

# Value-creating factors in the professional relationship between the auditor and the employer in the auditing profession

Alireza Vaziri<sup>1</sup> , keihan Azadi<sup>2</sup> , Mojtaba Maleki Choubari<sup>2</sup> 

1- PhD student of accounting department, Rasht branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

2- Assistant Professor of Accounting Department, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

## Receive:

10 February 2024

## Revise:

10 April 2024

## Accept:

15 May 2024

## Keywords:

auditor  
professionalism,  
employer,  
value creation,  
internal and  
external  
perspectives

## Abstract

The purpose of this research is to investigate the value-creating factors in the professional relationship between the auditor and the employer in the auditing profession. The current research is applicative in terms of purpose, and quantitative in terms of execution method. The statistical population of the research includes 303 people, including financial experts, executive directors, auditors or legal inspectors, CEOs or members of the board of directors, university faculty members, and etc.; selected through a targeted sampling method. Data collection is by means of questionnaire. SPSS and PLS software were employed for data analysis. The results showed that the strategies used in the negotiations between the auditor and the employer can have an effect on the rotation or retention of the auditor. Also, the effect of the merger of audit institutions on the relationship between the auditor and the employer has been positive, and of course, the monopoly of the audit market can affect the quality of the relationship between the audit institution and the employer. In other words, the monopoly of the audit market by large institutions can be a serious threat to other institutions. Also, the value of GOF was obtained equal to 0.200, which indicates a good and moderate fit in the model.

Please cite this article as (APA): Vaziri, A., Azadi, K., & Maleki Choubari, M. (2024). Value-creating factors in the professional relationship between the auditor and the employer in the auditing profession. *Journal of value creating in Business Management*, 4(2), 390-411.



<https://doi.org/10.22034/jvcbm.2024.442646.1313>

Publisher: Iranian Business Management Association

Creative Commons: CC BY 4.0



Corresponding Author: keihan Azadi

Email: ka.cpa2012@yahoo.com

## Extended Abstract

### Introduction

During the past decades, the audit services market at the international level has witnessed many changes, one of the most important of which is the issue of marketing for credit service providers. The aforementioned changes in auditors' tendencies towards marketing mainly started after the decision of the US Supreme Court in 1977 AD. Auditors always try to maintain their independence in order to balance the interests of society and their personal interests. However, the personal interests of auditors require them to be able to maintain their employers in competitive conditions; of course, retaining the employer without compromising the professional characteristics of auditors such as independence, has been the subject of some researches (Mahdavi & Daryaei, 2017). Incentives such as entering new markets, improving research and development and obtaining new technologies, economic savings due to scale and globalization, the need for expertise in the industry due to the complexity of business owners' activities and maintaining or increasing market share, and finally, the personality characteristics of auditors have played a significant role in the entry of audit institutions into marketing issues. The problems that exist in the field of relations between the auditor and the employer in Iran can be listed in the integration of audit institutions, audit marketing, legal responsibility of auditors, etc. (Mehrazin & Arezubakhsh, 2022). The main research goal is to answer the question: what are the value-creating factors in the professional relationship between the auditor and the employer in the auditing profession?

### Theoretical Framework

#### Professional relations between the auditor and the employer

The audit performance is determined not only by the inherent complexities of the employer's company, but also by the audit processes and the auditor's characteristics. Experimental and theoretical researches in psychology and auditing show that audit performance is improved by the efforts of auditors and the formulation of effective rules and regulations. To increase the efficiency of these regulations, the number and complexity of the work of auditors is increasing, which requires more efforts and knowledge in the areas related to the work of auditors in the field of internal, financial and tax audits. This issue refers to more pressure on the internal work structures of auditors, audit institutions and tax authorities to understand, manage, and design audits and audit periods with the aim of maximizing their performance (improving quality). It can be said that audit related activities and related complexities are unavoidable, and auditors are different from each other in knowledge, awareness and ability; and better performance is obtained only if the combinations related to work complexities and the characteristics related to audit groups are properly optimally explained (Alissa et al, 2014).

#### Intra-organizational point of view

The behavior and action of auditors can be such that it gives peace of mind to the beneficiaries in using financial statements and relying on them, and it also can change the mindset of the beneficiaries regarding the position of auditing in the society by inefficient behavior and reducing the audit quality. In general, many cases may play a role in these issues and be effective. Domino et al, (2015) believe that part of these issues can be found in professional commitment, organizational commitment, and job satisfaction of auditors.

#### Extra-organizational point of view

Audit institutions operate in a very competitive environment with the requirement to reduce audit costs, which creates pressure on the institution to continuously improve the efficiency

and effectiveness of the audit process to continue their activities. In the meantime, we cannot ignore the role of integration of audit institutions as a part of intra-professional relations in auditing, which is influenced by outside the organization and economic conditions, and can affect the relationship between auditors and employers. Mergers of audit firms allow these firms to expand their operations in the audit market or in a specific industry within that market, thereby achieving economies of scale, sharing audit knowledge, and reducing unit costs (Soltaninezhad et al., 2023).

Faraji & Shah Abdul Azimi (2022) investigated the interaction of auditor and employer characteristics and audit quality. The results using the multivariate regression method show that the quality of the audit is different with the criteria of the type of auditor's report and representation of financial statements for large companies and government auditors, compared to small companies and government auditors. However, the quality of the audit is not different from the criteria of the absolute value of the accrual items for the large owners and the government auditor, compared to the small owners and the government auditor.

Carlisle & Hamilton (2021) investigated the mode of communication in auditor-employer interactions: insights from employee's auditors. It indicates that the direct interactions between the auditor and the employer have a greater impact on the quality of audit work.

### **Research methodology**

The current research is applicative in terms of purpose, and quantitative in terms of execution method. The statistical population of the research includes 303 people, including financial experts, executive directors, auditors or legal inspectors, CEOs or members of the board of directors, university faculty members, and etc.; selected through a targeted sampling method. Data collection is by means of questionnaire.

### **Research findings**

SPSS and PLS software were employed for data analysis. The results showed that the strategies used in the negotiations between the auditor and the employer can have an effect on the rotation or retention of the auditor. Also, the effect of the merger of audit institutions on the relationship between the auditor and the employer has been positive, and of course, the monopoly of the audit market can affect the quality of the relationship between the audit institution and the employer. In other words, the monopoly of the audit market by large institutions can be a serious threat to other institutions. Also, the value of GOF was obtained equal to 0.200, which indicates a good and moderate fit in the model.

### **Conclusion**

The purpose of this research was to investigate the value-creating factors in the professional relationship between the auditor and the employer in the auditing profession. The results of this research are in agreement with the results of Panahi et al, (2023), Ahmadi (2022), Faraji & Shah Abdul Azimi (2022), Carlisle & Hamilton (2021), Yusefzadeh et al, (2021), Berglund & Eshleman (2019), Ronen & Ye (2019), and Callen & Fang (2017). Ronen & Ye (2019) showed that prohibiting the establishment of a relationship between the employer and the auditor reduces the probability of detecting significant abuses. The reason is that such a law increases costs, and thus reduces the probability of detecting significant abuses, and in turn increases the audit margin cost, and forces the auditor to choose a lower level of audit.

According to the results of the research, the following suggestions are presented:

1- Development of education and promotion of expertise: Auditing institutions should pay attention to the education and promotion of the expertise of auditors and business owners in

order to establish better professional relations by improving their specialized knowledge and skills.

2- Improving transparency and information disclosure: Legislators should enact laws and regulations that lead to greater transparency in audit processes. This helps to build mutual trust between the auditor and the employer.

3- Increasing the independence of auditors: Audit institutions should emphasize the independence of their auditors so that they can provide their opinions without being influenced by the owners. This helps to increase the quality and credibility of audit reports.



# عوامل ارزش آفرین در روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در حرفه حسابرسی

علیرضا وزیری<sup>۱</sup>، کیهان آزادی<sup>۲</sup>، مجتبی ملکی چوبری<sup>۳</sup>

- ۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
- ۲- استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
- ۳- استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

## چکیده

هدف این تحقیق بررسی عوامل ارزش آفرین در روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در حرفه حسابرسی می‌باشد. تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و روش اجرا بصورت کمی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق شامل ۳۰۳ نفر اعم از کارشناس مالی، مدیر اجرایی، حسابرس یا بازرس قانونی، مدیرعامل یا عضو هیات مدیره و اعضای هیات علمی دانشگاه و سایر می‌باشد و از طریق روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. گردآوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده از نرم افزار SPSS و PLS استفاده گردید. نتایج نشان داد استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار می‌تواند بر چرخش یا ابقا حسابرس اثر داشته باشد. همچنین، اثر ادغام موسسه‌های حسابرسی بر روابط بین حسابرس و صاحبکار مثبت بوده است و البته انحصار بازار حسابرسی می‌تواند بر کیفیت رابطه بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار اثر داشته باشد. به عبارتی، انحصار بازار حسابرسی به وسیله‌ی مؤسسه‌های بزرگ، می‌تواند تهدید جدی برای سایر مؤسسه‌ها باشد. همچنین مقدار GOF برابر با ۰/۲۰۰ بدست آمد که، نشان از برازش مناسب و متوسط را در مدل دارد.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۲۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۰۱/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۶

## کلید واژه‌ها:

حرفه‌گرایی حسابرس،

صاحبکار،

ارزش آفرینی،

دیدگاه‌های درون و برون سازمانی

لطفاً به این مقاله استناد کنید (APA): وزیری، علیرضا، آزادی، کیهان، ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۳). عوامل ارزش آفرین در روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در حرفه حسابرسی. فصلنامه ارزش آفرینی در مدیریت کسب و کار. ۴(۲). ۳۹۰-۴۱۱.



