

## نقش واسطه ای کیفیت حسابداری بر رابطه بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

اکرم آقابابایی<sup>۱</sup>، دکتر حمیدرضا جعفری<sup>۲\*</sup>، دکتر جمشید پیک فلک<sup>۳</sup>

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

۳- استادیار گروه حسابداری واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران

\*نویسنده مسئول: Email [hamidreza.jafaridehkordi@yahoo.com](mailto:hamidreza.jafaridehkordi@yahoo.com)

### چکیده

از آنجایی که هزینه حسابداری یکی از موضوعهای مورد توجه پژوهشگران می باشد. عوامل مختلفی می تواند بر هزینه حسابداری مؤثر باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر، به بررسی نقش واسطه ای کیفیت حسابداری در رابطه بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. به عبارت دیگر، در این پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که، آیا کیفیت حسابداری نقش واسطه ای بر رابطه بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری دارد یا تجربه حسابداری مستقیماً بر هزینه حسابداری اثر دارد؟ برای پاسخ به این سوال نمونه ای به تعداد ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی ۸ ساله از سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفت. گرد آوری اطلاعات به روش کتابخانه ای و برای آزمون فرضیه ها از روش میدانی استفاده شده است، در پژوهش حاضر، داده های مورد نیاز جهت تست فرضیه ها از صورت های مالی و یادداشت های صورت های مالی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است، از این اطلاعات جهت آزمون مدل ها در نرم افزار Eviews و Stata استفاده شد در این پژوهش از روش رگرسیون بارون و کنی (۱۹۸۶) برای برآورد مدل و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. همچنین برای تعیین نوع مدل مورد استفاده از آزمون های مربوط به داده های تابلویی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش، حاکی از این است که کیفیت حسابداری در رابطه بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری نقش واسطه ای نسبی دارد. تأثیر تجربه حسابداری بر هزینه حسابداری از طریق کیفیت حسابداری (تأثیر غیرمستقیم) حدود ۷۰٪ است و تجربه حسابداری حدود ۳۰٪ تأثیر مستقیم بر هزینه حسابداری می گذارد.

واژه های کلیدی: هزینه حسابداری، تجربه حسابداری، کیفیت حسابداری

## ۱- مقدمه

گسترش و پیچیدگی روز افزون شرکت ها، ضرورت وجود فرآیندهایی که فراهم کننده اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری هستند، را ایجاب کرده است. گسترش نیاز به حسابداری به عنوان قسمتی از فرآیند انتقال اطلاعات مالی نیز در همین راستا می باشد [۱]. حرفه حسابداری در ۲۰ سال اخیر تغییرات سریع و در خور توجهی داشته است. عدم وجود مقررات مستحکم در بازار کار حسابداری، به مؤسسات حسابداری اجازه داده بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابداری باشند [2]. در چنین وضعیتی، حسابداری موفق است که، بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از بالاترین حق‌الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آنرا با حداقل هزینه انجام دهد [3].

کیفیت پایین حسابداری، موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها، منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابداری می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابداری در ابعاد کلان خواهد شد [4]. با توجه به تئوری اعتبار بخشی، دستیابی به کیفیت بالاتر حسابداری، نیازمند افزایش نیروی کار حسابداری ماهر، افزایش زمان حسابداری، آموزش مستمر به منظور افزایش مهارت و دانش کارکنان حسابداری می‌باشد، که مجموع عوامل مطرح شده باعث افزایش بهای تمام شده حسابداری می‌گردد و بالطبع آن حق‌الزحمه حسابداری افزایش می‌یابد. از آنجایی که حق‌الزحمه حسابداری در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابداری مؤثر است [5]، لذا کافی نبودن حق‌الزحمه شرایط ایجاد انگیزه برای کاهش هزینه حسابداری را فراهم می‌کند و در نتیجه موجب کاهش زمان حسابداری میزان آزمونها، اجرا نکردن روش‌های حسابداری مناسب و کافی، توجه بیشتر به شکل کار (پرونده سازی)، به جای محتوا و در نهایت کاهش کیفیت حسابداری می‌شود [6]. بنابراین شناسایی عوامل مؤثر در تعیین هزینه حسابداری، یکی از مسائل مهم است و کیفیت حسابداری عامل تعیین کننده در هزینه حسابداری می‌تواند باشد [3]، به طوری که با افزایش کیفیت حسابداری به واسطه صرف زمان حسابداری و سایر عوامل، باعث افزایش بهای تمام شده خدمات حسابداری می‌شود و در نتیجه، قیمت پیشنهادی هزینه حسابداری نیز افزایش می‌یابد.

