

صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سردبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرانی

هیأت تحریریه

دکتر علی رضا فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر حسن یزدی فر

استاد تمام دانشگاه سالفورد انگلستان

دکتر ذبیح اله رضایی

استاد تمام ممفیس ایالات متحده آمریکا

دکتر جمال الدین نظری

استاد دانشگاه سایمون فریزر، برنابی، کانادا

دکتر سعید همایون

دانشیار دانشگاه گاول، سوئد

دکتر غلامرضا زندی پورجوپاری

دانشیار دانشگاه کوالا لامپور، کوالا لامپور، مالزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد تمام دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز

دکتر آریتا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز

دکتر احمد خدای پور

استاد تمام دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر مهدی صالحی

استاد تمام دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد تمام دانشگاه شهید بهشتی

دکتر محمد حسین قائمی

استاد تمام دانشگاه بین المللی امام خمینی

دکتر یحیی کامیابی

استاد تمام دانشگاه مازندران

نشانی: تهران، خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم خان زند

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: [article.iacpa.ir](http://article.iacpa.ir)

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۶۷۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۲ از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی

به چاپ می‌رسد.

این فصلنامه با همکاری انجمن علمی حسابداری مدیریت ایران به چاپ می‌رسد.

فهرست داوران دوره هجدهم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
آزیتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
بیبا	مشایخی	استاد	دانشگاه تهران
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
زهره	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران
سید حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
علی	رحمانی	استاد	دانشگاه الزهرا
علیرضا	فضل زاده	دانشیار	دانشگاه تبریز
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
محمد حسین	قائمی	استاد	دانشگاه امام خمینی (ره)
محمد رضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
مهدی	مران جوری	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
وحید	منتی	استادیار	دانشگاه شهید بهشتی

## راهنمای نگارش مقالات

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیأت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استادان و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم مقالات به موارد زیر توجه کنند.

### ۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word 2007، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۵/۶، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، پی نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰٫۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ‌چین)، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و ماخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت و داوری مقالات [article.iacpa.ir](http://article.iacpa.ir) ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

### ۲. ساختار مقاله

۱-۲. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)، نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نامبر و نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی. چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۵۶۱ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه).

۳-۲. صفحه دوم تا انتهای مقاله: این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

- مروری بر پیشینه (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛  
- فهرست منابع.

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

### ۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌های فارسی در متن مقاله از روش APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که :

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

### ۴. فهرست منابع

برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و براساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره‌گذاری می‌شود:

۴-۱. کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)

۲-۴. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه)

۳-۴. مقالات برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۳-۴. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (!) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره‌گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله‌ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging) ۰,۵ سانتی‌متر می‌باشد.

#### ۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. برای شماره‌گذاری از شماره ۱ (عددی و داخل پرانتز، مانند نگاره (۱)) تا... استفاده شود. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به‌کار بردن نقطه به‌جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جداولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره‌گذاری شوند.

#### ۶. پی‌نوشت‌ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی‌نوشت (نه زیر نویس) و به صورت جدول چهار ستونی (شامل شماره پی‌نوشت و محتوای پی‌نوشت) با خطوط نامرئی (Border No) ارائه شود. شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها به صورت متنی و بدون استفاده از تکنیک EndNote در ورد درج شود.

## ۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دونقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.
- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر می‌باشد:

عناوین	معادل انگلیسی
کارشناس	BSc.
دانشجوی کارشناسی ارشد	MSc. Student
کارشناسی ارشد	MSc.
دانشجوی دکترا	Ph.D. Student
دکتر	Ph.D.
استادیار	Assistant Prof.
دانشیار	Associate Prof.
استاد	Prof.

- \* مقاله‌های فرستاده شده نباید به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- \* فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- \* فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، باز نمی‌گرداند.
- \* مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.
- \* فایل ورد را به زبان انگلیسی نام‌گذاری کنید. این نام باید شامل: نام خانوادگی نویسنده اول و تاریخ ارسال مقاله باشد.
- \* به منظور تسریع در فرآیند داوری و چاپ مقاله، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال مقاله از ویرایش فنی و ادبی مقاله و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل نمایند.
- \* مقاله‌های پژوهشی به مقاله‌هایی گفته می‌شود که از پروژه تحقیقاتی، رساله دکتری یا پایان‌نامه کارشناسی ارشد استخراج شده باشد.
- لطفا حجم فایل ارسالی بیشتر از ۵ مگابایت نباشد.
- نویسندگان محترم ملزم هستند فرم تعهد نامه و فرم تعارض منافع پس از تکمیل، امضا و اسکن به همراه فایل مقاله ارسال فرمایند.

خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابرس

سید علی اکبر تیموریان، مهدی مران جوری، رضیه علی خانی، نعمت رستمی

۸

طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی

سجاد نقدی، وحید احمدیان، علیرضا فضل زاده، احمد ولی پور

۳۴

تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی

بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

محمد شیری، محسن حمیدیان

۶۰

تأثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی

با اثر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل

پریسا سادات بهبهانی نیا، پریسا بامشاد

۸۶

تأثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای:

نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای

زهره عارف منش، حمیده صفاری

۱۰۸

بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار

(بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی)

محمد مسعودی مقدم، قدرت اله طالب‌نیا

۱۳۴



## **Audit Partner Narcissism and Audit Fees: Considering the Role of Tenure and Busyness**

Seyed Aliakbar Taymouriyan<sup>1</sup>, Mehdi Maranjory<sup>2</sup>, Razieh Alikhani<sup>3</sup>, Nemat Rostami<sup>4</sup>

Received: 2023/08/18

Approved: 2024/12/02

Research Paper

### **Abstract:**

The purpose of this research is to investigate the relationship between audit partners' narcissism and audit fees, considering the role of tenure and busyness of the audit partner. This research is applied in terms of purpose, and in terms of method is correlation and Ex-Post Facto. The statistical population of this research was the firms accepted in Tehran Stock Exchange, during the years 1394 to 1400, and the data of 82 firms were selected by the systematic elimination method, and the hypotheses were established using multiple regressions for panel data, using the fixed effects method, through EViews software was tested. The results of the research showed that the narcissism of the first partner signing the audit report has no significant relationship with the audit fee and the tenure and busyness of this partner has no effect on this relationship. But the second partner's narcissism is positively and significantly related to audit fees. Between tenure and busyness of this partner, only tenure has a reducing effect on these relationship. The characteristics of the second audit partner are more decisive on the pricing of audit services than the first partner. However, audit institutions, knowing the level of narcissism of their partners, in addition to reducing the costs spent on a narcissistic partner audit project and the possibility of increasing their earnings can increase their competitive advantage by reducing the price of the services provided.

**Key Words:** Audit Partner Narcissism, Audit Fees, Audit Partner Tenure, Audit Partner Busyness.

 [10.22034/JPAR.2024.2009536.1206](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2009536.1206)

1 Ph.D. Student of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.  
seyed\_aliteimorian@yahoo.com

2 Associate professor. Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. (Corresponding Author)  
mr.maranjory@gmail.com

3 Assistant Professor of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.  
alikhani\_r2@yahoo.com

4 Assistant Professor of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.  
nrostami60@iauc.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابرس

سید علی اکبر تیموریان<sup>۱</sup>، مهدی مران جوری<sup>۲</sup>، رضیه علی خانی<sup>۳</sup>، نعمت رستمی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش دوره تصدی و تعدد کاری شریک حسابرسی می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، همبستگی و پس‌رویدادی است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بود که با روش حذف سیستماتیک، داده‌های مربوط به ۸۲ شرکت انتخاب شد و فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه برای داده‌های تابلویی، به روش اثرات ثابت، از طریق نرم‌افزار ایوبوز آزمون گردید. نتایج پژوهش نشان داده که خودشیفتگی شریک اول امضا کننده گزارش حسابرسی ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد و دوره تصدی و تعدد کاری این شریک تاثیری بر این رابطه ندارد. اما خودشیفتگی شریک دوم به طور مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی مرتبط است. در میان دوره تصدی و تعدد کاری این شریک تنها دوره تصدی دارای یک اثر کاهنده بر این رابطه می‌باشد. ویژگی‌های شریک دوم حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تعیین‌کننده‌تر از شریک اول است. با این حال موسسه‌های حسابرسی با آگاهی از میزان خودشیفتگی شرکای خود، علاوه بر کاهش هزینه‌های صرف شده در یک پروژه حسابرسی شریک خودشیفته و امکان افزودن بر سود خود، می‌توانند با کاهش قیمت خدمات ارائه شده مزیت رقابتی خود را بالا ببرند.

**واژه‌های کلیدی:** خودشیفتگی شرکای حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی شرکای حسابرسی، تعدد کاری شرکای حسابرسی.

10.22034/JPAR.2024.2009536.1206

seyed\_aliteimorian@yahoo.com

mr.maranjory@gmail.com

alikhani\_r2@yahoo.com

nrostami60@iauc.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. (نویسنده مسئول)

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

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

## ۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین اهداف انجام خدمات حسابرسی مستقل ایجاد اطمینان بخشی به گزارشگری مالی منتشر شده از سوی شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. خدمات حسابرسی نیاز به حق الزحمه‌ای دارد که معمولاً به آن حق الزحمه حسابرسی می‌گویند، و منظور از آن تمام مبالغی که بر اساس قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با توافق بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی، توسط شرکت برای انجام خدمات حسابرسی انجام شده به حسابرس (یا موسسه حسابرسی) پرداخت می‌شود. حق الزحمه حسابرسی مهم‌ترین جنبه کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی است و یک پروکسی برای تلاش حسابرسی است (هوتیاش و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷؛ رحمینا و آگویز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴)؛ به همین دلیل، نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی موضوع مهمی برای نهادهای قانون‌گذاران، ناظران و حتی سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید (چوی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸) و مطالعه بر روی عوامل مرتبط با آن از اواخر دهه ۱۹۷۰ موضوعی مداوم برای محققان حسابرسی تبدیل شده است (دیونگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). بیشتر این مطالعات به طور ضمنی فرض می‌کنند که در یک موسسه حسابرسی، قیمت‌گذاری برای همه شرکا یکسان است و توجهی به نقش شرکای حسابرسی نداشته‌اند، در نتیجه تجزیه و تحلیل آنها به شواهد کمتر قابل اتکا و غیر قطعی منجر شده است. با این حال مطالعات جدیدتر با یک گام جلوتر رفتن، مغایر با فرض همگنی شرکا، واحدهای تجزیه و تحلیل را به ویژگی‌های شرکای حسابرسی تغییر داده‌اند.

