

The Mediating Effect of Experience on Audit Quality in Iran's Economic Conditions

Mahdi Karimi Shahraki ¹, Mohammadreza Pourali ^{2*}, Mahmoud Samadi Largani ³

1. PhD student in Accounting, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, Accounting Department, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

ARTICLE INFORMATION

Article Type: Original Research

Pages: 35-54

Article history:

Received: 27 Jun 2022

Edition: 9 Sep 2022

Accepted: 3 Nov 2022

Published online: 23 Dec 2023

Keywords:

Audit Quality, Mediating Effect, Auditor, Economic Conditions.

Corresponding Author:

Mohammadreza Pourali

Address:

Iran, Chalus, Islamic Azad University, Chalus Branch, Department of Accounting.

Orchid Code:

0000-0003-1871-9286

Tel:

09113936990

Email:

Pourali@iauc.ac.ir

ABSTRACT

Background and Aim: The role and importance of the quality of audit services in the field of financial reporting, the quality depends on achieving the quality of the audit process, and economic development in the current conditions requires an audit, and this category depends on the quality of the audit. This study aims to examine the moderating effect of experiences on audit quality under Iran's economic conditions.

materials and methods: The current research was based on the purpose of applied and developmental research. The statistical population of this study included all auditors of the city of Isfahan, at least 200 samples were considered in the current study, and 209 questionnaires were completed. The statistical method was using multiple linear regression using Smart PLS 3.0 software.

Results: In the current conditions of Iran's economy, auditors' experience has a moderating role in relation to audit quality. Ethical Considerations: Increasing audit quality increases investors' trust in financial reporting, and according to Iran's economic conditions, the probability of the company obtaining necessary funds as the main engine of the company's movement increases.

Conclusion: The analysis results showed the moderating role of auditors' experience with audit quality in the Iranian economy. It was also pointed out that auditors' experience plays a moderating role in the relationship between conflict strategies, delegation, problem-solving, work program development, and audit quality.

Cite this article as:

Karimi Shahraki M, Pourali M, Samadi Largani M. *The Mediating Effect of Experience on Audit Quality in Iran's Economic Conditions*. Economic Jurisprudence Studies. 2023.



فصلنامه مطالعات فقه اقتصادی، دوره پنجم، شماره چهارم، زمستان ۱۴۰۲

اثر تعدیل کنندگی تجربه بر کیفیت حسابرسی در شرایط اقتصادی ایران

مهدی کریمی شهرکی^۱، محمدرضا پورعلی^{۲*}، محمود صمدی لرگانی^۳

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

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

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

چکیده

زمینه و هدف: نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی در زمینه گزارشگری مالی کیفیت منوط به دستیابی به کیفیت فرآیند حسابرسی است و توسعه اقتصادی در شرایط فعلی را مستلزم حسابرسی است و این مقوله در گرو کیفیت حسابرسی است. هدف این مطالعه بررسی اثر تعدیل کنندگی تجربه بر کیفیت حسابرسی در شرایط اقتصادی ایران است.

مواد و روش‌ها: تحقیق حاضر بر اساس هدف کاربردی و توسعه‌ای می‌باشد. جامعه آماری کلیه حسابرسان شهر اصفهان بود که از ۲۵۰ پرسشنامه توزیعی ۲۰۹ پرسشنامه کامل گردید. روش آماری، استفاده از رگرسیون خطی چندگانه با کمک نرم افزار ۳.۰ Smart PLS در نظر گرفته شد.

ملاحظات اخلاقی: افزایش کیفیت حسابرسی سبب افزایش اعتماد سرمایه گذاران به گزارشگری مالی می‌شود و با توجه به شرایط اقتصادی ایران احتمال دستیابی شرکت به وجوه ضروری به عنوان اصلی‌ترین موتور حرکت شرکت، افزایش می‌یابد.

یافته‌ها: در شرایط فعلی اقتصاد ایران تجربه حسابرسان در رابطه با کیفیت حسابرسی نقش تعدیل کنندگی دارد.

نتیجه: نتایج تحلیل نشان دهنده نقش تعدیل کنندگی تجربه حسابرسان در رابطه با کیفیت حسابرسی در اقتصاد ایران بود. همچنین تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی‌های مجادله، واگذاری، حل مسئله، بسط برنامه کاری و کیفیت حسابرسی، دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۳۵-۵۴

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۶

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۱/۰۶/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۱۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۰/۰۲

واژگان کلیدی:

کیفیت حسابرسی، تعدیل، حسابرس، شرایط اقتصادی.

نویسنده مسئول:

محمدرضا پورعلی

آدرس پستی:

ایران، چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد چالوس، گروه حسابداری.

تلفن:

09113936990

کد ارکید:

0000-0003-1871-9286

پست الکترونیک:

Pourali@iauc.ac.ir

۱. مقدمه

اقتصاد زیربنایی کشور به فرایند ایجاد بازده در شرکتهای فعال در صنعت اشاره دارد. فرایند ایجاد بازده به مجموعه اقداماتی از قبیل استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات برای تولید محصول، انتخاب بازارهای فروش محصولات، نحوه استفاده از نیروی کار و سایر تصمیمات مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی و معاملات شرکت نیاز دارد؛ نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته ساز در شرایط اقتصادی ایران که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمنهای برجسته حرفه حسابرسی در خصوص موضوع حسابرسی با کیفیت بالا شده است. آنها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت فرایند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی توسعه اقتصادی در شرایط فعلی را مستلزم حسابرسی است و معنی بخشیدن به این مقوله در گرو کیفیت حسابرسی است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۹). هر نهاد دولتی باید نگرش شفافیت و مسئولیت‌پذیری را انجام دهد زیرا هدف از این کار است تا افکار عمومی هنگام تفسیر گزارش‌های انجام شده توسط دولت دچار سوء تفاهم نشوند. اشتباهات در تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی می‌تواند بر تصمیم‌گیری تأثیر بگذارد. بنابراین، افشای صورتهای مالی ارائه شده توسط دولت باید مطابق با خواسته‌های مقررات قابل اجرا باشد و از طریق اطلاعات ارائه شده به درک عمومی از مدیریت دولت تشویق شود (احسانتی، ۲۰۱۴). عملکرد نظارتی باید همواره به اجرای وظایف مدیریتی مانند برنامه ریزی،

سازماندهی و نظارت بر کلیه فعالیت‌های عملیاتی درون سازمان توجه کند. موقعیت نظارتی یکی از وظایف نظارتی عملی است زیرا یافتن ناهنجاری‌ها آسان‌تر و سریع‌تر خواهد بود (سویتمن و همکاران، ۲۰۲۱). بهبود وضعیت حسابرسی می‌تواند موجبات افزایش عملکرد حسابرسان در رصد دقیق‌تر فرآیندهای مالی آینده شرکت، برای سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را فراهم آورد. با نظر گرفتن این امر که حوزه اقتصاد و حسابداری ارتباط تنگاتنگ داشته و اثرات متقابلی بر یکدیگر می‌گذارند، به هر میزان که بهره‌وری و کارکرد بهتری در حوزه حسابرسی وجود داشته باشد، به همان میزان در وضعیت اقتصادی کشور اثر مطلوب می‌گذارد. مورونی و کاری (۲۰۱۱) با بررسی و تحقیق دریافتند که آن دسته از حسابرسان که تخصص خاصی در حوزه یک صنعت به خصوص دارند، عملکرد بهتری نسبت به سایرین دارند. آن دو دلیل این امر را در دو مورد زیر یافتند: نخست: شناخت بهتر موانع و موضوعات حسابرسی در آن حوزه خاص از صنعت به سبب تجربه بیشتر در آن، و دوم: تمایل و رغبت حسابرسان برای تثبیت اعتبار خود در آن حوزه از صنعت. آخرین پژوهش‌ها نشان می‌دهند که هر چه تجربه و تخصص یک حسابرسان در گروه خاصی از صنایع بیشتر باشد کیفیت گزارش وی در آن حوزه افزایش خواهد یافت. از این رو می‌توان گفت افزایش صرف زمان حسابرسان در یک حوزه کاری خاص با توجه به کسب تجربیات بیشتر در آن و اشراف بیشتر بر مسائل آن حوزه، سبب می‌شود شغل خود را با کیفیت بالاتری انجام دهند. مورونی و کاری (۲۰۱۱) نشان داده شده است که حسابرسان دارای تخصص ویژه در حسابرسی یک

صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند.

