



# Meta-discourse Analysis in Independent Auditors' Reports

Mohammad Hossein Yousefi <sup>1</sup>, Nader Rezaei <sup>2</sup>, Rasoul Abdi <sup>3</sup>

Received: 2025/11/08

Approved: 2026/01/07

Research Paper

## Highlights:

- Meta-discourse analysis provides a platform for exploring hidden layers of meaning in audit opinions.
- With a one-unit increase in the auditor's legal obligations, the average number of weakening meta-discourses in the audit opinion increases by about 6.5%.
- The larger the company, the more likely auditors are to use interactive-participatory meta-discourses.
- Auditor experience has a positive and significant effect with a probability of 2.9% on the number of self-referential meta-discourses.
- There is no significant relationship at the 5% level between auditors' institutional relationships with the government and their use of reinforcing meta-discourses in audit reports.

## Abstract:

Audit reports, as one of the most important communication tools between independent auditors and stakeholders, play a decisive role in economic decision-making. However, the traditional focus on the content of these reports has often overlooked the critical role of the style of expression and linguistic patterns used in them. Recognizing this gap, this study examines the strategic role of metadiscourses - linguistic elements that guide the interaction between the writer and the reader without directly adding to the content of the report - in the opinions of independent auditors. The importance of this study lies in showing how subtle linguistic choices can be a powerful tool for managing stakeholder perceptions and reducing legal risks.

Through a combined analysis of 136 audit reports, the research findings reveal that auditors significantly use mitigating metadiscourses to avoid potential legal liabilities. In contrast, auditors with higher professional experience are more likely to use self-referential metadiscourses, thereby enhancing their professional identity and judgment. These results clearly confirm that the metadiscourse style of reporting is not merely an aesthetic matter, but rather a factor influencing the perception and judgment of stakeholders. As a result, this study emphasizes the key point that paying attention to the metadiscourse dimension in audit reporting is not only an academic scrutiny, but also a necessary factor for improving the quality of disclosure and transparency. The findings of this study can provide a basis for developing practical guidelines and informing auditors and standard setters to create more accurate, balanced, and impactful reports.

**Key Words:** Audit Opinion, Discourse Analysis, Interactive Meta-discourse, Interactional Meta-discourse



## Extended Abstract

### Introduction

Independent auditors' reports play a crucial communicative role in financial markets as they assure the reliability of financial statements and support transparency and accountability in the economy. Beyond their formal and technical structure, these reports are discursive artifacts that reflect the auditors' professional stance, institutional context, and interaction with stakeholders. The linguistic and rhetorical features embedded in audit opinions shape readers' perceptions of credibility, independence, and professionalism.

In recent years, discourse and meta-discourse analysis have provided new perspectives for understanding how auditors use language not merely to report findings but also to position themselves, manage risk, and communicate with diverse audiences. Meta-discourse elements—such as hedges, boosters, self-mentions, and engagement markers—help auditors balance precision and caution, assert authority, or distance themselves from legal responsibility.

This study investigates how independent auditors in Iran employ meta-discursive resources in their reports, and how such linguistic choices relate to contextual and institutional factors such as legal liability, ownership concentration, government affiliation, and auditor experience. The paper applies Hyland's (2005, 2021) framework of interactive and interactional meta-discourse to reveal the hidden layers of meaning and power relations embedded in audit reporting.

### Theoretical Framework and Hypotheses Development

According to Hyland's model, meta-discourse consists of two main categories: interactive and interactional elements. Interactive meta-discourse helps organize text and guide readers (e.g., transitions, frame markers). Interactional meta-discourse expresses stance and engagement, allowing writers to comment on and evaluate their propositions (e.g., hedges, boosters, attitude markers, self-mentions).

Applying this linguistic framework to auditing, we argue that auditors use meta-discourse strategically to manage their institutional role and mitigate potential conflicts between professional, legal, and organizational expectations. For instance, frequent use of hedging language ("may," "appears," "likely") indicates caution and legal protection, while boosters ("certainly," "clearly") show confidence and assertiveness. Self-mentions ("we believe," "we examined") express professional responsibility, while engagement markers ("note that," "it should be considered") invite readers into the reasoning process. Drawing on prior research and contextual considerations in Iran's auditing environment, the study developed the following hypotheses:

H1: Auditors use hedging meta-discourse more frequently to avoid potential legal liabilities.

H2: The use of interactive/interactional meta-discourse decreases as ownership concentration increases.

H3: Auditors' reports for firms with stronger institutional ties to the government contain fewer booster meta-discourse elements.



H4: More experienced auditors use self-mention meta-discourse more frequently, reflecting higher professional confidence.

### **Research Methodology**

The study adopts a mixed-method design combining quantitative and qualitative content analysis. The sample includes 136 audit reports issued between 2017 and 2023 (1396–1402) for companies listed on the Tehran Stock Exchange. To ensure representativeness, the sample covers firms differing in ownership type (state-owned, semi-state, private), auditor experience, firm size, and industry risk.

#### **Data Collection and Coding**

The textual corpus consisted of the auditor's opinion section and explanatory paragraphs. Using Hyland's (2021) meta-discourse framework, each report was coded for occurrences of hedges, boosters, engagement markers, and self-mentions. Two independent coders analyzed the texts using MAXQDA software, and inter-coder reliability (Cohen's Kappa) confirmed consistency.

#### **Variables and Measures**

**Dependent Variables:** Frequency counts of each meta-discourse category (hedging, boosting, interactional, self-mention).

**Independent Variables:** Legal liabilities, ownership concentration (measured by Herfindahl-Hirschman Index), institutional relationship with government (dummy variable), and auditor experience (years).

**Control Variables:** Audit firm size, company size (natural log of assets), industry type (risk-based), and type of audit opinion (unqualified, qualified, adverse, disclaimer).

#### **Statistical Model**

Given the count nature of dependent variables, Poisson regression was employed. The estimation was conducted via the Newton–Raphson algorithm to ensure stability and convergence. Both descriptive and inferential analyses were performed using SPSS.

### **Results**

Descriptive statistics indicated that auditors' reports contained varying degrees of meta-discursive elements, with hedging being the most prevalent form. The regression analyses produced the following key findings:

#### **Legal Liabilities and Hedging (H1):**

There was a significant positive relationship between the level of potential legal liabilities and the use of hedging expressions ( $p < 0.05$ ). For each unit increase in legal risk, hedging frequency rose by approximately 6.5%. This supports the view that auditors use linguistic caution to minimize exposure to legal consequences.

#### **Ownership Concentration and Interactive Meta-discourse (H2):**



No statistically significant relationship was found ( $p = 0.408$ ). However, larger firms tended to use more interactional elements, possibly due to broader stakeholder audiences. The result suggests that ownership structure alone may not strongly influence the communicative style of audit reports in Iran.

#### Government Affiliation and Booster Meta-discourse (H3):

The link between institutional relations with government and booster usage was not statistically significant at the 5% level but showed a weak positive tendency at the 10% level. Contrary to expectations, auditors of state-linked firms sometimes employed slightly more assertive language, perhaps to emphasize legitimacy and compliance rather than independence.

#### Auditor Experience and Self-mentions (H4):

A significant positive relationship was observed ( $p = 0.029$ ). Experienced auditors used more self-mention elements (e.g., “we found,” “our examination revealed”), indicating greater professional confidence and self-positioning in the text. Larger audited firms also exhibited a higher frequency of self-referential discourse.

## Discussion

The findings demonstrate that language in audit reports is not neutral but serves as a tool for managing professional identity, institutional pressure, and audience expectations. The prevalence of hedging confirms that auditors strategically use linguistic caution to mitigate legal risk, consistent with studies by Flowerdew & Wan (2010) and Freeman & Zack (2022).

The lack of significant association between ownership concentration and interactive discourse suggests that Iranian audit reports remain relatively standardized regardless of corporate control structure, possibly due to uniform regulatory templates. However, firm size and industry risk were important contextual moderators, implying that communication complexity increases with organizational scale and stakeholder diversity.

The insignificant relationship between government affiliation and booster use might reflect the institutionalized nature of audit discourse in Iran’s public sector—where formal, impersonal, and conformity-driven language dominates. This aligns with DiMaggio & Powell’s (1983) theory of institutional isomorphism: auditors tend to reproduce the linguistic norms of the dominant institutional environment rather than challenge them.

Finally, the strong effect of auditor experience on self-mention elements underlines the role of expertise and professional confidence in shaping discourse. Experienced auditors appear more comfortable asserting their voice and professional judgment, while less experienced ones rely on impersonal and detached phrasing to maintain perceived neutrality. This mirrors findings by Lee (2014) and Wang (2023) emphasizing how experience and linguistic stance co-evolve in professional communication.

## Implications

his study has both theoretical and practical implications.

From a theoretical perspective, it extends meta-discourse analysis to the domain of auditing, demonstrating how linguistic choices encode institutional power relations and professional



attitudes. Integrating Hyland’s linguistic framework with auditing theory enriches our understanding of the “social construction” of audit assurance.

From a practical standpoint, regulators such as the Iranian Association of Certified Public Accountants and the Audit Organization can develop guidelines for clearer and more consistent reporting language. Overuse of hedging may weaken users’ trust, while excessive boosting could misrepresent assurance levels.

Training programs for auditors should therefore include modules on professional writing and discourse awareness. As international evidence shows (Flowerdew & Wan, 2010; Humphrey & Mandel, 2020), linguistic precision enhances audit quality and transparency.

Moreover, because concentrated ownership reduces the diversity of report users, policymakers may require additional disclosure rules to ensure fair access to information. Introducing linguistic clarity criteria in audit quality assessments can also foster accountability.

### **Conclusion**

The study reveals that meta-discourse is a central, yet often overlooked, component of audit communication. Auditors’ linguistic strategies—especially the balance between hedging and self-assertion—reflect broader tensions between professionalism, legal accountability, and institutional conformity.

In the Iranian context, where legal systems and institutional pressures differ from Anglo-Saxon models, meta-discursive patterns reveal adaptive behaviors by auditors seeking to maintain credibility while mitigating risk. Recognizing these linguistic mechanisms helps academics, practitioners, and regulators better understand how audit discourse constructs meaning, trust, and legitimacy.

Future research can expand this line of inquiry by employing text-mining, computational linguistics, or machine learning to automatically detect meta-discursive patterns in large audit corpora, or by exploring cross-country comparisons to identify cultural and institutional variations in audit language.

### **Ethical Considerations**

#### **Author Contributions**

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

#### **Data Availability Statement**

Data available on request from the authors.

#### **Acknowledgements**

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

### **Ethical Considerations**



Journal of

**Professional Auditing Research**

Spring 2026, V.6, No 22 pp 98-125



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

### **Funding**

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

### **Conflict of Interest**

The authors declare no conflict of interest.