تضامنی بودن شکل سازمانی غالب برای موسسه‌های حسابرسی است (لنوکس و وو<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸)؛ که منجر به اعطای حق تصمیم‌گیری بالا برای شرکای حسابرسی شده است (فاما و جنسن<sup>۶</sup>، ۱۹۸۳ الف و ب)؛ آنها اغلب در تفسیر و به کارگیری قواعد کار داخلی موسسه حسابرسی یا دفتر حسابرسی از اختیار قابل توجهی برخوردارند که باعث می‌شود شرکای حسابرسی در موسسه از قدرتمندترین افراد بوده و جزو تصمیم‌گیرندگان اصلی به حساب آیند (مایورتیز و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳). داشتن قدرت به شرکا حسابرسی اجازه می‌دهد که با توجه ویژگی‌های فردی و شخصیتی، اولویت‌ها و سبک رهبری خود بر ساختارها و فرآیندهای درون سازمانی موسسه حسابرسی اثرگذار باشند، و در سطح پروژه‌های حسابرسی نیز با بر عهده داشتن بیشترین مسئولیت برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، تصمیم‌گیری برای جنبه‌های مختلف فرآیند حسابرسی، صدور اظهارنظر حسابرسی در گزارش خود برای مشتری و پاسخگو بودن در برابر نتایج آن نقش محوری را ایفا نماید. این مقدار از قدرت شرکای حسابرسی، به آنها اجازه می‌دهد تا در مورد تعیین قیمت خدمات حسابرسی نیز تصمیم‌گیری نموده یا حداقل بر مقدار حق الزحمه تقاضا شده موثر باشند؛ و حتی انگیزه‌های شخصی ناشی از ویژگی‌های شخصیتی خود - که حتی ممکن است با منافع موسسه در تضاد باشد (بمبر و آیر<sup>۸</sup>، ۲۰۰۷) - را نیز در این امر دخیل نمایند. در واقع، حتی اگر تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در سطح موسسه حسابرسی اتخاذ شود، تفاوت‌ها در ویژگی‌های شرکا در ساعات حسابرسی بودجه‌بندی شده، نرخ‌های صورت‌حساب و هزینه‌های متعاقب آن منعکس خواهد شد (زرنی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲). یکی از ویژگی‌های شخصیتی که در میان شرکای حسابرسی

بسیار رایج است، خودشیفتگی می‌باشد (مانند: آکیز و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۴) که در پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی - به ویژه حق‌الزحمه حسابرسی - کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. خودشیفتگی یک ساختار شخصیتی است که دارای علائمی چون نفوذ خواسته‌های شخصی، پاسخ‌خواهی از دیگران و تعصب پردازش شناختی می‌باشد (فوستر و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۱) و اشاره به تلاش افراد برای شهرت، تحسین و بزرگ جلوه دادن خود در نظر دیگران دارد. اختلال خودشیفتگی عملکرد شغلی و حرفه‌ای فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد، و این تأثیرگذاری در مورد شرکای حسابرسی خودشیفته بر دو مقوله استقلال حسابرس و شایستگی حسابرس می‌باشد. هر چند خودشیفتگی فی‌نفسه، نه خوب است و نه بد (کراگون و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۰)، و می‌تواند دارای پیامدهای مثبت و منفی باشد (پاشازاده کهق و همکاران، ۱۴۰۱)، با این حال، اگر کنترل نگردد می‌تواند منجر به زیان شود. بنابراین، پژوهشگران باید تلاش کنند تا درک بهتری از اثرات خودشیفتگی شرکای حسابرسی بر ویژگی‌های حسابرسی داشته باشند و با تقویت جنبه‌های مثبت، سازوکارهای مناسبی را برای کاهش یا اجتناب از جنبه‌های منفی بالقوه این اختلال شخصیتی پیشنهاد کنند. در همین راستا پژوهش‌های پیشین سعی نمودند تا ارتباط بین خودشیفتگی و فرآیند و نتایج حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند (چورچ و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۰؛ چویو و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۱؛ تاکادا و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۱؛ صالحی و همکاران، ۲۰۲۲؛ صالحی و همکاران، ۲۰۲۳؛ لطفی جو و همکاران، ۱۴۰۲) اما اینکه آیا خودشیفتگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌های مورد انتظار حسابرسی - شامل مقدار منابعی است که حسابرس برای کار حسابرسی بکار می‌گیرد، ارزش فعلی زیان احتمالی که ممکن است در دوره حسابرسی اتفاق بیافتد و/یا توسط حسابرس در حسابرسی کنونی تحمل گردد - با توجه به ریسک حسابرسی برآورد شده اثرگذار است یا نه و می‌تواند با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل در ارتباط باشد یا خیر، یک پرسش تجربی است که تاکنون در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است و قرار است در این پژوهش به پاسخ آن پرداخته شود.

همچنین برای بررسی بیشتر ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی اثرات تعدیلگر دو عامل اثرگذار دوره تصدی و تعدد کاری شریک حسابرسی بر استقلال حسابرس و شایستگی حسابرس نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. مطابق با فرضیه استقلال حسابرس افزایش دوره تصدی منجر به کاهش استقلال شریک حسابرسی می‌شود، در حالیکه بر اساس فرضیه شایستگی دوره تصدی طولانی‌تر موجب افزایش شایستگی شریک به واسطه افزایش دانش عمومی و دانش خاص مشتری در انجام کار حسابرسی می‌گردد. همچنین بر اساس فرضیه شهرت تعدد کاری بالای شریک حسابرسی می‌تواند استقلال یک شریک حسابرسی را افزایش دهد، در حالیکه بر اساس فرضیه مشغله تعدد کاری شریک حسابرسی بالا می‌تواند با ایجاد فشار زمانی (فشار محدودیت زمانی و فشار بودجه‌بندی زمانی) از شایستگی حسابرس بکاهد. بنابراین در این پژوهش اثر دوره تصدی و تعدد کاری بالای شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی نیز آزمون خواهد شد.

با توجه به تبدیل شدن تعیین حق‌الزحمه به یک معضل و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ایران، و نقش پررنگ‌تر شرکای حسابرسی نسبت به سایر کشورها به دلیل کوچک بودن موسسه‌های حسابرسی و عدم برخورداری از سرمایه اعتباری<sup>۱۶</sup> قابل توجه، و همچنین عدم مواجهه شرکای حسابرسی با ریسک دادخواهی بالا، نتایج این پژوهش می‌تواند علاوه بر کمک به مشتریان در آگاهی داشتن از عوامل موثر به حق‌الزحمه حسابرسی و درک منافع حاصل و هزینه‌های متحمل شده حاصل از خدمات حسابرسی، به آنها اجازه می‌دهد در مذاکرات مرتبط با حسابرسی و کنترل جنبه‌های درونی اثرگذار، به طور فعالانه‌تری عمل نمایند. همچنین شناسایی عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند در تدوین سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه یاری‌رسان باشد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

خودشیفتگی در روانشناسی بالینی عمومی و روانپزشکی، به عنوان یک اختلال شخصیتی توصیف شده است. خودشیفتگی یک ویژگی شخصیتی منسجم اما چند بعدی است که می‌توان آن را به‌عنوان میزانی تعریف کرد که یک فرد احساس اغراق‌آمیز از خود دارد و وسواس زیادی برای تقویت مداوم این حس دارد (اسماعیل و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۳). خودشیفته‌ها بر این باورند که باهوش‌تر، خلاق‌تر و جذاب‌تر از آنچه هستند که واقعا هستند، و تمایل شدیدی برای شناسایی، تأیید و تمجید دائمی دارند (شانگ و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۳). بنابراین، خودشیفتگی با میل به موفقیت نامحدود و قدرت مرتبط است و جای تعجب نیست که بسیاری از افراد خودشیفته به دنبال موقعیت‌های مدیریتی برای ارضای نیاز خود به قدرت و شهرت می‌باشند (ریبر<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۵). آنها قدرت بیشتری را نسبت به دیگران دنبال می‌کنند و به احتمال بیشتری به سطوح بالای شغلی و سازمانی دست می‌یابند (بلر و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۸). مطالعات در این زمینه نشان داده است که خودشیفتگی در میان حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی نیز افزایش یافته است، اما بالاترین میزان آن مربوط به شرکا حسابرسی می‌باشد (آکیرز و همکاران، ۲۰۱۴). خودشیفتگی شرکای حسابرسی از طرق مختلفی بر قضاوت‌ها، تصمیمات، اقدامات در حوزه کاری و حرفه‌ایی تاثیر می‌گذارد؛ دو مقوله استقلال حسابرسی و شایستگی حسابرسی.

از دیدگاه شناختی، خودشیفتگی مستلزم اعتقاد به خود و نمایش هوش و صلاحیت برتر فرد است (فارول و وولوند-لوید<sup>۲۱</sup>، ۱۹۹۸). خودشیفتگان خود محور هستند و از ارزش و شخصیت دیگران می‌کاهند (نوویکا و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۱). شرکای خودشیفته به احتمال زیاد ارزش مشتریان مهم خود را تنزل می‌بخشند، زیرا آنها تمایل دارند خود را به عنوان نقطه کانونی در تمام موقعیت‌ها ببینند. برای حسابرسان بیشتر خودشیفته، جلب احترام و تمجید از همتایان خود به عنوان یک حسابرسی سرسخت و مستقل ممکن است بر تلاش برای حفظ رضایت مشتری غالب باشد. افراد خودشیفته تمایل دارند ضمن چشم پوشی از نقطه نظرات دیگران، روی دیدگاه‌های خودشان تمرکز کنند. به همین ترتیب، دستیابی و حفظ تصویری به عنوان نخبهان زبردست برای

جلب احترام و تمجید از همتایان خود، احتمالاً بیشتر از راضی نگهداشتن مشتریان خود برای حسابرسان خودشیفته از اهمیت برخوردار است. به این معنا که حسابرسان خودشیفته ترجیح می‌دهند مشتریان مهم خود را از دست بدهند تا اینکه از برتری و تسلط خود بر آنها بکاهند شهرت خود را به عنوان بهترین بودن در حرفه حسابرسی خدشه‌دار کند (تاکادا و همکاران، ۲۰۲۱). به علاوه، ماکویی<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۳) استدلال می‌کند که خودشیفتگان عاری از محدودیت‌های داخلی هستند و در برابر تحمل نگرش توده‌وار<sup>۲۴</sup> و فشار اجتماعی برای تسلیم شدن مقاومت می‌کنند. اگر حفظ مشتریان مهم با به خطر انداختن استقلال در انجام حسابرسی تا حدی معمول باشد (هایپود و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۱۹۸۹)، حسابرسان با خودشیفتگی بیشتر کمتر احتمال دارد که این رفتار را از خود نشان دهند. در واقع، خودشیفتگان معمولاً مسیر خود را به گونه‌ای ترسیم می‌کنند که می‌توانند بدون ترس جدی از شکست، ریسک‌های موجود در پیگیری دیدگاه خود را بپذیرا باشند (ماکویی، ۲۰۰۳). این بدان معناست که اگرچه حسابرسان خودشیفته با عدم پذیرش هرگونه فشار برای چشم‌پوشی از اصلاحات، مشتریان مهم خود را از دست می‌دهند، اما چنین ریسکی نسبت به «عدم موفقیت» برای آنها از اهمیت پایین‌تری برخوردار است. خودشیفتگی حسابرسان را به سمت ایستادگی در مذاکرات سوق می‌دهد و چنین چانه زنی سختگیرانه، خودشیفتگان را قادر می‌سازد تا نتیجه مطلوب خود را بدست آورند (هافمایر و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۴) و مشتری را مجاب نمایند تا گزینه‌های گزارشگری کمتر متهورانه را انتخاب کند. در نهایت، نیاز خودشیفته‌ها به شناسایی و توجه مداوم (راسکین و هوارد<sup>۲۷</sup>، ۱۹۸۸) نشان می‌دهد که شرکای خودشیفته‌تر مشتاق کسب شهرت به عنوان بهترین در این زمینه هستند می‌خواهند از استقلال خود محافظت کنند. روی هم رفته، پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که حسابرسان خودشیفته‌تر به جای تسلیم شدن در برابر فشار مشتری، به احتمال زیاد مستقل باقی می‌مانند. در نتیجه، خودشیفتگی استقلال شریک را بهبود می‌بخشد، که به کیفیت حسابرسی بالاتر منتج می‌شود (چویو و همکاران، ۲۰۲۱). بر خلاف این استدلال، شرکای خودشیفته می‌توانند مایل باشند که استقلال خود را پایین بیاورند و توضیحات ضعیف‌تری را از مشتریان بپذیرند تا از دست دادن مشتری جلوگیری کنند، زیرا داشتن مشتریان مهم زیادی می‌تواند تصویر حسابرسان خودشیفته را افزایش دهد (کرخوفس و همکاران<sup>۲۸</sup>، ۲۰۲۲).