اول: آشنایی بیشتر با مسائل حسابداری و حسابرسی و مشکلات صنایع به دلیل استفاده مداوم از حسابرسی، دوم: وجود انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی صنایع خاص. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که بین نوع صنعتی که حسابرس در آن تخصص دارد و کیفیت گزارش حسابرس رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل توانایی بیشتر در شناسایی و مقابله با مشکلات خاص صنعت، می‌توانند حسابرسی با کیفیت بالایی انجام دهند. علاوه بر این، شرکت حسابرسی دارای تجربه زیادی در یک صنعت خاص است، به دلیل شهرت مثبت خود علاقه زیادی به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالا دارد (عبدالحمیدی و رایت، ۱۹۸۷؛ نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵).

انجام مطالعه حاضر دلایل مختلفی دارد. مهم‌ترین دلیل این بود که بیشتر مطالعات قبلی یا به منابع قدرت برای حسابرس در هنگام مواجهه با اختلاف با مدیریت مشتری یا هنگام حل تعارض به کار می‌برد، به ویژه در شرایط اقتصادی ایران که تجربه حسابرس می‌تواند بسیار موثر باشد (ادهاریان، ۲۰۲۱). با این حال، هیچ تأکیدی بر چگونگی ارتباط متقابل این دو بعد داده نشده است. این مطالعه در پاسخ به این شکاف آشکار در ادبیات می‌باشد. در کنار شکاف فوق، دو نکته مهم برجسته شد. اولین مورد این است که بیشتر ادبیات در زمینه تحقیق با اشاره به کشورهای پیشرفته شکل گرفته و تحقیقات در کشورهای در حال توسعه، از جمله ایران، مورد توجه کمی قرار گرفته است. دوم اینکه، هیچ مطالعه مشابهی

در ایران انجام نشده است. قابل ذکر است، حرفه حسابرسی ایران یک زمینه تحقیقاتی ارزشمند را ارائه می‌دهد به این دلیل که یک بازار در حال توسعه است و کاملاً تحت سلطه شرکت‌های بزرگ چند ملیتی حسابرسی نیست، و امکان مقایسه این شرکت‌ها با شرکت‌های کوچک و ملی حسابرسی را فراهم می‌کند. علاوه بر این، گفته می‌شود که یافته‌های این مطالعه با توجه به سطح فعلی بحث بین‌المللی در مورد نقش، تنظیم و کیفیت خدمات حسابرسی و نگرانی در مورد تأثیر احتمالی رسوایی‌های اخیر شرکت‌ها بر اعتبار حسابرس، مناسب است. از سوی دیگر مطالعه حاضر از جهات مختلفی به ادبیات حسابرسی کمک شایانی می‌کند. افزایش کیفیت حسابرسی سبب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارشگری مالی می‌شود و با توجه به شرایط اقتصادی ایران احتمال دستیابی شرکت به وجوه ضروری به عنوان اصلیترین موتور حرکت شرکت، افزایش می‌یابد (سعادتیان و همکاران، ۱۳۹۹).

مطالعات گذشته خواستار تحقیق بیشتر در مورد چگونگی تأثیر ویژگی‌های حسابرسان بر عملکرد شغلی آن‌ها و روند تجربه استفاده شده بین حسابرس و مشتری هستند. آن‌ها خواستار تحقیق در مورد همبستگی بین تعاملات بین فردی و ویژگی‌های شخصی حسابرسان می‌باشند (نلسون و تان ۲۰۰۵؛ چورچ و همکاران، ۲۰۲۰). بر این اساس مطالعه حاضر در پی بررسی نقش تعدیل‌گری تجربه حسابرس در رابطه با کیفیت حسابرسی در شرایط اقتصادی ایران می‌باشد.

۲. مواد و روشها

تحقیق حاضر بر اساس هدف از نوع تحقیقات کاربردی و توسعه‌ای می‌باشد. همچنین از نظر گردآوری داده‌ها و اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل یک تحقیق توصیفی و غیر آزمایشی و در نهایت به اقتضای شیوه پیاده سازی از نوع پیمایشی بود که به شیوه میدانی انجام شد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان شهر اصفهان بود که در مطالعه حاضر حداقل ۲۵۰ نمونه در نظر گرفته شد که از ۲۵۰ پرسشنامه توزیعی ۲۰۹ پرسشنامه کامل گردید. روش آماری مورد استفاده برای آزمون فرضیه و تحلیل مسیر مدل، استفاده از رگرسیون خطی چندگانه با کمک نرم افزار Smart PLS 3.0 در نظر گرفته شد.

۳. ملاحظات اخلاقی

افزایش کیفیت حسابرسی سبب افزایش اعتماد سرمایه گذاران به گزارشگری مالی می‌شود و با توجه به شرایط اقتصادی ایران احتمال دستیابی شرکت به وجوه ضروری به عنوان اصلی‌ترین موتور حرکت شرکت، افزایش می‌یابد.

۴. یافته های تحقیق

نتایج تحلیل نشان دهنده نقش تعدیل کنندگی تجربه حسابرسان در رابطه با کیفیت حسابرسی در اقتصاد ایران بود. همچنین بیانگر این بود که تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی‌های مجادله، واگذاری، حل مسئله، بسط برنامه کاری و کیفیت حسابرسی، دارای نقش تعدیلگری می‌باشد.

۵. بحث

در این بخش به مبانی نظری می‌پردازیم:

۵-۱. مبانی نظری

تجربه در یک زمینه به یک مورد خاص می‌پردازد که فرصت کسب دانش را فراهم می‌کند (اطلاعات در حافظه ذخیره می‌شود و دانش مورد نظر به دست می‌آید). تجربه تأثیر انکارناپذیری بر صحت قضاوت حسابرس دارد، تجربه افزایش مهارت حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه حل های مختلف در شرایط خاص. تجربه همچنین ساختاری برای قضاوت حسابرس ایجاد می‌کند و این ساختارهای تجربه، روش های تصمیم گیری و تفسیر اطلاعات را ایجاد می‌کنند. (اسداللهی بروجنی و فروغی، ۱۳۹۷). از نظر هارتئیس و بیلت (۲۰۱۳) تجربه عبارت است از پیشرفت در ساختارهای دانش فرد در طی تکامل از مرحله تازه‌کار (مبتدی) تا خبره شدن. در حالی که فرد کم تجربه تنها بر سطح ساختارهای دانش توجه می‌کند، حسابرسان باتجربه هم از سطح و هم از عمق ساختارهای دانش استفاده می‌کنند که موجب بهبود دقت بیشتر تصمیمات می‌شود که خود ناشی از نمایش بهتر، درک، سازمان‌دهی و جمع‌آوری اطلاعات گسترده که بر روی قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد (اکبری نفت چالی و همکاران، ۱۳۹۸). تجربه و تخصص حسابرس در صنعت، ازجمله راهبردهایی که در حال حاضر در موسسه‌های حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به‌کاربرده می‌شود، افزایش تجربه (تخصص) حسابرس در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک صنعت، خلق ایده‌های سازنده برای کمک (خلق ارزش‌افزوده) به صاحب‌کاران و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی از