<https://doi.org/10.22034/jvcbm.2024.442646.1313>

Creative Commons: CC BY 4.0



ناشر: انجمن مدیریت کسب و کار ایران

ایمیل: ka.cpa2012@yahoo.com

نویسنده مسئول: کیهان آزادی

## مقدمه

ارزش آفرینی در روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در بازار حسابرسی ایران با چالش‌ها و موانع متعددی روبرو است که می‌توانند تأثیرات قابل توجهی بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی داشته باشند از اصلی‌ترین موانع، تضاد منافع است. حسابرسان باید استقلال خود را حفظ کنند تا بتوانند گزارش‌های مالی شفاف و دقیقی ارائه دهند. در برخی موارد، فشارهای مالی و تجاری از سوی صاحبکار ممکن است بر تصمیمات و استقلال حسابرس تأثیر بگذارد. که این موضوع می‌تواند به تضعیف اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های حسابرسی منجر شود. حسابرسان برای انجام وظایف خود به داده‌ها و اطلاعات دقیق و به‌روز نیاز دارند که در برخی موارد، صاحبکار ممکن است از ارائه اطلاعات کامل و شفاف به حسابرس خودداری نماید و یا حسابرسان با محدودیت‌های زمانی و منابع مواجه باشند که این امر می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. با توجه به پیچیدگی‌های فزاینده محیط کسب و کار و استانداردهای حسابداری، نیاز به حسابرسانی با دانش و مهارت‌های به‌روز و تخصصی بیش از پیش احساس می‌شود. کمبود حسابرسان مجرب و آموزش‌دیده می‌تواند به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود (Gertsson, 2021). طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین‌المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهم‌ترین آن‌ها، موضوع بازاریابی برای ارائه‌دهندگان خدمات اعتباردهی است. تغییرات مذکور در تمایلات حسابرسان به سمت بازاریابی، به‌طور عمده بعد از تصمیم دادگاه عالی آمریکا در سال ۱۹۷۷ میلادی شروع شد. حسابرسان برای موازنه کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، همیشه سعی در حفظ استقلال خود دارند. با این حال، منافع شخصی حسابرسان ایجاب می‌کند بتوانند در شرایط رقابتی صاحبکاران خود را حفظ کنند؛ البته، حفظ صاحبکار، بدون این که ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان مانند استقلال خدشه‌دار شود، موضوع برخی از پژوهش‌ها بوده است (Mahdavi & Daryaei, 2017). انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فناوری‌های نوین، صرفه‌جویی‌های اقتصادی ناشی از مقیاس و جهانی‌شدن، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار و در نهایت ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان نقش قابل ملاحظه‌ای در ورود مؤسسه‌های حسابرسی به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است. مشکلاتی که در حوزه روابط بین حسابرس و صاحبکار در ایران وجود دارد را می‌توان در ادغام موسسات حسابرسی بازاریابی حسابرسی مسئولیت قانونی حسابرسان و غیره برشمرد (Mehrazin & Arezubakhsh, 2022). با این حال، پژوهش حاضر به دنبال عوامل موثر بر روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار از دیدگاه اهالی حرفه حسابرسی است.

به منظور دستیابی به یک حسابرسی مؤثر حسابرسان باید مهارت‌ها و تجربیات مرتبط با درک محیط کسب و کار مشتری را افزایش و گسترش دهند. برخی از جنبه‌های رابطه حسابرس با صاحبکار الزامات قانونی را تعیین میکنند، در حالی که برخی دیگر تحت تأثیر روشهای اجرایی حسابرسی قرار می‌گیرند (Auditing Standards, 2005). ارتباط حسابرس با صاحبکار همواره با توجه به این الزامات و روشها برقرار بوده است. حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی باید با مدیریت واحد تجاری ارتباط برقرار کند تا بتواند حسابرسی را به طور مؤثر و کارآمد انجام دهد. احترام، صداقت و امانت داری از عوامل مهم در روابط مشتری و حسابرس هستند که برای هر دو طرف این رابطه دارای منافع هستند. برای

مؤسسات حسابرسی عملکرد بهینه باعث افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود. رضایت حسابرس نیز منوط به رضایت مشتری خواهد بود (Faraji & Shah Abdul Azimi, 2022).

در تحقیق حاضر، برای تبیین روابط بین حسابرسان و صاحبکاران و رسیدن به الگویی که منافع هر دو گروه مذکور را دربرگیرد و بتوان درک شفاف‌تر از بازار حسابرسی ایران داشت از تئوری‌های درون سازمانی مبتنی بر روابط بین حسابرسان در مؤسسه حسابرسی و حتی به طور جامع‌تر در حرفه حسابرسی استفاده می‌شود و از تئوری‌های برون‌سازمانی برای تبیین روابط بین حسابرسان و صاحبکاران بهره خواهیم جست. تبیین عوامل اثرگذار بر رابطه بین حسابرس و صاحبکار در بازار حسابرسی ایران با توجه به دیدگاه‌های درون و برون‌سازمانی از اهداف اصلی پژوهش حاضر است. این موضوع می‌تواند باعث توسعه ادبیات حسابرسی در بحث‌های بظاهر متناقض بازاریابی و استقلال حسابرس شود. همچنین، به تدوین کنندگان آئین‌نامه‌های تنظیم‌گری روابط بین حسابرسان و صاحبکاران کمک شایانی کند و البته منجر به تغییر آئین رفتار حرفه‌ای با توجه به تغییر و توسعه فناوری شود و در نهایت استانداردهای حسابرسی، به ویژه در مورد استفاده حسابرس از خدمات صاحبکار مانند حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار دهد. هدف اصلی پژوهشی پاسخگویی به این سوال می‌باشد که عوامل ارزش آفرین در روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار در حرفه حسابرسی کدام است؟

## ادبیات نظری

### روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار

فرآیند انجام حسابرسی بخشی از کارکرد اجتماعی مؤسسه‌های حسابرسی است و تغییرات در جامعه می‌تواند نگرش حسابرسان و نوع رابطه‌ی بین آن‌ها و جامعه را متأثر کند. به‌عنوان نمونه، این تغییرات شامل رشد شرکت‌ها از نظر اندازه، پیچیدگی‌های سازمانی و تنوع وظایف، جمع‌آوری اطلاعات و عملیات حسابداری و کارهایی که به کارکنان واگذار می‌شود، بوده است (Soltani, 2007). به‌این ترتیب رفته‌رفته رویه‌های حسابرسی از کنترل دقیق تمامی عملیات، به ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت و آزمون نمونه‌ای از معاملات تغییر پیدا کرد و این موارد، کارکرد حسابرسی را تحت تأثیر قرار داد. عملکرد حسابرسی نه تنها به‌وسیله پیچیدگی‌های ذاتی شرکت صاحب‌کار تعیین می‌شود، بلکه فرآیندهای حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس نیز بر آن مؤثر است. پژوهش‌های تجربی و نظری در روان‌شناسی و حسابرسی نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی با تلاش‌های حسابرسان و تدوین قوانین و مقررات کارا بهبود می‌یابد. برای افزایش کارایی این مقررات، تعداد و پیچیدگی کار حسابرسان در حال افزایش است که تلاش‌ها و دانش بیشتری را در بخش‌های مربوط به کار حسابرسان در حوزه حسابرسی داخلی، مالی و مالیاتی می‌طلبد. این موضوع به فشار بیشتر روی ساختارهای درونی کار حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسی و مقامات مالیاتی برای درک، مدیریت و طراحی حسابرسی‌ها و دوره‌های حسابرسی با هدف پیشینه‌کردن عملکرد (بهبود کیفیت) آن‌ها اشاره دارد. می‌توان گفت که فعالیت‌های مربوط به حسابرسی و پیچیدگی‌های مربوط، غیرقابل اجتناب بوده و حسابرسان در دانش، آگاهی و توانایی، با یکدیگر متفاوت هستند و عملکرد بهتر، تنها در صورتی به‌دست می‌آید که ترکیبات مربوط به پیچیدگی‌های کاری و ویژگی‌های مربوط به گروه‌های حسابرسی به نحو بهینه‌ای تبیین شده باشد (Alissa et al, 2014). نوع صاحب‌کار و فرآیند انجام حسابرسی

می‌تواند بر شدت یا ضعف مسئولیت‌های حسابرس مؤثر باشد. این موضوع، تأکیدی بر اثرگذاری نگرش حسابرسان بر مسئولیت‌های حسابرسی و فرآیندهایی که بر رابطه‌ی حسابرس-صاحب کار اثرگذار است، تلقی می‌شود. یکی از این فرآیندها، تعیین مشتری (صاحب کار) است. این فرآیند بر این سؤال تأکید دارد که آیا حسابرس باید مشتری خود را انتخاب کند یا صاحب کار حسابرس خود را؟ چگونگی این انتخاب می‌تواند بر پیچیدگی فرآیند انجام حسابرسی بیافزاید یا آن را کاهش دهد. در این میان، پدیداری ذهن مفهومی است که می‌تواند در تبیین رابطه بین مدیر و حسابرس از دیدگاه قضاوتی کمک کند. نقش مدیران باعث تحریک دیدگاه و رفتار حسابرسان می‌شود. پدیداری ذهن باعث بهبود توانایی حسابرسان در ارزیابی دقیق سود گزارش شده مدیران می‌شود. نکته اصلی این است که پدیداری ذهن مؤثر در کیفیت حسابرسی سودمند است. به این معنا که اگر حسابرسان، خود را جای مدیران شرکت قرار دهند، این موضوع می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری بهتری از سوی آن‌ها شود. تجربه پدیداری ذهن باعث تحریک پدیداری ذهن نیز می‌شود. افزون بر این، برخی از افراد، جدا از آثار تجربه بر عهده گرفتن نقش، به‌طور طبیعی در پدیداری ذهن کاملاً بهتر از سایرین هستند (Budescu et al, 2012). مؤسسه‌های حسابرسی ممکن است بخواهند پدیداری ذهن جهت‌مندی را به عنوان نمونه در تخصیص نیروی انسانی در نظر بگیرند با اطمینان از این که برخی از اعضای گروه دارای رویکرد پدیداری ذهن بالایی هستند. اهمیت در نظر گرفتن چنین افرادی در گروه‌های حسابرسی احتمالاً هنگامی بزرگ جلوه می‌کند که حسابرس و صاحب کار در رفع اختلاف نظرهای مهم بر سر موضوع حسابداری مشارکت می‌کنند و سرانجام آن‌ها، به مؤسسه‌های حسابرسی توصیه می‌شود سایر راه‌ها برای تسهیل در پدیداری ذهن (مانند ایجاد برنامه‌های حسابرسی) به‌عنوان ابزاری برای بهبود عملکرد حسابرس و سرانجام کیفیت حسابرسی را نیز در نظر بگیرند (Church et al, 2015).