[7] در پژوهش خود نشان دادند، اشتیاق دستیابی به مزایا و پاداش‌های باکیفیت، به عنوان عامل انگیزشی است و محرک ایجاد شرایط لازم جهت افزایش کیفیت است. زمانی که متقاضی حسابداری برای دریافت خدمات حسابداری با کیفیت‌تر ارزش بالایی قائل شده و در زمان انتخاب حسابر، کیفیت حسابداری، معیار انتخاب باشد و برای حسابداری باکیفیت نیز حق‌الزحمه متناسب و بالاتری پرداخت شود، در این حالت، حسابر انگیزه بیشتری خواهد داشت تا کار حسابداری با کیفیت تری را عرضه نماید.

بحران‌های گزارشگری مالی سال‌های اخیر، که موجب فروپاشی شرکت‌های بزرگی گردید، توجه محققان و مجامع حرفه‌ای را به افزایش کیفیت گزارش‌های حسابداری و کاهش قصور معطوف ساخت. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابداری را به دلیل کیفیت پایین حسابداری مطرح کردند [8]. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. قانون ساربنز آکسلی (۲۰۰۲) در ایالات متحده وضع شد تا به بی نظمی گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست‌گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابداری مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه‌کارا تاکید نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابداری انجام دادند [8].

کیفیت حسابداری را به عنوان صحت اطلاعاتی تعریف کردند که حسابر به سرمایه‌گذاران ارائه می‌دهد [9]. [10] تعریف متفاوتی از کیفیت حسابداری ارائه کردند: کیفیت حسابداری به توانایی حسابداری در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود [11]. کیفیت حسابداری، افزایش توانایی حسابداری در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابر توسط بازار است [12]. یکی از عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابداری، تجربه حسابداری است. افزایش تجربه حسابداری می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابداری شود. براساس تئوری تجربیات

حسابرسی، افزایش تجربه حسابرسی، باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود [13]. زیرا هر چه میزان تجربه حسابرسان بیشتر باشد، درک آنان از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از این رو، نتیجه‌گیری کرده‌اند که، کیفیت تصمیم حسابرس با افزایش میزان تجربه از حسابرسی بهبود می‌یابد.

تحقیقات حسابرسی رفتاری نشان می‌دهد، تجربه حسابرسی، بر دقت قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد. هنگامی که حسابرسان قضاوت می‌کنند، باید اطلاعات لازم را برای انجام وظایف از حافظه‌شان بازخوانی کنند [14] دقت در قضاوت به میزان اطلاعات بازیابی شده از حافظه برای بکارگیری در نیازمندی‌های وظایف بستگی دارد [13]. از آنجا که حسابرسان باتجربه، ساختار حافظه پیچیده و گسترده‌ای دارند، می‌توانند در هنگام تصمیم‌گیری، اطلاعات کافی را از حافظه‌شان بازیابی کنند که در نتیجه قضاوت‌شان دقیق‌تر می‌شود. همچنین، این ساختارهای حافظه در زمان تبدیل معانی و بکارگیری اطلاعات در یک زمینه خاص بهتر عمل می‌کنند و بنابراین در انتخاب، درک و واکنش به محیط وظیفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارند [15].

بنابراین، با توجه به مبانی نظری فوق، پیش بینی می‌شود، تجربه حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی نیز باعث افزایش هزینه حسابرسی می‌شود، به عبارت دیگر، تجربه حسابرسی به واسطه کیفیت حسابرسی باعث افزایش هزینه حسابرسی می‌گردد.

