حرفه‌ای سازمانی. طراحی سازمانی بر اساس قاعده‌مندی.
	مقاومت سازمان‌ها	مقاومت درباره تغییرات. ترس از تغییرات. مقاومت سازمانی. وابستگی به محیط‌های قبلی. عدم تمایل به تغییرات در شرایط جدید. اعتماد کم به تغییرات. ادراک پایین به تغییرات. اضطراب ناشی از تغییرات جدید.
اعتدال‌سازی به تغییرات	آینده‌نگری	نامفهوم بودن آینده تغییرات. ترس از عوامل ناشناخته. استرس از محیط‌های شخصی جدید. استرس شغلی.
	کنترل کیفیت	کنترل کیفیت. کنترل وضعیت ساختار سازمانی. افزایش کیفیت. افزایش عملکرد.
	اعتبار مؤسسات در مجامع بین‌المللی	حرکت به‌سوی مؤسسات بزرگ. اعتبار و شهرت مؤسسات. موفقیت در بازارهای بین‌المللی.
	بازارهای جدید خدماتی	افزایش ارتباطات با مشتریان. ورود به بازارهای جدید. ورود به عرصه‌های مختلف.
اعتبار خدمات در ساختارهای جدید	پاسخگویی	پاسخ‌گو بودن مؤسسات. بهبود عملیات اطمینان بخشی.
	رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان	بهبود رفتار حسابرسان. رسیدگی‌های هدفمند حسابرسان.
	افزایش کیفیت حسابرسی وجود بازرسی‌های قانونی	افزایش دقت حسابرسان. وجود کیفیت حسابرسی. کاهش زمان حسابرسی. مبارزه با پولشویی. بازرسی‌های قانونی. امنیت حقوق کارکنان.
	وجود استراتژی‌های ایدئال	برخوردراری از استراتژی‌های مختلف. برخورداری از سلسله‌مراتب خاص. ایجاد استراتژی‌های مناسب در سازمان.
انتصاب و پاداش‌های حسابرسان	استخدام حسابرسان	انتخاب و انتصاب حسابرسان. استخدام حسابرسان بر اساس روحیه و شخصیت.
	رفع تعارض میان حسابرسان و ذی‌نفعان	رفع تعارض میان حسابرسان و ذی‌نفعان. رفاه نسبی کارکنان. زمان‌بندی کارهای قابل پیش‌بینی.
	تعیین حق‌الزحمه حسابرسی	تعیین حق‌الزحمه‌های خدمات ارائه شد. تعیین حق‌الزحمه‌های حسابرسی. اثرهای مثبت پاداش یکسان.
	افزایش درآمد حسابرسی	سطح درآمد مؤسسات. افزایش سطح درآمد. استراتژی‌های سازمانی. رسالت‌های سازمانی. اهداف و چشم‌اندازهای سازمانی.
ساختارهای سازمانی واحد	الگوهای سازمانی	قوانین و مقررات‌های سازمانی. فقدان الگوی درست. ارتباطات ضعیف.
	ساختارهای سازمانی	نگاه سازمانی یکسان. وجود شرکت‌های دارای ساختار سازمانی یکسان.

جدول ۲. الگوی مفهومی تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی	نیازهای مؤسسات حسابرسی تجربیات مؤسسات حسابرسی انتصاب شرکای مؤسسات حسابرسی دیدگاه‌های شرکای مؤسسات حسابرسی	دیدگاه مؤسسات حسابرسی. اهداف مؤسسات حسابرسی. تعیین اولویت‌های مؤسسات حسابرسی. اندازه مؤسسات. تجربیات مؤسسات بزرگ. تعداد شرکای مؤسسات. استفاده از شرکای غیرحسابدار. محتاط بودن شرکا. اعتماد شرکا به تغییرات. ویژگی‌های اقتصادی شرکا.

بر اساس جدول ۲، مدل پارادایمی داده بنیاد به صورت زیر ترسیم می‌گردد:



شکل ۱. الگوی پارادایمی تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی با حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی

بر اساس مدل فوق، پرسشنامه‌ای طراحی گردید که روایی و پایایی آن مورد تأیید قرار گرفت و ۲۴ فرضیه شکل گرفت که در ادامه به بررسی فرضیه‌ها پرداخته می‌شود.