## ۱-۲- خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

مطالعات پیشین نشان می‌دهند که ویژگی‌های شخصی شرکای حسابرسی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی حائز اهمیت است می‌توان انتظار داشت که خودشیفتگی شرکای حسابرسی می‌تواند دارای رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی داشته باشد. یک حسابرسان با ویژگی‌های خودشیفته احتمالاً ادعا می‌کند که واجد شرایط دریافت حق الزحمه بالاتر یا حتی اولویت دادن به منافع خود بر منافع دیگران است. از این رو، این امر باعث می‌شود که حسابرسان برای عملکرد خود حق الزحمه بیشتری تقاضا نماید. خودشیفتگی شرکای حسابرسی منجر به کیفیت حسابرسی

بالاتر شده (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰؛ چویو و همکاران، ۲۰۲۱؛ تاکادا و همکاران، ۲۰۲۱) و از فشار رقابتی در بازار حسابرسی می‌کاهد (محمدی و همکاران، ۲۰۲۱) و باعث می‌شود قدرت چانه زنی شریک در مذاکرات با مشتری افزایش گردد و باعث می‌شود که سخت‌گیرانه‌تر عمل نمایند و به نتیجه محافظه کارانه تر دست یابند (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین با توجه به اینکه شرکای خودشیفته جذاب‌تر به نظر می‌رسند (وزیر و همکاران، ۲۰۰۸) و می‌توانند با جذابیت خود (به دلیل موقعیت اجتماعی، شایستگی و نفوذ بیشتر) در مذاکرات با مشتری موفق‌تر عمل نمایند. این موارد به شرکای خودشیفته کمک می‌کند تا در مورد هزینه حسابرسی بالاتر مذاکره نمایند و حق‌الزحمه بالاتری تقاضا نماید. علاوه بر این، میل شدید خودشیفته‌ها به فرصت‌ها برای تقویت اهمیت و منحصر به فرد بودن باعث می‌شود شرکای خودشیفته ساعت‌های بیشتری را صرف یک حسابرسی کنند (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰) و با اصرار بر حفظ و تقویت تصویر خود، کارکنان بیشتری را از آنچه واقعا برای یک کار حسابرسی ضروری است، به کار بگیرند. این استدلال‌ها نشان می‌دهد که خودشیفتگی شریک حسابرسی حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد (کرخوفس و همکاران، ۲۰۲۲). هر چند ممکن است که خودشیفتگی شرکای حسابرسی با کاستن از کیفیت حسابرسی ارائه شده از سوی آنها (کامران و همکاران، ۲۰۲۲)، از مقدار حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده از سوی مشتری بکاهد (کامران و همکاران، ۲۰۲۲). با توجه به مطالب عنوان شده فرضیه اول پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

$H_1$ : ارتباط معناداری بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد.

## ۲-۲- اثر تعدیلگر دوره تصدی شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی

دوره تصدی حسابرس به تعداد سال‌هایی است که حسابرسان مستقل خدمات حسابرسی صورت‌های مالی را به مشتریان ارائه و بطور مستمر با مشتری قرارداد حسابرسی منعقد می‌کنند، اشاره دارد. چگونگی تاثیر طول دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در ادبیات و پژوهش‌های حسابرسی به میزان زیادی مورد بحث و توجه و با نتایج کاملا متفاوت در قالب دو فرضیه استقلال و فرضیه شایستگی ارائه شده است. مطابق با فرضیه استقلال دوره طولانی مدت حسابرسی می‌تواند استقلال واقعی یا ظاهری حسابرسان را تضعیف کند (فیرث و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع انگیزه حسابرسان برای حفظ مشتری و گرایش به کسب سود، حس اطمینان و خودباوری شناختی حسابرسان در مورد شناخت مشتری و ایجاد حس اعتماد، وفاداری و حتی وابستگی روحی بین حسابرسان و مشتری موجب افزایش احتمال پذیرش فشارهای مشتری یا فشارهای مدیریت توسط حسابرسان بیشتر شده و باعث کاستن از تردید حرفه‌ای و نادیده گرفتن آزمون‌ها و کنترل‌ها و یا استفاده از شواهد با درجه قانع‌کنندگی کم و روش‌های رسیدگی عادی، تکراری و ناکارآمد می‌گردد (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳؛ کری و سیمنت، ۲۰۰۶؛ ۲۰۱۰؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ دوتی، ۲۰۱۱). در مقابل بر اساس فرضیه شایستگی با طولانی

شدن دوره تصدی از عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مشتری کاسته می‌شود و بر تجربه و دانش انباشته شده حسابرس از واقعیت‌های تجاری (مانند عملیات تجاری و محیط کنترل داخلی) مشتری خود افزوده می‌شود (هسیه و همکاران<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۹). با توجه به افزایش دانش خاص مشتری (کاتاناج و واکر<sup>۳۷</sup>، ۱۹۹۹؛ جانسون و همکاران<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی<sup>۳۹</sup>، ۲۰۰۴) و افزایش دامنه دانش عمومی در طول دوره تصدی، اثربخشی حسابرس در تشخیص انحرافات بهبود یافته (پاتیروسن و همکاران<sup>۴۰</sup>، ۲۰۱۹) و شایستگی حسابرس افزایش می‌یابد. شواهد در این زمینه متناقض است، به طوری که نتایج مطالعاتی همچون مانری و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۸)، مونوری و حسین<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۳) و چن و همکاران<sup>۴۳</sup> (۲۰۰۸) حاکی از رابطه مثبت بین دوره تصدی شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی است، پژوهش‌های بال و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۵)، گارسیا-بلندون و همکاران<sup>۴۵</sup> (۲۰۲۰) و ترن و همکاران<sup>۴۶</sup> (۲۰۲۳) خلاف این یافته را ثابت می‌کنند و پژوهش چی و هوانگ<sup>۴۷</sup> (۲۰۰۵) اثرات U شکل را نشان می‌دهد. از آنجایی که اثر دوره تصدی شریک حسابرسی احتمالاً منجر صرف زمان کمتر برای انجام فرآیند حسابرسی می‌شود، اثر دوره تصدی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی یک اثر کاهنده خواهد بود. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

$H_2$ : دوره تصدی شریک حسابرسی تاثیر معناداری بر ارتباط خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

### ۳-۲- اثر تعدیلگر تعدد کاری شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک

#### حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی

تعدد کاری به عنوان تعداد پروژه‌های حسابرسی تعریف می‌شود که باید در مدت زمانی مشخصی<sup>۴۸</sup> توسط شریک حسابرسی انجام پذیرد (ساندگران و سوانستروم<sup>۴۹</sup>، ۲۰۱۴). تعدد کاری شریک حسابرسی توسط مرکز کیفیت حسابرسی<sup>۵۰</sup> (۲۰۱۴) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۵۱</sup> (۲۰۱۵، الف) به عنوان یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی عنوان شده است (سوزیوکی و تاکادا<sup>۵۲</sup>، ۲۰۱۶). مطابق با فرضیه مشغله کاری شریک حسابرسی به دلایل متعددی اثر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد: اولاً، فشار زمانی (فشار محدودیت زمانی و فشار بودجه‌بندی زمانی<sup>۵۲</sup>) با تاثیر بر رفتار حسابرس - همچون دقت پردازش کاری، شک و تردید حرفه‌ایی و فراتر رفتن فشار از مرز کنترل - کارایی و اثربخشی حسابرسی را کاهش می‌دهد و می‌تواند به کاهش کیفیت حسابرسی نیز بیانجامد (ون حسین و همکاران<sup>۵۴</sup>، ۲۰۱۸). دوماً مشغله کاری بیشتر منجر به عدم تمرکز و خستگی می‌گردد و مدت زمان نظارت بر کار تیم حسابرسی درگیر در کار را محدود می‌نماید (سوئینی و سامرز<sup>۵۵</sup>، ۲۰۰۲)، که با تداوم این حالت، با افزایش احتمال دچار شدن به فرسودگی شغلی<sup>۵۶</sup> ممکن است خستگی عاطفی، خستگی جسمی شدید، زوال شخصیتی (مانند نگرش منفی، کاهش رضایت شغلی، گردش (جابه‌جایی) بالاتر، روحیه پایین‌تر) به کاهش دستاوردهای شخصی برای شریک حسابرسی منجر شود (آلمر و

کاپلان<sup>۵۷</sup>، ۲۰۰۲؛ سوینی و سامرز، ۲۰۰۲). سوما، باتوجه به نظریه توجه محدود با افزایش سطح مشغله کاری شریک حسابرسی، از مقدار توجه اختصاص یافته از سوی وی به مشتریان حاضر در پرتفوی خودش کاسته می‌شود؛ که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (گودوین و وو، ۲۰۱۶). در واقع، بر اساس نظریه پردازش اطلاعات، شرط مرزی<sup>۵۸</sup> سرریز اطلاعات<sup>۵۹</sup> باعث می‌شود که افراد به نقطه‌ای برسند که قادر به پردازش اطلاعات اضافی نباشند و اطلاعات اضافی دریافت شده به فرد سرریز گردد و به عدم توانایی در انجام تعهدات شخص منجر گردد، که به آسیب در عملکرد می‌انجامد (ایپلر و منگیس<sup>۶۰</sup>، ۲۰۰۴؛ مران جوری، ۲۰۲۴). در همین راستا پژوهش‌های پیشین موید ارتباط معکوس مشغله کاری شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی هستند (ساندگران و سوانستروم، ۲۰۱۴؛ سوزیوکی و تاکادا، ۲۰۱۶؛ گول و همکاران<sup>۶۱</sup>، ۲۰۱۷؛ لای و همکاران<sup>۶۲</sup>، ۲۰۱۸؛ اوکاک<sup>۶۳</sup>، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران<sup>۶۴</sup>، ۲۰۲۰؛ چنگ و همکاران<sup>۶۵</sup>، ۲۰۲۱؛ سینگ و همکاران<sup>۶۶</sup>، ۲۰۲۲؛ منیف و چریف<sup>۶۷</sup>، ۲۰۲۲) و اعلام می‌دارند این اثر منفی توسط بازار نیز احساس می‌شود و منجر به واکنش می‌شود (حبیب و همکاران<sup>۶۸</sup>، ۲۰۱۹؛ سانوران<sup>۶۹</sup>، ۲۰۲۰) که البته نباید فراموش کرد تعامل‌های کاری متعدد باعث افزایش سرمایه و تجربه شهرت یک فرد در طول زمان و در نتیجه عملکرد آنها می‌شود و ممکن است تاثیر تعدد کاری شریک بر کیفیت حسابرسی را خنثی کند (گودوین و وو<sup>۷۰</sup>، ۲۰۱۶؛ لو و همکاران<sup>۷۱</sup>، ۲۰۲۲). در این دیدگاه داشتن تعدد کاری زیاد شریک حسابرسی نشان دهنده استقلال بیشتر وی است؛ به عبارت دیگر، حسابرس با پرتفوی مشتریان زیاد، از انگیزه بیشتری برای مستقل ماندن برخوردار است و هر گونه انحراف با اهمیت را گزارش می‌دهد و علت آن فزونی زیان احتمالی حاصل دست از رفتن شهرت در صورت خطای حسابرسی نسبت به فرصت دریافتی حاصل از مشتریان بزرگ‌تر است. استدلال می‌شود از آنجایی که تعدد کاری بالا شرکای حسابرسی منجر به صرف زمان بیشتری برای فرآیند حسابرسی می‌شود (ون حسین و همکاران<sup>۷۲</sup>، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰؛ چنگ و همکاران، ۲۰۲۱؛ سینگ و همکاران، ۲۰۲۲)، شرکای خودشیفته با تعدد کاری بالاتر حق الزحمه بیشتری را به واسطه تلاش بیشتر و قدرت چانه زنی بالاتر تقاضا نماید. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_3$ : تعدد کاری شریک حسابرسی تاثیر معناداری بر ارتباط خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

نوع پژوهش بر اساس هدف، کاربردی و از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های توصیفی همبستگی است (در پژوهش توصیفی از نوع همبستگی، پژوهشگر روابط بین دو یا چند متغیر را بررسی می‌کند). اجرای پژوهش توصیفی می‌تواند فقط برای شناخت شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. روش گردآوری ادبیات و مبانی نظری این پژوهش، کتابخانه‌ای است که پژوهشگر با مراجعه به اسناد و منابع موجود اطلاعات را جمع‌آوری می‌کند، آنها را بررسی کرده و

جمع‌بندی خود را گزارش می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها، روش غیرتعاملی پس رویدادی است که داده‌های لازم از نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است.