### دیدگاه درون‌سازمانی

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، فعالیت‌های مشخص و پایین‌تر از حد استاندارد حسابرسان در یک پروژه رسیدگی است (Paino et al, 2012). رفتار ناکارآمد حسابرسی نوعی دستکاری یا تقلب است. بدین صورت که حسابرس به منظور نیل به اهداف مدنظر خود، فرآیند رسیدگی را دست‌خوش تغییر کرده و در نتیجه موجب کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌شود. از جمله رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، مستند کردن زود هنگام مراحل حسابرسی بدون انجام و تکمیل روند آن، عدم جمع‌آوری شواهد کافی مورد نیاز، پردازش ناصحیح و جایگزینی یا حذف برخی مراحل حسابرسی است که منجر به کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌شود (Donnelly et al, 2003). با توجه به مطالب مذکور، رفتار و عمل حسابرسان می‌تواند به گونه‌ای باشد که هم باعث اطمینان خاطر و آرامش ذی‌نفعان در استفاده از صورت‌های مالی و اتکای به آن شود و هم می‌تواند با رفتارهای ناکارآمد و کاهش کیفیت حسابرسی، ذهنیت ذی‌نفعان را نسبت به جایگاه حسابرسی در جامعه تغییر دهد. به‌طور کلی، موارد زیادی ممکن است در بروز این مسائل نقش داشته و اثرگذار باشند. (Domino et al, 2015) اعتقاد دارند که بخشی از این موارد را می‌توان در تعهد حرفه‌ای، تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان جستجو کرد.

تعهد حرفه‌ای نوعی حالت شناختی و احساس هویت روانی با یک شغل را نشان می‌دهد. تعهد شغلی، اعتقاد در مورد شغل فرد است و به مقداری که یک شغل می‌تواند نیازهای فعلی فرد را برآورده سازد، بستگی دارد. اشخاصی که شدیداً



درگیر شغل هستند، شغل را به عنوان بخش مهمی از هویت شخصی خود در نظر می‌گیرند. علاوه بر این، افراد دارای وابستگی شغلی بالا، بیشتر علائق خود را وقف شغل خود می‌کنند (Hackett et al, 2001). تعهد سازمانی یک نگرش مهم شغلی و سازمانی است که در طول سال‌های گذشته مورد علاقه بسیاری از محققان رشته‌های رفتار سازمانی و روان‌شناسی خصوصاً روان‌شناسی اجتماعی بوده است. این نگرش در طول سه دهه گذشته دست‌خوش تغییراتی شده است که شاید عمده‌ترین تغییر در این قلمرو مربوط به نگرش چندبعدی به این مفهوم تا نگرش یک بعدی به آن بوده است. همچنین، باتوجه به تحولات اخیر در حیطه کسب و کار، از جمله کوچک‌سازی‌ها و ادغام‌های شرکت‌ها در یکدیگر، عده‌ای از صاحب‌نظران را بر آن داشته تا اظهار کنند که اثر تعهد سازمانی بر دیگر متغیرهای مهم در حوزه مدیریت شامل ترک شغل، غیبت و عملکرد کاهش یافته است و به همین جهت بررسی آن بی‌مورد است؛ اما عده‌ای دیگر از محققان این دیدگاه را نپذیرفته و معتقدند که تعهد سازمانی اهمیت خود را از دست نداده و همچنان می‌تواند مورد تحقیق قرار گیرد (Mousavi Shiri et al, 2015).

تعهد سازمانی، حالتی روانی است که رابطه فرد را با سازمان مشخص کند، تصمیم به ماندن در سازمان یا ترک آن را به طور ضمنی در خود دارد. در سال‌های اخیر، اقتصاد رقابتی باعث شده است که توجه به منابع انسانی، فناوری اطلاعات، تحقیق و توسعه و تبلیغات به منظور ارتقای جایگاه رقابتی و تضمین رشد و پیشرفت سازمان‌ها، بیش از پیش باشد. با افزایش رقابت، قابلیت همه منابع از جمله نیروی کار دست‌خوش تغییر شده و ارزش آن افزایش پیدا کرده است (Keykha et al, 2020). این تغییرات، فشار زیادی برای بهبود نیروی کار ایجاد می‌کند. بنابراین حفظ نیروی کار ماهر و آموزش دیده می‌تواند مزیت رقابتی ایجاد نماید. بر مبنای تئوری مبادله اجتماعی، میان سازمان و کارکنان یک رابطه دوسویه برقرار است و ایجاد فرصت‌های رشد از سوی سازمان برای کارکنان، تعهد سازمانی آن‌ها را در پی خواهد داشت که تحقق این مهم، زمینه وفاداری کارکنان نسبت به سازمان را فراهم می‌کند (Ghasemzadeh & Faryabi, 2023). کارکنانی که دارای تعهد سازمانی بیش‌تری هستند، اهداف و ارزش‌های سازمانی را در حد بالایی می‌پذیرند، تمایل جدی به تحقق اهداف سازمان دارند، به باقی ماندن در سازمان و ادامه همکاری با سازمان علاقمند هستند. نظم بیش‌تری در کار دارند و بیش‌تر کار می‌کنند. در صورتی که تعهد سازمانی بیش‌تری داشته باشند، تمایل به ماندن در مؤسسه حسابرسی فعلی و تداوم همکاری با آن افزایش یافته و میل به جابجایی و ترک مؤسسه حسابرسی کاهش می‌یابد (Nouri & Parker, 2013).

## دیدگاه برون‌سازمانی

مؤسسه‌های حسابرسی در محیط بسیار رقابتی با الزام به کاهش هزینه‌های حسابرسی، فعالیت می‌کنند که بهبود مستمر، بهره‌وری و اثربخشی فرایند حسابرسی برای تداوم فعالیت آن‌ها، باعث ایجاد فشار بر مؤسسه می‌شود. در این میان، نمی‌توان نقش ادغام موسسات حسابرسی را به عنوان بخشی از روابط درون حرفه‌ای در حسابرسی که تحت تاثیر خارج از سازمان و شرایط اقتصادی قرار می‌گیرد و می‌تواند رابطه بین حسابرسان و صاحبکار را تحت تاثیر قرار دهد را نادیده گرفت. ادغام موسسات حسابرسی به این موسسات امکان می‌دهد تا عملیات خود را در بازار حسابرسی یا در یک صنعت خاص در آن بازار گسترش دهند و از این طریق به صرفه مقیاس دست یابند، دانش حسابرسی را به اشتراک بگذارند و