موضوع‌هائی است که صاحب‌کاران در صنایع مربوط به خود با آن روبرو می‌شوند (اسداللهی بروجنی و فروغی، ۱۳۹۷). تجربه فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود. تجربه برای انسان همانند نور خفیف یک کشتی است که فقط راه را روشن می‌کند. از نظر اسپنسر تجربه نوعی آزمایش با آزمون شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن، تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه‌بندی پیچیده‌تر می‌شود. حسابرسان با تجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و توضیحات قابل‌قبول‌تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم کنند (نونهال نهر و اکبرپور، ۱۳۹۸). صلاحیت حسابرسان برای انجام حسابرسی مورد نیاز است. صلاحیت‌های حسابرسان بر اساس دانش و تجربه آنها مورد آزمایش قرار می‌گیرد (ناینیتاس و همکاران، ۲۰۱۶). حسابرسان باید دانشی داشته باشند که با سطح تحصیلات او سنجیده شود. به این ترتیب حسابرسان از دانش (دیدگاه) بیشتری در مورد زمینه‌ای که در آن درگیر است برخوردار خواهد شد تا اطلاعات بیشتری در مورد موضوعات مختلف پیدا کنند. حسابرسان باید در انجام حسابرسی نیز تجربه داشته باشند. هر چه حسابرسان مدت زمان بیشتری حسابرسی را انجام دهد، تجربه بیشتری به عنوان حسابرسان دارد. به عنوان یک حسابرسان، تجربه کاری باید در یافتن ایرادات، درک عمیق خطاها و یافتن علل ریشه‌ای مشکلات، عالی باشد. حسابرسان علاوه بر دانش و تجربه باید نگرش مستقل و کیفیت بالایی نیز داشته باشند. نگرش مستقل (لو و همکاران، ۲۰۱۵)

استدلال می‌کند که استقلال یک نگرش خوب یا معنوی حسابرسان در فرآیند حسابرسی است. در این مورد حسابرسان باید تعصب بی‌طرفانه‌ای علیه سایر طرف‌ها داشته باشند سویتمن و همکاران (۲۰۲۱). تحقیقات انجام شده در این زمینه بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حسابرسان در حسابرسی آن تبحر دارند و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. آرونادا (۲۰۰۴) نشان داد که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی صنعت خاص، به دو دلیل عمده از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند:

۱- آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلیل اجرای مداوم حسابرسی

۲- انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه خاص از صنایع.

به عبارت دیگر، حسابرسانی که در صنعت موردنظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را باکیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در یک صنعت کسب دهد، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت برتر پیدا می‌کند (آتشین سیم و رضازاده، ۱۳۹۶). حسابرسان معمولاً برای رسیدگی به اختلافات حسابرسی با مشتری مذاکره می‌کنند و این مذاکرات تأثیر مهمی در صورت‌های مالی منتشرشده در انظار عمومی دارد (گیبینز و همکاران، ۲۰۰۱). تحقیقات قبلی در مورد عوامل مؤثر بر مذاکرات حسابرسان و مشتری عمدتاً بر استراتژی‌های مذاکره حسابرسان (سان و همکاران، ۲۰۱۵؛ پرولت و همکاران، ۲۰۱۷) و ویژگی‌های زمینه‌ای از جمله ریسک‌های مشارکت

(براون و جانستون، ۲۰۰۹)، چرخش اجباری حسابرس (وانگ و توتل، ۲۰۰۹)، فشارهای ضرب‌الاجل (بنت و همکاران، ۲۰۱۵) و حالت ارتباطی (سویدز و کیدا، ۲۰۱۸) متمرکز است. ما بر هر دو استراتژی گسسته (برد-باخت) و مستمر (برد-برد) تمرکز خواهیم کرد و تاکتیک‌های مرتبط با هر یک را بررسی خواهیم کرد. ۳ استراتژی گسسته و ۲ استراتژی پیوسته (در مجموع ۵ مجموعه استراتژی) آزمایش خواهند شد. تاکتیک‌های استراتژی گسسته عبارتند از: «مجادله» (مستقیم یا غیرمستقیم به چالش کشیدن نظر مدیر)، «واگذاری» (یعنی مجبور کردن مدیر به سازش دادن موقعیتش) و «سازش» (پیشنهاد کاهش شکاف). استراتژی‌های پیوسته شامل «حل مسئله» (یافتن روش‌های جدید که نیازهای هر دو طرف را برآورده می‌کند) و «بسط برنامه کاری» (ایجاد موضوعات جدید برای مذاکره که به نفع هر دو طرف خواهد بود) است. (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲).

۵-۱-۱. استراتژی مجادله و کیفیت

حسابرسی

شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی فعلی کشورمان از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی هستند که بدون در نظر گرفتن آنها نمی‌توان انتظار کیفیت مطلوب حسابرسی را داشت. باید در نظر داشت که کیفیت حسابرسی واجد جنبه‌های گوناگون است و ذاتاً قابل مشاهده نمی‌باشد؛ از این رو مشخصه حسابرسی معینی در دست نیست تا به تحت عنوان شاخص اندازه‌گیری آن مد نظر قرار گیرد (نمازی و رضا عزیزی، ۱۴۰۰). عامه مردم این گونه می‌پندارند که عدم وجود استقلال و ضعف کیفی حسابرسی سبب به وجود آمدن رسوایی‌های مذکور گردیده است. با در نظر

گرفتن این امر که کیفیت حسابرسی واجد یک ساختار پنهان و دارای ابعاد گوناگون است، سنجش آن امری دشوار است. به همین دلیل یک تعریف کامل از کیفیت حسابرسی که همه انواع حسابرسی را شامل شود در دست نیست. تعریف دی‌آنجلو از کیفیت حسابرسی را می‌توان تقریباً جامع محسوب نمود که قادر است مازاد بر حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی رعایت و عملیاتی را نیز شامل شود. تعریفی که او از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد این است که، کیفیت حسابرسی، احتمال کشف تخلف در سیستم حسابداری کارفرما توسط حسابرس است (آگی منسا و همکاران، ۲۰۱۹). وقتی دیگری بدون تغییر است؛ استراتژی تضاد در مذاکرات استفاده می‌شود تا هر طرف سهم بیشتری را به دست آورد. در این شرایط حسابرسان و کارفرمایان می‌توانند بر یکدیگر فشار وارد کرده و از راهبردهای تعارض استفاده کنند. هدف از این استراتژی «اجبار کردن طرف مقابل به امتیاز دادن یا مقاومت در برابر تلاش‌های استدلالی گروه مخالف» است. برای مثال، کارفرما ممکن است تهدید کند که دیگر از خدمات آن حسابرس استفاده نخواهد کرد. یا حسابرس ممکن است موارد خاصی را ارائه دهد، مثلاً اگر کارفرما روش حسابداری فعلی خود را تغییر ندهد. گزارش بازرسی مشروط است. تروتمن و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که برآوردهای شرکای حسابرسی از حداکثر مبلغی که می‌توان صاحبکار را متقاعد نمود تا سود را کاهش دهد از مبلغ برآوردی مدیران حسابرسی بیشتر است و بنابراین شرکاء نسبت به مدیران حسابرسی در مطالبات خود از صاحبکار استوارتر هستند. براون و جانستون (۲۰۰۹) معتقدند که حسابرسان

دارای تجربه بیشتر نسبت به حسابرسان دارای تجربه کمتر، در برابر فشارهای وارده صاحبکار از توان مقاومت زیادتری برخوردار هستند و بنابراین تمایلی به دادن امتیاز به صاحبکار ندارند و به همان نسبت نیز نتایج حاصل از مذاکرات آنها محافظه کارانه تر است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۶).