[16] در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی، نشان دادند که رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و هزینه حسابرسی وجود دارد. همچنین [13] در پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه بین تجربه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و نتایج مطالعات آنان نشان داد که بین تجربه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. اما ادبیات پژوهش در خصوص تأثیر نقش واسطه‌ای کیفیت حسابرسی بر رابطه بین تجربه حسابرسی و هزینه حسابرسی در ایران فقیر است. بنابراین هدف اصلی این مطالعه، بررسی نقش واسطه‌ای کیفیت حسابرسی بر رابطه بین تجربه حسابرسی و هزینه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد یا به عبارت دیگر یافتن پاسخ به سوال‌های زیر است:

آیا کیفیت حسابرسی نقش واسطه‌ای بر رابطه بین تجربه حسابرسی و هزینه حسابرسی دارد؟

یا تجربه حسابرسی مستقیماً بر هزینه حسابرسی اثر دارد؟

ساختار پژوهش حاضر به شرح ذیل است:

در ابتدا ادبیات پژوهش بیان می‌شود، در قسمت بعد به متدولوژی پژوهش اشاره می‌شود، در قسمت سوم نتایج یافته‌ها و در نهایت در قسمت آخر، نتیجه‌گیری پژوهش ارائه شده است.

#### ادبیات پژوهش

[17] پژوهشی تحت عنوان "استرس کار حسابرسان چطور روی کیفیت حسابرسی آنها تأثیر می‌گذارد" در بازار بورس چین با استفاده از نمونه کمپانی‌های دارای سهام A و حسابرسان معتبر آنها از سال ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ پرداخته‌اند. نتایج نشان داد که هیچ افت فراگیری در کیفیت حسابرسی به دلیل استرس کاری حسابرسان وجود ندارد، همچنین یک رابطه منفی بین استرس کاری و کیفیت حسابرسی در حسابرسی اولیه مراجعان جدید وجود دارد. حسابرسان شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی و- آنها که در نقش شریک بوده‌اند، از متخصصان صنعت استرس کاری بیشتری دارند. حسابرسان زمانی که با شرکت‌های دولتی سر و کار دارند عکس‌العمل‌های شدیدتری از خود نشان می‌دهند.

[18] پژوهشی تحت عنوان "بررسی اثر تجربه حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی" را در ۱۹۱۷ شرکت بورس چین انجام دادند، داده‌های آماری آنها بین سال‌های ۲۰۰۷ الی ۲۰۱۰ جمع‌آوری شده است و به وسیله تخمین مدل رگرسیون، نشان دادند که، تجربه حسابرسی با هزینه حسابرسی رابطه مثبت و با تعهد اقلام اختیاری ( معیار کیفیت حسابرسی) رابطه منفی دارد و همچنین یافته‌های آنها نشان داد که، حسابرسان با تجربه‌تر خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری را نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر ارائه می‌دهند. زیرا امضا کنندگان با تجربه، گزارشات حسابرسی در نظارت بر روی گزارشات

مالی مشتریان بسیار مؤثر عمل می‌کنند. این نشان می‌دهد که، آن حساب‌برسان می‌توانند خدمات با کیفیت‌تری به مشتریان ارائه دهند و نشان می‌دهد که، هزینه حسابرسی با تجربه حسابرسی، به دلیل اینکه خدمات با کیفیت بالاتری تحت رهبری این حساب‌برسان ارائه می‌شود، ارتباط دارد.

[19] در پژوهش تحت عنوان " بررسی رابطه بین تجربه حسابرِس و قضاوت حرفه‌ای حسابرِس " پرداختند. تعداد نمونه شامل ۱۵۶ نفر و ابزار پژوهش آنها پرسشنامه است. نتایج پژوهش آنها نشان داد که تجربه کاری بر قضاوت حسابرِس تأثیر ندارد.

[20] به پژوهشی تحت عنوان " بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرِس و کیفیت حسابرِس " پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، هنگامی که حق‌الزحمه غیرنرمال منفی حسابرِس افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرِس کاهش می‌یابد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد تصویب قانون سارینز اکسلی موجب تقویت استقلال حسابرِس شده است.