هزینه واحد را کاهش دهند (Soltaninezhad et al, 2023). نظریه اقتصادی نشان می‌دهد که ادغام‌های افقی می‌تواند سهم بازار و قدرت بازار ادغام شده را افزایش دهد. هم‌چنین به دلیل صرفه مقیاس، ادغام موسسات حسابرسی می‌تواند هزینه‌های تولید را کاهش دهد. هم‌چنین ادغام، عملکردهای تکراری را حذف می‌کند، بهره‌وری در تخصیص دارایی را افزایش می‌دهد و اشتراک گذاری اطلاعات مشتری و فن‌آوری‌های پیشرفته را تسهیل می‌کند. به عنوان مثال، هنگام سرمایه‌گذاری مانند ایجاد نرم افزار حسابرسی و آموزش سرمایه انسانی، هنگامی که به سطح مشخصی از کیفیت حسابرسی با حداقل هزینه دست پیدا کنیم، دفاتر و یا مشتری‌های اضافی را با هزینه حاشیه‌ای کمتری می‌توان سرویس‌دهی کرد. اگر مؤسسه حسابرسی ارزش همکاری ناشی از ادغام را حفظ کند، با ثابت در نظر گرفتن کیفیت حسابرسی، در مورد افزایش و یا کاهش حق‌الزحمه حسابرسی نمی‌توان تفسیر انجام داد، زیرا حق‌الزحمه حسابرسی توسط عوامل مختلفی مانند هزینه‌های تولید، کیفیت حسابرسی و استراتژی قیمت گذاری محصول تعیین می‌شود (Kordestani et al, 2018). با توجه به مطالعات حسابرسی انجام شده، کاهش در حق‌الزحمه حسابرسی بعد از ادغام می‌تواند شاخص بهبود بهره‌وری باشد، این مساله ممکن به این دلیل باشد که سود صرفه جویی ناشی از ادغام مؤسسه حسابرسی را می‌توان در قالب کاهش هزینه حسابرسی به مشتریان منتقل کرد. به طور خاص، قدرت بیشتر در بازار و نام تجاری بهتر می‌تواند یک مؤسسه حسابرسی ادغام شده را قادر سازد تا حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری را مطالبه کند. با توجه به مواردی که ذکر شد، می‌توان دریافت که پس از ادغام موسسات حسابرسی تغییراتی در عملکرد ونحوه انجام فعالیت‌های موسسات مانند بودجه بندی حسابرسی، تعیین ساعات کار، هزینه‌ها و هم‌چنین حق‌الزحمه صورت می‌گیرد. که این امر فضای ارتباطی بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار را تحت تاثیر قرار می‌دهد. طی چند سال اخیر موسسات حسابرسی در ایران در حال ادغام شدن هستند و موسسات بزرگتری را تشکیل داده‌اند. ممکن است که هدف از فرآیند ادغام بهبود فرآیند خدمات حسابرسی، حفظ استقلال حسابرسی، کسب شهرت، کسب سهم از بازار و ... باشد (Pournazari & Tanani, 2022). حسابرسان به عنوان بخشی از ذی‌نفعان شرکت، با تبیین رابطه خود با شرکت از طریق بالابردن کیفیت حسابرسی، ضمن حفظ استقلال خود با انجام بازاریابی مشخص، بهای تمام شده فعالیت‌های خود را کاهش و به‌طور غیرمستقیم با کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش قیمت سهام شرکت صاحب کار، می‌توانند در بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی مؤثر باشند. این موضوع به‌این معناست که نحوه‌ی نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی می‌تواند متأثر از نگاه آنان به مقررات حاکمیت شرکتی باشد. حسابرسان برای کاهش هزینه‌های صاحب کار با اجرا نکردن بخشی از این سازوکارهای حاکمیت شرکتی موافقت کنند تا بتوانند از این طریق، صاحب کار را در خصوص هزینه‌های حسابرسی مورد نظر خود مجاب کنند. این خطری است که می‌تواند منافع سایر ذی‌نفعان را تحت تاثیر قرار دهد. پس، می‌تواند رابطه معناداری بین نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی به‌طور اعم و ارتباط مالی با صاحبکار به‌طور اخص وجود داشته باشد (Hajija, 2016).

### پیشینه پژوهش

(Panahi et al, 2023) به بررسی تاثیر روش‌های ارتباطی و تخصص حرفه‌ای حسابرسان با پاسخ صاحبکار، به سوالات حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که بین شیوه ارسال سوالات حسابرسی و میزان جانبداری پاسخ صاحبکار به سوالات

حسابرس، رابطه معنی داری وجود دارد و جهت آن نیز معکوس است. همچنین بین میزان تخصصی بودن سوالات حسابرسی و میزان جانبداری پاسخ صاحبکار، رابطه معنی داری وجود دارد و جهت آن نیز معکوس است. از آنجایی که حسابرسی در ارتباط با انسان ها بوده و نیازمند یک ارتباط اجتماعی مناسب است، حسابرسان باید علاوه بر مهارت های تخصصی، مهارت های ارتباطی خود را هم تقویت نمایند که باعث پیشرفت و افزایش کیفیت کاری می گردد. بهتر است حسابرسان بیشتر روش های ارتباطی را برگزینند که باعث حضور اجتماعی بیشتر حسابرس و به تبع آن جانبداری کمتر پاسخ صاحبکار گردد.

(Ahmadi, 2022) به بررسی عوامل تاثیرگذار بر اعتماد ادراک شده بین حسابرس و صاحبکار پرداخت. نتایج نشان داد که بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران صاحبکار و تردید حرفه ای حسابرسان رابطه مثبتی وجود دارد. و طول رابطه حسابرس و صاحبکار، بر رابطه بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران و تردید حرفه ای حسابرسان تاثیر مثبت و معنی دار میگذارد و همچنین ارائه خدمات غیرحسابرسی، بر رابطه بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران و تردید حرفه ای حسابرسان تاثیر مثبت و معنی دار میگذارد. ارتباط مثبت بین اعتماد و تردید حرفه ای در حسابرس و صاحبکار، حاکی از این است که اقدامات نظارتی بازدارنده نمیتواند اعتماد بین حسابرس ها و صاحبکاران و تردید حرفه ای را بهبود بخشد. در عوض، مقررات باید آزادی عمل کافی را در اختیار حسابرس ها و صاحبکاران آنها قرار دهد تا بتوانند اعتماد مبتنی بر شناخت را برقرار سازند.

(Faraji & Shah Abdul Azimi, 2022) به بررسی تعامل ویژگی های حسابرس و صاحبکار و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره نشان می دهد که کیفیت حسابرسی با معیار نوع گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت های مالی برای صاحبکاران بزرگ و حسابرس دولتی، با صاحبکاران کوچک و حسابرس دولتی متفاوت است. اما کیفیت حسابرسی با معیار قدر مطلق ارقام تعهدی برای صاحبکاران بزرگ و حسابرس دولتی، با صاحبکاران کوچک و حسابرس دولتی متفاوت نیست.

(Carlisle & Hamilton, 2021) به بررسی حالت ارتباط در تعاملات حسابرس و صاحبکار: بینش از حسابرسان کارکنان پرداختند. بیانگر آن است که تعاملات مستقیم حسابرس و صاحبکار بر کیفیت کار حسابرسی تأثیرگذاری بیشتری دارد.

(Yusefzadeh et al, 2021) به بررسی تاثیر ماهیت و نوع سوال پرس و جو، و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارش موارد تقلب به حسابرس پرداختند. نتایج نشان می دهد اجتناب از به کارگیری واژه تقلب در پرس و جو، احتمال گزارشگری تقلب را افزایش می دهد. همچنین، هنگامی که حسابرس از به کارگیری واژه تقلب در پرس و جو خودداری می کند، مشارکت کنندگان جزئیات کلیدی بیشتری در مورد تقلب گزارش می نمایند. نتایج نشان می دهد برقراری تعامل و رابطه مناسب بین حسابرس و صاحبکار، احتمال گزارشگری تقلب را افزایش می دهد و منجر به گزارش جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می گردد. علاوه بر این، نتایج بیانگر آن است که استفاده از سوالات باز در پرس و جو، منجر به ارائه جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می گردد.

(Berglund & Eshleman, 2019)، به بررسی همسویی حسابرس و صاحبکار پرداختند. بیان کردند که همسویی بین صاحبکار و حسابرس با کاهش تمایل به صدور گزارش غیر مقبول برای صاحبکار همراه است.

(Ronen & Ye, 2019) به بررسی کیفیت ارتباط با صاحبکار و حسابرسی پرداختند. نشان دادند که منع ایجاد رابطه صاحبکار و حسابرس، احتمال تشخیص سوء استفاده های مهم را کاهش می دهد. دلیل این امر آن است که چنین قانونی هزینه ها را بیشتر میکند و بنابراین احتمال تشخیص سوء استفاده های مهم را کاهش می دهد و به نوبه خود هزینه حاشیه حسابرسی افزایش یافته و حسابرس را وادار میکند سطح پایین تری از حسابرسی را انتخاب کند.

(Callen & Fang, 2017) به بررسی ریسک سقوط و رابطه حسابرس و صاحبکار پرداختند. استدلال کردند که با افزایش تعامل صاحبکار و مشتری از طریق یادگیری توانایی حسابرسان را در شناسایی و جلوگیری از فعالیتهای احتکار اخبار بد توسط صاحبکاران افزایش می دهد، بنابراین خطر سقوط در آینده را کاهش می دهد اما بر خلاف مطالعات یاد شده برخی مطالعات نیز تعاملات حسابرس و صاحبکار را بر کیفیت حسابرسی دارای ارتباط منفی دانستند.

### روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از منظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی می باشد. جامعه آماری تحقیق شامل ۳۰۳ نفر از کارشناس مالی، مدیر اجرایی، حسابرس یا بازرس قانونی، مدیرعامل یا عضو هیات مدیره و اعضای هیات علمی دانشگاه و سایر می باشد و از طریق روش نمونه گیری هدفمند انتخاب شدند. روش گردآوری داده ها، ترکیبی از روش میدانی و کتابخانه ای می باشد. داده های مربوط به مبانی نظری و مرور ادبیات این تحقیق از طریق مطالعه منابع اسنادی و کتابخانه ای شامل مقالات، کتب مرتبط فارسی و انگلیسی استفاده شد. پس از بررسی مبانی نظری و مرور ادبیات و مصاحبه با متخصصان پرسشنامه طراحی شد و داده های لازم با استفاده از این ابزار گردآوری شد. روایی پرسشنامه که نشان دهنده توانایی ابزار مورد نظر در اندازه گیری صفتی است که آزمون برای اندازه گیری آن ساخته شده است از طریق مصاحبه با صاحب نظران و پایایی که نشان دهنده دقت، اعتمادپذیری و ثبات نتایج است از طریق ضریب آلفای کرونباخ بررسی می شود که ضریب بالاتر از ۰٫۷ نشان دهنده پایایی می باشد. پس از تایید از لحاظ روایی و پایایی، پرسشنامه بین حسابرسان و مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس توزیع می گردد. نتایج حاصل از پرسشنامه، جمع آوری شد. تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از این پژوهش با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS و PLS در دو سطح توصیفی و استنباطی انجام شد.