۵-۱-۲. استراتژی واگذاری و کیفیت حسابرسی

با اینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های بسیار معدودی در جهت ایجاد چهارچوب یا مدل ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کاتاناک و واکر (۱۹۹۹) مدلی معرفی کردند که بر مبنای آن کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسی یعنی توانایی‌های حسابرس (ازجمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. علاوه بر ویژگی‌های عملکردی فوق، مدل آن‌ها شامل تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل حق الزحمه، مخارج، کارایی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای)، ساختار بازار (ازجمله رقابت، تمرکز صنعت، صرفه‌جویی در مقیاس) و مکانیزم‌های قانون‌گذاری و وضعیت استخدامی نیز می‌باشد. از دیدگاه حسابرسان توانایی حسابرس و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. همچنین حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد. از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از

ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را باکیفیت بالاتری ارائه می‌کنند، زیرا علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد صاحب‌کارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آن‌ها نیستند. سطح تخصص شرکت حسابرسی در یک صنعت خاص نیز از جمله عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی است. از عواملی دیگر ارتباط بین کارفرما و حسابرس است. هنگامی که طرفین انعطاف پذیر هستند دو استراتژی مذاکره مورد استفاده قرار می‌گیرد: سازش و واگذاری. استراتژی واگذاری شامل تغییر افکار دیگران است. یعنی مذاکره منافع کمتری برای یک گروه و بیشتر برای گروه دیگر به همراه دارد. از بین تمام حقایق، زمان بندی حقایق داده شده، میزان حقایق داده شده و اعتراض طرف مقابل به انتقال مهم ترین موارد استفاده از این استراتژی نشان داده شده است. یکی دیگر از کاربردهای این استراتژی در حوزه حسابرسی این است که حسابرس، کارفرما را از تمامی تغییرات احتمالی حسابرسی مطلع می‌کند، سپس تغییرات غیر مهم را نادیده می‌گیرد و از کارفرما انتظار دارد به راحتی اصلاحات مهم را بپذیرد. از بین همه متغیرها، موعد واگذاری امتیاز، میزان امتیازی که واگذار گشته است، و مقاومت فرد مقابل پیش از واگذاری، از همه مناسبت‌های پیاده کردن این استراتژی مهم‌تر هستند. به عنوان مثال در خصوص یکی از کارکردهای این راهکار، می‌توان موردی را گفت که حسابرس، در خصوص همه تعدیل‌های بالقوه حسابرسی، به کارفرما را آگاهی می‌دهد و پس از آن، بعضی تعدیلات غیرمهم را نادیده می‌گیرد و متقابلاً این را می‌طلبد که

صاحب کار به سهولت تعدیلات با اهمیت را بپذیرد. در زمان توافق و مصالحه غایت مذاکرات به وقوع می‌پیوندد (برای مثال عرضه گزارش مورد قبول)، لکن امکان دارد هیچ‌یک از دو طرف کاملاً راضی نگردد؛ این امر به این دلیل است که طرفین یا یکی از آن‌ها، دید مثبتی در خصوص پروسه مذاکره یا ماحصل ندارد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲).

۵-۱-۳. استراتژی سازش و کیفیت حسابرسی

با اینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل مفهومی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کنیچل مدلی را معرفی می‌کند که در آن ویژگی‌های شخصی حسابرس همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و تجربه حسابرس در شرایط تحت فشار به عنوان ورودی در نظر گرفته شده است، ویژگی‌های تعاملی حسابرس با صاحب کار زمینه حسابرسی مناسب را فراهم می‌کند (کنیچل، ۲۰۱۲). همچنین از دیدگاه حسابرس، یکی از راهکار برون رفت از چالش‌های ارتباطی با کارفرما استراتژی سازش است که با ارائه طریقی جدید، علاوه بر حفظ موضع مورد نظر حسابرس، وی را مجاب کند که آنچه وی در نظر دارد نیز به ثمر خواهد نشست (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲). زمانی که تعدیلات غیرمهمی که مطابق پیش‌فرض باید کنار گذاشته می‌شدند را به برنامه کاری داخل می‌کند، مدیر این امکان را دارد که تعدیل این موارد را تایید نماید. این استراتژی بین دو استراتژی قبلی است. تلاشی است برای یافتن نقطه میانی و انتخاب راه حلی معتدل که موقعیت هر دو طرف

را کاهش دهد. در حین سازش، هدف مذاکره محقق می‌شود (مثلاً ارائه یک بیانیه قابل قبول)، اما هیچ‌یک از طرفین به طور کامل راضی نیستند زیرا یک یا هر دو طرف دیدگاه منفی نسبت به فرآیند مذاکره یا پیامدهای آن دارند. پس می‌توان گفت حسابرس در عرضه عدد درست برای سود به صورت موفقیت‌آمیز عمل می‌کند. در مقابل آن مدیر قادر است برای موارد مستمر نحوه گزارشگری خاصی را پیاده نماید (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲).

۵-۱-۴. استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابرسی

مایانگساری ۲۰۰۷ معتقد است زمانی کیفیت حسابرسی بالا است که حسابرسان، انتخاب‌های غیرمعقول مدیریت از میان روش‌های حسابداری را محدود کرده و مانع از ارائه‌ی نادرست وضعیت مالی شرکت شوند؛ اما، زمانی که کیفیت حسابرسی پایین است، حسابرس نه تنها محدودیتی برای مدیر ایجاد نمی‌کند، بلکه حتی ممکن است به وی برای استفاده از راه‌های گریز موجود در اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری مشاوره داده و مدیر را در ارائه‌ی نادرست وضعیت مالی شرکت یاری کند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱). از این رو استراتژی حل مسئله از طرف حسابرس راهگشا خواهد بود. این استراتژی شامل آگاهی بیشتر از منافع هر دو طرف و جستجوی راه حل جدیدی است که این منافع را محقق کند. برای حسابرس، حل مشکل به معنای یافتن راه حل جدیدی است که موقعیت اصلی حسابرس را حفظ کند، در حالی که کارفرما متوجه می‌شود که اهدافش برآورده شده است. به عنوان مثال، در بسیاری از موارد کارفرما هنگام تعیین هدف خود بر روی روش حسابداری تمرکز نمی‌کند، بلکه از

حسابداری به عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به اهداف دیگر (مثلاً گزارش نکردن پاداش یا زیان) استفاده می‌کند. با این حال، برای دستیابی به هدف فوق، در انتخاب روش حسابداری مدیر می‌تواند بی‌تفاوت باشد. حسابرس می‌تواند در هنگام تهیه صورت‌های مالی روش‌های مختلفی را برای درآمدها و هزینه‌های مختلف پیشنهاد کند و از انطباق با استانداردهای حسابداری اطمینان حاصل کند.

۵-۱-۵. استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت حسابرسی

و دفوند و ژانگ (۲۰۱۴) مطالعات حسابرسی گذشته را مرور کرده و اظهار داشتند که درک پویایی ارتباط بین حسابرس و مدیر در ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر یک مفهوم غالب در تحقیقات حسابرسی است (ادهاریان، ۲۰۲۱). بر این اساس یک حسابرس با تجربه در شرایطی که نیاز به اجرای استراتژی بسط برنامه کاری باشد می‌تواند کیفیت حسابرسی را با ادغام پویایی در مذاکرات دستخوش تغییر نماید. این استراتژی شامل افزودن موضوعات جدید به مذاکرات است به گونه‌ای که حل موضوع نهایتاً به نفع هر دو گروه تمام شود. برای مثال، زمانی که حسابرس در تصحیح موارد غیر قابل توجه را اضافه می‌کند که برنامه قبلی آن را رها می‌کرد، در این مورد مدیر می‌تواند با این سازماندهی مورد موافقت کند. بنابراین حسابرس موفق به ارائه ارقام صحیح برای سود می‌شود. از طرف دیگر، مدیران می‌توانند روش‌های گزارش‌دهی سفارشی را برای موارد تکرار شونده پیاده سازی کنند.

۵-۲. پیشینه بحث

کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی

امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحب کار را موضوع مطالعه خود قرار داده‌اند. در این مطالعه که از ۲۱ نفر از خبرگان طی سال‌های ۱۳۹۷ نظرسنجی شده و نتایج بر اساس روش تحلیل سلسه مراتبی فازی به دست آمده است، نشان می‌دهد که به ترتیب ویژگی‌های رفتاری، نظام راهبری، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تأثیر دارند. مسافری نژاد مقدم (۱۳۹۸) پژوهشی عنوان بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داد. نتایج نشان داد که اندازه هیئت‌مدیره و استقلال هیئت مدیره باکیفیت حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد همچنین متغیرهای سودآوری، اندازه شرکت و اهرم مالی باکیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری دارند. ساعی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای به بررسی راهبرد بهینه در بازی استراتژیک بین حسابرس و مدیر در فرایند حسابرسی پرداخته است. جامعه آماری این مطالعه ۱۱۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ است. نتایج به دست آمده مبین وجود تعادل نش در استراتژی کیفیت حسابرسی بالا و مدیریت سود شدید برای طرفین بازی است. به عبارتی در این بازی، هیچ کدام از طرفین (نه حسابرس و نه مدیر) به دلیل کاهش منافع انگیزه تغییر استراتژی را ندارند.