[5] پژوهشی تحت عنوان " بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرِس و تجربه حسابرِس با کیفیت حسابرِس " شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، این است که حق‌الزحمه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همچنین تجربه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس رابطه منفی و معناداری وجود دارد، زیرا افزایش تجربه حسابرِس منجر به افزایش اقلام تعهدی اختیاری و به تبع آن کاهش کیفیت حسابرِس می‌شود. همچنین افزایش حق‌الزحمه حسابرِس منجر به کاهش اقلام تعهدی اختیاری و بالطبع آن افزایش کیفیت حسابرِس می‌شود.

[21] پژوهشی تحت عنوان " بررسی تأثیر کیفیت حسابرِس بر هزینه حسابرِس و قیمت‌گذاری کمتر از واقع در عرضه های اولیه سهام " در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. این پژوهش شامل شرکت‌هایی است که، از سال ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ سهام خود را در بورس اوراق بهادار تهران عرضه اولیه کرده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرِس بزرگ (مؤسسات با کیفیت‌تر) هزینه حسابرِس بیشتری نسبت به سایر مؤسسات دارند و کیفیت حسابرِس رابطه منفی و معناداری با قیمت‌گذاری کمتر از واقع در عرضه‌های اولیه سهام دارد. در واقع حساب‌برسان با کیفیت یک نقش آگاهی‌دهنده در عرضه‌های اولیه دارند و اطلاعات دقیق‌تری به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مخابره می‌کنند که نتیجه آن کاهش عدم اطمینان آتی برای سرمایه‌گذاران ناآگاه و پیرو آن کاهش قیمت‌گذاری کمتر از واقع است

[22] پژوهشی تحت عنوان " تأثیر کیفیت حسابرِس بر حق‌الزحمه حسابرِس شرکت‌ها " انجام دادند. به همین منظور داده های مربوط به ۷۲ شرکت عضو اوراق بهادار تهران از سال ۸۶ تا ۹۰ را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد، بین تخصص مؤسسات حسابرِس و حق‌الزحمه حسابرِس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، عوامل تداوم انتخاب حسابرِس و اندازه مؤسسه حسابرِس رابطه مثبت و معنی‌داری با حق‌الزحمه حسابرِس دارند. زیرا حساب‌برسان متخصص، عملیات حسابرِس را در زمان کمتر و با اطمینان بیشتری انجام می‌دهند. لذا حق‌الزحمه اینگونه مؤسسات کمتر و کیفیت آنها بیشتر از سایر مؤسسات حسابرِس می‌باشد.

[23] پژوهشی تحت عنوان " بررسی حق‌الزحمه حسابرِس در حسابرِس نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرِس " در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که، حق‌الزحمه حسابرِس نخستین بالاتر از حق‌الزحمه حسابرِس سال‌های آینده دوره تصدی حسابرِس است. نتایج همچنین، نشان می‌دهد که، بین سنوات آینده دوره تصدی و حق‌الزحمه حسابرِس رابطه معناداری وجود ندارد.

به منظور تبیین فرضیه‌های پژوهش، لازم است ابتدا درباره متغیرهای پژوهش مطالبی ارائه شود، متغیرهای پژوهش شامل متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته است. آن‌گاه بر اساس مطالب ارائه شده، می‌توان به تدوین فرضیه‌ها پرداخت. پس از آن در باره طرح آزمون فرضیه‌ها نیز بحث خواهد شد.

#### توسعه فرضیه‌ها

۱- تجربه حسابرِس بر هزینه حسابرِس تأثیر مستقیم و معنادار وجود دارد (تأثیر مستقیم).

۲- تجربه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس تأثیر مستقیم و معنادار وجود دارد.

۲- کیفیت حسابرسی نقش واسطه‌ایی در تأثیر مستقیم بین تجربه حسابرسی و هزینه حسابرسی دارد (تأثیر غیر مستقیم).  
۳-