تحلیل روایی و پایایی سازه‌های پژوهش

پرسشنامه طراحی شده در اختیار جمعی از اساتید قرار گرفته و از جانب ایشان روایی محتوای پرسشنامه تحقیق مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۳. آزمون کیزر- مایر- اوکلین و بارتلت برای تحلیل کفایت حجم نمونه در تحلیل عاملی

۰/۷۱۱	شاخص کیزر- مایر- اوکلین (KMO)
۴۲۷۰/۷۴۴	آماره خی دو در آزمون بارتلت
۴۱۸۶۰	درجه آماره خی دو در آزمون بارتلت
۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری در آزمون بارتلت

منبع: یافته‌های پژوهش

شاخص کیزر- مایر- اوکلین برابر با ۰/۷۱۱ و بزرگتر از سطح مطلوب ۰/۷ است از طرفی سطح معنی‌داری برای فرض صفر ناهمبسته بودن متغیرها در آزمون بارتلت برابر با ۰/۰۰۰ است. لذا این نتایج مطلوبیت تحلیل عاملی را تأیید می‌کنند. تحلیل عاملی تأییدی، همسویی سؤالات پرسشنامه جهت اندازه‌گیری مفاهیم مربوطه را نشان می‌دهد (رحیمی، ۱۳۹۷). سنجش روایی تشخیصی سازه‌ها با میانگین واریانس استخراج شده صورت پذیرفته است.

جدول ۴. بررسی مقادیر میانگین واریانس استخراج‌شده و ضریب پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

عنوان مؤلفه	میانگین واریانس استخراج‌شده	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی	۰/۷۷۶	۰/۸۱۶	۰/۸۹
اعتبار خدمات در ساختارهای جدید	۰/۵۷۱	۰/۷۰۸	۰/۶۴۱
الزامات قوانین محیطی	۰/۶۸۲	۰/۷۷۱	۰/۸۱۳
انتصاب و پاداش‌های حسابرسان	۰/۶۳	۰/۸۰۶	۰/۶۶۳
تحولات فنی و توسعه‌ای	۰/۶۳۹	۰/۸۴۹	۰/۸۳۵
خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی	۰/۶۳۱	۰/۷۶۷	۰/۶
ساختارهای سازمانی واحد	۰/۶۸۱	۰/۷	۰/۸۱۹
سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید	۰/۵۸۸	۰/۷۴۷	۰/۷۱۱
مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی	۰/۶۰۶	۰/۷۱۵	۰/۶۸۶
موانع سازمانی و فردی مؤسسات	۰/۶۵۹	۰/۷۱۸	۰/۷۲۹
نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی	۰/۶۳۸	۰/۸۲۱	۰/۷۲۶

منبع: یافته‌های پژوهش

بررسی نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد اندازه شاخص میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی مؤلفه‌ها بزرگتر از ۰/۵ می‌باشد؛ بنابراین سازه‌های پرسشنامه یا به عبارتی مؤلفه‌های تحقیق از روایی تشخیصی مطلوبی برخوردارند (وشنی و همکاران، ۱۳۹۷). سنجش پایایی ابزار اندازه‌گیری پژوهش با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ^۱ و ضریب پایایی ترکیبی^۲ بررسی شده است. بررسی نتایج جدول نشان می‌دهد اندازه ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی مؤلفه‌ها بزرگتر از سطح قابل قبول خود (۰/۷) می‌باشند. لذا می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های پرسشنامه از پایایی مطلوبی برخوردارند (وشنی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین همان‌طور که در جدول بالا مشخص است تمامی بارهای عاملی شاخص‌ها، بالاتر از ۰/۵ و در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معنی‌دار هستند که نشان‌دهنده این موضوع است که سازه‌ها از این لحاظ در سطح مطلوبی قرار دارند (هیر^۳ و همکاران، ۲۰۲۳).

تحلیل مدل‌های ساختاری پژوهش

شکل ۲ مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد که در آن روابط بین متغیرها بر اساس فرضیه‌های مورد مطالعه طراحی شده است.