در مطالعه‌ای که توسط ادهاریان (۲۰۲۱) باهدف بررسی روابط حسابرس و مشتری (ACR) از سال ۱۹۷۶ تا ۲۰۱۹ برای ارائه رهنمودهای تحقیق در آینده انجام گرفت. در این تحقیق ۱۴۰ مقاله از

پایگاه داده Web of Science تجزیه و تحلیل شد که توسط ۲۵۹ محقق در ۲۸ کشور جهان تألیف شده و در ۴۷ مجله منتشر شده است. این سه جریان عمده تحقیقاتی را برای درک پویایی روابط حسابرس و مشتری شناسایی کرد. علیرغم مقررات بین‌المللی قوی در زمینه های روابط حسابرس و مشتری مانند استقلال حسابرس، تصدی پست و چرخش، اجرای در چندین کشور ملاحظات ویژه‌ای، به ویژه در مورد اجرای قانون و حمایت از سرمایه‌گذاران، با توجه به فرهنگ‌های متنوع و محیط نهادی در سطح کشور را مجاز می‌داند. در پژوهشی که توسط چورچ و همکاران (۲۰۲۰) با هدف بررسی نقش خود شیفتگی حسابرس در مذاکرات حسابرس و مشتری انجام گرفت. ادعا می‌شود که ویژگی‌های خودشیفته رقابت حسابرسان را تقویت می‌کند و آن‌ها را جلب می‌کند تا در مذاکرات محکم بایستند، به طور بالقوه روند مذاکرات را طولانی‌تر می‌کنند اما منجر به نتایج محافظه کارانه‌تری می‌شوند. همان طور که پیش بینی شده است، نتایج نشان می‌دهد که خودشیفتگی حسابرس با تأخیر حسابرسی رابطه مثبت دارد و با اختیارات مطلق و مثبت مشتری با اقلام تعهدی تعهد دارد. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان خود شیفته بیشتر درگیر مذاکراتی هستند که به بن‌بست می‌رسند یا حل آن‌ها طولانی‌تر می‌شود. یافته‌های فاکتورهای را تحت تأثیر قرار می‌دهد که کارایی و کیفیت حسابرسی را در چین تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین در مورد تفاوت‌های اصلی فرهنگی و زمینه‌ای بین چین و غرب و همچنین پیامدهای این اختلافات برای تحقیقات آینده بحث می‌شود. در پژوهشی که توسط سیان و همکاران (۲۰۲۰) با هدف محدودیت‌های مذاکره

در مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در عربستان سعودی انجام گرفت. بیان می‌کند که پذیرش ملی‌گرایی مذهبی به عنوان یک پروژه عمومی توسط دولت عربستان سعودی، به رغم ابتکارات اخیر در زمینه تسهیل مشارکت زنان در نیروی کار، به شکل صمیمی تجربیات زنان سعودی ادامه می‌یابد. از طریق شواهد مبتنی بر مصاحبه، این مطالعه نشان می‌دهد که چگونه هنجارها و عملکردهای مرد سالارانه جامعه که ریشه در تفسیری خاص از اسلام دارد و در قانون مندرج است به محل کار منتقل می‌شود و بر زندگی روزمره زنان حسابرسان سعودی تأثیر می‌گذارد. شواهد نقش شرکت‌های حسابرسی جهانی، به‌ویژه مدیران و شرکای حسابرسی عمدتاً مرد را در انطباق شیوه‌های مدیریت تنوع خود برای حرکت در محدودیت‌های حسابرسان زن در زمینه سعودی برجسته می‌کند. ما شواهدی از نابرابری فراگیر و تفکیک مجدد نیروی کار ممیزی زن سعودی در مناطق "زن پسند"، با تأثیرات مخرب بر پیشرفت شغلی، پیدا می‌کنیم.

۳-۴. فرضیه های تحقیق

۱. تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی مجادله و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.
۲. تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی واگذاری و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.
۳. تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی سازش و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.
۴. تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.

۵. تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می باشد.

۴-۵. ابزارهای پژوهش

تحقیق حاضر بر اساس هدف از نوع تحقیقات کاربردی و توسعه ای می باشد. همچنین از نظر گردآوری داده ها و اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل یک تحقیق توصیفی و غیر آزمایشی است و در نهایت به اقتضای شیوه پیاده سازی از نوع پیمایشی است که به شیوه میدانی انجام یافته است. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کلیه حسابرسان شهر اصفهان می باشد. همچنین در مدل معادلات ساختاری حداقل حجم نمونه براساس متغیرهای پنهان تعیین می شود که در مطالعه حاضر حداقل ۲۰۰ نمونه می باشد. پس از توزیع ۲۵۰ پرسشنامه استاندارد تجربه حسابرسی زارفر (۲۰۱۶)، ۲۰۹ پرسشنامه برگشت داده شده و مورد تحلیل قرار گرفت. تحقیق حاضر با استفاده از روش های کمی تجزیه و تحلیل می شود. این امر با استفاده از نرم افزار EXCEL و SPSS به منظور جمع آوری داده و ساخت بانک اطلاعات مرتبط با تحقیق انجام یافته است و در سطح آمار استنباطی به دلیل غیرنرمال بودن داده ها از نرم افزار PLS Smart (برای محاسبه تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر و برآورد رابطه های میان متغیرهای پنهان مسئله و برازندگی مدل) استفاده شد.

۴-۵-۱. ابزارهای اندازه گیری

پرسشنامه تجربه حسابرسی زارفر (۲۰۱۶): پرسشنامه تجربه حسابرس استاندارد، به منظور بررسی میزان تجربه حسابرس در ۱۴ گویه و تک شاخصه طراحی گردیده است. زارفر (۲۰۱۶)، ضریب پایایی را برای متغیر تجربه حسابرس با

آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷۰ بدست آورد و با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی، روایی سازه پرسشنامه تجربه حسابرس را گزارش نمود. که با یک مقیاس لیکرت پنج درجه ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ می باشد.

۴-۵-۲. پایایی و روایی ابزارهای اندازه

گیری

جهت بررسی پایایی پرسشنامه های تحقیق از پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد و مقدار کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید. همچنین جهت بررسی روایی سوالات پرسشنامه از روایی همگرا استفاده شد. روایی همگرا به این معناست که سوالاتی که مرتبط به یک متغیر هستند تا چه اندازه متغیر مورد نظر را می سنجند. جهت بررسی روایی همگرا باید شروطی رعایت گردد:

۱- اولین شرط این است که بار عاملی پرسش های به دست آمده باید مازاد بر ۰/۵ یا در حالت ایده آل مازاد بر ۰/۷ باشد. بر اساس برآیندهای مرتبط با بارهای عاملی تمامی گویه ها دارای بار عاملی مازاد بر ۰/۵ بوده و تمامی گویه ها مورد تایید واقع گشتند. ۲- دومین شرط این که مقدار AVE هر متغیر همچنین می بایست بیشتر از ۰/۵ باشد. AVE به معنای میانگین واریانس های استخراجی می باشد. میانگین واریانس های استخراجی از میانگین مجموع مجذورات تک تک بارهای عاملی حاصل می شود. نتایج به دست آمده بیانگر این بود که همه اعداد میانگین واریانس های استخراجی، بیش از ۰/۵ می باشند؛ بنابراین شرط دوم همگرا نیز مورد تایید واقع شد.