### روش شناسی (متدولوژی)

از آن جا که یک پژوهش توصیفی، شرایط و روابط موجود را مورد توصیف و تفسیر قرار می دهد و از حیث این که در این تحقیق توصیفی، ویژگی های جامعه با استفاده از وجود رابطه بین متغیرها انجام می پذیرد، پژوهش پیش رو به عنوان پژوهش توصیفی از نوع همبستگی به حساب می آید که داده های مورد نظر آن از طریق سایت بورس اوراق بهادار و نرم افزار ره آورد نوین جمع آوری می شود. و سپس توسط نرم افزار اکسل پردازش اولیه بر روی آن‌ها انجام گرفت و از این اطلاعات جهت آزمون مدل‌ها در نرم افزار ایویوز و استاتا استفاده شد. و قلمرو مکانی پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی « مقطعی و گذشته نگر» بین سال های ۱۳۹۳- ۱۳۸۶ به مدت ۸ سال می باشد. از نظر فرایند اجرای پژوهش کمی، از نظر منطق اجرای پژوهش یک پژوهش میدانی و از نظر نتایج کاربردی است. آزمون‌های آماری بر روی ۱۰۸ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده، اجرا شده‌است. داده‌های مورد نیاز از سایت بورس اوراق بهادار و نرم افزار ره آورد نوین جمع آوری گردید.

### نتایج یافته ها:

برای تجزیه و تحلیل داده های پژوهش از نرم افزارهای آماری STATA و EVIWS استفاده می‌شود. آنچه که در این جدول ارائه شده است، آماره های میانگین، میانه، انحراف معیار، واریانس، کمترین و بیشترین مقدار برای متغیرهای هزینه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، تجربه حسابرسی، سن شرکت، اهرم مالی، اندازه شرکت، جریان نقدی عملیاتی می باشد.

متغیرها	مشاهدات	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	چولگی	کشیدگی
تجربه حسابرسی	۸۶۴	۲/۳	۳/۵۸	۲/۹۹	۲/۹۳	-۰/۳۲	۱/۵۱
کیفیت حسابرسی	۸۶۴	۰/۰۵	۳/۶۴۰	۰/۰۷۳	۰/۱۱۹	-۰/۵۸	۰/۸۶۸
حق الزحمه حسابرسی	۸۶۴	۵/۰۱	۸/۶۵	۶/۲۵	۶/۳۱	۰/۶۲	۱/۹۵
سن شرکت	۸۶۴	۱/۶۰	۳/۶۸	۲/۵۶۰	۲/۳۹۰	۱/۱۶	۱/۳۲
اندازه شرکت	۸۶۴	۹/۸۸	۱۸/۳۹	۱۳/۲۹۷	۱۳/۲۹۰	۰/۳۹	۲/۰۰
اهرم مالی	۸۶۴	۰/۰۵	۰/۸۱	۰/۶۱	۰/۵۸	-۰/۵۳	۱/۷۲
جریان‌های نقدی عملیاتی	۸۶۴	-۰/۱	۰/۹۰	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸	۰/۱۷۲	۰/۷۲۹

### جدول آمار توصیفی متغیرها

مدل	آزمون F لیمر		آزمون هاسمن	
	آماره	احتمال (۰/۰۵)	آماره	احتمال (۰/۰۵)
۱	۲/۰۱	۰/۰۰۰۰	۲۳/۵۲	۰/۰۰۰۴
۲	۲/۲۷	۰/۰۰۰۰	۱۹/۷۶	۰/۰۰۰۸
۳	۱۱/۰۲	۰/۰۰۰۰	۲۶/۳۸	۰/۰۰۰۰
۴	۹/۹۱	۰/۰۰۰۰	۱۳/۰۷	۰/۰۰۰۰

جدول نتایج آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

### تفسیر و گزارش نتایج فرضیه ها

در این پژوهش، آزمون تحلیل رگرسیون بارون و کنی انجام شد که در آن هزینه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و تجربه حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر واسطه‌ای و اندازه شرکت و سن شرکت، اهرم مالی، جریان های نقدی عملیاتی به عنوان متغیرهای کنترلی انتخاب شدند.