### یافته های پژوهش

ابتدا به بررسی ضرایب پایایی و مقادیر AVE پرداختیم که در جدول (۱) نشان داده شده است. همه ساختارهای مدل دارای پایایی مرکب بالایی هستند و از شاخص معیار ۰/۶ که توسط (Bagozzi & Yi, 1988) معرفی شده، بزرگ تر هستند. پایایی مرکب نشان دهنده پایایی درونی بالای داده های پژوهش است. همچنین مقادیر آلفای کرونباخ بالاتر مساوی ۰/۷۰ است که نشانگر پایایی قابل قبول است. روایی همگرا با استفاده از معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) مورد بررسی قرار گرفت. مقدار بیشتر از ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می دهد.

### جدول ۱. مقادیر AVE و میزان شاخص‌های پایایی

متغیر	AVE (>0.5)	پایایی مرکب (>0.6)	آلفای کرونباخ (>0.7)
ویژگی‌های حساب‌برسان	۰,۴۰۴	۰,۸۲۱	۰,۷۴۵
ویژگی‌های صاحبکار	۰,۴۹۸	۰,۸۳۲	۰,۷۴۸
استراتژی مذاکرات حساب‌برس و صاحبکار	۰,۴۴۳	۰,۸۴۷	۰,۷۹۰
چرخش یا ابقاء حساب‌برس	۰,۵۰۷	۰,۸۳۷	۰,۷۵۸
حرفه‌گرایی مانند استقلال	۰,۵۰۴	۰,۸۳۵	۰,۷۵۵
ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان	۰,۳۸۲	۰,۹۰۲	۰,۸۸۳
ادغام موسسات حساب‌برسی	۰,۵۵۲	۰,۸۶۰	۰,۷۹۷
انحصار بازار حساب‌برسی	۰,۴۳۲	۰,۷۹۱	۰,۶۹۱
عوامل اقتصاد کلان	۰,۵۱۷	۰,۸۱۰	۰,۶۸۶

روایی واگرا، سومین معیار بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری است که میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی بین آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر را مقایسه می‌کند. با توجه به نتایج جدول ۸، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند بیشتر است. این بدان معناست که هر سازه در مدل پژوهش نسبت به دیگر سازه‌ها با شاخص‌های خود در تعامل بیشتری است. این موضوع، روایی واگرایی مناسب و برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش را نشان می‌دهد.

### جدول ۲. بررسی اعتبار واگرا از طریق معیار فورنل و لارکر برای متغیرها

متغیرها	ادغام موسسات حساب‌برسی	انحصار بازار حساب‌برسی	حرفه‌گرایی مانند استقلال	عوامل اقتصاد کلان	ویژگی حساب‌برسان	ویژگی صاحبکار	ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان
ادغام موسسات حساب‌برسی	۰,۷۴۳						
انحصار بازار حساب‌برسی	۰,۵۶۱	۰,۶۵۷					
حرفه‌گرایی مانند استقلال	۰,۴۸۱	۰,۴۰۶	۰,۷۱۰				
عوامل اقتصاد کلان	۰,۵۱۰	۰,۴۵۳	۰,۸۴۶	۰,۷۱۹			
ویژگی حساب‌برسان	۰,۴۰۰	۰,۵۹۱	۰,۳۴۹	۰,۳۶۱	۰,۶۳۶		
ویژگی صاحبکار	۰,۴۶۶	۰,۴۳۷	۰,۴۰۷	۰,۴۰۲	۰,۶۵۰	۰,۷۰۶	
ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان	۰,۶۸۵	۰,۵۲۷	۰,۶۷۵	۰,۷۳۵	۰,۴۲۲	۰,۴۹۱	۰,۶۱۸
متغیرها	استراتژی‌های مذاکرات حساب‌برسی	چرخش یا ابقاء حساب‌برسان					
استراتژی‌های مذاکرات حساب‌برسی	۰,۶۶۵						
چرخش یا ابقاء حساب‌برسان	۰,۶۴۵	۰,۷۱۲					

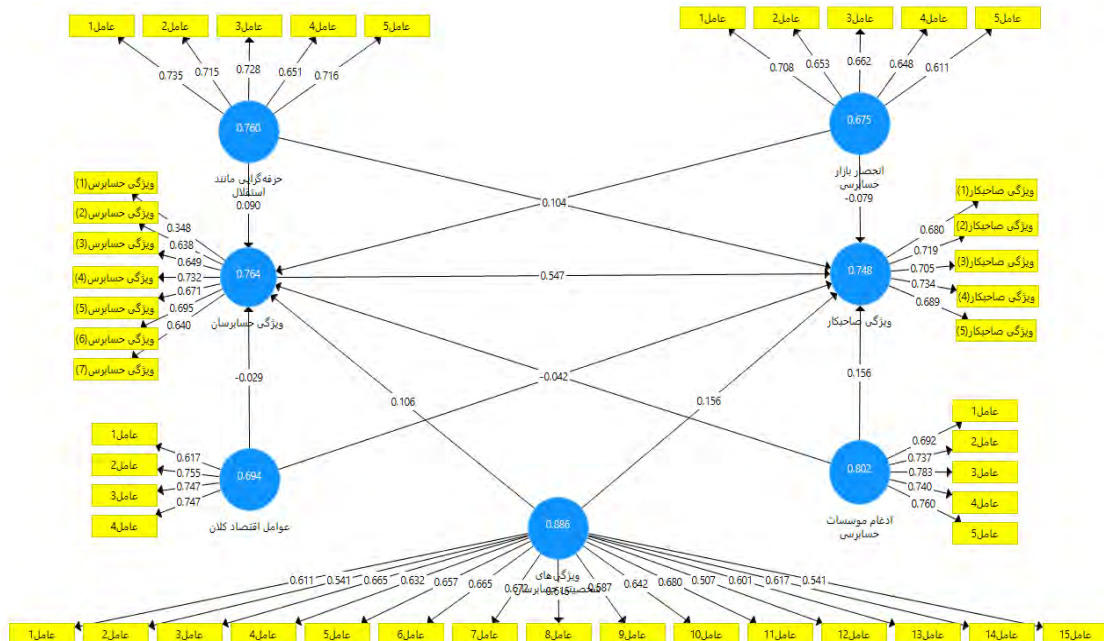
در ادامه ضرایب بارهای عاملی مورد بررسی قرار گرفت.

### جدول ۳. ضرایب بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش

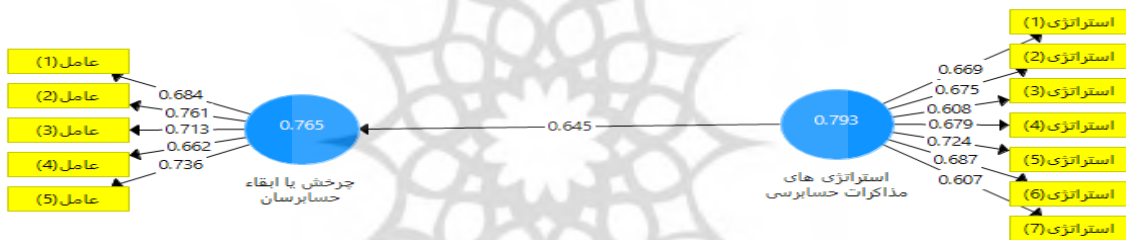
متغیر	سؤالات	بار عاملی	آماره t	سطح معنی داری
ویژگی‌های حساب‌برسان	سؤال ۱	۰,۳۴۸	۴,۸۱۶	۰,۰۰۰
	سؤال ۲	۰,۶۳۸	۱۳,۰۷۷	۰,۰۰۰
	سؤال ۳	۰,۶۴۹	۸,۴۲۷	۰,۰۰۰
	سؤال ۴	۰,۷۳۲	۱۲,۷۳۵	۰,۰۰۰
	سؤال ۵	۰,۶۷۱	۹,۶۳۱	۰,۰۰۰
	سؤال ۶	۰,۶۹۵	۱۱,۳۷۲	۰,۰۰۰
	سؤال ۷	۰,۶۴۰	۱۴,۵۵۷	۰,۰۰۰
ویژگی‌های صاحبکار	سؤال ۸	۰,۶۸۰	۱۳,۰۷۷	۰,۰۰۰
	سؤال ۹	۰,۷۱۹	۱۲,۷۳۵	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۰	۰,۷۰۵	۱۱,۳۷۲	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۱	۰,۷۳۴	۱۲,۰۰۰	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۲	۰,۶۸۹	۱۳,۶۹۵	۰,۰۰۰
استراتژی مذاکرات حساب‌برسی	سؤال ۱۳	۰,۶۶۹	۹,۱۱۵	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۴	۰,۶۷۵	۷,۹۳۹	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۵	۰,۶۰۸	۸,۵۷۰	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۶	۰,۶۷۹	۱۰,۲۰۳	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۷	۰,۷۲۴	۱۱,۶۹۳	۰,۰۰۰
	سؤال ۱۸	۰,۶۸۷	۱۰,۵۰۱	۰,۰۰۰
چرخش یا ابقاء حساب‌برس	سؤال ۱۹	۰,۶۰۷	۸,۳۰۱	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۰	۰,۶۸۴	۱۰,۹۶۲	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۱	۰,۷۶۱	۱۲,۳۵۵	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۲	۰,۷۱۳	۱۲,۵۹۱	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۳	۰,۶۶۲	۸,۳۹۱	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۴	۰,۷۳۶	۱۰,۶۶۸	۰,۰۰۰
حرفه‌ای‌گرایی مانند استقلال	سؤال ۲۵	۰,۷۳۵	۷,۰۲۵	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۶	۰,۷۱۵	۷,۱۷۶	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۷	۰,۷۲۸	۷,۳۹۶	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۸	۰,۶۵۱	۳,۸۴۰	۰,۰۰۰
	سؤال ۲۹	۰,۷۱۶	۶,۱۰۲	۰,۰۰۰
ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان	سؤال ۳۰	۰,۶۱۱	۵,۹۰۶	۰,۰۰۰
	سؤال ۳۱	۰,۶۴۲	۶,۴۹۸	۰,۰۰۰
	سؤال ۳۲	۰,۶۸۰	۸,۷۶۸	۰,۰۰۰
	سؤال ۳۳	۰,۵۰۷	۵,۴۴۱	۰,۰۰۰
	سؤال ۳۴	۰,۶۰۱	۵,۸۱۷	۰,۰۰۰