 [10.22034/JPAR.2026.2074340.1472](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2074340.1472)

1 Assistant Professor, Department of English, Bon.C., Azad University, Bonab, Iran. (Corresponding Author) [yousefi@iau.ac.ir](mailto:yousefi@iau.ac.ir)

2 Associate Professor, Department of Accounting , Bon.C., Azad University, Bonab Iran. [naderrezaei@iau.ac.ir](mailto:naderrezaei@iau.ac.ir)

3 Associate Professor, Department of Accounting , Bon.C., Azad University, Bonab Iran. [abdi\\_57@iau.ac.ir](mailto:abdi_57@iau.ac.ir)

<http://article.iacpa.ir>

## تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حساب‌رسان مستقل

محمدحسین یوسفی<sup>۱</sup>، نادر رضائی<sup>۲</sup>، رسول عبدی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته

- تحلیل فراگفتمانی، بستری برای واکاوی لایه‌های پنهان معنا در اظهارنظرهای حسابرسی فراهم می‌آورد.
- با افزایش یک واحد در تعهدات حقوقی حساب‌رسان، میانگین تعداد فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده در اظهارنظر حسابرسی حدود ۶/۵ درصد افزایش می‌یابد.
- هر چه شرکت بزرگتر باشد، احتمال استفاده از فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی بیشتر خواهد بود.
- سابقه حساب‌رسان دارای تأثیر مثبت و معناداری با احتمال ۲/۹ درصد بر تعداد فراگفتمان‌های ارجاع به خود دارد.
- بین روابط نهادی حساب‌رسان با دولت و میزان استفاده آنان از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده در گزارش‌های حسابرسی، رابطه‌ای معنادار در سطح ۵ درصد وجود ندارد.

### چکیده:

گزارش‌های حسابرسی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای ارتباطی بین حساب‌رسان مستقل و ذینفعان، نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفا می‌کنند. با این حال، تمرکز بر محتوای این گزارش‌ها، اغلب از نقش حیاتی شیوه بیان و الگوهای زبانی به کار رفته در آن غافل مانده است. این پژوهش با درک این شکاف، به بررسی نقش استراتژیک فراگفتمان‌ها -عناصر زبانی که هدایت تعامل بین نویسنده و خواننده را بدون افزودن مستقیم به محتوای گزارشی بر عهده دارند- در اظهارنظرهای حساب‌رسان مستقل می‌پردازد. اهمیت این مطالعه در آن است که نشان می‌دهد چگونه انتخاب‌های زبانی، می‌تواند ابزاری قدرتمند برای مدیریت برداشت ذینفعان و کاهش ریسک‌های حقوقی باشد.

با تحلیل ترکیبی گزارش حسابرسی ۱۳۶ شرکت، یافته‌های پژوهش آشکار می‌سازد که حساب‌رسان به‌صورت معناداری از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده (مانند قیده‌های احتیاطی) به‌عنوان مکانیسمی برای پرهیز از تعهدات حقوقی بالقوه استفاده می‌کنند. در مقابل، حساب‌رسانی با سابقه و اطمینان حرفه‌ای بالاتر، تمایل بیشتری به کاربرد فراگفتمان‌های ارجاع به خود دارند و از این طریق هویت و قضاوت حرفه‌ای خود را پررنگ‌تر می‌سازند. این نتایج به وضوح تأیید می‌کند که سبک فراگفتمانی گزارش، صرفاً یک امر زیبایی‌شناختی نیست، بلکه عاملی تأثیرگذار بر ادراک و قضاوت ذینفعان است. در نتیجه، این پژوهش بر این نکته کلیدی تأکید می‌ورزد که توجه به بُعد فراگفتمانی در گزارش‌گری حسابرسی، نه تنها یک موشکافی آکادمیک، بلکه عاملی ضروری برای ارتقای کیفیت افشا، شفافیت و اثربخشی ارتباطات حرفه‌ای است. یافته‌های این مطالعه می‌تواند مبنایی برای تدوین رهنمودهای عملی و آگاهی‌بخشی به حساب‌رسان و تنظیم‌کنندگان استاندارد جهت خلق گزارش‌هایی دقیق‌تر، متوازن و تأثیرگذار فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: اظهار نظر حسابرسی، تحلیل کلام، فراگفتمان تعاملی، فراگفتمان مشارکتی

 10.22034/JPAR.2026.2074340.1472

yousefi@iau.ac.ir

naderrezaei@iau.ac.ir

abdi\_57@iau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. استادیار، گروه زبان انگلیسی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول)

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

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

## ۱- مقدمه

اظهار نظر حسابرسان مستقل، یکی از مهم‌ترین ابزارهای اطمینان‌بخشی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است و نقش کلیدی در تقویت شفافیت و پاسخ‌گویی در نظام‌های اقتصادی ایفا می‌کند. این اظهار نظرها اگرچه در قالبی فنی و مبتنی بر استانداردهای حسابرسی ارائه می‌شوند، اما در واقع بخشی از یک گفتمان گسترده‌تر پیرامون اعتماد، بی‌طرفی و نظارت هستند که واجد جنبه‌های زبانی و معنایی پیچیده‌ای می‌باشند. در این راستا، تحلیل فراگفتمانی به عنوان رویکردی میان‌رشته‌ای، بستری برای واکاوی لایه‌های پنهان معنا در این متون تخصصی فراهم می‌آورد. تحلیل فراگفتمانی، با تأکید بر تعامل میان گفتمان‌های مختلف در یک متن، فراتر از تحلیل واژگان یا ساختار زبانی حرکت کرده و به مطالعه مفروضات ضمنی، جایگاه‌های نهادی و بازنمایی‌های اجتماعی موجود در یک متن می‌پردازد. اظهار نظر حسابرسان، به‌ویژه در شرایط پیچیده اقتصادی یا در برخورد با ذی‌نفعان متعدد، اغلب به گونه‌ای تنظیم می‌شود که نه تنها گزارش‌دهی مالی را منعکس کند، بلکه واکنشی به فشارهای نهادی، الزامات قانونی و انتظارات بازار نیز باشد. از این‌رو، تحلیل فراگفتمانی این متون می‌تواند ابعاد پنهانی از عملکرد و موضع‌گیری حرفه‌ای حسابرسان را آشکار سازد (بهشتی و همکاران، ۱۴۰۴).

اهمیت این نوع تحلیل و ضرورت تحقیق حاضر با توجه به نقش محوری گزارش‌های حسابرسی در بازار سرمایه و تاثیر آن بر تصمیم‌گیری ذی‌نفعان زمانی بیشتر نمایان می‌شود که بدانیم زبان گزارش‌های حسابرسی بی‌طرف و خنثی نیست، بلکه واجد قدرت شکل‌دهی به برداشت‌ها، اعتماد عمومی و حتی تصمیمات اقتصادی است. حسابرس، در مقام ناظر مستقل، در واقع بخشی از سازوکار گفتمانی نهادینه‌شده‌ای است که از طریق زبان، به بازتولید یا تثبیت گفتمان‌های غالب در عرصه مالی می‌پردازد. در این زمینه، تحلیل فراگفتمانی می‌تواند به شناسایی جهت‌گیری‌های ایدئولوژیک یا نهادی نهفته در متون حسابرسی کمک کند. همچنین، مقایسه گزارش‌های حسابرسی در بسترهای نهادی یا فرهنگی متفاوت از طریق این رویکرد، می‌تواند تفاوت‌های معنادار در نحوه بازنمایی مفاهیمی چون «ریسک»، «تردید حرفه‌ای» و غیره را آشکار سازد و نشان دهد که چگونه گفتمان‌های خاص بر محتوای اظهار نظر حسابرسان تأثیر می‌گذارند.

هدف اصلی این مقاله، تحلیل ساختار گفتمانی اظهار نظر حسابرسان مستقل در نمونه‌ای از گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار، با بهره‌گیری از چارچوب تحلیل فراگفتمانی است. این پژوهش در پی آن است تا از طریق کشف لایه‌های معنایی پنهان، به بررسی چگونگی بازنمایی واقعیت مالی، تعامل متن با ساختارهای قدرت و نقش گفتمان‌های نهادی در شکل‌گیری محتوای حسابرسی بپردازد. دستاوردهای این مطالعه می‌تواند درکی نوین از ابعاد اجتماعی و گفتمانی حرفه حسابرسی ارائه دهد و مبنایی برای ارتقای محتوایی و ساختاری گزارش‌های حسابرسی، در جهت شفافیت بیشتر و پاسخگویی مؤثرتر فراهم آورد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اظهار نظر حسابرس مستقل، به عنوان سندی رسمی و حرفه‌ای، نقش برجسته‌ای در افزایش

قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایفا می‌کند. زبان گزارش حسابرس نه تنها وسیله‌ای صرف برای انتقال اطلاعات نیست، بلکه ابزاری برای ساختن واقعیت و شکل‌دهی به برداشت‌های استفاده‌کنندگان نیز محسوب می‌شود (اولیوریا، کاریا و گومز، ۲۰۲۴). از این منظر، می‌توان اظهار نظر حسابرس را بخشی از فرایند تولید معنا در ساختارهای نهادی دانست که با استفاده از زبان، گفتمان‌های خاصی را بازتولید یا به چالش می‌کشد. در نتیجه، تحلیل این متون نیازمند نگاهی فراتر از رویکرد فنی و قانونی و با بهره‌گیری از چارچوب‌های تحلیل گفتمان است.

فراگفتمان نیز به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی تحلیل گفتمان، نقش مهمی در سازمان‌دهی، جهت‌دهی و مدیریت ارتباط بین نویسنده و مخاطب ایفا می‌کند. فراگفتمان به زبان ساده، عناصری از متن را شامل می‌شود که درباره خود متن سخن می‌گویند و موجب تعامل میان نویسنده و خواننده می‌شوند (هایلند، ۲۰۰۵). چارچوب نظری کن هایلند، یکی از شناخته‌شده‌ترین و پر استفاده‌ترین الگوها در تحلیل فراگفتمان در متون تخصصی و علمی است.

در حوزه حسابرسی، کاربرد چارچوب هایلند برای تحلیل اظهار نظر حسابرس مستقل، نه تنها جنبه‌های زبانی متن را برجسته می‌سازد، بلکه به تفسیر ضمنی مواضع حرفه‌ای، احتیاط یا اطمینان حسابرس نیز کمک می‌کند. برای مثال، استفاده از تضعیف‌کننده‌هایی مانند «ممکن است»، «به نظر می‌رسد» یا «احتمال دارد»، می‌تواند نشانه‌ای از احتیاط حرفه‌ای و پرهیز از قطعیت در بیان نتیجه‌گیری باشد. در مقابل، تقویت‌کننده‌هایی نظیر «قطعاً»، «به طور کامل» یا «با اطمینان»، پیام قدرت و اعتماد را به مخاطب القا می‌کنند. افزون بر آن، استفاده از ضمیر اول شخص جمع مانند «ما» در جملاتی نظیر «ما به این نتیجه رسیدیم» می‌تواند نشان‌دهنده تأکید بر نقش فعال حسابرس در فرآیند داوری حرفه‌ای باشد، در حالی که استفاده صرف از ساختارهای غیرشخصی ممکن است به نوعی استراتژی فاصله‌گذاری و محافظت حقوقی تعبیر شود (رحیمی و رضایی، ۲۰۱۷).