جدول نتایج رگرسیون

متغیر وابسته	متغیر مستقل و کنترلی	ضریب	آماره t	$ P>t $
هزینه حسابرسی	کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۰۷	۲/۷۳	۰/۰۳۶۰
	تجربه حسابرسی	۰/۲۴	۴/۱۵	۰/۰۰۰۰
	سن شرکت	۰/۱۲	۱۸/۳۱	۰/۰۰۰۲
	اهرم مالی	-۰/۰۴	-۰/۷۳	۰/۴۶۶۳
	اندازه شرکت	۰/۰۳	۲/۹۵	۰/۰۰۰۰
	جریان نقدی عملیاتی	۰/۰۰۴	۱/۹۳	۰/۰۰۰۴

خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

ردیف	عنوان فرضیه	نوع تاثیر	معنی دار بودن/ نبودن	تأیید/ رد فرضیه
۱	تجربه حسابرسی بر هزینه های حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار دارد.	مثبت	معنی دار بودن	تأیید فرضیه
۲	کیفیت حسابرسی و هزینه حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار وجود دارد.	مثبت	معنی دار بودن	تأیید فرضیه
۳	کیفیت حسابرسی نقش واسطه‌ای در رابطه مستقیم بین تجربه حسابرسی و هزینه حسابرسی دارد.	مثبت	معنی دار بودن	تأیید فرضیه

آزمون های سوبل<sup>۱</sup>، آروین<sup>۲</sup> و گودمن<sup>۳</sup>

متغیر میانجی، متغیری کمی یا کیفی است که جهت یا میزان رابطه میان متغیرهای مستقل و وابسته را تحت تاثیر قرار می‌دهد. برای آزمون معنی‌داری نقش میانجی، براساس نتایج به دست آمده از برازش و نتایج مدل‌های قبلی از آزمون سوبل استفاده شده است [24]

جدول نتایج آزمون های سوبل، آروین و گودمن

نوع آزمون	آماره T	خطای استاندارد	سطح معنی‌داری	نتیجه
آزمون سوبل	۳,۰۷۲۸۸۵۱۲	۰,۰۶۲۴۸۲	۰,۰۰۲۱۲	تایید نقش واسطه
آزمون آروین	۳,۰۳۴۲۶۹۸	۰,۰۶۳۲۷۷۱۷	۰,۰۰۲۴۱۱۱۹	تایید نقش واسطه
آزمون گودمن	۳,۱۱۳۰۱۳۲۹	۰,۰۶۱۶۷۶۵۸	۰,۰۰۱۸۵۱۸۸	تایید نقش واسطه

ماخذ: یافته‌های پژوهش

1 Sobel test  
2 Aroian test  
3 Goodman test

برای تأیید نقش واسطه‌ای کیفیت حسابداری در تأثیر بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری از تست‌های تحکیم کننده یعنی تست سوبل، آروین و گودمن استفاده می‌کنیم. فرض صفر در این آزمون‌ها بیانگر عدم واسطه‌ای کیفیت حسابداری است و از آن جا که سطح معنی‌داری در هر سه آزمون کمتر از ۵٪ است، فرض صفر رد می‌شود و نقش واسطه‌ای کیفیت حسابداری تأیید می‌شود. لذا با توجه به نتایج بدست آمده نقش واسطه‌ای کیفیت حسابداری در رابطه بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری مورد تأیید قرار می‌گیرد، زیرا افزایش تجربه حسابداری باعث افزایش کیفیت حسابداری می‌گردد و کیفیت حسابداری هم باعث افزایش هزینه حسابداری می‌گردد. لذا نتایج این پژوهش با نتایج لیبی (۱۹۹۰) در یک راستا می‌باشد.

#### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی :

- ۱- بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابداری و تجربه حسابداری در شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانکها و بیمه
- ۲- بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و تجربه حسابداری با استفاده از دیگر شاخصها
- ۳- بررسی تأثیر تجربه حسابداری بر ویژگی‌های کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