### ۱-۳- جامعه و نمونه آماری

قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و جامعه آماری این پژوهش کل شرکت‌های پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۷ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. انتخاب نمونه آماری بر اساس حذف سیستماتیک (غربالگری) است. معیارهای اعمال شده در انتخاب نمونه بشرح زیر می‌باشد:

۱. در طول سال‌های مالی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ در بورس حضور داشته‌اند.
۲. جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و بیمه‌ها نباشند.
۳. پایان سال مالی آنها آخر اسفند هر سال بوده و در طول دوره فوق‌الذکر تغییری در سال مالی نداشته‌اند.
۴. در همه سال‌های مورد بررسی در پایان سال مالی اطلاعات و داده‌های مورد نیاز آنها در دسترس باشد.

بر اساس معیارهای فوق ۸۲ شرکت شناسایی می‌شود، و برای آزمون فرضیه پژوهش به کار گرفته شد.

### ۲-۳- متغیرها و مدل‌ها پژوهش

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیل‌گر و کنترل تقسیم می‌شوند، که در ادامه توضیح داده می‌شود.

#### متغیر وابسته

**حق الزحمه حسابرسی (AFee):** برابر است با لگاریتم طبیعی کل حق الزحمه حسابرسی (مشایخ، حکمت و جمشیدی، ۱۴۰۳).

#### متغیر مستقل

**خودشیفتگی شریک حسابرسی (PNar):** برابر است با نسبت مساحت اندازه امضای شریک حسابرسی به مساحت برگه A4<sup>۲۲</sup>.

#### متغیرهای تعدیلگر

**دوره تصدی شریک حسابرسی (PTenure):** برابر با تعداد سال‌هایی که به عنوان شریک موسسه حسابرسی به عنوان مسئول کار (امضا کننده گزارش حسابرسی) به صاحبکاری خدمات ارائه نموده است.

**تعدد کار شریک حسابرسی (PClient):** برابر با تعداد شرکت‌های بورسی که شریک موسسه حسابرسی در طول یک سال مالی به عنوان مسئول کار حسابرسی انجام وظیفه نموده است.

#### متغیرهای کنترلی

**اندازه حسابرسی شرکت (BIGN):** برابر است با ۱ اگر سازمان حسابرسی و موسسه مفید

راهبر، مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی را عهده دار باشند، در غیر اینصورت برابر با صفر اهمیت مشتری (CIMP): برابر است با نسبت دارایی‌های مشتری آ به مجموع دارایی کل مشتریان موسسه حسابرسی

اندازه شرکت (SIZE): برابر است با از لگاریتم طبیعی کل فروش

نسبت اهرم مالی شرکت (LVG): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها  
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (BM): برابر است با مجموع نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و ارزش دفتری بدهی‌ها به مجموع ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها  
تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE): برابر است با ۱ اگر صورت‌های مالی سال قبل مجدداً ارائه شده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.

نسبت حساب‌های دریافتنی (AR): برابر است با نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها  
نسبت موجودی کالا (INVR): برابر است با نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها  
عملیات خارجی (DFOREIGNOPS): برابر است با ۱ اگر شرکت دارای عملیاتی خارجی باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.

زیانده بودن (Loss): برابر با ۱ اگر شرکت برای سال مالی مورد نظر زیان گزارش نماید، در غیر اینصورت برابر با صفر  
وضعیت مالی (FC): برابر است با اگر نمره Z آلتمن (۲۰۰۰) که از طریق فرمول زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$ZSCORE = 0.3 (NI/Asset) + 1.0 (Sales/Asset) + 1.4 (RetainedEarnings/Asset) + 1.2 (Working Capital /Asset) + 0.6 ([Stock Price * Shares Outstanding ]/Total Liabilities)$$

که در آن

NI: سود خالص شرکت

Asset: کل دارایی‌های شرکت

Sales: فروش خالص شرکت

Retained Earnings: سود انباشته شرکت

Working Capital: سرمایه در گردش شرکت (دارایی‌های جاری - بدهی‌های جاری)

Stock Price \* Shares Outstanding: قیمت بازار سهام انتشار یافته شرکت

Total Liabilities: کل بدهی‌های شرکت

انتشار سهام (Issue): برابر با ۱، اگر شرکت در طول سال سهام منتشر نموده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.

تمرکز مالکیت (CONOWNERSHIP): برابر است با جمع سهامدارانی که بیش از ۵

درصد سهام شرکت را در اختیار دارند

اندازه کمیته حسابرسی (AudComSize): برابر است با تعداد اعضای حاضر کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی (AudComInd): برابر است تعداد اعضای مستقل به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی

تخصص مالی کمیته حسابرسی (AudComFinExp): برابر است نسبت از اعضای که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای ملی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) دارند به کل اعضای حاضر کمیته حسابرسی.

### ۳-۳- مدل‌های پژوهش

پس از محاسبه متغیرهای اساسی، فرضیه‌ها بر اساس مدل‌های رگرسیونی که در زیر ارائه شده آزمون می‌نمایم:

مدل اول

$$A\_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P\_Nar1_{i,t} + \beta_2 P\_Nar2_{i,t} + \sum_m \beta_{3,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل دوم

$$A\_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P\_Nar1_{i,t} + \beta_2 P\_Nar2_{i,t} + \beta_3 P\_Tenure1_{i,t} + \beta_4 P\_Tenure2_{i,t} + \beta_5 P\_Nar1_{i,t} \times P\_Tenure1_{i,t} + \beta_6 P\_Nar2_{i,t} \times P\_Tenure2_{i,t} + \sum_m \beta_{7,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل سوم

$$A\_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P\_Nar1_{i,t} + \beta_2 P\_Nar2_{i,t} + \beta_3 P\_Nclinet1_{i,t} + \beta_4 P\_Nclinet2_{i,t} + \beta_5 P\_Nar1_{i,t} \times P\_Nclinet1_{i,t} + \beta_6 P\_Nar2_{i,t} \times P\_Nclinet1_{i,t} + \sum_m \beta_{7,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- بررسی آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدولی از نتایج آماره‌های توصیفی و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی، به توصیف داده‌های پژوهش پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. نتایج آماره‌های توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
Afee	۵۷۴	۷.۳۹۵	۷.۳۶۲	۵.۲۱۸	۹.۶۸۵	۰.۷۹۲
PNar1	۵۷۴	۱.۷۴۸	۱.۵۲۸	۰.۲۱۸	۷.۱۴۳	۱.۰۲۶
PNar2	۵۷۴	۱.۸۶۸	۱.۵۶۳	۰.۲۰۸	۷.۹۹۶	۱.۲۸۵
Ptenure1	۵۷۴	۲.۰۱۶	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۷.۰۰۰	۱.۱۲۷
Ptenure2	۵۷۴	۲.۱۳۹	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۳.۰۰۰	۱.۶۲۹
Pclinet1	۵۷۴	۲.۸۲۴	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۴.۰۰۰	۲.۰۳۸
Pclinet2	۵۷۴	۳.۶۵۷	۳.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۴.۰۰۰	۲.۲۹۷
BIGN	۵۷۴	۰.۲۳۷	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۲۵
CIMP	۵۷۴	۰.۲۲۶	۰.۰۵۱	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۳۲۳
SIZE	۵۷۴	۱۴.۶۳۶	۱۴.۵۸۴	۱۰.۶۲۷	۲۰.۵۱۲	۱.۵۱۵
LVG	۵۷۴	۰.۵۲۹	۰.۵۲۲	۰.۰۶۶	۱.۲۶۹	۰.۱۹۵
MB	۵۷۴	۳.۲۵۲	۲.۰۹۵	۰.۶۸۴	۳۲.۰۱۲	۳.۳۵۹
RESTATE	۵۷۴	۰.۴۴۴	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۹۷
AR	۵۷۴	۰.۳۰۳	۰.۲۶۰	۰.۰۰۰	۰.۸۲۱	۰.۱۸۵
INVER	۵۷۴	۰.۲۴۴	۰.۲۱۳	۰.۰۰۱	۰.۸۹۹	۰.۱۴۴
DFOREIGNOPS	۵۷۴	۰.۶۹۵	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۶۰
Loss	۵۷۴	۰.۰۸۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۲۷۲
FC	۵۷۴	۶.۲۰۳	۳.۹۶۸	۰.۷۱۶	۶۵.۳۱۰	۶.۹۴۰
Issue	۵۷۴	۰.۳۱۴	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۶۴
CONOWNERSHIP	۵۷۴	۰.۶۶۸	۰.۷۱۸	۰.۰۰۰	۰.۹۸۰	۰.۲۰۴
AudComSize	۵۷۴	۳.۰۰۰	۳.۰۰۰	۰.۰۰۰	۵.۰۰۰	۰.۶۱۳
AudComInd	۵۷۴	۰.۶۶۹	۰.۶۶۷	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۲۴۴
AudComFinExp	۵۷۴	۰.۷۸۹	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۳۰۳

نتایج تحلیل توصیفی نشان می‌دهد که متغیرهای وابسته پژوهش، حق الزحمه حسابرسی دارای میانگین ۷/۵۴۱ و میانه ۷/۴۹۹ (یا به عبارتی ۲۲۴۳ میلیون ریال برای میانگین و میانه ۱۵۷۵ میلیون ریال برای میانه) می‌باشد. نتایج در ارتباط با متغیر مستقل خودشیفتگی شرکا نشان می‌دهد که امضای هر شریک حدود ۲ درصد از یک صفحه A۴ را اشغال می‌کند. کوچک‌ترین امضا حدود ۰.۲ درصد و بزرگ‌ترین امضا حدود ۸ درصد است.

آماره توصیفی در مورد متغیر تعدیلگر دوره تصدی حاکی از آن است که هر شریک به طور متوسط تقریباً ۳ سال در یک شرکت به خدمت حسابرسی مشغول بوده‌اند. همچنین، نتایج مرتبط با دیگر متغیر تعدیلگر تعدد کاری شریک حسابرسی بیانگر این است که هر شریک به طور میانگین در طول یک دوره در ۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مشغول به انجام وظیفه حسابرسی بوده است.

از نکات حائز اهمیت در مورد متغیرهای کنترلی می‌توان به سهم ۲۳ درصد سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر در انجام حسابرسی شرکت‌های نمونه، ۴۴ درصد تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل و عدم تشکیل کمیته حسابرسی در چندین شرکت نمونه تا سال‌های ۱۳۹۴ و

۱۳۹۵ علی‌الرغم الزام شرکت‌ها به تشکیل این کمیته از سوی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱، اشاره نمود.