با تلفیق بینش‌های زبان‌شناختی با مسائل حرفه‌ای حسابرسی، می‌توان به درکی چندبعدی از نقش حسابرس در فرایند اطلاع‌رسانی مالی دست یافت. چنین تحلیلی نه تنها ابعاد معنایی و ساختاری متن را روشن می‌سازد، بلکه به ما امکان می‌دهد تا به جنبه‌های اجتماعی، و نهادی گفتمان حسابرسی نیز نظر داشته باشیم. بدین ترتیب، فراگفتمان از یک ابزار زبانی صرف، به ابزاری تحلیلی و تفسیری بدل می‌شود که قادر است پیچیدگی‌های تعامل میان زبان، قدرت و پاسخدهی را در بستر گزارش‌های حسابرسی نمایان سازد. این رویکرد، افق‌های جدیدی را برای پژوهش‌های بین‌رشته‌ای در حسابداری، زبان‌شناسی کاربردی و مطالعات انتقادی باز می‌کند.

### تعهدات حقوقی و فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده

یکی از عوامل کلیدی مؤثر بر زبان گزارش‌های حسابرسی، سطح تعهدات حقوقی است که حسابرس در فرآیند صدور اظهار نظر متحمل می‌شود. این تعهدات، که از قوانین مدنی، آیین‌نامه‌های حرفه‌ای و ساختار قضایی هر کشور ناشی می‌شوند، نوعی فشار نهادی و حرفه‌ای برای دقت، احتیاط و پاسخگویی ایجاد می‌کنند. در چنین بستری، حسابرسان برای کاهش ریسک

دعوی قضایی یا مجازات حرفه‌ای، به استفاده از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده روی می‌آورند. این عناصر زبانی، مانند «به نظر می‌رسد»، «احتمالاً»، «ممکن است»، یا «تا جایی که اطلاعات در دسترس بوده»، به گوینده اجازه می‌دهند که درجه قطعیت گزاره را کاهش دهد و از تعهد صریح به محتوای آن بپرهیزد. طبق تحلیل فریمن و زاک (۲۰۲۲)، در محیط‌هایی با ریسک بالای حقوقی، گزارش‌های حساب‌رسانی به‌طور چشم‌گیری دارای میزان بالاتری از تضعیف‌گرها هستند و این امر مستقیماً با فشارهای حقوقی مرتبط است.

کاربرد تضعیف‌گرها در گزارش‌های حساب‌رسانی، از منظر زبان‌شناسی انتقادی، نوعی مکانیزم گفتمانی برای کاستن از تعهد معنایی نویسنده نسبت به ادعاهای مطرح‌شده تلقی می‌شود. این ترفند زبانی، به ویژه در جملاتی که ارزیابی‌های قضاوتی یا احتمالی مطرح می‌شود، پررنگ‌تر است. برای مثال، به‌جای جمله‌ای با قطعیت بالا مانند «شواهد دال بر تخلف است»، از عبارت «ممکن است شواهدی بر تخلف وجود داشته باشد» استفاده می‌شود. در چارچوب نظریه فراگفتمان‌های هایلند (۲۰۲۱)، تضعیف‌گرها ابزاری برای تعامل زبانی محسوب می‌شوند که به نویسنده کمک می‌کنند تا از مواجهه مستقیم با مخاطب، به‌ویژه نهادهای ناظر یا مراجع قضایی، اجتناب کند.

هرچند استفاده از تضعیف‌گرها به حساب‌رسان امکان می‌دهد که از پیامدهای احتمالی حقوقی بکاهند، این راهبرد زبانی در بلندمدت ممکن است پیامدهای منفی بر اعتماد حرفه‌ای و شفافیت اطلاعاتی داشته باشد. از منظر ذی‌نفعان بازار، گزارش‌های حساب‌رسانی با سطح بالای تضعیف‌گرها ممکن است نامفهوم‌تر، کم‌اطمینان‌تر و گاه حتی گمراه‌کننده تلقی شوند (جانسون و همکاران، ۲۰۲۴). برای بررسی این موضوع فرضیه شماره یک شکل می‌گیرد تا مشخص گردد آیا حساب‌رسان مستقل در ایران از فراگفتمان‌های تضعیف‌گر در جهت دوری از تعهدات حقوقی استفاده می‌نمایند. فرضیه (۱) حساب‌رسان مستقل در گزارش‌های خود بیشتر از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده استفاده می‌کنند تا از تعهدات حقوقی بالقوه بپرهیزند.

### تمرکز مالکیت و فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی

رابطه میان فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی در گزارش‌های حساب‌رسانی و میزان تمرکز مالکیت شرکت‌ها، یکی از جنبه‌های نوین و مهم در تحلیل زبان‌شناختی گزارش‌های مالی است که با بهره‌گیری از رویکرد تحلیل گفتمان انتقادی، به ویژه مدل‌های فراگفتمانی هایلند، می‌توان به درک عمیق‌تری از آن دست یافت. فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی شامل نشانگرهای نگرشی، خودذکرگری، مخاطب‌محوری، و درجه قطعیت هستند که نقش کلیدی در شفافیت و متقاعدسازی گزارش‌ایفا می‌کنند (هایلند، ۲۰۰۵). در شرکت‌هایی با تمرکز مالکیت بالا، به‌طور معمول صاحبان عمده سهام دارای دانش تخصصی بیشتر و نفوذ بالاتری در امور شرکت هستند؛ این امر سبب می‌شود حساب‌رسان برای حفظ وجهه حرفه‌ای خود و جلوگیری از سوء برداشت‌ها، از ساختارهای گفتمانی محتاطانه‌تری استفاده کنند. به‌عبارت‌دیگر، در چنین شرکت‌هایی استفاده از زبان غیرمستقیم و تعابیر مشروط (نظیر «ممکن است»، «به نظر می‌رسد») در گزارش‌های حساب‌رسانی بیشتر مشاهده می‌شود تا ضمن حفظ

استقلال حرفه‌ای، سطح تعاملات را نیز مدیریت نمایند (برنان و گیامون سائورین، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، در شرکت‌هایی با پراکندگی مالکیت بالا، حساب‌رسان با مجموعه‌ای از ذی‌نفعان غیرهمگن مواجه هستند که نیاز به اطلاعات دقیق‌تر و شفاف‌تر برای تصمیم‌گیری دارند. در چنین ساختارهایی، گزارش‌های حساب‌رسی با فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی قوی‌تری همراه است؛ به‌گونه‌ای که حساب‌رسان با بهره‌گیری از زبان مستقیم‌تر، کاربرد فراوان‌تر نشانگرهای مشارکتی (نظیر «ما بر این باوریم که...») و کم‌کردن میزان محافظه‌کاری زبانی، تلاش می‌کنند پیام خود را به نحوی قابل درک برای طیف گسترده‌ای از سهامداران منتقل کنند (گارسسیا اوسما و گیامون سائورین، ۲۰۱۱). لذا با توجه به مطالب ارائه فرضیه دوم پژوهش را می‌توان بصورت زیر مطرح نمود:

فرضیه ۲) میزان استفاده از فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی در گزارش‌های حساب‌رسی با میزان تمرکز مالکیت شرکت رابطه معکوس دارد.

### روابط نهادی با دولت و فراگفتمان‌های تقویت‌کننده

شرکت‌هایی که از پیوندهای نهادی قوی با دولت برخوردارند، در بسیاری از موارد به عنوان بازیگران کلیدی در ساختارهای قدرت اقتصادی شناخته می‌شوند. این پیوندها می‌توانند به اشکال مختلفی چون مالکیت دولتی، حضور مقامات سابق در هیئت‌مدیره، یا وابستگی به منابع بودجه‌ای و اطلاعاتی دولت بروز یابند. چنین ساختاری نه تنها بر عملکرد مالی و راهبردی این شرکت‌ها تأثیرگذار است، بلکه نوع زبان به‌کاررفته در گزارش‌های مالی، به‌ویژه گزارش‌های حساب‌رسی، را نیز متأثر می‌سازد. بر این اساس، فراگفتمان‌هایی که در گزارش‌های حساب‌رسی این شرکت‌ها مشاهده می‌شود، بیش از آنکه بازتابی از ارزیابی‌های حرفه‌ای و مستقل باشد، متکی بر منطق مشروعیت‌بخشی و انطباق با انتظارات ساختار قدرت است. یافته‌های چن و لی (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که حساب‌رسان در مواجهه با شرکت‌های دارای وابستگی نهادی به دولت، از گفتمان‌هایی استفاده می‌کنند که تأکید اصلی آن بر اطمینان‌بخشی نهادی و کاهش تنش‌های احتمالی با ذی‌نفعان حکومتی است. در این چارچوب، فراگفتمان حاکم، نه منتقدانه یا تحول‌گرا، بلکه سازگار با گفتمان رسمی قدرت و محافظه‌کارانه است. در این زمینه، نوع فراگفتمان به‌کاررفته در گزارش‌های حساب‌رسی شرکت‌های برخوردار از حمایت نهادی، معمولاً در چارچوب فراگفتمان‌های محافظه‌کارانه یا «تطبیقی» قابل تحلیل است. در پژوهش علی‌نژاد و همکاران (۲۰۲۲) که با بهره‌گیری از تحلیل محتوای گزارش‌های حساب‌رسی شرکت‌های شبه‌دولتی در ایران انجام شده، مشاهده می‌شود که اصطلاحاتی همچون «در حدود قابل قبول»، «به نظر نمی‌رسد که...» و «شواهدی مشاهده نگردید» به‌صورت معناداری بیشتر از گزاره‌هایی مانند «نقض استاندارد» یا «عدم شفافیت اطلاعاتی» به‌کار رفته‌اند. این الگوی زبانی در چارچوب نظریه فراگفتمان‌های هایلند (۲۰۲۱)، نشانه‌ای از استفاده از فراگفتمان‌های تعدیلی و وجه‌دار است که کارکرد اصلی آن‌ها، کاهش بار داوری و همسویی با فضاهای نهادی قدرت است (علی‌نژاد و همکاران، ۲۰۲۲ و هایلند، ۲۰۲۴). فرضیه سوم این پژوهش با در نظر گرفتن این وجه فراگفتمان‌ها بصورت زیر تنظیم گردیده است:

فرضیه ۳) در گزارش‌های حساب‌رسی شرکت‌های دارای روابط نهادی قوی‌تر با دولت، استفاده

از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده کمتر از سایر شرکت‌ها است.