#### منابع و مأخذ

منابع فارسی

- [6] آزاد، عبدالله و هوشمند زعفرانیه، رحمت الله. (۱۳۹۲). گذری بر کیفیت. روزنامه دنیای اقتصاد. (۱۳۹۲/۰۱/۱۸).
- [www.iacpa.ir/اخبار/آرشیو\\_کل\\_اخبار\\_جامعه\\_حسابداران/ID/1148](http://www.iacpa.ir/اخبار/آرشیو_کل_اخبار_جامعه_حسابداران/ID/1148)
- [21] پورحیدری، ا؛ صفی پور افشار، م؛ تله جردی، ع و صفی پور، م. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر هزینه حسابداری و قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه‌های اولیه سهام". علمی پژوهشی حسابداری مالی. تابستان ۷ (۲۶): ۳۱-۵۴.
- [89] تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). "آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری صورت‌های مالی". پژوهش‌های حسابداری مالی. تابستان ۲ (۲): ۱۱۱-۱۳۲.
- [11] حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری". بررسی‌های حسابداری و حسابداری. ۱۷ (۶۱): ۸۵-۹۸.
- [8] حساس یگانه، یحیی. قاسمی، محسن (۱۳۹۱). "محتوای اطلاعاتی کسری ذخایر مورد اشاره در گزارش حسابداری"، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۲، ص ۲۱.
- [4] رجبی، روح الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۳). "هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری مستقل". بررسی‌های حسابداری و حسابداری، پاییز ۱۵ (۵۳): ۳۵-۵۲.
- [23] عزیز خانی، م، آقاییگی، ز. (۱۳۹۲). "بررسی حق الزحمه حسابداری در حسابداری نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار". مجله دانش حسابداری، زمستان ۴ (۱۵): ۱۰۵-۱۲۷.
- [7] مشایخی، بیتا. سیدی، س. زرگران یزد. ب. (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر افشای سرمایه فکری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری دوره ۲۱، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۳، صفحه ۲۵۱-۲۷۰.
- [5] نیکبخت، محمد رضا؛ شعبان زاده، مهدی؛ کنارکار، الف (۱۳۹۵). "رابطه بین حق الزحمه حسابداری و تجربه حسابداری با کیفیت حسابداری". فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری. بهار ۲ (۱): ۱۹۰-۲۰۸.
- [2] نیکبخت، محمدرضا و وکیلی فرد، حمید، یعقوب نژاد، آرش (۱۳۹۰). "ارتباط بین مدیریت سرمایه در گردش و سودآوری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله سبد سرمایه‌گذاری مدیریت مالی و مهندسی.
- [22] واعظ، علی، احمدی، وریا. (۱۳۹۳). "بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابداری و تغییر حسابداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه حسابداری سلامت. تابستان ۳ (۸): ۷۷-۹۵.

- [20] Asthana, s . and Boone , I .(2012 ). "Abnormal Audit fees and Audit Quality ,Auditing" . A journal of practice & theory . 31 .Pp 1-22 .
- [24]Baron, R.M.,&Kenny , D.A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic and statistical consideration. Journal of Personality and Social Psychology,51:Pp. 1173-1.
- [1]Beaver, W., and Ryan, S. (2006), "Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling", Review of Accounting Studies, Vol.10, pp. 269-309.
- [14]Bonner S.E.(1990). Experience Effects in Auditing: the Role of Task-Specific knowledge. The Accounting Review 1990; 66: 72-92.
- [10]Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. Contemporary Accounting Research. Vol . 9. No . 2: 479- 488.17
- [12]De Angelo, L. (1981). Audit size and audit quality? Journal of Accounting and Economic, 3 (3): 23-26
- [15]Gibbins M. (1984). Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public ccounting", Journal of Accounting Research 1984; Vol. 22, 1: 103-125.
- [13]Lipe, R. (1990). The relation between stock returns and accounting earnings given alternativeinformation. The Accounting Review 65: Pp.49-71
- [18]Leif, A. B. & Mattias, H. (2015). Earnings sustainability, economic conditions and thevalue relevance of accounting information. Scandinavian Journal of Management.29 (3): Pp. 314-324
- [19]Rios-Figueroa,C.B and R.C Cardona(2013).Dose experience affect auditors professional judgment? Evidence from Puerto rico. Accounting and Taxation.Vol.5.NO.2.PP.13-32.
- [9]Timan, S., and B. Trueman. (1986). Information quality and the valuation of new issues. Journal of Accounting & Economics 8: 159-621
- [16]Willenborg, M. 1984. Empirical analysis of the economic demand for auditing in the mital public offerings market. Journal of Accounting Research 37(1) : 225-238.
- [17].Yan, H., and S. Xie. (2016)." How Does Auditors Work Stress Affect Audit Guality? Empirical Evidence From The Chinese Strok Market ". China Journal Of Accounting Reserch, <http://dx. doi. org/ 10.1016/ j. cjar. 2016. 09.001>.