۵-۴-۳. برازش کلی مدل

در جهت برازش کلیت مدل، سه شاخص rms، NFI، Theta، SRMR (معیار میانگین اختلاف بین داده‌ها) مورد استعمال قرار می‌گیرند. در این پژوهش شاخص SRMR مقداری در حدود ۰/۰۶۹ است که مقدار مورد قبولی در نظر گرفته شده است. یعنی اینکه کلیت مدل از برازش مناسبی برخوردار می‌باشد. علاوه بر این شاخص rms Theta برابر با ۰/۱۱۰ به دست آمده که مقدار مطلوبی است. در آخر شاخص NFI نیز مقدار قابل پذیرش برای آن باید از ۰/۹ بیشتر باشد که در محاسبات صورت گرفته برابر با ۰/۹۲۳ به دست آمده است که مقدار قابل قبولی است.

جدول ۱. شاخص‌های برازش مدل

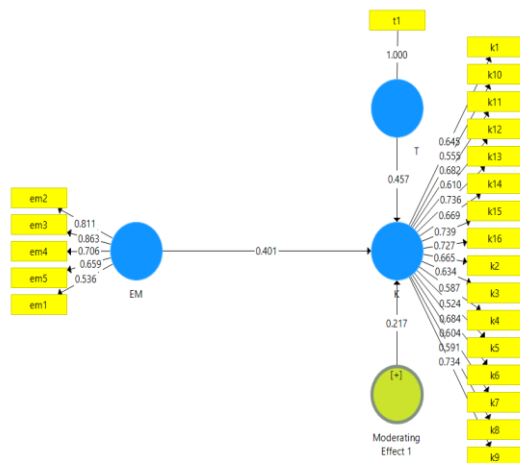
شاخص‌های برازش	کمیت	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۶۹	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۱۱۰	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۲۳	بیشتر از ۰/۹

آنچنان که در جدول فوق مشاهده می‌گردد همه اعداد ذکر شده برای شاخص‌های برازش در محدوده مورد پذیرش قرار دارند. در نتیجه همین امر برازش کلیت مدل مورد تایید واقع شد. در ادامه به آزمون فرضیه‌های تحقیق می‌پردازیم.

۵-۵. آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش از مدل معادلات ساختاری واریانس محور استفاده شد. با توجه به اینکه نرم افزار PLS واریانس محور می‌باشد، بر این اساس، نتایج در دو حالت استاندارد، t-value، p-value ارائه می‌شود. در ابتدا به حالت استاندارد که در آن مسیرها به وسیله‌ی ضرایب رگرسیونی یا ضریب مسیر مشخص شده‌اند اشاره شده است. معنی‌دار بودن

یا عدم معنی‌داری شاخص بر اساس مقادیر t-value و p-value تعیین می‌گردد. فرضیه اول: تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی مجادله و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.



شکل ۱. نتایج فرضیه اول تحقیق در حالت ضرایب استاندارد

در این فرضیه ادعا شد که تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی مجادله و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می‌باشد. نقش تعدیل گری یعنی اینکه آیا بیشتر یا کمتر شدن تجربه حسابرِس می‌تواند رابطه بین استراتژی مجادله و کیفیت حسابرسی را کم یا زیاد کند یا خیر. در این تحقیق با توجه به نتایج به دست آمده سطح معنی داری متغیر تعدیل گر از ۵ صدم کمتر می‌باشد ضریب مسیر برابر با ۰/۲۱ می‌باشد و مقدار تی نیز ۳/۳۴ است بر این اساس این فرضیه که تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی مجادله و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گر می‌باشد، تایید می‌شود.

جدول ۲. خلاصه نتایج فرضیه اول

نتیجه	p-value	t-value	ضریب مسیر	نوع اثر	
تأیید فرضیه	۰/۰۱۰	۳/۳۴	۰/۲۱	مستقیم	تجربه - کیفیت حسابرسه ی

فرضیه دوم: تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی واگذاری و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیل گری می باشد.

جدول ۳. خلاصه نتایج فرضیه دوم

نتیجه	p- val ue	t- val ue	ضریب مسیر	نوع اثر	
تأیید فرضیه	۰/۰۴۱	۲/۸۵	۰/۱۹۷	مستقیم	تجربه - کیفیت حسابرسی

فرضیه سوم: تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی سازش و کیفیت حسابرسی دارای نقش تعدیلگری می باشد.

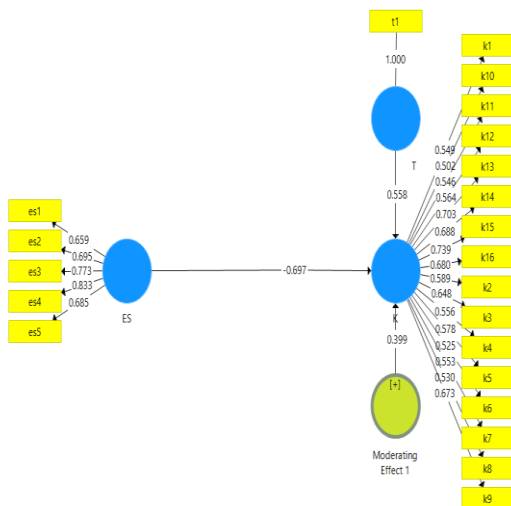


Figure 1 is a path diagram illustrating the research model. It shows the relationships between latent variables (blue circles) and observed variables (yellow rectangles). The latent variables are EW (Employee Well-being), T (Trust), and Moderating Effect 1 (ME1). The observed variables are ew1, ew2, ew3, ew4, ew5, t1, k1, k2, k3, k4, k5, k6, k7, k8, k9, k10, k11, k12, k13, k14, k15, k16. The diagram includes standardized path coefficients and error variances.

Latent Variables and their Observed Variables:

- EW (Employee Well-being):** ew1, ew2, ew3, ew4, ew5
- T (Trust):** t1
- Moderating Effect 1 (ME1):** k1, k2, k3, k4, k5, k6, k7, k8, k9, k10, k11, k12, k13, k14, k15, k16

Standardized Path Coefficients:

- EW → T: 0.319
- T → ME1: 0.306
- ME1 → k1: 0.714
- ME1 → k2: 0.759
- ME1 → k3: 0.713
- ME1 → k4: 0.544
- ME1 → k5: 0.727
- ME1 → k6: 0.713
- ME1 → k7: 0.764
- ME1 → k8: 0.669
- ME1 → k9: 0.781
- ME1 → k10: 0.620
- ME1 → k11: 0.780
- ME1 → k12: 0.786
- ME1 → k13: 0.513
- ME1 → k14: 0.770
- ME1 → k15: 0.508
- ME1 → k16: 0.654

Error Variances:

- ew1: 0.854
- ew2: 0.930
- ew3: 0.899
- ew4: 0.677
- ew5: 0.793
- t1: 1.000
- k1: 0.714
- k2: 0.759
- k3: 0.713
- k4: 0.544
- k5: 0.727
- k6: 0.713
- k7: 0.764
- k8: 0.669
- k9: 0.781
- k10: 0.620
- k11: 0.780
- k12: 0.786
- k13: 0.513
- k14: 0.770
- k15: 0.508
- k16: 0.654

شکل ۲. نتایج فرضیه دوم تحقیق در حالت ضرایب استاندارد

در این فرضیه ادعا شد که تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی واگذاری و کیفیت حسابرِسی دارای نقش تعدیل گری می باشد. نقش تعدیل گری یعنی اینکه آیا بیشتر یا کمتر شدن تجربه حسابرِس می تواند رابطه بین استراتژی واگذاری و کیفیت حسابرِسی را کم یا زیاد کند یا خیر. در این تحقیق با توجه به نتایج به دست آمده سطح معنی داری متغیر تعدیل گر از ۵ صدم کمتر می باشد ضریب مسیر برابر با ۰/۱۹ می باشد و مقدار تی نیز ۲/۸۵ است بر این اساس این فرضیه که تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی واگذاری