۰,۰۰۰	۷,۰۴۹	۰,۶۱۷	سؤال ۳۵	
۰,۰۰۰	۹,۱۹۶	۰,۵۴۱	سؤال ۳۶	
۰,۰۰۰	۶,۱۹۱	۰,۵۴۱	سؤال ۳۷	
۰,۰۰۰	۵,۴۴۵	۰,۶۶۵	سؤال ۳۸	
۰,۰۰۰	۶,۹۳۰	۰,۶۳۲	سؤال ۳۹	
۰,۰۰۰	۸,۶۹۰	۰,۶۵۷	سؤال ۴۰	
۰,۰۰۰	۵,۰۰۷	۰,۶۶۵	سؤال ۴۱	
۰,۰۰۰	۷,۲۳۵	۰,۶۷۲	سؤال ۴۲	
۰,۰۰۰	۶,۶۰۰	۰,۶۱۵	سؤال ۴۳	
۰,۰۰۰	۵,۷۳۸	۰,۵۸۷	سؤال ۴۴	
۰,۰۰۰	۸,۳۴۵	۰,۶۹۲	سؤال ۴۵	ادغام موسسات حسابرسی
۰,۰۰۰	۷,۹۰۲	۰,۷۳۷	سؤال ۴۶	
۰,۰۰۰	۹,۱۱۱	۰,۷۸۳	سؤال ۴۷	
۰,۰۰۰	۹,۰۱۴	۰,۷۴۰	سؤال ۴۸	
۰,۰۰۰	۸,۹۳۸	۰,۷۶۰	سؤال ۴۹	
۰,۰۰۰	۷,۱۰۵	۰,۷۰۸	سؤال ۵۰	انحصار بازار حسابرسی
۰,۰۰۰	۷,۲۷۶	۰,۶۵۳	سؤال ۵۱	
۰,۰۰۰	۶,۲۷۰	۰,۶۶۲	سؤال ۵۲	
۰,۰۰۰	۷,۳۸۵	۰,۶۴۸	سؤال ۵۳	
۰,۰۰۰	۶,۵۸۱	۰,۶۱۱	سؤال ۵۴	
۰,۰۰۰	۵,۱۸۹	۰,۶۱۷	سؤال ۵۵	عوامل اقتصادی کلان
۰,۰۰۰	۹,۳۳۱	۰,۷۵۵	سؤال ۵۶	
۰,۰۰۰	۷,۸۲۹	۰,۷۴۷	سؤال ۵۷	
۰,۰۰۰	۸,۵۵۵	۰,۷۴۷	سؤال ۵۸	

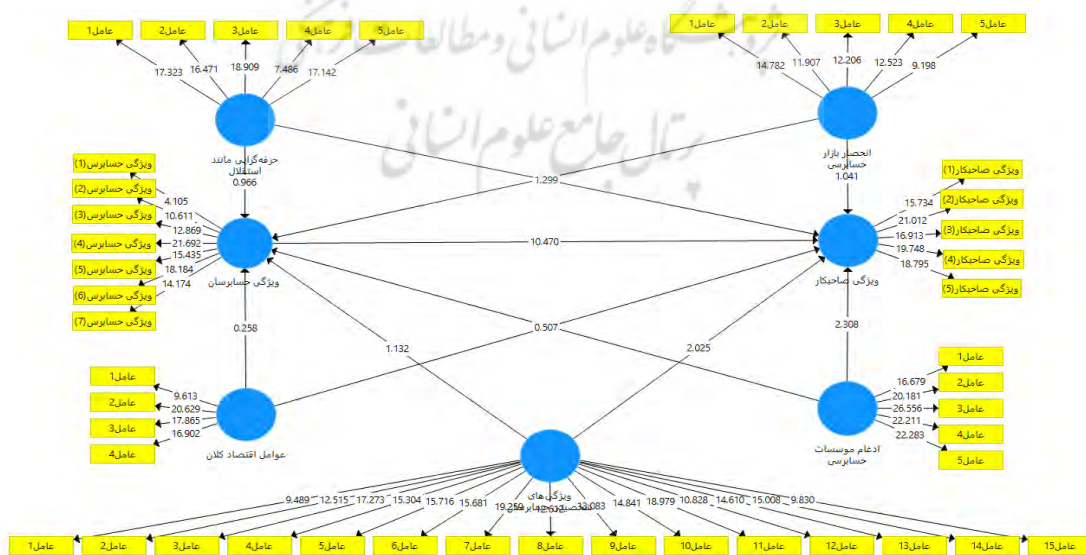
با توجه به نتایج جدول (۳) تمامی ضرایب بارهای عاملی معنی دار بوده ( $P < 0/01$ ) و بزرگتر از  $0/40$  می باشد که نشان دهنده مناسب بودن مدل های اندازه گیری مربوط به هر یک از ابعاد پرسشنامه مورد استفاده در مدل پژوهش است. ضریب بارهای عاملی حاصل از تحلیل عاملی تأییدی و پایایی مدل جهت بررسی ساختار عاملی پرسشنامه از تحلیل عاملی تأییدی به روش حداقل مربعات جزئی و نرم افزار Smart PLS استفاده گردید. در برازش مدل های اندازه گیری از سنجش بارهای عاملی به همراه شاخص های پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. پایایی نیز از طریق آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی شد. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی  $0/4$  است (هولاند، ۱۹۹۹).



شکل ۱: تحلیل عاملی پرسشنامه ارتباط ویژگی های حسابرس با صاحبکار در حالت ضرایب استاندارد

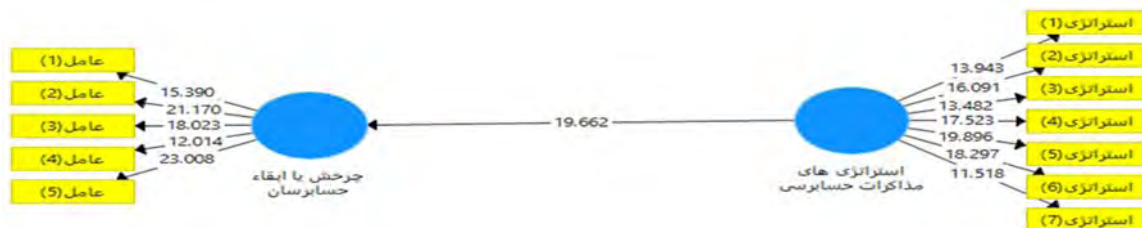


شکل ۲: تحلیل عاملی پرسشنامه ارتباط استراتژی مذاکرات حسابرسی با چرخش یا ابقاء حسابرس در حالت ضرایب استاندارد



شکل ۳: تحلیل عاملی پرسشنامه ارتباط ویژگی های حسابرس با صاحبکار در حالت ضرایب معنی داری مسیر





شکل ۴. تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه ارتباط استراتژی مذاکرات حسابرسی با چرخش یا ابقاء حسابرس در حالت ضرایب معنی داری مسیر

اعداد موجود بر روی مسیرها نشانگر مقدار t-value برای هر مسیر می باشد. برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر لازم است تا مقدار t هر مسیر بالاتر از ۱/۹۶ شود. با توجه به نتایج پایایی و روایی واگرا مشاهده می شود که مدل های اندازه گیری مدل معادلات ساختاری پژوهش به نحوی مطلوب، توانایی اندازه گیری متغیرهای پنهان پژوهش را دارند.

جدول ۴. نتایج ضرایب  $R^2$  متغیرهای درونزا

معیارها و زیر معیارها	$R^2$
ویژگی های حسابرسان	۰,۳۶۹
ویژگی های صاحبکار	۰,۴۹۶
چرخش یا ابقا حسابرس	۰,۴۱۵

در جدول فوق ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای درونزای مدل ارائه شده است.  $R^2$  معیاری است که نشان دهنده تأثیر یک متغیر برونزا بر یک متغیر درونزا بوده و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). با توجه به نتایج جدول (۴) مقادیر  $R^2$  بدست آمده مناسب بودن پرازش مدل پژوهش را نشان می دهد.

جدول ۵. نتایج معیار  $Q^2$  در پیش بینی مدل

معیارها و زیر معیارها	$Q^2$
ویژگی های حسابرسان	۰,۱۳۲
ویژگی های صاحبکار	۰,۲۲۶
چرخش یا ابقا حسابرس	۰,۱۹۱

در جدول (۵) مقادیر  $Q^2$  متغیرهای درونزای مدل است. این معیار قدرت پیش بینی مدل را مشخص می سازد. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) هر یک از سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای این معیار را به ترتیب بیانگر قدرت پیش بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی نموده اند. با این حال، هر چه مقدار نتیجه از صفر بیشتر باشد وضعیت قدرت پیش بینی مدل بیشتر خواهد بود.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش با استفاده از معیار نیکویی برازش (GOF) ارزیابی شد. این شاخص هر دو مدل اندازه‌گیری و ساختاری را مدنظر قرار می‌دهد و به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد کلی مدل به کار می‌رود. این شاخص برابر با میانگین هندسی متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضریب تعیین  $R^2$  متغیرهای مکنون درون‌زا است.