^۱. Cronbach's Alpha

^۲. Composite Reliability (CR)

^۳. Hair

آزمون فرضیه‌های پژوهش

بر اساس اهداف تحقیق، فرضیه‌ها را می‌توان به دودسته اصلی تقسیم کرد: فرضیه‌های مرتبط بااخلاق حرفه‌ای شامل فرضیه‌های ۱، ۴، ۷، ۱۰، ۱۳ و ۲۰ هستند که به تأثیر استانداردسازی، الزامات قوانین محیطی، انتصاب و پاداش‌ها، تحولات فنی و خط‌مشی‌های عملیاتی بر اعتبار و اخلاق حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی می‌پردازند. در مقابل، فرضیه‌های مرتبط با کنترل کیفیت حسابرسی شامل فرضیه‌های ۲، ۵، ۸، ۱۱، ۱۶ و ۲۱ می‌باشند که بر تأثیر استانداردسازی، الزامات قوانین محیطی، انتصاب و پاداش‌ها، تحولات فنی و ساختارهای سازمانی بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تمرکز دارند. این تفکیک به درک بهتر از تأثیرات مختلف بر اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت در حسابرسی کمک می‌کند. نتایج بررسی فرضیه‌ها در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

عنوان فرضیه	آماره T	مقدار احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
فرضیه ۱: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۴۷۸	۰/۰۰۱	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۰۳۵	۰/۰۱	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۳: استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۰۰۷	۰/۰۱	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۴: الزامات قوانین محیطی بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۷۶۹	۰/۰۰۴	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۵: الزامات قوانین محیطی بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۲۸۱	۰/۰۰۸	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۶: الزامات قوانین محیطی بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۰۰۲	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۷: انتصاب و پاداش‌های حساب‌برسان بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۴۳۶	۰/۰۰۶	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۸: انتصاب و پاداش‌های حساب‌برسان بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۰۷۶	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۹: انتصاب و پاداش‌های حساب‌برسان بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۰۸۴	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۰: تحولات فنی و توسعه‌ای بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۲۴۲	۰/۰۰۸	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۱: تحولات فنی و توسعه‌ای بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۸۸۱	۰/۰۰۴	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.

فرضیه ۱۲: تحولات فنی و توسعه‌ای بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۰۶۴	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۳: خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۲۷۹	۰/۰۰۸	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۴: خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۳۸۲	۰/۰۰۷	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۵: ساختارهای سازمانی واحد بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۵۸۲	۰/۰۰۶	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۶: ساختارهای سازمانی واحد بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۲۳۸	۰/۰۰۸	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۷: ساختارهای سازمانی واحد بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۹۲۳	۰/۰۰۴	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۸: مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۵۲۹	۰/۰۰۶	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۱۹: مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۰۵۸	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲۰: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۱۴	۰/۰۰۹	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲۱: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۲۴۸	۰/۰۰۲	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲۲: موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۲۲۴	۰/۰۰۸	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲۳: نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۱/۱۳۵	۰/۰۰۳	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.
فرضیه ۲۴: نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسی بر سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد.	۱۰/۶۵۴	۰/۰۰۵	در سطح خطای ۰/۰۵ رد نشد.

منبع: یافته‌های پژوهش

بررسی نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد، تمامی فرضیه‌های مورد مطالعه در پژوهش حاضر در سطح احتمال خطای نوع اول ۰/۰۵ رد نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف مطالعه حاضر تبیین تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی، حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی می‌باشد. از نتایج فرضیات می‌توان چنین تبیین کرد که استانداردسازی ساختار مؤسسات حسابرسی، الزامات قوانین محیطی، ساختارهای سازمانی واحد، انتصاب و پاداش‌های حسابرسان و تحولات فنی و توسعه‌ای بر خط‌مشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسی، مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسی و نیازها و خواسته‌های