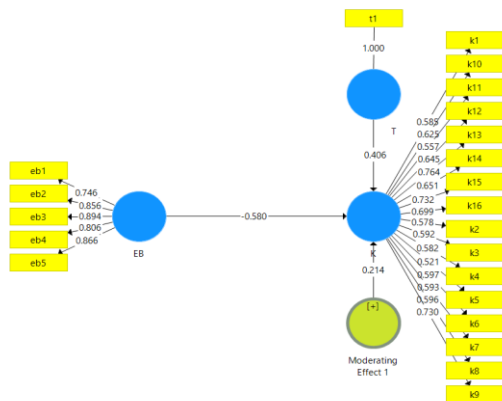
شکل ۳. نتایج فرضیه سوم تحقیق در حالت ضرایب استاندارد

در این فرضیه ادعا شد که تجربه حسابرِس در رابطه بین استراتژی سازش و کیفیت حسابرِسی دارای نقش تعدیل‌گری می‌باشد. نقش تعدیل‌گری یعنی اینکه آیا بیشتر یا کمتر شدن تجربه حسابرِس می‌تواند رابطه بین استراتژی سازش و کیفیت حسابرِسی را کم یا زیاد کند یا خیر. در این تحقیق با توجه به نتایج به دست آمده سطح معنی‌داری متغیر تعدیل‌گر از ۵ صدم کمتر می‌باشد ضریب مسیر برابر با ۰/۳۹ می‌باشد و مقدار t نیز ۶/۱۷ است بر این اساس این فرضیه که

استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گر می‌باشد، تایید می‌شود. جدول ۵. خلاصه نتایج فرضیه چهارم

نتیجه	p-value	t-value	ضریب مسیر	نوع اثر	
تأیید فرضیه	۰/۰۳۲	۳/۰۴	۰/۲۰۲	مستقیم	تجربه - کیفیت حسابری

فرضیه پنجم: تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.



شکل ۵. نتایج فرضیه پنجم تحقیق در حالت ضرایب استاندارد

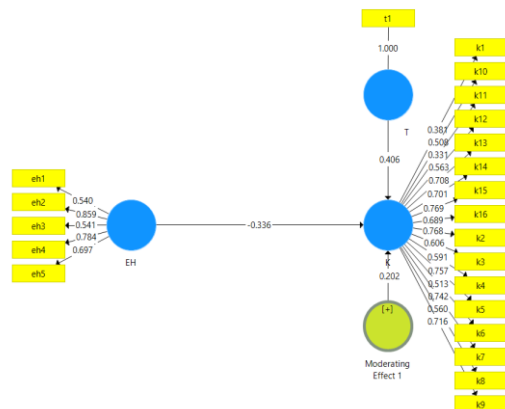
در این فرضیه ادعا شد که تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گری می‌باشد. نقش تعدیل گری یعنی اینکه آیا بیشتر یا کمتر شدن تجربه حسابرس می‌تواند رابطه بین استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت حسابری را کم یا زیاد کند یا خیر. در این تحقیق با توجه به نتایج به دست آمده سطح معنی داری متغیر تعدیل گر از ۵ صدم کمتر می‌باشد ضریب مسیر برابر با ۰/۲۱ می‌باشد و مقدار تی نیز ۳/۲۰ است بر این اساس این فرضیه که تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی بسط برنامه کاری و کیفیت

تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی سازش و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گر می‌باشد، تایید می‌شود.

جدول ۴. خلاصه نتایج فرضیه سوم

نتیجه	p-value	t-value	ضریب مسیر	نوع اثر	
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۶/۱۷	۰/۳۹۹	مستقیم	تجربه - کیفیت حسابری

فرضیه چهارم: تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گری می‌باشد.



شکل ۴. نتایج فرضیه چهارم تحقیق در حالت ضرایب استاندارد

در این فرضیه ادعا شد که تجربه حسابرس در رابطه بین استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابری دارای نقش تعدیل گری می‌باشد. نقش تعدیل گری یعنی اینکه آیا بیشتر یا کمتر شدن تجربه حسابرس می‌تواند رابطه بین استراتژی حل مسئله و کیفیت حسابری را کم یا زیاد کند یا خیر. در این تحقیق با توجه به نتایج به دست آمده سطح معنی داری متغیر تعدیل گر از ۵ صدم کمتر می‌باشد ضریب مسیر برابر با ۰/۲۰ می‌باشد و مقدار تی نیز ۶/۱۷ است بر این اساس این فرضیه که تجربه حسابرس در رابطه بین

حسابرسی دارای نقش تعدیل گر می باشد، تایید می شود.

جدول ۶. خلاصه نتایج فرضیه پنجم

نتیجه	p-value	t-value	ضریب مسیر	نوع اثر	
تأیید فرضیه	۰/۰۱۸	۳/۲۰	۰/۲۱۴	مستقیم	تجربه - کیفیت حسابرسی

بنابراین نمی توان کیفیت حسابرسی را به طور مطلق مشاهده و اندازه گیری نمود (سیفی سلمی و هاشمی، ۱۳۹۷). از این رو اجرای این تحقیق با استفاده از روش های کیفی پیشنهاد می گردد. همچنین با توجه به محدودیت زمانی اجرای این تحقیق پیشنهاد می گردد مطالعات آینده مقاطع زمانی طولانی تری را برای بررسی میزان تعدیلگری تجربه و سایر ابعاد پژوهش اختصاص دهند.

۷. سهم نویسندگان

کلیه نویسندگان به صورت برابر در تهیه و تدوین پژوهش حاضر مشارکت داشته اند.

۸. تضاد منافع

در این پژوهش هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.

۶. نتیجه گیری

ضرورت تحقیق حاضر پس از بررسی ادبیات موجود در داخل و خارج از کشور و آشکار شدن شکاف تحقیقاتی در مورد نقش تعدیلگری تجربه در کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار گرفت. با توجه به اینکه سابقه ادبیاتی در این موضوع در کشور موجود نبود و اهمیت آن در شرکت های کوچک حسابداری در اقتصاد ایران که جامعه آماری این تحقیق را تشکیل داده اند می توانست کمک شایانی به ادبیات این مطالعه نماید و همچنین نتایج متفاوتی را همخوان با وضعیت اقتصاد کشور نماید، این مطالعه بومی سازی و اجرا شد. نتایج به دست آمده بیانگر این بود که در شرایط فعلی اقتصاد ایران تجربه حسابرسان در رابطه با کیفیت حسابرسی نقش تعدیل کنندگی دارد. همچنین نتایج به دست آمده با مطالعات ایمانی و همکاران (۱۳۹۵)، سیان و همکاران (۲۰۲۰)، توسط هام و همکاران (۲۰۱۸) و برگنر و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی داشت.

در این پژوهش محدودیت هایی بود که می تواند به عنوان پیشنهاد تحقیقات آتی مورد توجه باشد. با توجه به چند بعدی بودن کیفیت حسابرسی مشخص نیست که از بین عوامل ذکر شده کدام یک در تعیین توانائی حسابرسان تأثیرگذارتر بوده و