$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه مقدار بدست آمده برای مدل این پژوهش 0.200 بدست آمد، لذا برازش مدل کلی پژوهش مناسب و متوسط می‌باشد.

### بحث و نتیجه گیری

انعطاف پذیری صاحبکار به شدت بر استراتژی حسابرسان تاثیر گذار است؛ هر چند که حتی اگر حسابرسان، صاحبکار را در روابط انعطاف پذیر نیز ببینند باز هم در صورت لزوم به بسط برنامه یا حل مشکل یا سازش بر خواهد آمد. همچنین روابط حسابرسان و کارفرما بر استراتژی مورد استفاده حسابرسان اثر می‌گذارد. زمانی که روابط میان دو طرف روابط خوبی است حسابرسان به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد اما دست به سازش هم نمی‌زند. همچنین پاسخ به سوال فرعی چهارم پژوهش حاضر در خصوص اثر ادغام مؤسسه‌های حسابرسانی بر روابط بین حسابرسان و صاحبکار مثبت بوده است. طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسانی در سطح بین‌المللی شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهمترین آنها ادغام مؤسسه‌های حسابرسانی با یکدیگر و تشکیل مؤسسه‌های حسابرسانی بزرگ است. بدون شک یکی از دلایل ادغام این مؤسسه‌ها، جهانی شدن فعالیت‌های صاحبکاران و نیاز به ارائه خدمات به این شرکتها در سطح بین‌المللی بوده است. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود تحقیق و توسعه و دستیابی به منابع جدید فناوری، رشد، صرفه جوییهای اقتصادی ناشی از مقیاس، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده تر شدن فعالیت‌های صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش مهمی در ادغام مؤسسه‌های حسابرسانی داشته‌اند. برای دولت و مقام‌های ناظر در بازارهای پول و سرمایه نیز مؤسسه‌های حسابرسانی بزرگ اهمیت دارند زیرا این مؤسسه‌ها میتوانند استقلال خود را بهتر حفظ کنند، فناوری حسابرسانی را ارتقا دهند، کار با کیفیت تری را از طریق تخصص‌گرایی و کاهش ریسک تجاری انجام دهند و به بهبود کارکرد حسابرسانی در اقتصاد ایران مبتنی بر روابط مناسب صاحبکار-حسابرسان کمک کنند. و در نهایت با توجه به نتایج آماری سوال فرعی پنجم، انحصار بازار حسابرسانی می‌تواند بر کیفیت رابطه بین مؤسسه حسابرسانی و صاحبکار اثر داشته باشد. انحصار بازار حسابرسانی به وسیله مؤسسه‌های بزرگ، تهدید جدی برای سایر مؤسسه‌ها است. هدف از پژوهش حاضر بررسی عوامل اثرگذار بر روابط حرفه‌ای بین حسابرسان و صاحبکار در بازار حسابرسانی با توجه به دیدگاه‌های درون و برون سازمانی بود. در این برای تبیین برای تبیین روابط بین حسابرسان و صاحبکاران و رسیدن به الگویی که منافع هر دو گروه مذکور را دربرگیرد و بتوان درک شفاف‌تر از بازار حسابرسانی ایران داشت از تئوری‌های درون سازمانی مبتنی بر روابط بین حسابرسان در مؤسسه حسابرسانی و حتی به طور جامع‌تر در حرفه حسابرسانی استفاده

می‌شود و از تئوری‌های برون‌سازمانی برای تبیین روابط بین حسابرسان و صاحبکاران استفاده شد. نتایج نشان داد استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار می‌تواند بر چرخش یا ابقا حسابرس اثر داشته باشد. همچنین، اثر ادغام موسسه‌های حسابرسی بر روابط بین حسابرس و صاحبکار مثبت بوده است. و البته انحصار بازار حسابرسی می‌تواند بر کیفیت رابطه بین مؤسسه حسابرسی و صاحبکار اثر داشته باشد. به عبارتی، انحصار بازار حسابرسی به وسیله‌ی مؤسسه‌های بزرگ، می‌تواند تهدید جدی برای سایر مؤسسه‌ها باشد. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش (Panahi et al, 2023) (Ahmadi, 2022) (Faraji & Shah Abdul Azimi, 2022) (Carlisle & Hamilton, 2021) (Yusefzadeh et al, 2021) (Berglund & Eshleman, 2019)، (Ronen & Ye, 2019) (Callen & Fang, 2017) همسو می‌باشد. (Faraji & Shah Abdul Azimi, 2022) نشان دادند که کیفیت حسابرسی با معیار نوع گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی برای صاحبکاران بزرگ و حسابرس دولتی، با صاحبکاران کوچک و حسابرس دولتی متفاوت است. اما کیفیت حسابرسی با معیار قدر مطلق ارقام تعهدی برای صاحبکاران بزرگ و حسابرس دولتی، با صاحبکاران کوچک و حسابرس دولتی متفاوت نیست. (Ahmadi, 2022) نشان دادند که بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران صاحبکار و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبتی وجود دارد. و طول رابطه حسابرس و صاحبکار، بر رابطه بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران و تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر مثبت و معنی‌دار می‌گذارد و همچنین ارائه خدمات غیرحسابرسی، بر رابطه بین اعتماد ادراک شده حسابرسان و مدیران و تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر مثبت و معنی‌دار می‌گذارد. ارتباط مثبت بین اعتماد و تردید حرفه‌ای در حسابرس و صاحبکار، حاکی از این است که اقدامات نظارتی بازدارنده نمیتواند اعتماد بین حسابرس ها و صاحبکاران و تردید حرفه‌ای را بهبود بخشد. در عوض، مقررات باید آزادی عمل کافی را در اختیار حسابرس ها و صاحبکاران آنها قرار دهد تا بتوانند اعتماد مبتنی بر شناخت را برقرار سازند. (Ronen & Ye, 2019) نشان دادند که منع ایجاد رابطه صاحبکار و حسابرس، احتمال تشخیص سوء استفاده‌های مهم را کاهش میدهد. دلیل این امر آن است که چنین قانونی هزینه‌ها را بیشتر میکند و بنابراین احتمال تشخیص سوء استفاده‌های مهم را کاهش میدهد و به نوبه خود هزینه حاشیه حسابرسی افزایش یافته و حسابرس را وادار میکند سطح پایین تری از حسابرسی را انتخاب کند.

**سوال فرعی اول:** آیا استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرس و صاحبکار می‌تواند بر چرخش یا ابقا حسابرس اثر داشته باشد؟ اعداد موجود بر روی پیکان مسیر متغیرهای استراتژی مذاکرات با متغیر چرخش یا ابقاء حسابرس نشانگر مقدار  $t$ -value برای هر مسیر می‌باشد. برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر لازم است تا مقدار  $t$  هر مسیر بالاتر از ۱/۹۶ شود. در این تحلیل مقدار آماره  $t$  برای کلیه بارهای عاملی و متغیرهای اصلی فرضیه بالاتر از ۱/۹۶ بوده (۲۰,۴۴۶) و در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشند. برای مؤسسه‌های حسابرسی، تعیین قیمت خدمات در دو بخش متفاوت دارای اهمیت است. در بخش اول، آن‌ها باید به واحد مورد رسیدگی حق الزحمه‌ای را اعلام کنند که متناسب با خدمات ارائه شده توسط آن‌ها باشد و در بخش دوم، قیمت پیشنهادی باید بتواند با قیمت‌های پیشنهادی سایر مؤسسه‌های حسابرسی رقابت کند. قیمت خدمات حسابرسی از لحاظ نوع خدمات ارائه شده توسط حسابرس به ساختار مالی و اداری واحد مورد رسیدگی بر می‌گردد. در واقع در قسمت اول تعیین قیمت خدمات، حسابرسان با استفاده از فنون حسابرسی مبتنی بر ریسک، می‌توانند حجم رسیدگی‌ها را تعیین و بر اساس آن بودجه زمانی لازم را تدوین کنند و

هم چنین نیروهای مورد نیاز در سطوح مختلف را برای کار مورد نظر تعیین کنند که با توجه به ساعات کار مورد نیاز در رده های مختلف و برآورد سایر هزینه ها، حق الزحمه مربوط به خدمات ارائه شده مشخص شود. البته ارزیابی قیمت خدمات در بخش دوم که حالتی رقابتی دارد به نظریه های اقتصاد خرد بر می گردد. از طرفی دیگر، حرفه حسابرسی یک حرفه پر رقابت است و بیش تر مؤسسه های حسابرسی مشتاق یافتن صاحبکاران جدید هستند. مؤسسه های حسابرسی با ارزیابی ریسک صاحب کار و انتخاب استراتژی های مناسب حسابرسی، جهت هدایت چنین ریسک هایی تا سطح قابل قبول خود، سعی در کاهش ریسک مؤسسه های خود دارند. این موارد بر چرخش حسابرس و رابطه با صاحبکار تاثیر گذار خواهد بود.

**سوالات فرعی دوم و سوم:** با توجه به نتایج آماری تایید نمی شوند. تغییر رویکر از فعالیت سیستمی به فعالیت مبتنی بر ریسک در حسابرسی موجب گردید که توجه بیشتری به سمت کیفیت حسابرسی و روش های انجام کار سوق پیدا کند؛ زیرا هر چه روش های کار، کیفیت کمتری داشته باشند، ریسک حرفه ای افزایش می یابد. هم چنین کاهش کیفیت ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق الزحمه درخواستی حسابرس و مشروعیت حرفه حسابرسی باشد. در واقع ویژگی های شخصیتی حسابرسان در بازار حسابرسی ایران تحت تاثیر سیاست های کلی موسسات حسابرسی قرار می گیرد.