#### ۴-۲- بررسی آمار استنباطی

پیش از آزمون مدل‌ها لازم است که پایایی متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار گیرد. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است و برای تعیین آن از آزمون دیکی-فولر<sup>۲۳</sup> استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای غیرمجازی وابسته، مستقل و کنترلی پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند، چرا که احتمال آماره برای آزمون مذکور کم‌تر از ۵٪ بوده است.

جدول (۲): پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه
Afee	-۷.۳۲۶	۰.۰۰۰
PNar1	-۹.۷۹۷	۰.۰۰۰
PNar2	-۱۵.۹۸۹	۰.۰۰۰
Ptenure1	-۱۷.۸۲۸	۰.۰۰۰
Ptenure2	-۱۳.۵۹۶	۰.۰۰۰
Pclinet1	-۱۷.۲۴۴	۰.۰۰۰
Pclinet2	-۱۷.۲۴۴	۰.۰۰۰
BIGN	-۵.۷۵۰	۰.۰۰۰
CIMP	-۱۳.۱۷۰	۰.۰۰۰
SIZE	-۷.۳۸۱	۰.۰۰۰
LVG	-۱۰.۴۱۶	۰.۰۰۰
MB	-۶.۲۶۴	۰.۰۰۰
RESTATE	-۷.۵۵۴	۰.۰۰۰
AR	-۶.۶۰۷	۰.۰۰۰
INVER	-۸.۹۸۶	۰.۰۰۰
DFOREIGNOPS	-۷.۸۲۹	۰.۰۰۰
Loss	-۱۵.۹۱۵	۰.۰۰۰
FC	-۷.۴۸۰	۰.۰۰۰
Issue	-۱۴.۹۱۲	۰.۰۰۰
CONOWNERSHIP	-۸.۶۰۳	۰.۰۰۰
AudComSize	-۱۴.۹۰۴	۰.۰۰۰
AudComInd	-۱۳.۷۸۰	۰.۰۰۰
AudComFinExp	-۱۵.۱۶۰	۰.۰۰۰

برای آزمون فرضیه‌ها و برآورد مدل‌ها، ابتدا به منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های ترکیبی یا تابلویی، از آزمون قابلیت ادغام (چاو) استفاده شده است. مطابق نتایج آزمون در جدول ۳ آماره لیمر نشان می‌دهد سطح معناداری آن برای تمامی مدل‌ها ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) بوده، که نشان دهنده برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در برابر روش داده‌های ادغام شده است. با توجه به پذیرش روش داده‌های تابلویی، به انجام آزمون هاسمن برای انتخاب الگوی اثرات ثابت در برابر الگوی اثرات تصادفی پرداخته شده است. با توجه به این که سطح معناداری آماره کای - دو برای تمامی مدل‌ها در جدول ۳ برابر ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) است، روش رگرسیون با اثرات ثابت نسبت به روش رگرسیون با اثرات تصادفی ارجحیت دارد.

جدول (۳): انتخاب داده‌های تلفیقی در برابر داده‌های تابلویی

مدل سوم			مدل دوم			مدل اول			
احتمال	مقدار آماره آزادی	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره آزادی	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره آزادی	درجه آزادی	
۰.۰۰۰	۴۷۰,۸۱	۷.۸۶۶	۰.۰۰۰	۴۷۰,۸۱	۸.۱۳۶	۰.۰۰۰	۴۷۴,۸۱	۸.۱۹۹	آزمون چاو
۰.۰۰۰	۲۲	۵۰.۹۰۵	۰.۰۰۰	۲۲	۵۱.۴۳۲	۰.۰۰۰	۱۸	۴۴.۶۳۷	آزمون هاسمن

در این مطالعه برای بررسی همسانی واریانس‌ها از آزمون وایت استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۴ قابل مشاهده است. سطح اهمیت آماره این آزمون برای هر ۳ مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرضیه صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس رد شده و می‌توان گفت مدل‌ها دارای مشکل ناهمسانی واریانس می‌باشند، به همین منظور در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد رگرسیون از روش برآورد حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

جدول (۴): انتخاب داده‌های تلفیقی در برابر داده‌های تابلویی

مدل سوم		مدل دوم		مدل اول	
احتمال	مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره
۰.۰۰۳	۱.۳۷۶	۰.۰۰۵	۱.۳۵۲	۰.۰۰۰	۱.۶۲۳

جدول (۵): آزمون مدل های پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی	مدل اول	مدل دوم	مدل سوم
تعداد مشاهدات: ۸۲×۷=۵۳۰	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته
متغیر	ضریب آماره t P-Value VIF	ضریب آماره t P-Value VIF	ضریب آماره t P-Value VIF
C	۰,۰۰۸ ۲,۶۷۱ ۰,۷۹۵	۰,۰۰۵ ۲,۸۲۳ ۰,۸۶۸	۰,۰۰۹ ۲,۶۱۳ ۰,۷۹۲
PNAR1	۱,۰۸۹ ۰,۸۵۸ -۰,۱۷۹ -۰,۰۰۲	۳,۳۲۹ ۰,۷۷۴ -۰,۲۸۸ -۰,۰۰۵	۳,۰۹۸ ۰,۸۱۲ ۰,۲۳۸ ۰,۰۰۴
PNAR2	۱,۱۱۶ ۰,۰۸۳ ۱,۷۳۵ ۰,۰۱۴	۳,۹۲۵ ۰,۰۰۸ ۲,۶۷۶ ۰,۰۴۱	۳,۷۵۹ ۰,۱۵۲ ۱,۴۳۶ ۰,۰۲۲
PTENURE1		۴,۰۱۵ ۰,۱۱۸ -۱,۵۶۴ -۰,۰۱۹	
PTENURE2		۸,۳۸۸ ۰,۰۱۷ ۲,۴۰۲ ۰,۰۳۴	
PNAR1*PTENURE1		۵,۸۴۸ ۰,۷۶۸ ۰,۲۹۵ ۰,۰۰۲	
PNAR2*PTENURE2		۱۰,۴۰۸ ۰,۰۷۴ -۱,۷۹۴ -۰,۰۱۳	
PCLINET1			۴,۳۱۵ ۰,۹۶۱ -۰,۰۴۹ ۰,۰۰۰
PCLINET2			۳,۳۹۹ ۰,۳۴۹ ۰,۹۳۷ ۰,۰۰۷
PNAR2*PCLINET1			۴,۸۲۸ ۰,۷۱۰ -۰,۳۷۲ -۰,۰۰۲
PNAR2*PCLINET2			۵,۹۷۵ ۰,۴۷۲ -۰,۷۲۰ -۰,۰۰۲
BIGN	۱,۰۴۶ ۰,۰۱۴ ۲,۴۷۹ ۰,۱۷۶	۱,۰۴۴ ۰,۰۱۴ ۲,۴۶۶ ۰,۱۷۷	۱,۰۶۷ ۰,۰۱۸ ۲,۳۷۲ ۰,۱۷۳
CIMP	۱,۱۱۲ ۰,۰۰۱ -۳,۴۵۱ -۰,۱۳۵	۱,۱۳۲ ۰,۰۰۱ -۳,۵۱۳ -۰,۱۳۵	۱,۴۲۱ ۰,۰۰۲ -۳,۱۵۲ -۰,۱۴۱
SIZE	۳,۰۲۶ ۰,۰۰۰ ۲۵,۴۴۴ ۰,۴۵۹	۳,۲۸۱ ۰,۰۰۰ ۲۵,۰۱۶ ۰,۴۵۴	۳,۰۲۹ ۰,۰۰۰ ۲۴,۷۹۴ ۰,۴۵۷
LVG	۲,۵۲۴ ۰,۰۸۳ ۱,۷۳۷ ۰,۱۷۸	۲,۷۴۳ ۰,۰۹۳ ۱,۶۸۲ ۰,۱۶۹	۲,۴۲۶ ۰,۱۰۵ ۱,۶۲۵ ۰,۱۷۱
MB	۶,۸۲۰ ۰,۰۱۲ ۲,۵۲۱ ۰,۰۱۷	۷,۸۶۳ ۰,۰۴۵ ۲,۰۰۷ ۰,۰۱۳	۶,۶۱۹ ۰,۰۲۰ ۲,۳۳۶ ۰,۰۱۶
RESTATE	۱,۷۶۸ ۰,۰۷۷ -۱,۷۷۰ -۰,۰۴۰	۱,۸۴۰ ۰,۰۴۷ -۱,۹۸۸ -۰,۰۴۴	۱,۷۷۳ ۰,۰۶۱ -۱,۸۷۹ -۰,۰۴۳
AR	۱,۸۰۸ ۰,۰۰۰ -۵,۸۳۶ -۰,۵۸۰	۲,۱۴۹ ۰,۰۰۰ -۵,۹۳۸ -۰,۶۰۷	۱,۷۵۴ ۰,۰۰۰ -۵,۶۶۶ -۰,۵۷۷
INVER	۱,۶۰۴ ۰,۷۶۱ -۰,۳۳۱ -۰,۰۴۴	۱,۶۳۲ ۰,۷۷۴ -۰,۲۸۷ -۰,۰۳۸	۱,۶۶۶ ۰,۷۷۱ -۰,۲۹۱ -۰,۰۴۰
DFOREIGNOPS	۱,۱۸۲ ۰,۲۱۳ -۱,۲۴۶ -۰,۰۵۱	۱,۱۹۹ ۰,۱۹۳ -۱,۳۰۴ -۰,۰۵۳	۱,۱۸۳ ۰,۱۸۶ -۱,۳۲۴ -۰,۰۵۵
LOSS	۱,۱۹۵ ۰,۰۰۱ ۳,۳۵۴ ۰,۱۴۲	۱,۲۰۱ ۰,۰۰۱ ۳,۳۴۱ ۰,۱۴۲	۱,۲۳۹ ۰,۰۰۱ ۳,۳۷۹ ۰,۱۴۷
FC	۸,۴۳۷ ۰,۰۰۶ -۲,۷۵۴ -۰,۰۰۹	۹,۸۵۳ ۰,۰۳۵ -۲,۱۱۴ -۰,۰۰۷	۸,۱۹۷ ۰,۰۱۰ -۲,۶۰۰ -۰,۰۰۹
ISSUE	۱,۱۲۶ ۰,۰۱۶ ۲,۴۰۹ ۰,۰۴۸	۱,۱۶۶ ۰,۰۱۱ ۲,۵۶۵ ۰,۰۵۰	۱,۱۳۸ ۰,۰۳۳ ۲,۲۸۶ ۰,۰۴۷
CONOWNERSHIP	۱,۹۴۲ ۰,۱۳۷ -۱,۴۸۸ -۰,۱۵۰	۲,۲۰۲ ۰,۰۸۰ -۱,۷۵۳ -۰,۱۷۴	۱,۸۴۱ ۰,۱۷۵ -۱,۳۵۹ -۰,۱۴۰
AUDCOMSIZE	۱,۵۸۵ ۰,۰۱۱ ۲,۵۴۴ ۰,۰۴۸	۱,۸۳۹ ۰,۰۳۰ ۲,۱۷۱ ۰,۰۴۰	۱,۵۴۲ ۰,۰۱۹ ۲,۳۵۱ ۰,۰۴۶
AUDCOMIND	۱,۵۴۳ ۰,۰۵۵ -۱,۹۲۱ -۰,۱۰۹	۱,۶۸۵ ۰,۰۸۱ -۱,۷۴۸ -۰,۰۹۹	۱,۵۳۰ ۰,۰۹۵ -۱,۶۷۱ -۰,۰۹۶
AUDCOMFINEXP	۱,۶۱۰ ۰,۹۷۹ -۰,۰۲۶ -۰,۰۰۱	۱,۷۴۷ ۰,۹۱۴ ۰,۰۰۸ ۰,۰۰۴	۱,۵۶۰ ۰,۹۸۰ -۰,۰۲۶ -۰,۰۰۱
ضریب تعیین	۰,۹۵۷	۰,۹۶۲	۰,۹۵۵
ضریب تعیین تعدیلی	۰,۹۴۸	۰,۹۵۳	۰,۹۴۶
آماره F	۱۰۶,۷۷۸	۱۱۴,۳۷۸	۹۷,۷۲۳
آماره دوربین-واتسون	۱,۸۶۳	۱,۸۶۰	۱,۸۶۵
آزمون جاک-برا	۰,۰۸۲	۰,۰۸۲	۰,۰۸۸
باقیمانده ها	۴,۹۹۷	۴,۹۳۱	۴,۸۵۵

نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی برای نمونه پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. برای اطمینان از فرض رگرسیونی عدم وجود مشکل همخطی بین متغیرها، از آزمون عامل تورم واریانس (VIF) استفاده گردید. باتوجه به اینکه مقدار این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از مقدار ۱۰ است، لذا همخطی بین آنها وجود ندارد. همچنین برای بررسی فرض استقلال باقیمانده‌ها از یکدیگر آماره دوربین واتسون به کار گرفته شد. مقدار آماره دوربین واتسون برای هر ۳ مدل برآورد شده بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ است، این عدد نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها از یکدیگر مستقل هستند. علاوه بر این، به منظور بررسی فرض نرمال بودن باقیمانده‌ها از آزمون جارک-برا استفاده گردید. یافته‌های حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره جارک-برا بیش از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه باقیمانده‌های رگرسیونی در هر ۳ مدل نرمال هستند. با این حال نتایج حاصل از رگرسیون زمانی قابل اتکاست که رگرسیون برازش شده در کل معنادار باشد. نظر به اینکه سطح معناداری آماره F برابر با ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) می‌باشد، می‌توان بیان نمود که متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند و رگرسیون در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. شایان ذکر است که مقدار ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که حدود ۹۵٪ از تغییرات حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر متغیرهای مستقل و کنترلی مورد پژوهش بوده است.

طبق نتایج حاصل در جدول ۵، باتوجه به ضریب برآورد شده متغیر خودشیفتگی شریک اول حسابرسی در مدل اول برابر با ۰/۰۰۲- و احتمال آماره  $t$  ۰/۸۵۳ می‌باشد، که به معنای رابطه منفی و غیرمعناداری بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. با توجه به بیشتر بودن احتمال آماره  $t$  از سطح خطای مورد پذیرش ۰/۱۰، فرضیه مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نگردید. این نتیجه در حالی است که مقدار ضریب و احتمال آماره  $t$  متغیر خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی به ترتیب برابر با ۰/۰۱۴ و ۰/۰۸۳ می‌باشد، که به معنای رابطه مثبت و معناداری بین خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. با توجه به کمتر بودن احتمال آماره  $t$  از سطح خطای مورد پذیرش ۰/۱۰، فرضیه مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم، در سطح اطمینان ۹۰٪، مورد تایید واقع می‌شود.

با توجه به نتایج حاصل از برآورد مدل دوم در جدول ۵، ضریب بدست آمده برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و دوره تصدی شریک اول حسابرسی برابر با ۰/۰۰۲ بوده آماره  $t$  آن برابر با ۰/۷۶۸ می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که دوره تصدی شریک حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نماید، در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر اثر معنادار دوره تصدی شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نمی‌شود. این در حالی است که با توجه به مقدار ضریب ۰/۰۱۳- و آماره  $t$  ۰/۰۷۴ برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و دوره تصدی شریک

دوم حسابرسی می‌توان بیان نمود که دوره تصدی شریک حسابرسی دارای اثر کاهنده بر رابطه بین خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. بر این اساس، فرضیه دوم مبنی بر اثر معنادار دوره تصدی شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم، در سطح اطمینان ۹۰٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. بر اساس یافته‌های بدست آمده از برآورد مدل سوم در جدول ۵، ضریب حاصله برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و تعدد کاری شریک اول حسابرسی برابر با  $-۰/۰۰۲$  بوده آماره  $t$  آن برابر با  $۰/۲۱۰$  می‌باشد. بر این اساس تعدد کار شریک حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نماید، در نتیجه فرضیه سوم مبنی بر اثر معنادار تعدد کاری شریک حسابرسی ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نمی‌گردد. همچنین با توجه به مقدار ضریب  $-۰/۰۰۲$  و آماره  $t$   $۰/۴۷۲$  برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و تعدد کار شریک دوم حسابرسی، وجود اثر معنادار تعدد کاری شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم منتفی بوده و فرضیه سوم مورد تایید واقع نشد.

از میان متغیرهای کنترلی استفاده شده در مدل، اندازه حسابرس دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، اهمیت مشتری دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۹٪)، اندازه شرکت دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۹٪)، اهرم مالی دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۰٪)، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۰٪)، نسبت حساب‌های دریافتی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۹٪)، زیان‌ده بودن دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۹٪)، وضعیت مالی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۰٪)، انتشار سهام دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، اندازه کمیته حسابرسی دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪) و استقلال کمیته حسابرسی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۵٪) با حق الزحمه حسابرسی هستند. به عبارتی بهتر با کاهش (افزایش) اهمیت مشتری برای موسسه حسابرسی، نسبت حساب‌های دریافتی، سلامت مالی شرکت و استقلال کمیته حسابرسی، با افزایش (کاهش) اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، اندازه کمیته حسابرسی، با انتخاب (عدم انتخاب) سازمان حسابرسی و مفید راهبر به عنوان حسابرس مستقل، زیان‌ده بودن (سودده بودن) شرکت، عدم وجود ارائه مجدد صورت‌های مالی سال قبل و با انتشار (عدم انتشار) سهام جدید حق الزحمه حسابرسی افزایش (کاهش) می‌یابد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این پژوهش مطالعه و بررسی ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، با توجه به نقش دوره تصدی و تعدد کاری در شرکت‌های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بود. در این پژوهش از امضای شرکای حسابداری برای سنجش میزان خودشیفتگی شرکای حسابداری استفاده گردید.

نتایج فرضیه اول نشان می‌داد که میزان خودشیفتگی شریک اول حسابداری ارتباطی با قیمت‌گذاری خدمات حسابداری ندارد، این در حالی است که با افزایش خودشیفتگی شریک دوم، حق‌الزحمه حسابداری نیز افزایش می‌یابد. این نتیجه بدین معنا است که با افزایش خودشیفتگی شریک دوم نسبت به شریک اول امضا کننده گزارش حسابداری از نقش تعیین کننده تری در تعیین حق‌الزحمه حسابداری برخوردار است. نتایج این پژوهش به طور ضمنی مطابق با استدلال نظری بوده و حاکی از آن است علی‌رغم تلاش‌ها برای استانداردسازی فرآیند حسابداری از طریق سازوکارهای مقررات و کنترل کیفیت، هنوز هم شخصیت شرکا - با تأثیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها - برای قیمت‌گذاری خدمات حسابداری حائز اهمیت است. یافته‌های این پژوهش با نتایج مطالعه کرخوفس و همکاران (۲۰۲۲) مبنی بر ارتباط مثبت خودشیفتگی شرکای حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری در یک راستا است اما با یافته‌های تحقیق کامران و همکاران (۲۰۲۲) در تضاد است.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌داد که دوره تصدی شریک اول بر رابطه خودشیفتگی شریک اول حسابداری و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری تأثیر ندارد، این در حالی است که با افزایش دوره تصدی از اثر خودشیفتگی شریک دوم بر حق‌الزحمه حسابداری کاهنده خواهد بود. این نتیجه در راستای تایید این موضوع است که شریک دوم در تعیین قیمت خدمات حسابداری برجسته‌تر از شریک اول حسابداری عمل می‌کند و با افزایش دوره تصدی شریک دوم، احتمالاً زمان انجام حسابداری نیز کمتر می‌شود در نتیجه با وجود افزایش میزان خودشیفتگی حق‌الزحمه کاهش می‌یابد.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌داد که دوره تصدی شریک اول بر رابطه خودشیفتگی شریک اول حسابداری و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری تأثیر ندارد، این در حالی است که با افزایش دوره تصدی از اثر خودشیفتگی شریک دوم بر حق‌الزحمه حسابداری کاهنده خواهد بود. این نتیجه در راستای تایید این موضوع است که شریک دوم در تعیین قیمت خدمات حسابداری برجسته‌تر از شریک اول حسابداری عمل می‌کند و با افزایش دوره تصدی شریک دوم، احتمالاً زمان انجام حسابداری نیز کمتر می‌شود در نتیجه با وجود افزایش میزان خودشیفتگی حق‌الزحمه کاهش می‌یابد.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌داد که تعدد کاری شریک اول و دوم بر رابطه خودشیفتگی شریک اول و دوم حسابداری و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری تأثیر ندارد. این نتیجه می‌تواند از این مسئله ناشی شود که تعدد کاری بالای حسابداری به تنهایی نمی‌تواند شاخصی از ویژگی مشغله یا کیفیت یک شریک حسابداری باشد؛ به طوریکه تعدد کاری بالا ممکن است به دلیل وجود مشتریان کوچک در پرتفوی شریک حسابداری باشد و آنچه شاید مهم تر باشد حجم کاری شرکای حسابداری در طول سال باشد.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش به موسسه‌های حسابرسی توصیه می‌شود با بررسی دوره‌ای ویژگی‌های شخصیتی شرکای حسابرسی و کارکنان به ویژه خودشیفتگی آنها، علاوه بر کاهش هزینه‌های صرف شده در یک پروژه، با کاهش قیمت خدمات ارائه شده و بالطبع افزایش سود، بر مزیت رقابتی خود بیافزایند. همچنین موسسه‌های حسابرسی با آگاهی از درجه خودشیفتگی شرکا و کارکنان خود می‌تواند اثرات این اختلال شخصیتی را بر نتایج حسابرسی بیشتر در کنترل داشته باشند با تقویت اثرات مثبت آن، اثرات منفی را خنثی کنند. علاوه بر این به شرکت‌های تقاضا کننده خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ویژگی‌های موسسه حسابرسی، ویژگی‌های شرکای حسابرسی به ویژه خصیصه‌های شخصیتی از جمله خودشیفتگی را مورد بررسی قرار دهند و آن را انتخاب حسابرس دخیل نمایند؛ چرا که ممکن است بخشی از قیمت تعیین شده برای ارائه خدمات حسابرسی تنها ناشی از خودشیفتگی شریک حسابرسی باشد و بر کیفیت خدمات ارائه شده از سوی حسابرس تاثیر چندانی نداشته باشد.