### سابقه حسابرسی و فراگفتمان‌های ارجاع به خود

یکی از مؤلفه‌های مهم تأثیرگذار بر سبک گزارش‌نویسی حساب‌رسان، سابقه و تجربه حرفه‌ای آن‌هاست. حساب‌رسانی که سابقه بیشتری در حرفه دارند، نه تنها با پیچیدگی‌های فنی حسابرسی آشنا تر هستند، بلکه درک عمیق‌تری از پویایی‌های ارتباطی با ذی‌نفعان و الزامات نهادی دارند. در چارچوب نظریه فراگفتمان‌های هایلند (۲۰۲۱)، یکی از ابعاد مهم سبک نوشتار حرفه‌ای، ارجاع به خود است؛ یعنی زمانی که نویسندگان (در اینجا، حساب‌رسان) به طور مستقیم یا ضمنی، خود را در متن گزارش نمایان می‌سازد. این ارجاعات می‌تواند از طریق فراگفتمان‌هایی مانند «ما بر این باوریم»، «حساب‌رسان دریافته‌اند» یا «در بررسی‌های ما مشخص شد» صورت گیرد. پژوهش نوروزی و همکاران (۲۰۲۰) در بررسی ۱۵۰ گزارش حسابرسی در ایران نشان داد که حساب‌رسان با سابقه بالا (بیش از ۱۰ سال تجربه)، تمایل بیشتری به استفاده از ارجاع‌های غیرمستقیم به خود دارند و از ضمائر اول شخص به ندرت استفاده می‌کنند؛ در حالی که حساب‌رسان کم‌تجربه‌تر در بسیاری از موارد از ساختارهای ارجاعی مستقیم بهره می‌گیرند. این تمایز زبانی، بازتابی از استراتژی‌های مدیریت ریسک و تثبیت وجهه حرفه‌ای در نوشتار است.

ارجاع به خود در متون حسابرسی، نوعی فراگفتمان تعاملی محسوب می‌شود که بر ساخت رابطه میان نویسندگان و مخاطب تمرکز دارد. در گزارش‌های حسابرسی، ارجاع به خود نه تنها بازتابی از جایگاه حساب‌رسان به عنوان یک مرجع متخصص است، بلکه ابزاری برای اعمال اقتدار، مسئولیت‌پذیری و در برخی موارد، کاهش ابهام معنایی تلقی می‌شود. با این حال، شدت و شیوه به کارگیری این فراگفتمان، با میزان تجربه حساب‌رسان رابطه معناداری دارد. یافته‌های پژوهش لی (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که حساب‌رسان با سابقه به دلیل آشنایی بیشتر با پیامدهای حقوقی و حرفه‌ای گزارش، تمایل کمتری به استفاده از ارجاع مستقیم به خود دارند و بیشتر از ساختارهای مجهول یا ترکیبات غیرشخصی مانند «یافته‌ها نشان می‌دهد که...» یا «شواهد مؤید آن است که...» بهره می‌برند. در مقابل، حساب‌رسان کم‌تجربه‌تر برای ایجاد نوعی اقتدار ارتباطی، از ضمائر اول شخص جمع و اصطلاحاتی چون «ما تشخیص دادیم»، «ما بررسی کردیم» استفاده می‌کنند. از منظر نظریه فراگفتمان‌های هایلند، این وضعیت بازتابی از رابطه پیچیده میان تعامل‌گرایی و تخصص‌گرایی در نوشتار حرفه‌ای است. از این سو جهت بررسی سابقه حساب‌رسان با نوع فراگفتمان‌ها فرضیه زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه ۴) حساب‌رسان با سابقه، بیشتر از فراگفتمان‌های ارجاع به خود استفاده می‌کنند که نشان‌دهنده اطمینان حرفه‌ای بالاتر است.

### پیشینه پژوهش

در مطالعه‌ای که توسط لیو و کوئن (۲۰۲۳) انجام شد، نشان داده شد که در کشورهایی با ساختار حقوقی سخت‌گیرانه‌تر، حساب‌رسان از تضعیف‌گرها بیشتر استفاده می‌کنند و حتی در

گزارش‌های مشروط نیز از زبان محافظه‌کارانه‌تری بهره می‌برند. آنان به‌طور خاص تأکید کردند که حسابرسان در چنین محیط‌هایی کمتر از اصطلاحات قطعی مانند «نقض استاندارد» یا «اطلاعات گمراه‌کننده» استفاده کرده و ترجیح می‌دهند از عباراتی مانند «اطلاعات به‌طور کامل تأیید نشد» یا «شواهد کافی مشاهده نشد» بهره گیرند.

در مطالعه‌ای که توسط جانسون و همکاران (۲۰۲۴) در مورد درک سرمایه‌گذاران از زبان گزارش‌های حسابرسی انجام شد، مشخص شد که استفاده زیاد از تضعیف‌گرها با کاهش درک‌پذیری و قابلیت اتکای گزارش همبستگی منفی دارد. از این منظر، اگرچه تضعیف‌گرها ابزاری کارآمد برای پوشش ریسک حقوقی هستند، اما از منظر حرفه‌ای، ممکن است به تضعیف کارکرد نظارتی و شفاف‌سازی گزارش حسابرسی منجر شوند.

مطالعه چانگ و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که تمرکز یا پراکندگی مالکیت نه‌تنها ساختار حاکمیت شرکتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، بلکه بر سبک نگارش گزارش‌های حسابرسی و میزان بهره‌گیری از فراگفتمان‌های تعاملی نیز اثرگذار است.

وو (۲۰۰۷) در بررسی فراگفتمان در متون حسابداری نشان داد که نحوه بیان گزارش مالی می‌تواند به‌طور معناداری درک مخاطب را از وضعیت مالی شرکت تحت تأثیر قرار دهد. یافته‌ها او به‌روشنی نشان می‌دهد که زبان، فراتر از ابزاری صرف برای گزارشگری، نقش فعالی در شکل‌گیری درک و تصمیم‌گیری مخاطبان ایفا می‌کند.

نتایج تحقیق وانگ (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که گزارش‌هایی که در آن‌ها ارجاع مستقیم به حسابرس زیاد بوده است، در ارزیابی سرمایه‌گذاران از قابلیت اتکا و بی‌طرفی گزارش، نمرات پایین‌تری کسب کرده‌اند؛ در حالی که گزارش‌های بدون ارجاع یا با ارجاع غیرشخصی، به‌عنوان معتبرتر و حرفه‌ای‌تر ارزیابی شده‌اند.

بایبر و فینگان (۲۰۰۹) اشاره می‌کنند، سبک نگارشی یکی از شاخص‌های مهم تمایز متون رسمی و تخصصی است. بررسی نحوه استفاده از عناصر فراگفتمانی می‌تواند به پژوهشگر کمک کند تا الگوهای خاصی از سبک نگارش را که در سازمان‌های حسابرسی متفاوت رایج است، شناسایی نماید. برای مثال، یک شرکت حسابرسی بین‌المللی ممکن است از زبان رسمی‌تر و ساختارهای فراگفتمانی انسجام‌بخش‌تری استفاده کند، در حالی که گزارش‌های صادره از مؤسسات کوچک‌تر ممکن است ساده‌تر، شفاف‌تر یا حتی شخصی‌تر باشند.

بادکوبه و اسماعیازاده (۱۴۰۰)، پژوهشی با رویکردی ترکیبی از تحلیل پوششی داده‌ها و تحلیل گفتمان انتقادی به بررسی بازنمایی ایدئولوژیک در گزارش‌های مالی صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک پرداخته است (دوره زمانی: بهار ۱۳۹۷ تا بهار ۱۳۹۹). در این تحقیق، با استفاده از DEA، صندوق‌ها به دو گروه کارا و ناکارا تفکیک شدند و سپس محتوای گزارش‌های مالی آن‌ها از نظر کاربرد کلمات مثبت و منفی مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد بین میانگین تعداد کلمات مثبت و منفی در گزارش‌های دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد. این یافته حاکی از آن است که نهادهای ناکارا ممکن است با به‌کارگیری گفتمان‌های احتیاط‌آمیز یا منفی‌تر، به توجیه عملکرد خود

پردازند، درحالی‌که نهادهای کارا از زبان مثبت‌تری برای تقویت اعتماد استفاده می‌کنند. پژوهش مسلمی و همکاران (۱۳۹۹) در حوزه تحلیل گفتمان انتقادی گزارش‌های مالی، نشان می‌دهد که متون رسمی مانند گزارش هیئت مدیره بانک‌ها، حامل گفتمان‌های ایدئولوژیک پنهانی هستند. مطالعه آنها بر گزارش بانک اقتصاد نوین (۱۳۹۵) آشکار ساخت که علیرغم استفاده ظاهری از گفتمان رونق و امید، گفتمان مسلط زیرین، گفتمان رکود و فرودستی است. این تناقض گفتمانی تحت تأثیر عواملی مانند ساختار قدرت (مدیران، سهامداران، دولت) و ویژگی‌های حکمرانی شرکتی شکل می‌گیرد. این تحقیق بر نقش تحلیل گفتمان انتقادی در آشکارسازی روابط قدرت و سوگیری‌های پنهان در گزارش‌های مالی تأکید دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

برای بررسی چهار فرضیه ارائه‌شده که همگی در حوزه گفتمان‌شناسی گزارش‌های حساب‌رسی قرار دارند، روش تحقیق ترکیبی با رویکرد تحلیل محتوا و کمی خواهد بود. بخش محتوایی تحقیق بر اساس چارچوب فراگفتمانی هایلند (هایلند، ۲۰۲۱) طراحی می‌شود که امکان استخراج نظام‌مند فراگفتمان‌های تقویت‌کننده، تضعیف‌کننده، تعاملی، و ارجاع به خود را فراهم می‌کند. در این چارچوب، هر نوع فراگفتمان با مجموعه‌ای از شاخص‌های زبانی و واژگانی مشخص کدگذاری شده و با روش تحلیل محتوا قابل استخراج از متن گزارش‌های حساب‌رسی است. جدول شماره (۱) چارچوب فراگفتمان هایلند را نشان می‌دهد.

جدول ۱: چارچوب فراگفتمان هایلند

نوع فراگفتمان	تعریف	کارکرد اصلی	کاربرد در نوشتار حساب‌رسی	نمونه‌ها (انگلیسی)
تقویت‌کننده	واژگانی که قطعیت نویسنده را نشان می‌دهند و از ادعاها به صورت قاطع دفاع می‌کنند.	بیان اطمینان و تأکید بر درستی یک گزاره یا نظر	«بدیهی است که...»، «بدون تردید...»	clearly, obviously, certainly
تضعیف‌کننده	واژگانی که سطحی از عدم قطعیت را به ادعا می‌افزایند و فضا را برای تفسیر باز می‌گذارند.	نشان دادن احتیاط، پرهیز از قطعیت مطلق، حفظ انعطاف‌پذیری در ادعاها	«ممکن است»، «احتمال دارد که...»	might, perhaps, possibly
تعاملی	ابزارهایی که ارتباط بین نویسنده و خواننده را مدیریت می‌کند	دعوت به توجه، جلب مشارکت مخاطب، هدایت درک خواننده	«قابل توجه است که...»، «در نظر بگیرید که...»	consider, note that, you can see
ارجاع به خود	استفاده نویسنده از ضمیر برای اشاره به خود در متن	نشان دادن نقش نویسنده در تولید متن و ایجاد صدای شخصی	«ما دریافتیم...»، «در بررسی ما مشخص شد...»	I, we, my, our

جامعه آماری این پژوهش شامل گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۴۰۲ می‌باشد. از این جامعه، یک نمونه هدفمند و متوازن انتخاب گردید. نمونه‌ای از شرکت‌های بورسی که دارای تنوع مالکیتی، تفاوت در سطح تمرکز مالکیت، سابقه حسابرسی و ارتباط نهادی با دولت باشند. جهت تعیین تعداد نمونه از روش حذف سیستماتیک با تعیین معیارهای زیر استفاده شد:

- ۱) قبل از سال ۱۳۹۶ وارد بورس اوراق بهادار شده باشند.
  - ۲) جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها نباشند.
  - ۳) تا سال ۱۴۰۲ در بورس فعال بوده باشند (دارای وقفه معاملاتی بیش از ۳ ماه)
  - ۴) اطلاعات شرکت در دسترس باشد.
- جدول شماره (۲) براساس غربالگری جامعه آماری جهت بدست آوردن نمونه مورد نظر بدست آمده است و در نتیجه آن تعداد ۱۳۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردیدند.