**سوال فرعی چهارم:** آیا ادغام مؤسسه های حسابرسی می تواند به عنوان راهکاری برای بهبود رابطه حرفه ای حسابرس و صاحبکار باشد؟ و **سوال فرعی پنجم:** آیا انحصار در بازار به عنوان عامل بسیار مهم در عدم توازن سهم حسابرسان، در بازار حسابرسی ایران وجود دارد؟

با توجه به نتایج آماری تایید می شوند. نمی توان نقش ادغام موسسات حسابرسی را به عنوان بخشی از روابط درون حرفه ای در حسابرسی که می تواند رابطه بین حسابرسان و صاحبکار را تحت تاثیر قرار دهد را نادیده گرفت. نظریه اقتصادی نشان می دهد که ادغام های افقی می تواند سهم بازار و قدرت بازار ادغام شده را افزایش دهند. هم چنین به دلیل صرفه مقیاس، ادغام موسسات حسابرسی می تواند هزینه های تولید را کاهش دهد. هم چنین ادغام، عملکردهای تکراری را حذف می کند، بهره وری در تخصیص دارایی را افزایش می دهد و اشتراک گذاری اطلاعات مشتری و فن آوری های پیشرفته را تسهیل می کند. انحصار در هر موضوعی تاثیر منفی بر کیفیت خدمات ارائه شده دارد. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنا نیست. همچنین، ساختار بازار حسابرسی عامل اساسی رقابت برای مؤسسه های حسابرسی است.

باتوجه به نتایج پژوهش پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

۱. **توسعه آموزش و ارتقاء تخصص:** موسسات حسابرسی باید به آموزش و ارتقاء تخصص حسابرسان و صاحبکاران اهمیت دهند تا با بهبود دانش و مهارت های تخصصی، روابط حرفه ای بهتری برقرار کنند.
۲. **بهبود شفافیت و افشای اطلاعات:** نهادهای قانون گذار باید قوانین و مقرراتی را وضع کنند که منجر به شفافیت بیشتر در فرآیندهای حسابرسی شود. این امر به ایجاد اعتماد متقابل بین حسابرس و صاحبکار کمک می کند.

۳. **افزایش استقلال حسابرسان:** مؤسسات حسابرسی باید بر استقلال حسابرسان خود تأکید کنند تا بتوانند نظرات خود را بدون تأثیرپذیری از صاحبکاران ارائه دهند. این امر به افزایش کیفیت و اعتبار گزارش‌های حسابرسی کمک می‌کند.
  ۴. **تقویت سیستم‌های ارتباطی:** مؤسسات حسابرسی باید سیستم‌های ارتباطی مؤثر و شفاف را برای تعامل با صاحبکاران خود توسعه دهند. این امر به بهبود روابط حرفه‌ای و افزایش اعتماد کمک می‌کند.
  ۵. **استانداردسازی و تطبیق با استانداردهای بین‌المللی:** نهادهای قانون‌گذار باید تلاش کنند تا استانداردهای حسابرسی را با استانداردهای بین‌المللی تطبیق دهند و اطمینان حاصل کنند که مؤسسات حسابرسی به این استانداردها پایبند هستند.
  ۶. **توسعه همکاری‌های بین‌المللی:** مؤسسات حسابرسی و نهادهای قانون‌گذار باید همکاری‌های بین‌المللی را گسترش دهند تا از تجربیات و دانش دیگر کشورها بهره‌برداری کنند و بهترین شیوه‌ها را به کار گیرند.
- حمایت از تحقیق و توسعه:** نهادهای قانون‌گذار و مؤسسات حسابرسی باید از تحقیق و توسعه در زمینه حسابرسی حمایت کنند تا راهکارهای نوآورانه‌ای برای بهبود روابط حرفه‌ای بین حسابرس و صاحبکار ایجاد شود.

#### Reference

- Ahmadi, Sh. (2022). Investigating the factors affecting the perceived trust between the auditor and the employer, the 9th National Conference of Modern Studies and Researches in the Field of Humanities, Management and Entrepreneurship in Iran, Tehran, <https://civilica.com/doc/1562638> (In Persian)
- Alissa, W., & Capkun, V., & Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). "An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance", *Accounting, Organizations and Society* Vol. 39, No. 7, pp. 495-510.
- Berglund, N.R., & Eshleman, J.D. (2019). Client and audit partner ethnicity and auditor-client alignment. *Managerial Auditing Journal* 34(2). DOI:10.1108/MAJ-10-2018-2036
- Budescu, D. V., & Peecher, M. E., & Solomon, I. (2012). "The Joint Influence of the Extent and Nature of Audit Evidence, Materiality Thresholds, and Misstatement Type on Achieved Audit Risk". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 31, No. 2, pp. 19-41.
- Church, B. K., & Peytcheva, M., & Yu, W., & Singtokul, O. A. (2015). "Perspective Taking in Auditor-Manager Interactions: An Experimental Investigation of Auditor Behavior". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 45, pp. 40-51. DOI:10.1016/j.aos.2015.07.001
- Carlisle, M., & Hamilton, E. L. (2021). The Role of Communication Mode in Auditor-Client Interactions: Insights from Staff Auditors. *Current Issues in Auditing*, 15(1), A19-A37.
- Callen, J. L., & Fang, X. (2017). Crash risk and the auditor-client relationship. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), 1715-1750.
- Domino, M. A., & Stradiot, M., & Webinger, M. (2015). Factors which may bias judges' decisions to exclude accounting expert witnesses testimony. *Accounting Research Journal*, 28(1), 59-77. DOI:10.1108/ARJ-11-2014-0097
- Donnelly, D. P., & Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110. DOI:10.2308/bria.2003.15.1.87
- Faraji, A., & Shah Abdul Azimi, Z. (2022). The interaction between the characteristics of the auditor and the employer and the quality of the audit, the third international conference on innovation in business and economic management, Tehran, <https://civilica.com/doc/1499152>. (In Persian)
- Ghasemzadeh, M H., & Faryabi., M. (2023). The Effects of Organizational Support on Organizational Commitment with the Mediating Role of Organizational Self-Esteem. *JMDP 2023*; 36 (2) :61-88 URL: <http://jmdp.ir/article-1-4462-fa.html>. (In Persian)

- Gertsson, N. (2021). The auditor: Creating a concept of the auditor through auditors' own perceptions and understandings of their work in relation to boundary-setting forces (Vol. 126). Linköping University Electronic Press. DOI:10.3384/lic.diva-173565
- Hajiha, Z. (2016). Investigating the relationship between the explanation of auditors' relationship with knowing their clients and its effect on audit quality, World Conference on Management, Accounting Economics and Humanities at the beginning of the third millennium, Shiraz, <https://civilica.com/doc/591914>. (In Persian).
- Hackett, P. H., & Roach, R. C. (2001). High-altitude illness. *New England Journal of Medicine*, 345(2), 107-114. DOI:10.1056/NEJM200107123450206
- Keykha, A., & Mirkamali, S. M., & Ebrahimi, B. (2020). Impact of Relationship between Organizational Silence and Organizational Commitment on Social Responsibility. *Management and Development Process*, 32(4), 93-118. [In Farsi] <https://doi.org/10.29252/jmdp.32.4.93>. (In Persian)
- Kordestani, G., & Rezazadeh, J., & Kazemi Olum, M., & Abdi, M. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Financial Accounting Research*, 10(2), 65-84. doi: 10.22108/far.2018.110488.1251. (In Persian)
- Mahdavi, G., & Daryaei, A. A. (2017). Factors affecting the audit process and social theories. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 17(4), 770-786.
- Mousavi Shiri, M., & Salehi, M., & Ahmadnezhad, M. (2015). A Survey on Relationship between Auditors Professional and Organizational Commitment with Dysfunctional Audit Behavior. *Accounting and Auditing Research*, 7(27), 34-53. doi: 10.22034/iaar.2015.103796. (In Persian)
- Mehr Azin, A., & Arezobakhsh, Z. (2022). Perception of the quality of auditing services and the behavioral tendencies of the employer. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*. 6 (84). 169-198. (In Persian)
- Panahi Darcheh, M., & Nazimi Ardakani, M., & Nowrozi Asl Balkanlu, M. (2023). Investigating the impact of communication methods and the auditor's professional expertise on the employer's response to audit questions, <https://civilica.com/doc/1713488>. (In Persian)
- Paino, H., & Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55. DOI: 10.1108/09675421211231907
- Pournazari, S., & Tanani, M. (2022). The role of integration of audit institutions on audit fees, the third international conference on new challenges and solutions in industrial engineering, management and accounting, Chababar, <https://civilica.com/doc/1564640>. (In Persian)
- Ronen, J., & Ye, M. (2019). Client relationship-building and audit quality. Available at SSRN 3021279.
- Safi Pour Afshar, M., & Soltani Nejad, A. S., & Soltani Nejad, E. (2023). The Factors Affecting on the Auditor's Opinion than Going Concern. *THE FINANCIAL ACCOUNTING AND AUDITING RESEARCHES*, 14(56), 115-136. SID. <https://sid.ir/paper/1053090/en>. (In Persian)
- Soltani, B. (2007). *Auditing*. First Edition, London: Pearson Education.
- Yusufzadeh, N., & Pourheidari, A., & Khodamipour, A. (2021). Investigating the effect of the structure of inquiry questions and the relationship between the auditor and the employer on fraud reporting. *Accounting Experimental Research Quarterly*, Volume: 11, Number: 3, <https://civilica.com/doc/1280565>. (In Persian)