در پژوهش‌های علمی نیز همانند سایر فعالیت‌های دیگر، مشکلاتی وجود دارد که مانع از روند فعالیت پژوهش در شرایط عادی می‌شود و نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار می‌دهد. از اینرو، می‌توان مهم‌ترین محدودیتی که در پژوهش حاضر با آن مواجه شدیم پژوهش نبود اطلاعات کافی در مورد حقالزحمه حسابرسی است. اطلاعات مرتبط با این هزینه در شرکت به دلایلی خاصی همچون سطح اهمیت این هزینه در سایر سرفصلهای هزینه اداری عمومی و فروش ادغام شده و تکفیک آن برای پژوهشگر امکانپذیر نیست که نهایتاً به کوچک بودن نمونه پژوهش منجر می‌شود. به دلیل استخراج حقالزحمه خدمات حسابرسی از یادداشت‌های همراه صورتهای مالی ممکن است حقالزحمه یاد شده جمع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی باشد. همچنین به دلیل وجود تورم در ایران، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند ناشی از رشد سطح عمومی قیمت‌ها باشد که در این پژوهش اثرات ناشی از شرایط اقتصادی آن لحاظ نشده است. علاوه بر این، با توجه به روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش بسیاری از شرکت‌های عضو جامعه آماری به دلیل نداشتن برخی ویژگی‌های مورد نظر، از نمونه آماری حذف شده‌اند. بنابراین لازم است در تعمیم نتایج حاصل از پژوهش به کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، احتیاط به عمل آید.

## منابع

- پاشازاده کهق، معصومه؛ علی نژادساروکلای، مهدی؛ محمدی، احمد؛ و بادآور نهندی، یونس. (۱۴۰۱). طراحی مدل خودشیفتگی حسابرس در محیط کار حسابرسی. تحلیل بازار سرمایه، ۲(۳): ۱۸۳-۲۱۳.
- لطفی جو، نشمین؛ بنی مهد، بهمن؛ و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۲). خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱): ۶۴-۸۱.
- مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه؛ و جمشیدی، پروانه. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارشهای مالی

بر تاخیر گزارش حسابرسی، بندهای توضیحی و حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵(۱۷): ۳۶-۵۷.

Akers, M. D., Giacomino, D. E. & Weber, J. (2014). Narcissism in Public Accounting Firms. *Accounting and Finance Research*, 3(3): 170-178.

Almer, E. D., & Kaplan, S.E. (2002). The Effects of Flexible Work Arrangements on Stressors, Burnout, and Behavioral Job Outcomes in Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 14 (1): 1-34.

Azizkhani, M., Monroe, G.S., & Shailer, G. (2013). Audit Partner Tenure and Cost of Equity Capital. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 183-202.

Ball, F., Tyler, J. & Wells, P. (2015). Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2): 166-181.

Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2): 1-24.

Blair, C. A., Hoffman, B.J. & Helland, K. R. (2008). Narcissism in Organizations: a Multisource Appraisal Reflects Different Perspectives. *Human Performance*, 21(3): 254-276

Cameran, M., and Lyu, P., & Perotti, P. (2022). The Consequences of Audit Partner Narcissism: Evidence From the UK Market. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4109142>

Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2): 57-69.

Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81(3): 653-676.

Catanach, A., & Walker, P. (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1): 43-66.

Chen, C-Y., Lin, C-j., & Lin, Y-C. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2): 415-445.

Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does Audit Partner Workload Compression Affect Audit Quality? *Forthcoming, European Accounting Review*, 29(5): 1021-1053.

Cheng, Y., Haynes, C. M. & Yu, M. D. (2021). The Effect of Engagement Partner Workload on Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 36(8): 1068-1091.

Choi, J.-H., Kim, J.-B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2008). Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1): 55-99.

Chou, T-K., Pittman, J. A. & Zhuang, Z. (2021). The Importance of Partner Narcissism to Audit Quality. *The Accounting Review*, 96(6): 103-127.

Church, B.K., Dai, N.T., Kuang, X. & Liu, X. (2020), The Role of Auditor Narcissism in Auditor-Client Negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3): 1756-1787.

Cragun, O. R., Olsen, K. J., & Wright, P. M. (2020). Making CEO Narcissism Research Great: A Review and Meta-Analysis of CEO Narcissism. *Journal of Management*, 46(6), 908-936.

Doty, J. R. (2011). Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits - Speech by PCAOB Chairman James R. Doty to SEC and Financial Reporting Institute 30th Annual Conference, June 2. Available: [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011\\_](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011_)

DotyKeynoteAddress.aspx.

Duong, H. K., Gotti, G., Stein, M. T., & Chen, A. (2022). Code of Ethics Quality and Audit Fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(C): 107001.

Fama, E. F. & Jensen, M. C. (1983a). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26(2): 301-325.

Fama, E. F. & Jensen, M. C., (1983b). Agency Problems and Residual Claims. *Journal of Law and Economics*, 26(2): 327-349.

Farwell, L., & Wohlwend-Lloyd, R. (1998). Narcissistic Processes: Optimistic Expectations, Favorable Self-Evaluations, and Self-Enhancing Attributions. *Journal of Personality*, 66(1): 65-83.

Firth, M. A., Rui, O. M. & Wu, X. (2012). How do Various forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47(1): 109-138.

Fořter, J. D., Reidy, D. E., Misra, T. A., & Goff, J. S. (2011). Narcissism and Stock Market Investing: Correlates And Consequences of Cocksure Investing. *Personality and Individual Differences*, 50(6): 816-821.

García-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2020). Learning by Doing? La experiencia en auditoría del socio auditor y la calidad de los servicios de auditoría: Learning by Doing? Partners Audit Experience and the Quality of Audit Services. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 23(2): 197-209.

Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the Relationship between Audit Partner Busyness and Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*, 33(1): 341-377.

Gul, F. A., Ma, S. M. & La, K. (2017). Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market. *Journal of International Accounting Research*, 16 (1): 83-105.

Habib, A., Bhuiyan. M. B. U., & Sun, X. (2019). Audit Partner Busyness and Cost of Equity Capital. *International Journal of Auditing*, 23 (1): 57- 72

Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, A. C. (2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8): 761-786.

Hopwood, A., McKeown, J. & Mutchler. J. (1989). A Test of the Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty. *The Accounting Review* 64(1): 28-48.

Hsieh, T-S., Kim, J-B., Wang, R. R., & Zhihong, W. (2020). Seeing Is Believing? Executives' Facial Trustworthiness, Auditor Tenure, and Audit Fees. *Journal of Accounting and Economics*, 69(1): 101260.

Hüffmeier, J., Freund, P. E., Zerres, A., Backhaus, K., & Hertel. G. (2014). Being Tough or Being Nice? A Meta-Analysis on the Impact of Hard- and Softline Strategies in Distributive Negotiations. *Journal of Management*, 40(3): 866-892.

Ismail, R.A., Zaki, O. & Abou-El-Sood, H. (2023). Executives' Narcissism and Decision Making: Reviewing 20 Years of Accounting Literature. *Journal of Humanities and Applied Social Sciences*, 5(2): 120-143.

Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4): 637-660.

Kerckhofs, L., Vandenhaute. M-L., & Hardies, K. (2022). Partner Narcissism in a Private Market Setting: Consequences for Audit Reporting Decisions and Audit Pricing. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4236397>

Lai, K. M. Y, Sasmita, A., Gul, F. A., Foo, Y. B. & Hutchinson, M. (2018). Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150(4): 1187-1198.

Lennox, C., X. Wu, & Zhang, T. (2014). Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? *The Accounting Review* 89(5): 1775–1803.

Lo, A. W. Y., Lin, K. Z., & Wong, R. M. K. (2022). Does Availability of Audit Partners Affect Audit Quality? Evidence From China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(2), 407–439.

Lotfijū, N., Banimahd, B., & Vakilifard, H. (2023). The role of Auditor's Narcissism on Unqualified Audit Opinion, *Journal of Professional Auditing research*, 3(11): 64-81.)in persian)

Pashazadeh Kahaq, M., Alinejad Saroklai, M., Mohamadi, A., & Badavar Nahandi, Y. (2025). Designing the Auditor's Narcissism Model in the Auditing Work Environment, *Journal of Capital Market Analysis*, 2(3): 183-213.)in persian)

Maccoby, M. (2003). *The Productive Narcissist*. Broadway Books, New York.

Mashayekh, SH., Hekma, H., & Jamshidi, P. (2025). Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees, *Journal of Professional Auditing research*, 5(17): 36-57.)in persian)

Manry, D., Mock, T., & Turner, J. (2008). Does Increased Partner Tenure Reduce Audit Quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4): 553-572.

Maranjory, M. (2024). Environmental Uncertainty and R&D Investment: Moderator role Of Product Market Competition, *International journal of finance and managerial accounting*, 9(33): 129-138.

Mauritz, C., Nienhaus, M. & Oehler, C. (2023). The Role of Individual Audit Partners for Narrative Disclosures. *Review of Accounting Studies*, 28(1):1-44.

Mnif, Y. & Cherif, I. (2022). Audit Partner Workload, Gender and Audit Quality. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5): 1047-1070.

Mohammadi, H., Salehi, M., Arabzadeh, M. & Ghodrati, H. (2021). The Effect of Auditor Narcissism on Audit Market Competition. *Management Research Review*, 44(11): 1521-1538.

Monroe, G. & Hossain, S. (2013). Does Audit Quality Improve after the Implementation of Mandatory Audit Partner Rotation? *Accounting and Management Information Systems*, 12 (2): 263–279.

Myers, J. N., Myers, L. N., & Omer, T. C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78(3): 779–799.

Neuwicka, B., Ten Velden, F., De Hoogh, A., & Van Vianen. A. (2011). Reality at Odds with Perceptions: Narcissistic Leaders and Group Performance. *Psychological Science* 22(10): 1259- 1264.

Ocak, M. (2018). The Impact of Auditor Education Level on the Relationship between Auditor Busyness and Audit Quality in Turkey. *Cogent Business & Management*, 5(1): 1-20.

Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2014). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164: 324-331.

Rapier, M. L. (2005). An Interview Study of Narcissistic Executives: Piercing The Corporate Veil of Narcissism In The Workplace. Thesis Paper. Saybrook Graduate School and Research Center.

Raskin, R., & Howard, T. (1988). A Principal-Components Analysis of the Narcissistic Personality Inventory and Further Evidence of Its Construct Validity. *Journal of Personality and Social Psychology* 54(5): 890-902.

Salehi, M., Dalwai, T. & Arianpoor, A. (2023). The Impact of Narcissism, Self-Confidence and Auditor's Characteristics on Audit Report Readability. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 41(2): 202-223.

Salehi, M., Rouhi, S., Usefi Moghadam, M. and Faramarzi, F. (2022). Managers' and Auditors' Narcissism on the Management Team's Stability and Relative Corporate Performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 71(4): 1490-1514.

Sanoran, K.(L). (2020). What Matters in Cost of Debt: Audit Partner Public-Client Specialization or Busyness? *Managerial Auditing Journal*, 35(9): 1379-1399.

Shang, R., Wang, Z. (A.), & Zu, Y. (2023). Manager Narcissism, Target Difficulty, and Employee Dysfunctional Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 40(3): 1795-1822.

Singh, H., Sultana, N., Islam, A., & Singh, A. (2022). Busy Auditors, Financial Reporting Timeliness and Quality. *The British Accounting Review*, 54(3): 101080

Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-Charge Characteristics and Going-Concern Reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2): 531-550.

Suzuki, K. & Takada, T. (2016). Do Client Knowledge and Audit Team Composition Mitigate Partner Workload?, Paper presented at the 2017 American Accounting Association Auditing Section Midyear Meeting Maslach & Jackson

Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The Effect of the Busy Season Workload on Public Accountants' Job Burnout. *Behavioral Research in Accounting* 14(1): 223-245.

Takada, T., Lau, D., Casterella, J. R., & Wong, N. (2021). There Is No 'I' in Team: An Analysis of Audit Partner Narcissism from the Team Aspect. *International Journal of Auditing*, 25(3): 751-768.

Tran, T. T. G., Nguyen, T. T., Pham, B. T. N. & Tran, P. T. T. (2023). Audit Partner Tenure and Earnings Management: Evidence from Vietnam. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, In Press.