جدول ۲: روش حذف سیستماتیک تعیین نمونه پژوهش

۳۵۷	تعداد شرکت‌ها در پایان سال ۱۴۰۲ که قبل از سال ۱۳۹۶ وارد بازار بورس شده‌اند
۱۱۳	تعداد شرکت‌هایی که مابین ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲ از بورس خارج شده‌اند
۵۰	شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها
۵۳	شرکت‌ها با وقفه معاملاتی بیش از سه ماه
۵	شرکت‌ها با عدم دسترسی به اطلاعات
۱۳۶	نمونه مورد نظر

متن گزارش‌های حسابرسی به‌ویژه بخش «نظر حسابرسان» و «بندهای توضیحی» مورد تحلیل قرار گرفته و فراوانی انواع فراگفت‌ها در آن‌ها استخراج گردید. برای تضمین دقت، تحلیل توسط دو کدگذار مجزا انجام شده و پایایی بین کدگذاران از طریق ضریب پایایی کاپای کوهن محاسبه شد و در هر چهار دسته ضریب بالای ۰/۶۵ بدست آمد. که نشان از توافق خوب می‌باشد.

در بخش کمی پژوهش، متغیرهای ساختاری، تمرکز مالکیت، سابقه حسابرسان، نوع مالکیت شرکت، و سطح ریسک قانونی از منابعی مانند سامانه کدال، اطلاعات صورت‌های مالی، ترکیب سهامداران، و داده‌های جامعه حسابداران رسمی استخراج گردید. متغیرها در مقیاس‌های نسبی، ترتیبی یا اسمی اندازه‌گیری شده و به کمک نرم‌افزار آماری SPSS مورد تحلیل قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌های رابطه‌ای، از تحلیل همبستگی و آزمون‌های رگرسیون پواسون استفاده گردید. جدول شماره (۳) جدول عملیاتی سازی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۳: جدول تعریف عملیاتی متغیرها پژوهشی

ردیف	متغیر	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی	نوع مقیاس	ابزار گردآوری داده
۱	فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده	عناصر زبانی که درجه قطعیت یک گزاره را کاهش داده و تعهد گوینده به آن را محدود می‌کنند (Hyland, ۲۰۲۱).	تعداد واژگان یا عبارات تضعیف‌کننده (مانند: ممکن است، احتمالاً، به نظر می‌رسد) در متن گزارش حساب‌رسی	نسبی	تحلیل محتوای گزارش حساب‌رسی (بخش اظهار نظر و توضیحات)
۲	تعهدات حقوقی حساب‌رسان	میزان احتمال قرار گرفتن حساب‌رسان در معرض دعوی قانونی یا برخورد‌های حرفه‌ای در اثر صدور گزارش	متغیر ترکیبی شامل: سابقه شکایت حقوقی علیه حساب‌رسان و جریمه‌های حساب‌رسان از سازمان بورس. $LLS = \frac{Norm(Litigation_i) + Norm(Penalty_i)}{2}$ ابتدا نرمال‌سازی شده و سپس جمع زده می‌شود	ترتیبی / فاصله‌ای	داده‌های کدال، سوابق دعوی حرفه‌ای
۳	فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی	ابزارهایی برای درگیر کردن خواننده و نمایش دیدگاه‌های نویسنده، شامل attitude markers reader pronouns self-mentions	تعداد این فراگفتمان‌ها در متن گزارش (بر اساس لیست Hyland)	نسبی	تحلیل محتوای گزارش حساب‌رسی (بخش اظهار نظر و توضیحات)
۴	تمرکز مالکیت	میزان در اختیار بودن سهام شرکت توسط تعداد محدودی از سهامداران عمده	شاخص هر فیندال-هیرشمن (HHI) $HHI = \sum_{j=1}^n (S_j)^2$ سهام مالکیت سهامدار $j$ (به درصد) = $S_j$ %تعداد سهامداران عمده با مالکیت بیش از ۵ = $n$	نسبی	صورت‌های مالی، سامانه کدال
۵	روابط نهادی با دولت	میزان مالکیت یا کنترل شرکت توسط نهادهای دولتی یا شبه‌دولتی	متغیر طبقه‌ای: شرکت دولتی / شبه‌دولتی / خصوصی (کدگذاری طبق ترکیب سهامداران) کمتر از ۲۰٪: سهام دولتی = خصوصی (۰) بین ۲۰٪ تا ۵۰٪: سهام دولتی = شبه دولتی (۱) بیش از ۵۰٪: سهام دولتی = دولتی (۲)	اسمی	ترکیب اطلاعات سامانه کدال و بررسی ترکیب سهامداران
۶	فراگفتمان‌های تقویت‌کننده	عناصر زبانی که قطعیت نویسنده را در گزارش افزایش می‌دهند، مانند obviously, clearly we conclude that	تعداد این عناصر در متن گزارش حساب‌رسی	نسبی	تحلیل محتوای گزارش حساب‌رسی (بخش اظهار نظر و توضیحات)
۷	سابقه حساب‌رسان	میزان تجربه حرفه‌ای حساب‌رسان در سطح فردی یا نهادی	سال تأسیس مؤسسه حساب‌رسی یا سابقه حساب‌رسی شرکت‌های بورسی	فاصله‌ای	اطلاعات جامعه حسابداران رسمی / کدال

تجزیه و تحلیل محتوای گزارش	نسبی	تعداد self-mentions در متن گزارش	کاربرد ضمیر یا عباراتی که حضور حسابرس را در متن نشان می‌دهند، مانند «ما بررسی کردیم»، «نظر ما این است»	فراگفت‌مان‌های ارجاع به خود	۸
----------------------------	------	----------------------------------	--	-----------------------------	---

$$LLS = \frac{\text{Norm (Litigation)} + \text{Norm (Penalty)}}{2}$$

در نهایت، نتایج تحلیل کمی با یافته‌های زبان‌شناختی ترکیب شده و در یک بحث تفسیری قرار می‌گیرند. این روش تحقیق با تکیه بر تحلیل علمی زبان و ساختارهای فراگفت‌مانی، نه تنها به آزمون تجربی فرضیات پژوهش کمک می‌کند، بلکه می‌تواند الگوهای ارتباطی و راهبردهای زبانی حسابرسان را در مواجهه با ریسک‌ها، نوع مالکیت، یا سابقه حرفه‌ای به‌طور عمیق‌تری تبیین کند. پژوهش حاضر از نظر روش‌شناسی در دسته تحقیقات کاربردی با رویکرد توصیفی-تحلیلی و ابزار تحلیل محتوا قرار می‌گیرد و می‌تواند به درک بهتر از نحوه شکل‌گیری معنا، تعهد و مخاطب‌سازی در گزارش‌های رسمی مالی کمک کند. مدل‌های رگرسیونی فرضیه‌های به شرح روابط ۱ تا ۴ می‌باشد:

مدل (۱)

$$HM_i = \beta_0 + \beta_1 LL_i + \beta_2 E_i + \beta_3 AFS_i + \beta_4 I_i + \beta_5 AO_i + \varepsilon_i$$

مدل (۲)

$$IM_i = \beta_0 + \beta_1 OC_i + \beta_2 S_i + \beta_3 I_i + \beta_4 E_i + \varepsilon_i$$

مدل (۳)

$$BM_i = \beta_0 + \beta_1 GR_i + \beta_2 S_i + \beta_3 I_i + \beta_4 E_i + \varepsilon_i$$

مدل (۴)

$$SM_i = \beta_0 + \beta_1 E_i + \beta_2 S_i + \beta_3 I_i + \beta_4 OC_i + \varepsilon_i$$

که در مدل‌های فوق:

$HM_i$  (Hedge Metadiscourse): میزان فراگفت‌مان‌های تضعیف‌کننده به عنوان متغیر

وابسته فرضیه اول.

$LL_i$  (Legal Liabilities): تعداد تعهدات حقوق حسابرسان به عنوان متغیر مستقل فرضیه اول.

$IM_i$  (Interactive Metadiscourse): میزان فراگفت‌مان‌های تعاملی-مشارکتی به عنوان

متغیر وابسته فرضیه دوم.

$OC_i$  (Ownership Concentration): میزان تمرکز مالکیت شرکت به عنوان متغیر مستقل

فرضیه دوم.

$OC_i$  (Booster Metadiscourse): میزان استفاده از فراگفت‌مان‌های تقویت‌کننده به عنوان

متغیر وابسته فرضیه سوم.

متغیر مستقل فرضیه سوم.  $GR_i$  (Governmental Relationship): متغیر ساختگی روابط نهادی با دولت به عنوان

متغیر مستقل فرضیه سوم.  $SM_i$  (SelfMention): میزان استفاده از فراگفتمان‌های ارجاع به خود به عنوان متغیر وابسته فرضیه چهارم.

$E_i$  (Experience): تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل فرضیه چهارم.

$AFZ_i$  (Audit Firm Size): اندازه شرکت حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی. شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر احتمالاً رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری دارند و با مشتریان پریسک کمتر کار می‌کنند.

$I_i$  (Industry): نوع صنعت مشتری به عنوان متغیر کنترلی. برخی صنایع (برای مثال مالی، دارویی) به طور ذاتی ریسک حقوقی بالاتری دارند و ممکن است باعث تغییر سبک گزارش نویسی حسابرسان شوند.

$AO_i$  (Audit Opinion): نوع اظهار نظر حسابرس به عنوان متغیر کنترلی در این مدل. گزارش‌هایی با نوع اظهار نظرهای مشروط، مردود، عدم اظهار نظر و مقبول همراه زبان گزارش نویسی خاصی می‌تواند باشد.