منابع

- سجادی، سیدحسین، فرازمند، حسن، و قربانی، صادق (۱۳۹۱). تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی. پیشرفت‌های حسابداری (علوم- اجتماعی و انسانی شیراز)، ۴ (۱۱) (پیاپی ۶۲/۳)، ۸۱-۱۰۹.
- سعادتیان فریور، محمدحسن، حمیدیان، محسن، و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۹). تاثیر وضعیت اقتصادی بر رابطه بین محدودیت مالی و کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹ (۳۴)، ۳۶۳-۳۷۳.
- طاهری، محمد، جهانگیرنیا، حسین، خان محمدی، محمدحامد، غلامی جمرانی، رضا. (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹ (۳۴)، ۲۷۷-۲۹۸.
- کاظمی علوم، مهدی، رضازاده، جواد، و کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۸)، ۱۶۳-۲۱۵.
- کریمی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد، صمدی لرگانی، محمود، و پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تاثیر سوگیری های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۳ (۴) (پیاپی ۵۲)، ۲۳-۵۲.
- خوشکار، فرزین، گرجی زاده، داوود، و کمالی، ریحانه. (۱۳۹۹). بررسی نقش تعدیلی مالکیت نهادی بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک سرمایه‌گذاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری ۴ (۱۳)، ۷۰-۹۱.
- اکبری نفت چالی، عیسی، پور حیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تاثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۱)، ۱۹۷-۲۲۸.
- امیرآزاد، میر حافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۰ (۴)، ۲۱-۴۲. doi: ۲۰۱۹, ۱۱۲۵۵۳, ۱۳۰۱/far. ۱۰, ۲۲۱۰۸
- پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تاثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی. (پژوهش های حسابرسی) پژوهشهای حسابرسی حرفه ای، ۲ (۸)، ۶۸-۸۶. <https://sid.ir/paper/fa999476SID>.
- حساس یگانه، یحیی، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). عوامل اقتضایی موثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، ۵-۲۳. SID. <https://sid.ir/paper/fa51122>
- حق بین، پرویز، آزادی، کیهان، پورعلی، محمدرضا، و صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۱). تاثیر هویت اجتماعی و انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نقش استرس. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۴ (۵۳)، ۱۹۱-۲۲۲. SID. <https://sid.ir/paper/fa95841>
- ساعی، محمدجواد؛ لاری دشت بیاض، محمود و حمید خادم (۱۳۹۷). بازی استراتژیک مدیر-حسابرس: شواهدی از تئوری بازی‌ها، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۴، صص. ۴۹۷-۵۱۸.

- Agyei-Mensah .B. K. ، & Yeboah ، M. "Effective audit committee, audit quality and earnings management: evidence from the Ghana Stock Exchange". *International Journal of Managerial and Financial Accounting*. 11(2)، 93-112. 2019.
- Awadallah. E. "Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy". *International Journal of Managerial and Financial Accounting*. 10(3)، 250-272. 2018.
- Ham. C. ، M. Lang. N. Seybert. and S. Wang. "CFO narcissism and financial reporting quality". *Journal of Accounting Research* 55 (5): 1089–1135. 2017.
- Bennett. G. B. ، R. C. Hatfield and C. Stefaniak. "The Effect of Deadline Pressure on Pre-Negotiation Positions: A Comparison of Auditors and Client Management". *Contemporary Accounting Research*. 32(4):، 1507-1528. 2015.
- Bergner. J. M. ، Peffer. S. A. ، & Ramsay. R. J. "Concession, contention, and accountability in auditor-client negotiations". *Behavioral research in accounting*. 28(1). 15-25. 2016.
- Brown. H. L. ، & Johnstone. K. M. "Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 28(2). 65-92. 2009.
- مسافری نژادمقدم، فاطمه (۱۳۹۸)؛ بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ مجله رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری؛ شماره ۱۳ (جلد اول). صص ۳۴۴-۳۳۰.
- مهرانی، کاوه، یزدانی، سیما، بهبهانی نیا، پریسا سادات، اسکندر، هدی. (۱۳۹۲). نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، ۳(۱)، ۱۰۱-۱۲۲.
- نمازی، نویدرضا، & عزیزی، پدram. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تعدیلی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹)، ۱۱۵-۱۴۴. doi: ۲۰۲۱,۵۴۱۱۲,۲۱۸۱/qjma.۱۰,۲۲۰۵۴
- ثقفی، مهدی، فغانی، مهدی، نونهال نهر، علی اکبر، بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۸). کیفیت گزارشگری مالی، مدیریت لحن گزارش‌های سالانه و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۴)، ۱۵۹-۱۷۵.
- نیکبخت، محمد رضا و شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین(۱۳۹۵). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس باکیفیت حسابرسی؛ فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری؛ دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.
- Abdolmohammadi. M. ، & Wright. A.. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*. 1-13. 1987.
- Adhariani. D. "In auditor we trust: 44 years of research on the auditor-client relationship and future research directions". *Meditari Accountancy Research*. 2021.

- Ihsanti. E., "Pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan penerapan sistem akuntansi keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan daerah" (Studi Empiris pada SKPD Kab. Lima Puluh Kota). Jurnal akuntansi. 2(3). 2014.
- Knechel. W. R. G. V. Krishnan. M. Pevzner. L. B. Shefchik & Velury. U. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature". Auditing: A Journal of Practice & Theory. 32(1): 385-421. 2012.
- Lamboglia. R. . Mancini. D. "The relationship between auditors' human attributes and the assessment of the control environment". Journal of management and governance .12 (4). 1-29. 2020.
- Mayangsari. S. "The Auditor Tenure and the Quality of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful?" Working Paper. Universitas Trisakti. 2007.
- Moroney. R. . & Carey. P. "Industry-versus task-based experience and auditor performance". Auditing: A journal of practice & theory. 30(2). 1-18. 2011.
- Ningtyas. W. A. . & Aris. M. A. "Independensi. Kompetensi. Pengalaman Kerja. Dan Due Professional Care: Pengaruhnya Terhadap Kualitas Audit Yang Dimoderasi Dengan Etika Profesi (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Se-Jawa Tengah Dan DIY)".
- Brown. H. . and K. Johnstone. "Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. Auditing": A Journal of Practice & Theory 28 (2): 65–92. 2009.
- Brown. O. . & Popova. V. Showcasing. Audit Quality through Voluntary Public Disclosure of Audit Quality Indicators Showcasing Audit Quality through AQI Disclosure-a Practitioner Summary. Current Issues in Auditing. 2021.
- Church. B. K. . Dai. N. T. . Kuang. X. . & Liu. X. "The role of auditor narcissism in auditor-client negotiations: Evidence from China". Contemporary Accounting Research. 37(3). 1756-1787. 2020.
- Du. X. . Yin. J. . Hou. F. "Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from china". China Journal of accounting research. 20 (2). 279-305. 2018.
- Du .X. . Yin J. . Hou. F. "Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from china". China Journal of accounting research. 20 (2). 279-305. 2018.
- Gibbins. M. . Salterio. S. . & Webb. A. "Evidence about auditor–client management negotiation concerning client's financial reporting". Journal of Accounting Research. 39(3). 535-563. 2001.
- Harteis. C. . & Billett. S. Intuitive expertise: Theories and empirical evidence. 2013.

- DeFond, M. & Zhang, J., "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 58 No. 2, pp. 275-326. 2014.
- Sian, S. & Agrizzi, D. & Wright, T. & Alsallloom, A.. "Negotiating constraints in international audit firms in Saudi Arabia: Exploring the interaction of gender, politics and religion." *Accounting, Organizations and Society*. Elsevier. vol. 84(C). 2020.
- Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia. 1(1). 75-88. 2018.
- Perreault, S. , Kida, T. , & David Piercey, M. "The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations". *Contemporary Accounting Research*. 34(2). 1048-1070. 2017.
- Sian, S. & Agrizzi, D. & Wright, T. & Alsallloom, A.. 2020. "Negotiating constraints in international audit firms in Saudi Arabia: Exploring the interaction of gender, politics and religion." *Accounting, Organizations and Society*. Elsevier. vol. 84(C).
- Sun, Y. , H. T. , Tan, and J. Zhang. "Effect of Concession-Timing Strategies in Auditor±Client Negotiations: It Matters Who Is Using Them". *Contemporary Accounting Research* 32(4): 1489-1506. 2015.
- Sutisman, E. , Ermawati, Y. , Mariani, S. , & Putra, A. H. P. K. "Moderating Effect of Implementation Risk-Based Auditing on Audit Quality". *Jurnal Akuntansi*. 25(2). 276-293. 2021.
- Trotman, K. , A. Wright, and S. Wright. "An examination of the effects of auditor rank on prenegotiation judgments". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (1): 191–203. 2009.
- Wang, K. J. , & Tuttle, B. M. "The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation". *Accounting, Organizations and Society*. 34(2). 222-243. 2009.