ساختار مؤسسات حسابرسي تأثیر مثبت و معناداری دارد. به این معنا که اگر مؤسسات حسابرسي استانداردسازی مناسب و درستی را رعایت کنند، این امر می‌تواند بر مهارت حسابربان تأثیر گذارد که این امر منجر می‌گردد تا خطمشی‌های مؤسسات هم درست‌تر اعمال گردد. الزاماتی که در محیط به صورت قوانین وجود دارد که اعم از الزامات حرفه‌ای و رفتاری و سازمانی، اخلاقی، دستوری و غیره می‌باشد، می‌تواند خطمشی‌های مؤسسات حسابرسي را تحت تأثیر قرار دهد و از این طریق بر آن تأثیرگذار باشد. همچنین نتایج نشان داد که خطمشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسي و مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسي بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید و سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. به این معنا که اگر مؤسسات حسابرسي در جهت تغییر ساختارهای خود، خطمشی‌های درست و اصولی و اخلاقی و حرفه‌ای را به کار ببرند، این امر می‌تواند به افزایش مؤسسات حسابرسي بینجامد و از سمتی حسابرسانی را با مهارت و تخصص بالاتری را انتصاب کند و همچنین این امر باعث می‌گردد که مؤسسات تغییر ساختارهای جدید را مورد پذیرش قرار دهند. نتایج همچنین نشان داد که موانع سازمانی و فردی مؤسسات بر خطمشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسي، مهارت و تخصص اعضای مؤسسات حسابرسي و نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسي رابطه مثبت و معناداری دارد. از این نتیجه می‌توان چنین تبیین کرد که برای تغییر مؤسسات حسابرسي، موانع زیادی وجود دارد که مهم‌ترین آن‌ها پذیرش مؤسسات حسابرسي و افراد شاغل در آن برای تغییرات هستند؛ که این امر می‌تواند در جذب حسابربان مهار مؤثر باشد. همچنین نتایج نشان داد که نیازها و خواسته‌های ساختار مؤسسات حسابرسي بر اعتبار خدمات در ساختارهای جدید و سازگاری با تغییرات ساختارهای جدید تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. به این معنا که حسابربان هم نیازهایی دارند که برای رفع نیازهای آنان باید به فکر تغییر مؤسسات حسابرسي بود که اگر این امر به درستی انجام شود، نه تنها حسابربان می‌توانند خود را با تحولات جدید سازگار کنند، بلکه می‌توانند اعتبار حرفه خویش را افزایش دهند.

نتایج تحقیق حاضر با نتایج مطالعات پیشین هم‌راستا و در عین حال مکمل آن‌هاست. به‌طور خاص، **چن و همکاران (۲۰۲۴)** نشان دادند که ساختار مطلوب مؤسسات حسابرسي می‌تواند به بهبود مدیریت ریسک‌های حسابرسي و کاهش احتمال صدور نظرات غیراستاندارد کمک کند که این موضوع با تأکید تحقیق حاضر بر استانداردسازی ساختار مؤسسات و تأثیر آن بر کیفیت خدمات همخوانی دارد. همچنین، **هان (۲۰۲۱)** به تأثیر محیط قانونی و پروژه‌های فنی بزرگ بر استراتژی و ساختار مؤسسات اشاره کرده است که به نتایج تحقیق حاضر در زمینه الزامات قوانین محیطی و تأثیر آن بر خطمشی‌های عملیاتی مؤسسات حسابرسي اعتبار می‌بخشد. **شزرباک (۲۰۲۱)** نیز بر اهمیت حسابرسي مالی در فرآیند بازسازی تأکید کرده است که با تأکید تحقیق حاضر بر حفظ رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسي هم‌پوشانی دارد. در نهایت، یافته‌های **رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹)** در مورد تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر تغییر موسسه حسابرسي و تمرکز بازار، به درک بهتر موانع سازمانی و فردی در تغییر ساختار مؤسسات حسابرسي در تحقیق حاضر کمک می‌کند. به طور کلی، نتایج تحقیق حاضر نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار تغییر ساختار مؤسسات حسابرسي بر کیفیت و اعتبار خدمات است که با یافته‌های مطالعات پیشین هم‌راستا است.

محدودیت‌های تحقیق حاضر شامل محدودیت در دسترسی به نمونه‌های گسترده‌تر از حسابربان و مؤسسات حسابرسي و همچنین وابستگی به نظرات شخصی افراد مصاحبه شونده است که ممکن است بر نتایج تأثیرگذار باشد.