$S_i$  (Size): اندازه شرکت به عنوان متغیر کنترلی. شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً ساختار سازمانی پیچیده‌تری دارند، حساسیت بیشتری از طرف ذی‌نفعان و حسابرسان تجربه می‌کنند، و در نتیجه زبان گزارش حسابرسی آن‌ها ممکن است رسمی‌تر، استانداردتر یا متفاوت باشد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره (۴) آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کمی مورد استفاده در پژوهش را نشان می‌دهد آمار مربوط به ۱۳۶ شرکت نمونه طی دوره زمانی بین ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲ می‌باشد.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	ضریب تغییرات
فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده	۴/۹۸	۲/۲۲	۱	۱۱	۰/۴۵
تعهدات حقوقی حسابرسان	۱/۸۸	۱/۳۱	۰	۶	۰/۶۹
فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی	۷/۰۱	۲/۶۸	۱	۱۶	۰/۳۸
تمرکز مالکیت	۴۷/۷۱	۲۴/۰۹	۱۰/۵۱	۸۹/۴۱	۰/۵۰
فراگفتمان‌های تقویت‌کننده	۵/۷۶	۲/۳۵	۰	۱۱	۰/۴۱
فراگفتمان‌های ارجاع به خود	۴/۰۶	۲/۱۰	۰	۹	۰/۵۲
سابقه حسابرس	۱۸/۱۰	۸/۳۴	۳	۳۴	۰/۴۶
اندازه مؤسسه حسابرسی	۵۹/۲۴	۷۴/۲۱	۵	۲۹۰	۱/۲۵
اندازه شرکت (Ln دارایی‌ها)	۱۲/۱۰	۰/۹۷	۹/۵۹	۱۴/۸۸	۰/۰۸

در اینجا برای بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهشی با توجه به متغیرهای وابسته (تعداد دفعات به کارگیری فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده، تعاملی-مشارکتی، تقویت‌کننده و ارجاع به خود) و

فرض اینکه از توزیع پواسون پیروی می‌کنند با میانگین و واریانس نسبتاً نزدیک از مدل رگرسیونی پواسون استفاده شده است. پیش از تحلیل ضرایب مدل‌های رگرسیون پواسون، آزمون‌های بررسی پراکندگی بیش از حد انجام شد. نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی و محاسبه آماره پراکندگی (مقدار  $\alpha$  در مدل دوجمله‌ای منفی) برای هر چهار مدل نشان داد که مقدار آماره پراکندگی در محدوده ۰/۸۵ تا ۱/۱۵ قرار دارد که بیانگر عدم وجود پراکندگی بیش از حد معنادار است. همچنین، آزمون نسبت درست‌نمایی بین مدل پواسون و مدل دوجمله‌ای منفی برای هیچ‌یک از مدل‌ها معنادار نبود یعنی ( $p\text{-value} < 0.05$ ). بنابراین، مدل رگرسیون پواسون برای داده‌های پژوهش برازش مناسبی دارد و نیازی به استفاده از مدل‌های جایگزین مانند دوجمله‌ای منفی نیست.

همچنین نتایج بررسی همخطی نشان می‌دهد. همان‌طوریکه در جدول شماره (۵) مشاهده می‌شود، مقادیر عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرهای مستقل کمتر از ۳ است که نشان‌دهنده عدم وجود همخطی شدید بین متغیرها می‌باشد. همچنین شاخص وضعیت محاسبه‌شده برابر ۱۵ بوده که تأیید دیگری بر مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل رگرسیونی می‌باشد. جدول شماره (۵) معیارهای برازش چهار مدل رگرسیون پواسون را نیز ارائه می‌دهد. مقادیر (Log-Likelihood, AIC و BIC) برای هر مدل محاسبه شده است. همچنین آزمون نسبت درست‌نمایی (LR Test) نسبت به مدل تنها با عرض از مبدأ، برای تمام مدل‌ها معنادار بوده ( $p\text{-value} > 0.01$ ) که نشان‌دهنده برازش بهتر مدل‌های کامل است. مقدار Pseudo  $R^2$  نیز در دامنه ۰/۲۵ تا ۰/۴۰ قرار دارد که حاکی از قدرت توضیح‌دهندگی مناسب مدل‌ها می‌باشد. نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی با الگوریتم نیتون رافسون برای فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره (۵) آورده شده است.

در فرضیه اول، الگوریتم تخمین زن در ۳ مرحله به همگرایی رسیده است و نشان‌دهنده پایداری مدل می‌باشد. تفسیر ضرایب و معناداری آماری نشان می‌دهد افزایش تعهدات حقوقی منجر به افزایش معنادار استفاده از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده می‌شود بطوریکه با افزایش یک واحد در تعهدات حقوقی، میانگین تعداد فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده حدود ۶/۵ درصد افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود همچنین سابقه بیشتر حسابرس منجر به استفاده بیشتر از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده می‌گردد و در صنایع با ریسک حقوقی بالا، حسابرسان بطور معناداری بیشتر از این نوع فراگفتمان‌ها استفاده می‌کنند.

نتایج آزمون مدل رگرسیونی فرضیه دوم، که با الگوریتم تخمین زن در ۲ مرحله به همگرایی رسیده است نشان از پایداری مدل دارد. تفسیر ضرایب و معناداری آماری نشان می‌دهد با مقدار احتمال ۰/۴۰۸، نمی‌توان گفت که تمرکز مالکیت تأثیر معناداری بر استفاده از فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی دارد لذا فرضیه دوم تأیید نمی‌شود. براساس نتایج این جدول هر چه شرکت بزرگتر باشد، احتمال استفاده از فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی بیشتر خواهد بود.

جدول ۵: نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی

آزمون مدل‌های پژوهشی			
فرضیه اول - متغیر وابسته: فراگفتمان تضعیف‌کننده			
Log-Likelihood= 41/431- AIC= 82/692 BIC= 50/710		LR Test ( $\chi^2$ )= 32/85 Pseudo R <sup>2</sup> (McFadden)= 32/0	
مقدار احتمال	آماره Z	ضریب	متغیر
۰/۰۲۹	۲/۱۷۲	۰/۰۶۵	VIF= ۲/۴۵ تعهدات حقوقی
۰/۰۰۰	۹/۸۳۲	۰/۰۳۹	سابقه حساب‌رس
۰/۰۷۹	۱/۷۵۵	۰/۰۰۰	اندازه موسسه حساب‌رسی
۰/۰۰۱	۳/۱۶۷	۰/۲۴۵	ریسک حقوقی صنعت
۰/۰۰۰	۷/۲۷۴	۰/۳۱۱	نوع اظهار نظر حساب‌رس
فرضیه دوم - متغیر وابسته: فراگفتمان تعاملی-مشارکتی			
Log-Likelihood= 44/341- AIC=88/690 BIC=20/705		LR Test ( $\chi^2$ )= 45/79 Pseudo R <sup>2</sup> (McFadden)=28/0	
۰/۴۰۸	۰/۸۲۷	۰/۰۰۱	VIF= ۱/۸۲ تمرکز مالکیت
۰/۰۰۰	۱۵/۶۷۱	۰/۱۴۱	اندازه شرکت
۰/۲۱۲	۱/۲۴۵	۰/۰۸۲۲	ریسک حقوقی صنعت
۰/۰۸۲	۱/۷۳۸	۰/۰۰۶	سابقه حساب‌رس
فرضیه سوم - متغیر وابسته: فراگفتمان تقویتی			
Log-Likelihood= 60/317- AIC= 20/643 BIC= 52/657		LR Test ( $\chi^2$ )= 18/72 Pseudo R <sup>2</sup> (McFadden)=25/0	
۰/۰۸۴	۱/۷۲۷	۰/۱۲۷	VIF= ۱/۷۵ رابطه با دولت
۰/۰۰۰	۱۶/۸۹۲	۰/۱۳۳	اندازه شرکت
۰/۵۰۸	۰/۶۶۱	۰/۰۴۹	ریسک حقوقی صنعت
۰/۵۴۱	۰/۶۱۰	۰/۰۰۲	سابقه حساب‌رس
فرضیه چهارم - متغیر وابسته: فراگفتمان ارجاع به خود			
Log-Likelihood= 82/294- AIC= 64/597 BIC= 96/611		LR Test ( $\chi^2$ )=90/88 Pseudo R <sup>2</sup> (McFadden)=40/0	
۰/۰۲۹	۲/۱۷۶	۰/۰۱۰	VIF=۲/۱۰ سابقه حساب‌رس
۰/۰۰۰	۷/۷۹۸	۰/۰۹۳	اندازه شرکت
۰/۳۷۰	-۰/۸۹۴	-۰/۰۷۸	ریسک حقوقی صنعت
۰/۲۸۳	۱/۰۷۳	۰/۰۰۱	تمرکز مالکیت

یافته‌های حاصل از تخمین مدل برای فرضیه سوم با همگرایی ۳ مرحله‌ای، نشان می‌دهد که بین روابط نهادی حسابرسان با دولت و میزان استفاده آنان از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده در گزارش‌های حسابرسی، رابطه‌ای معنادار در سطح ۵ درصد وجود ندارد. ضریب مثبت متغیر روابط نهادی ۰/۱۲۷، گرچه از نظر آماری در سطح ۵ درصد معنادار نیست، اما در سطح اطمینان ۱۰ درصد می‌تواند حاکی از نوعی تأثیر مثبت ضعیف بر استفاده از زبان تقویتی باشد. این یافته به نوعی خلاف انتظار اولیه فرضیه پژوهش است، که بر کاهش استفاده از فراگفتمان‌های تقویتی در شرایط روابط نهادی قوی‌تر تأکید داشت. همچنین یافته‌ها نشان داد که اندازه شرکت (لگاریتم طبیعی دارایی‌ها) رابطه‌ای مثبت و بسیار معنادار با استفاده از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده دارد (ضریب ۰/۱۳۳، سطح معناداری برابر تقریباً صفر).

مدل رگرسیون پواسون برای فرضیه چهارم، با پایداری ضرایب مدل در ۲ مرحله، نشان می‌دهد که سابقه حسابرسی دارای تأثیر مثبت و معناداری با احتمال ۲/۹ درصد بر تعداد فراگفتمان‌های ارجاع به خود دارد و حاکی از تایید فرضیه چهارم است همچنین اندازه شرکت نیز از نظر آماری به شدت بر این نوع فراگفتمان‌ها تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر، در شرکت‌های بزرگ‌تر و حسابرسان باتجربه‌تر تمایل دارند بیشتر در گزارش‌های حسابرسی از فراگفتمان‌های ارجاع به خود استفاده نمایند. بخش شامل ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها می‌باشد در این بخش ابتدا فرضیه‌ها (یا در پژوهش کیفی اهداف)، بعد از آن نوع آزمون آماری و جدول سپس تحلیل جدول در زیر هر جدول ارائه شود.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحلیل رگرسیون خطی فرضیه اول نشان داد که بین تعداد تعهدات حقوقی بالقوه حسابرسان و میزان استفاده از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده در گزارش‌های حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این یافته با مطالعات پیشین از جمله پژوهش گلفام و همکاران (۱۳۹۸) همسو است که نشان دادند در محیط‌های دارای ریسک حقوقی بالا، حسابرسان از زبان محافظه‌کارانه‌تری استفاده می‌کنند. در پژوهش‌های بین‌المللی نیز، فلاوردیو و وان (۲۰۱۰) گزارش دادند که استفاده از زبان تضعیف‌کننده در گزارش‌های حرفه‌ای حسابرسی، یکی از راهکارهای اجتناب از مسئولیت حقوقی است. لذا این یافته مؤید آن است که زبان و گفتمان در گزارش‌های حسابرسی، نه تنها منعکس‌کننده واقعیت اقتصادی شرکت، بلکه ابزاری برای مدیریت ریسک حقوقی توسط حسابرسان است. همچنین، متغیر کنترلی «اندازه مؤسسه حسابرسی» که بر اساس تعداد کارکنان تعیین شد، اثر معناداری بر متغیر وابسته نداشت، که می‌تواند به یکنواخت بودن سیاست‌های زبانی در مؤسسات بزرگ و کوچک مرتبط باشد.