همچنین، تغییرات سریع در محیط قانونی و اقتصادی می‌تواند تأثیرات نتایج را در طول زمان محدود کند. با توجه به نتایج تحقیق حاضر، پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی به استانداردسازی ساختارهای سازمانی خود توجه ویژه‌ای داشته باشند تا بتوانند ریسک‌های حسابرسی را به‌طور مؤثرتری مدیریت کنند و کیفیت خدمات خود را افزایش دهند. همچنین، لازم است که مؤسسات به الزامات قانونی و محیطی توجه کنند و خط‌مشی‌های عملیاتی خود را بر اساس این الزامات تنظیم نمایند. برای جذب و حفظ حسابرسان بامهارت و تخصص بالا، ایجاد یک محیط کاری حمایتی و فراهم کردن فرصت‌های آموزشی و توسعه حرفه‌ای برای حسابرسان ضروری است. همچنین، مؤسسات باید به موانع سازمانی و فردی توجه کنند و اقداماتی را برای تسهیل پذیرش تغییرات در ساختارهای خود انجام دهند. در نهایت، تقویت رویکرد اخلاق حرفه‌ای و کنترل کیفیت کار حسابرسی می‌تواند به افزایش اعتبار و اعتماد بازار به خدمات حسابرسی کمک کند که این امر در نهایت به بهبود عملکرد کلی مؤسسات حسابرسی منجر خواهد شد.

فهرست منابع

- ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه، و رحیم حجت شمامی (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. *مجله دانش حسابداری*، ۷(۲۵)، ۱۶۷-۱۸۹. doi: 10.22103/jak.2016.1449
- حساس یگانه، یحیی، و آذینفر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷(۶۱)، ۸۵-۹۸. dor: 20.1001.1.26458020.1389.17.3.6.2
- رستگاری، نجمه، و مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۹). بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه بین تغییر مؤسسه حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی. *مجله دانش حسابرسی*، ۲۰(۸۱)، ۳۷-۵۰. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2413-fa.html>
- علوی، سید محمد، قربانی، بهزاد، و رستمی، وهاب (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۵(۶۰)، ۴۷-۷۰. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1100-fa.html>
- وشنی، امیر، موسوی، فرانک، اسلام پناه، مریم، و کرم افروز، محمدجواد (۱۳۹۷). طراحی الگوی تفکر راهبردی مدیران آموزشی به روش آمیخته اکتشافی. *دو ماهنامه علمی-پژوهشی رهیافتی نو در مدیریت آموزشی*، ۱۱(۴)، ۵۴-۲۹. dor: 20.1001.1.20086369.1399.11.44.2.7
- Alavi, S. M., Ghorbani, B., & Vahab Rostami. (2015). Investigating the factors affecting audit quality in auditing firms affiliated with the Iranian Association of Certified Accountants. *Audit Knowledge*, 15(60), 47-70. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1100-fa.html> [In Persian]
- Alford, J., Hartley, J., Yates, S., & Hughes, O. (2017). Into the purple zone: Deconstructing the politics/administration distinction. *The American Review of Public Administration*, 47(7), 752-763. doi: 10.1177/0275074016638481
- Argyres, N., & Zenger, T. R. (2013). Dynamics of organizational structure. In A. Grandori (Ed.), *Handbook of economic organization: integrating economic and organization theory* (pp. 210-222) (1st ed.). Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