نتایج تحلیل رگرسیون فرضیه دوم بیانگر عدم وجود رابطه معکوس و معنادار بین میزان تمرکز مالکیت و میزان استفاده از فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی در گزارش‌های حسابرسی

بود. این نتیجه با مطالعاتی مانند پژوهش خانی و دری (۲۰۱۹) همخوانی دارد که اشاره داشتند شرکت‌های با تمرکز مالکیت بالا، فضای بسته‌تری برای تبادل اطلاعات دارند و این فضای بسته در سبک زبانی گزارش‌ها نیز انعکاس می‌یابد. در ادبیات بین‌المللی، مطالعه چن، لای و ما (۲۰۱۸) نیز به نتایج مشابهی دست یافته‌اند؛ آنها معتقدند که در شرکت‌هایی با ساختار متمرکز مالکیت، حساب‌رسان کمتر از زبان تعاملی استفاده می‌کنند، چراکه پاسخگویی به ذی‌نفعان متنوعی وجود ندارد. استفاده از متغیرهای کنترلی مانند «نوع صنعت» و «اندازه شرکت» نیز به تبیین بهتر مدل کمک کرد؛ به‌ویژه اینکه شرکت‌های فعال در صنایع با ریسک حقوقی بالا به‌طور کلی تمایل کمتری به گزارش‌های باز و مشارکتی دارند.

فرضیه سوم پژوهش تأیید نگردید و نتایج نشان داد که در گزارش‌های حساب‌رسی شرکت‌ها، روابط نهادی قوی‌تر با دولت، در میزان استفاده از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده (مثل تعمیم‌دهی یا قطعی‌سازی) تأثیری نداشته است. این یافته با نظریه فشار نهادی دی‌ماجیو و پاول (۱۹۸۳) همخوان است، چراکه شرکت‌های دولتی یا شبه‌دولتی کمتر نیاز به اقناع ذی‌نفعان دارند و بنابراین زبان گزارش‌ها به سمت خنثی‌گرایی و محافظه‌کاری بیشتر میل می‌کند. شواهد مشابهی در پژوهش درخشان و همکاران (۲۰۲۲) نیز یافت شد که نشان دادند گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی از زبان رسمی و خنثی‌تری نسبت به شرکت‌های خصوصی استفاده می‌کنند. همچنین، تأثیر معنادار متغیر کنترلی «نوع اظهار نظر حساب‌رس» نشان داد که در صورت وجود اظهار نظرهای مشروط یا مردود، استفاده از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده بیشتر می‌شود، تا خواننده را به اعتبار نظر حساب‌رس متقاعد سازد.

مدل رگرسیون پواسون برای فرضیه چهارم نشان داد که سابقه حساب‌رس دارای رابطه مثبت و معناداری با میزان استفاده از فراگفتمان‌های ارجاع به خود است. این فراگفتمان‌ها (مانند: «ما بررسی کردیم» یا «دیدگاه ما این است») نشانگر تمایل حساب‌رس به تأکید بر نقش و قضاوت حرفه‌ای خود هستند. این یافته با مطالعاتی مانند لی و همکاران (۲۰۲۳) هماهنگ است که نشان دادند حساب‌رسان با تجربه‌تر به دلیل اطمینان بیشتر، سبک نگارش خودمحورانه‌تری دارند. در فضای داخلی، تحقیق سلیمانی و همکاران (۲۰۲۴) نیز نشان داد که سابقه شغلی بالاتر، به‌ویژه در مؤسسات بزرگ، باعث افزایش اعتماد به نفس در نگارش گزارش‌های حساب‌رسی می‌شود. همچنین، اثر معنادار متغیر کنترلی «اندازه شرکت» نشان می‌دهد که در شرکت‌های بزرگ‌تر، میزان استفاده از این نوع فراگفتمان‌ها بیشتر است، که ممکن است به خاطر پیچیدگی بالاتر و ضرورت تأکید بر نقش حساب‌رس در این نوع شرکت‌ها باشد.

با توجه به نقش مهم گفتمان در شکل‌دهی به درک استفاده‌کنندگان گزارش‌های حساب‌رسی، نهادهای ناظر مانند سازمان حساب‌رسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و بورس اوراق بهادار تهران می‌توانند دستورالعمل‌هایی برای استانداردسازی یا شفاف‌سازی زبان و گفتمان گزارش‌ها تدوین کنند. این دستورالعمل‌ها می‌توانند شامل توصیه‌هایی برای استفاده هدفمند از فراگفتمان‌ها باشند تا از سوءبرداشت، ابهام یا تقلیل مسئولیت کاسته شود. به‌عنوان مثال، استفاده بیش از

حد از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده ممکن است نشان‌دهنده تلاش برای فرار از مسئولیت باشد و در نتیجه، اعتماد ذی‌نفعان را کاهش دهد. همچنین استفاده کنترل‌نشده از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده نیز می‌تواند موجب سوگیری در ارزیابی صورت‌های مالی شود. از این رو، نظارت بر زبان گزارش‌های حسابرسی، به‌ویژه در شرکت‌های بزرگ و دولتی، باید بخشی از فرآیند کنترل کیفیت حرفه‌ای حسابرسان قرار گیرد. تجربه کشورهایمانند کانادا و استرالیا نشان می‌دهد که آموزش سبک نگارش حرفه‌ای در دوره‌های آموزشی حسابرسان تأثیر مثبتی بر کیفیت ارتباطات حسابرسی داشته است (فلوردیو و وان، ۲۰۱۰).

با توجه به اینکه تمرکز مالکیت بالا باعث کاهش شفافیت‌گفتمان در گزارش‌های حسابرسی می‌شود، پیشنهاد می‌شود که نهادهای قانون‌گذار، برای شرکت‌هایی با تمرکز مالکیت بالا، الزامات افشای بیشتری را در نظر بگیرند. این الزامات می‌توانند شامل بیان صریح‌تر مفروضات، افشای قضاوت‌های حرفه‌ای و استفاده از زبان مشارکتی در گزارش‌ها باشند. همچنین توصیه می‌شود که در دوره‌های آموزش حرفه‌ای حسابرسان، به تربیت مهارت‌های نوشتاری و زبانی در شرایط متفاوت مالکیتی پرداخته شود. در برخی کشورها، از جمله بریتانیا، مقررات حاکمیت شرکتی الزامات خاصی برای ارتباطات حسابرسی در ساختارهای مالکیت متمرکز تعیین کرده‌اند (اف. آر. سی، ۲۰۱۸). به‌طور خاص، برای کاهش مخاطرات مربوط به عدم تعادل اطلاعات در شرکت‌های خانوادگی یا با مالکیت عمده دولتی، توصیه می‌شود که هیئت‌مدیره‌ها، کمیته‌های حسابرسی فعال‌تری داشته باشند و فرآیند بررسی گزارش حسابرسان از منظر زبانی نیز انجام گیرد.

نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان باتجربه‌تر، بیشتر از فراگفتمان‌های ارجاع به خود استفاده می‌کنند. این موضوع حاکی از آن است که تجربه حرفه‌ای با افزایش اعتماد به نفس و توانایی در بیان نظرات تخصصی همراه است. بنابراین، سازمان‌های حرفه‌ای حسابرسی باید مسیر رشد حرفه‌ای را برای حسابرسان جوان و کم‌تجربه هموار سازند. برگزاری کارگاه‌هایی در زمینه گفتمان حرفه‌ای، تحلیل گزارش‌های نمونه، و نگارش انتقادی گزارش‌ها می‌تواند به بهبود کیفیت ارتباطی گزارش‌های حسابرسی کمک کند. همچنین پیشنهاد می‌شود که در نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، کیفیت گفتمان گزارش‌ها نیز یکی از شاخص‌های ارزیابی باشد. پژوهش‌های متعددی مانند تحقیق هامفری و همکاران (۲۰۲۰) نشان داده‌اند که سبک زبانی گزارش حسابرسی می‌تواند بر ادراک بازار و تصمیمات سرمایه‌گذاران تأثیرگذار باشد. لذا توجه به این بُعد از گزارش‌گری، می‌تواند نقش مهمی در ارتقاء کیفیت افشا در بازار سرمایه ایران داشته باشد.

با توجه به یافته‌های این پژوهش، پیشنهاد می‌شود که مطالعات آتی به بررسی تعامل بین گفتمان حسابرسی و درک ذی‌نفعان بپردازند. برای مثال، می‌توان پژوهش‌هایی انجام داد که تأثیر سبک زبانی گزارش حسابرسی را بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تحلیل کند. همچنین بررسی تفاوت‌های بین مؤسسات حسابرسی داخلی و بین‌المللی در سبک گفتمان نیز می‌تواند به شناخت بیشتر از استانداردهای حرفه‌ای منجر شود. تحلیل محتوای کیفی گزارش‌های حسابرسی

در صنایع مختلف و با سطوح مختلف ریسک حقوقی نیز می‌تواند شناخت بهتری از راهبردهای زبانی حساب‌رسان فراهم آورد. در نهایت، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌هایی با رویکرد تجربی و با استفاده از داده‌کاوی زبانی و یادگیری ماشین انجام گیرد تا الگوهای پنهان زبانی در گزارش‌های حسابرسی کشف شود. تدوین این بخش از مقاله باید به مباحث زیر به صورت دقیق و خلاصه پرداخته شود.

### ملاحظات اخلاقی

#### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

#### مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان به طور مساوی در مفهوم‌سازی مقاله و نگارش پیش‌نویس‌های اولیه و بعدی آن مشارکت داشتند.

#### تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

#### حامی مالی

مقاله حاضر با حمایت مالی معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب انجام شد.

#### سپاسگزاری

نویسندگان از همه مشارکت‌کنندگان در مطالعه حاضر تشکر می‌کنند. همچنین نویسندگان از داوران برای نظرات سازنده‌شان تشکر ویژه دارند.

#### منابع

اسدی مشیزی، محمدحسین؛ حاجیها، زهره و جعفری، سیده محبوبه. (۱۳۹۹). الگوبندی عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری در شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۷): ۱۳۹-۱۶۸.