- Babayanju, A. G. A., Animasaun, R. O., & Sanyaolu, W. A. (2017). Financial reporting and ethical compliance: The role of regulatory bodies in Nigeria. *Account and Financial Management Journal*, 2(2), 600-616. doi: [10.18535/afmj/v2i2.01](https://doi.org/10.18535/afmj/v2i2.01)
- Barac, K., Plant, K., Kunz, R., & Kirstein, M. (2021). Audit practice: A straightforward trade or a complex system?. *International Journal of Auditing*, 25(3), 797-812. doi: [10.1111/IJAU.12249](https://doi.org/10.1111/IJAU.12249)
- Chen, L., Fan, W., Wu, Y., & Zhou, H. (2024). Accounting firm organization structure and audit risk management: evidence from Chinese domestic accounting firms. *Journal of International Accounting Research*, 1-29. doi: [10.2308/jiar-2023-020](https://doi.org/10.2308/jiar-2023-020)
- Eferakeya, I. (2024). Auditor-firm conflict: theoretical concepts application and analysis of the power dynamics involved. *ANAN Journal of Accounting*, 13(1), 145-170. doi: [10.70518/ajoa.v13i1.08](https://doi.org/10.70518/ajoa.v13i1.08)
- Fukuyama, F. (2014). Political order and political decay: From the industrial revolution to the globalization of democracy. *Macmillan*.
- Hassas Yeganeh, Y., & Azinfar, K. (2010). The relationship between audit quality and the size of the auditing firm. *Accounting and Auditing Studies*, 17(61), 85-98. doi: [20.1001.1.26458020.1389.17.3.6.2](https://doi.org/20.1001.1.26458020.1389.17.3.6.2) [In Persian]
- HANH, H. T. (2021). Determining factors affecting independent auditing in small, medium and big-sized auditing companies-case in Vietnam. *Journal of Contemporary Issues in Business & Government*, 27(2), 142-148. doi: [10.47750/CIBG.2021.27.02.018](https://doi.org/10.47750/CIBG.2021.27.02.018)
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2022). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. 3rd Edition. Thousand Oaks: Sage.
- Heckmann, N., Steger, T., & Dowling, M. (2016). Organizational capacity for change, change experience, and change project performance. *Journal of Business Research*, 69(2), 777-784. doi: [10.1016/j.jbusres.2015.07.012](https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2015.07.012)
- Ikatan, A.I. (2014). *Statement of Financial Standards 01: Presentation of Financial Statements (Revised 2014)*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia. <https://www.icab.org.bd/icadmin/uploads/ckeditor/1407IAS>
- Imani Barandagh, M., Mehrani, K., & Hojjat Shomami, R. (2016). Identifying the determinants of audit quality in Iran from the perspective of certified accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(25), 167-189. doi: [10.22103/jak.2016.1449](https://doi.org/10.22103/jak.2016.1449) [In Persian]
- Marzuki, M., Subramaniam, N., Cooper, B. J., & Dellaportas, S. (2017). Accounting academics' teaching self-efficacy and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 148-170. doi: [10.1108/ARA-09-2015-0088](https://doi.org/10.1108/ARA-09-2015-0088)
- Ramadhani, N. E. (2023). Pengaruh Struktur Audit, Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Auditor. *Journal of Islamic Accounting and Tax*. doi: [10.30587/jiatax.v4i1.4318](https://doi.org/10.30587/jiatax.v4i1.4318)
- Rastegari, N., & Mahdavi, G. (2021). Investigating the moderating effect of client importance on the relationship between audit firm change and audit market concentration. *Audit Knowledge*, 20(81), 5-37. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2413-fa.html> [In Persian]
- Sihite, E. S. (2024). Pengaruh struktur audit, komitmen organisasi dan efektivitas penggunaan teknologi sistem informasi akuntansi terhadap kinerja auditor. *Deleted Journal*, 1(3), 785-806. doi: [10.62237/jna.v1i3.173](https://doi.org/10.62237/jna.v1i3.173)
- Szczerbak, M. (2021). Financial audit in the context of the enterprise restructuring. *Modern Management Systems*, 16(1), 35-47. doi: [10.37055/nsz/134025](https://doi.org/10.37055/nsz/134025)
- Voshni, A., Mousavi, F., Eslam Panah, M., & Karam Afrouz, M. J. (2018). Designing a strategic thinking model for educational managers using an exploratory mixed method. *Scientific-Research*

Journal of New Approaches in Educational Management, 11(4), 29-54. dor: [20.1001.1.20086369.1399.11.44.2.7](https://doi.org/10.1001.1.20086369.1399.11.44.2.7) [In Persian]

Wahyuni, L., Salim, A., Pertiwi, A. D., & Adipradana, R. (2024). The influence of audit delay, size of public accounting firm, audit opinion, and management change on auditor switching. *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti*, 11(2), 147–170. doi: [10.25105/v11i2.20665](https://doi.org/10.25105/v11i2.20665)

Yuan, R., Cheng, Y., & Ye, K. (2016). Auditor industry specialization and discretionary accruals: the role of client strategy. *The International Journal of Accounting*, 51(2), 217-239. doi: [10.1016/j.intacc.2016.04.003](https://doi.org/10.1016/j.intacc.2016.04.003)