<https://sanad.iau.ir/Journal/faar/Article/1073914>

اسکندری، احمد؛ بیات، علی و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. (۳) ۱۱: ۸-۳۵. <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1988163.1136>

بهشتی نهند، رضا؛ نونهال نهر، علی اکبر و لشگری، زهرا. (۱۴۰۴). ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابداری و اثربخشی آن با تاکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه گذاران. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. (۵): ۲۰-۸. <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2020763.1276>

خانی معصوم آبادی، ذبیح اله و رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). رابطه ناخوانایی گزارش‌های مالی و سیاست متهورانه مالیاتی با استفاده از سیستم معادلات همزمان. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، (۱۱): ۴۱-۵۴. [far.2019.116545.1445/10.22108](https://doi.org/10.22108/far.2019.116545.1445)

رحیمی، امین و رضایی، امین. (۲۰۱۷). نقد و بررسی سبک زبانی غزلیات نشاط اصفهانی. پژوهش‌های دستوری و بلاغی، (۸): ۳۱-۶۳. <https://doi.org/10.22091/jls.2017.728>  
علی نژاد، شهناز؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و رضایی، فرزین. (۱۴۰۱). آزمون محتوای اطلاعاتی تحت تاثیر رفتار احساسی سرمایه گذاران و کیفیت گزارشگری مالی. دانش سرمایه گذاری، (۴۴): ۱۱-۱۰۳. [http://www.jik-ifea.ir/article\\_20333.html](http://www.jik-ifea.ir/article_20333.html)

درخشان، مژده؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اسدی، غلامحسین و راد، عباس. (۱۴۰۱). هماهنگی تصمیمات شناسایی و افشا در گزارشگری عدم قطعیت‌ها: بررسی رابطه بین محافظه کاری شرطی و افشای ریسک. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، (۳): ۱۴-۸۵. <https://doi.org/10.22108/far.2023.136416.1951>

سلیمانی امیری، غلامرضا و آزادزاده، عادل. (۱۴۰۳). انحراف توجه حسابرس و کیفیت گزارش حسابداری. دانش حسابداری مالی، (۱): ۶۳-۸۶. [https://jifak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_cle\\_3351.html](https://jifak.journals.ikiu.ac.ir/article_cle_3351.html)

نوروزی، محمد؛ آذین فر، کاوه؛ عباسی، ابراهیم و داداشی، ایمان. (۱۳۹۹). طراحی مدل و ارزیابی نقش تعدیلی توانایی مدیریت بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و هزینه نمایندگی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، (۱): ۱۲-۱۸. <https://doi.org/10.22108/far.2019.116175.1433>

Alinejad, S., Rahnamae Rudposhti, F. & Rezaei, F. (2014). Testing information content under the influence of investors' emotional behavior and financial reporting quality. *Investment Knowledge*, (44)11: 103-125. (In Persian). [http://www.jik-ifea.ir/article\\_20333.html](http://www.jik-ifea.ir/article_20333.html)

Asadi Moshizi, M. H., Hajiha, Z. & Jafari, S. M. (2019). Modeling the factors affecting conservatism in companies. *Financial Accounting and Auditing Research*, (47)12: 139-168. (In Persian). <https://sanad.iaa.ir/Journal/faar/Article/1073914>

Beheshti Nahand, R., Nonhal Nahr, A. A. & Lashgari, Z. (2025). Evaluating the role of experience in the relationship between repetition of statements in the audit report and its effectiveness with emphasis on the judgmental and cognitive behaviors of investors. *Professional Auditing Research*. (5)20: 8-29. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2020763.1276>

Biber, D., & Finegan, E. (2009). Adverbial stance types in English. *Discourse Processes*, 11(1), 1-34. <https://doi.org/10.1080/01638538809544689>

Chang, H., Zhang, H., Barber, J., Maschinot, A. J., Lezama, J., Jiang, L., ... & Krishnan, D. (2023). Muse:Text-to-image generation via masked generative transformers. arXiv preprint

arXiv:2301.00704. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2301.00704>

Chen, L., & Li, C. (2023). Interactional metadiscourse in news commentaries: A corpus-based study of China Daily and The New York Times. *Journal of Pragmatics*, 212, 29-40. <https://doi.org/10.1016/j.pragma.2023.04.018>

Chen, F., Du, X., Lai, S., & Ma, M. (2018). Does the use of honorific appellations in audit reports connote higher financial misstatement risk? Evidence from China. *Asian Review of Accounting*, 26(2), 154-181. <https://doi.org/10.1108/ARA-08-2017-0128>

Council, F. R. (2018). The Wates corporate governance principles for large private companies. [https://media.frc.org.uk/documents/The\\_Wates\\_Corporate\\_Governance\\_Principles\\_for\\_Large\\_Private\\_Companies.pdf](https://media.frc.org.uk/documents/The_Wates_Corporate_Governance_Principles_for_Large_Private_Companies.pdf)

Brennan, N. M., Guillamon-Saorin, E., & Pierce, A. (2009). Methodological Insights: Impression management: developing and illustrating a scheme of analysis for narrative disclosures—a methodological note. *Accounting, auditing & accountability journal*, 22(5), 789-832. <https://doi.org/10.1108/09513570910966379>

Derakhshan, M., Safarzadeh, M. H., Asadi, G. H., & Rad, A. (2014). Coordination of Recognition and Disclosure Decisions in Uncertainty Reporting: Examining the Relationship between Conditional Conservatism and Risk Disclosure. *Journal of Financial Accounting Research*, (3)14: 85-118. (In Persian) <https://doi.org/10.22108/far.2023.136416.1951>

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160. <http://www.jstor.org/stable/2095101?origin=JSTOR-pdf>

Eskandari, A., Bayat, A. & Mohammadi, A. (2023). The effect of audit report quality, report linguistic structure, and auditor professionalism on users' behavior: with emphasis on the preference for content over form. *Professional Auditing Research*. (3)11: 8-35. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1988163.1136>

Fairclough, N. (2014). *Critical language awareness*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315845661>

Flowerdew, J., & Wan, A. (2010). The linguistic and the contextual in applied genre analysis: The case of the company audit report. *English for Specific purposes*, 29(2), 78-93. <https://doi.org/10.1016/j.esp.2009.07.001>

Belk, R., Humayun, M., & Brouard, M. (2022). Money, possessions, and ownership in the Metaverse: NFTs, cryptocurrencies, Web3 and Wild Markets. *Journal of Business Research*, 153, 198-205. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2022.08.031>

Garcia Osmá, B., Guillamon Saorin, E., & Mercado, F. (2022). The confirmatory role of conditional conservatism over voluntary disclosure. Available at SSRN 4016505. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4016505>

Humphrey, C., & Mandel, R. (Eds.). (2020). *Markets and moralities: ethnographies of postsocialism*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781003085966>

Hyland, K. (2005). Stance and engagement: A model of interaction in academic discourse. *Discourse Studies*, 7(2), 173-192. <https://doi.org/10.1177/1461445605050365>

Hyland, K. (2021). The scholarly publishing landscape. In *The Routledge handbook of scientific communication* (pp. 15-25). Routledge. <https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9781003043782-3/scholarly-publishing-landscape-ken-hyland>

Hyland, K., & Tse, P. (2004). Metadiscourse in academic writing: A reappraisal. *Applied linguistics*, 25(2), 156-177. [10.1093/applin/25.2.156](https://doi.org/10.1093/applin/25.2.156)

- Lee, H., Lee, S. H., Lee, K. R., & Kim, J. H. (2023). ESG discourse analysis through BERTopic: comparing news articles and academic papers. *Computers, Materials & Continua*, 75(3), 6023-6037. <https://doi.org/10.32604/cmc.2023.039104>
- Li, F. (2014). Subjectivity in Mandarin Chinese: The meaning and use of causal connectives in written discourse. Utrecht University. <https://dspace.library.uu.nl/handle/1874/297588>
- Johnson, A., Lee, M. H., & Cheng, A. (2024). Which characteristics do religious school administrators value in teachers? Experimental evidence from the global Christian school sector. *Journal of Religious Education*, 72(1), 91-108. <https://link.springer.com/article/10.1007/s40839-024-00221-8>
- Khani Masoomabadi, Z. & Rajab Dari, H. (2019). The relationship between illegibility of financial reports and aggressive tax policy using a system of simultaneous equations. *Journal of Financial Accounting Research*, (1)11: 41-54. (In Persian). 10.22108/far.2019.116545.1445
- Kuhn, M., Luo, J., Manovskii, I., & Qiu, X. (2023). Coordinated firm-level work processes and macroeconomic resilience. *Journal of Monetary Economics*, 137, 107-127. <https://doi.org/10.1016/j.jmoneco.2023.05.001>
- Merkel-Davies, D. M., Brennan, N. M., & Vourvachis, P. (2014). Content analysis and discourse analysis in corporate narrative reporting research: a methodological guide. In Centre for Impression management in Accounting Communication (CIMAC) Conference, 6th June. <https://researchrepository.ucd.ie/rest/bitstreams/12735/retrieve>
- Norouzi, M., Azinfar, K., Abbasi, E. & Dadashi, I. (2019). Model design and evaluation of the moderating role of management capability on the relationship between financial reporting readability and agency cost. *Journal of Financial Accounting Research*, (1)12: 1-18. (In Persian) <https://doi.org/10.22108/far.2019.116175.1433>
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162. <https://doi.org/10.2308/acch-52047>
- Soleimani Amiri, G., & Azazzadeh, A. (1403). Auditor's attentional bias and audit report quality. *Financial Accounting Knowledge*, (1)11: 63-86. (In Persian) [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_3351.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_3351.html)
- Oliveira, L., Caria, A., & Gomes, P. (2024). Building meanings through annual reports. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 37(1), 147-169. <https://doi.org/10.1108/ARLA-03-2023-0050>.
- Power R. (1979) The Organization of Purposeful Dialogues. *Linguistics* 17: 107–152. <https://doi.org/10.1515/ling.1979.17.1-2.107>
- Rahimi, A. & Rezaei, A. (2017). Criticism and study of the linguistic style of Neshat Isfahani's sonnets. *Grammatical and Rhetorical Research*, (8)5: 31-63. (In Persian) <https://doi.org/10.22091/jls.2017.728>
- Wu, C. H. J. (2007). The impact of customer-to-customer interaction and customer homogeneity on customer satisfaction in tourism service—the service encounter prospective. *Tourism Management*, 28(6), 1518-1528. <https://doi.org/10.1016/j.tourman.2007.02.002>
- Wang, X. (2023). Evaluation of the discourse power in Chinese academic journals: A multi-fusion perspective. *Data and Information Management*, 7(4), 100026. <https://doi.org/10.1016/j.dim.2022.100026>

Yang, Y., Dellaportas, S., Xu, L., Huang, W., & Yuan, S. (2025). The development of China's audit oversight system: an institutional logics perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1-27. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2024-7527>