Vazire, S., Naumann, L. P., Rentfrow, P. J. & Gosling, S.D. (2008). Portrait of a Narcissist. Manifestations of Narcissism in Physical Appearance. *Journal of Research in Personality*, 42(6): 1439-1447.

Wan Hussin, W. N. Bamahros, H. M., & Shukeri, S. N. (2018). Lead Engagement Partner Workload, Partner-Client Tenure and Audit Reporting Lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3): 246-266.

Zerni, M. (2012). Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29(1): 312-340.

1. Hoitash, Markelevich, & Barragato
2. Rahmina & Agoes
3. Choi, Kim, Liu & Simunic
4. Duong, Gotti, Stein & Chen
5. Lennox & Wu
6. Fama & Jense
7. Mauritz, Nienhaus, & Oehler
8. Bamber & Iyer
9. Zerni
10. Akers, Giacomino & Weber
11. Foster, Reidy, Misra & Goff
12. Cragun, Olsen & Wright
13. Church, Dai, Kuang & Liu
14. Chou, Pittman & Zhuang
15. Takada, Lau, Casterella, & Wong
16. Reputation Capital
17. Ismail, Zaki & Abou-El-Sood
18. Shang, Wang & Zu
19. Rapiér
20. Blair, Hoffman, & Helland
21. Farwell & Wohlwend-Lloyd
22. Nevicka, Ten Velden, De Hoogh & Van Vianen
23. Maccoby
24. Herd Mentality
25. Hopwood, McKeown & Mutchler
26. Hüffmeier, Freund, Zerres, Backhaus & Hertel
27. Raskin & Howard
28. Kerckhofs, Vandenhoute & Hardies
29. Vazire, Naumann, Rentfrow & Gosling
30. Cameran, Lyu & Perotti
31. Firth, Rui & Wu
32. Myers, Myers & Omer
33. Carey & Simnett
34. Azizkhani, Monroe & Shailer
35. Doty
36. Hsieh, Kim, Wang & Wang
37. Catanach & Walker
38. Johnson, Khurana & Reynolds
39. Carcello & Nagy
40. Patterson, Smith & Tiras
41. Manry, Mock & Turner
42. Monroe & Hossain
43. Chen, Lin & Lin
44. Ball, Tyler & Wells
45. Garcia-Blandon, Argiles & Ravenda

46. Tran, Nguyen, Pham & Tran

47. Chi & Huang

۴۸. معمولاً در پژوهش‌ها این زمان به دوره‌های سالانه یا سه ماهه (فصل) شلوغ سال اشاره دارد.

49. Sundgren, & Svanstrom

50. Center for Audit Quality (CAQ)

51. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

52. Suzuki & Takada

53. Time Budget Pressure

54. Wan Hussin, Bamahros, & Shukeri

55. Sweeney & Summers

۵۶. فرسودگی شغلی یک مجموعه جامع از علائم از جمله خستگی فردی عاطفی، فروپاشی شخصیت و دستاورد شخصی پایین است (یان و ژیی، ۲۰۱۶). نشانه‌های فرسودگی شغلی زمانی که فشار ترکیبی از عوامل استرس‌زا قابل تحمل نباشد یا زمانی که یک یا چند عامل استرس‌زا به سطوح شدید برسند، نمود پیدا می‌کند (پیرسیلین و همکاران، ۲۰۱۴). فرسودگی شغلی بیشتر پاسخ به مطالبات بیش از حد بر منابع فیزیولوژیکی شخص خواهد بود (پیرسیلین و همکاران، ۲۰۱۴) و با فقدان انرژی و این حس که منابع احساسی فرد بیش از حد استفاده شده توصیف می‌شود (کورد و دیویرتی، ۱۹۹۳)، که پس از آن فرد از سرمایه‌گذاری عاطفی خود در کار می‌کاهد (جاکسون و همکاران، ۱۹۸۶)؛ در نتیجه، با کاهش انگیزه، حس و شایستگی و دستیابی به موفقیت کاری تنزل پیدا می‌کند (کورد و دیویرتی، ۱۹۹۳).

57. Almer & Kaplan

58. Boundary Conditions

59. Information Overload

60. Eppler & Mengis

61. Gul, Ma & La

62. Lai, Sasmita, Gul, Foo & Hutchinson

63. Ocak

64. Chen, Dong, Han & Zhou

65. Cheng, Haynes & Yu

66. Singh, Sultana, Islam & Singh

67. Mnif, & Cherif

68. Habib, Bhuiyan & Sun


69. Sanoran

70. Goodwin & Wu

71. Lo, Lin & Wong

۷۲. شواهد اخیر حمایت فزاینده‌ای از استفاده از امضا برای اندازه‌گیری خودشیفتگی افراد، با توجه به سادگی و محبوب بودن آن، ارائه کرده است. استفاده از اندازه امضاها برای نشان دادن خودشیفتگی نیز سوگیری اندازه‌گیری کمتری دارد، زیرا هیچ الزامی برای پاسخگویی مستقیم به سؤالات مربوط به خودشیفتگی از سوی شرکت‌کننده وجود ندارد و شرکت‌کنندگان بعید است از این که از امضای آنها برای کشف خودشیفتگی استفاده می‌شود آگاه باشند. مطالعات پیشین همچنین اعتبار ساختاری امضاها را برای اندازه‌گیری خودشیفتگی با نشان دادن یک رابطه قوی بین اندازه امضا و مقیاس پذیرفته‌شده در مورد ویژگی‌های خودشیفتگی در ادبیات روان‌شناسی - پرسشنامه شخصیت خودشیفته ۱۶ موردی (NPI-۱۶) که توسط ایمز و همکاران (۲۰۰۶) تهیه شده است - تقویت کرده‌اند. به طور کلی، این مطالعات شواهد ثابتی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد امضای بزرگ‌تر نشان می‌دهد که فرد نشانه‌هایی از رفتار خودشیفتگی مانند ادراک اجتماعی متورم از خود، احساس استحقاق بیشتر، احساس برتری و احساس کنترل و تسلط بر دیگران را نشان می‌دهد.

73. Dicky Fuller

	<p>COPYRIGHTS This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.</p>
---	---



# Designing an Effective Deployment Model of Information Technology Audit in the Social Security Organization

Sajad Naghdi<sup>1</sup>, Vahid Ahmadian<sup>2</sup>, Alireza Fazlzadeh<sup>3</sup>, Ahmad Valipour<sup>4</sup>

Received: 2023/11/15

Approved: 2025/01/01

Research Paper

## Abstract:

Nowdays, information technology and its mechanisms are more widely integrated in auditing operations. Despite paying enough attention to the issue of IT audit in different countries, its effective deployment in the social security organization has been neglected, so the purpose of this research is to design a model for the effective implementation of information technology audit in the social security organization. This research is applied research method and is mixed research method (a combination of qualitative and quantitative data) by considering the nature and data collection. The statistical population in the qualitative section includes 20 experts from IT auditing fields, who were selected using snowball sampling purposively method and in the quantitative section include all auditors of social security audit institute from which a sample of 56 people has been selected. The main data collection tools included a semi-structured interview (in the qualitative section) and a researcher-made questionnaire of 38 items based on a five-point Likert scale (in the quantitative section). The results of Friedman's test showed that infrastructural factors are in the first place, cultural and human factors are in the second place, and background factors are in the third place. In general, the adoption of the appropriate IT governance framework based on Cobit or ISO standards such as ISO 27001 and periodic monitoring of IT components helps to design the audit.

**Key Words:** Effective Deployment, Information Technology Auditing, Social Security Organization

[10.22034/JPAR.2024.2015837.1243](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2015837.1243)

1. Assistant Professor, Department of Accounting Faculty of Economic and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran. (Corresponding Author) [sajad.nagdi@yahoo.com](mailto:sajad.nagdi@yahoo.com)

2. Assistant Professor, Department of Accounting Faculty of Economic and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran. [v.ahmadian@tabrizu.ac.ir](mailto:v.ahmadian@tabrizu.ac.ir)

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran. [fazlzadeh@tabrizu.ac.ir](mailto:fazlzadeh@tabrizu.ac.ir)

4. MSc in management, Department of Management, Faculty of Economic and Management, University of Tabriz, Tabriz, Iran. [ahmad.valipour@tabrizu.ac.ir](mailto:ahmad.valipour@tabrizu.ac.ir)

<http://article.iacpa.ir>

## طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی

سجاد نقدی<sup>۱</sup>، وحید احمدیان<sup>۲</sup>، علیرضا فضل زاده<sup>۳</sup>، احمد ولی پور<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۲

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

در عصر حاضر فناوری اطلاعات و سازوکارهای آن با شعاع بیشتری در امور حسابرسی آمیخته شده است. به رغم توجه کافی به موضوع حسابرسی فناوری اطلاعات در کشورهای مختلف، استقرار اثربخش آن در سازمان تأمین اجتماعی مغفول مانده است، لذا هدف پژوهش حاضر طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی است. این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی بوده و از نوع پژوهش‌های آمیخته (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی، اطلاعات با استفاده از مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۲۰ نفر از متخصصان و خبرگان حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات در سطح دانشگاهی و اجرایی که از طریق نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شده‌اند، جمع‌آوری شد. همچنین اطلاعات در بخش کمی نیز اطلاعات با استفاده از پرسش‌نامه محقق ساخته با ۳۸ گویه از ۵۶ نفر از حسابرسان مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی جمع‌آوری شد که از طریق نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که در راستای اجرای اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی، عوامل زیرساختی در رتبه اول، عوامل فرهنگی و انسانی در رتبه دوم و عوامل زمینه‌ای در رتبه سوم قرار دارند. در مجموع پذیرش چارچوب مناسب راهبری فناوری اطلاعات مبتنی بر کوبیت یا استانداردهای ایزو همچون ایزو ۲۷۰۰۱ و نظارت دوره‌ای بر اجزای فناوری اطلاعات به طراحی حسابرسی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: استقرار اثربخش، سازمان تأمین اجتماع، حسابرسی فناوری اطلاعات

10.22034/JPAR.2024.2015837.1243

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول) sajad.nagdi@yahoo.com
  ۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. v.ahmadian@tabrizu.ac.ir
  ۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. fazlzadeh@tabrizu.ac.ir
  ۴. کارشناس ارشد مدیریت کسب و کار، گروه مدیریت، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. ahmad.valipour@tabrizu.ac.ir
- http://article.iacpa.ir

## ۱- مقدمه

پیشرفت فناوری در دو دهه اخیر به قدری شگفت‌آور بوده و آنچنان در زندگی انسان‌ها نفوذ کرده است که دوری از آن غیر قابل اجتناب می‌باشد و همه شاخه‌های دانش بشری به آن وابسته شده‌اند (پرندین، دوست جباریان و عالی خانی، ۱۴۰۲). حاکمیت فراگیر فناوری در طی سال‌های اخیر، واحدهای تجاری را به استفاده روزافزون و بیشتر از سیستم‌های فناوری اطلاعات در ایجاد، پردازش، ذخیره‌سازی و انتقال اطلاعات، گرایش داده است. امروزه افراد در سطح مختلف سازمان، جهت انجام فعالیت‌های روزانه خود از ابزارهای فناوری اطلاعات استفاده می‌کنند. در عصر حاضر مدارک الکترونیکی، جایگزین اسناد و مدارک کاغذی شده است. به همین دلیل، به سختی سازمان‌هایی را می‌توان پیدا کرد که حداقل در یکی از زمینه‌های گزارشگری مالی، عملیاتی و رعایتی خود به فناوری اطلاعات متکی نباشند. در نتیجه به شکلی طبیعی، فرآیند حسابرسی نیز تحت تأثیر این تغییرات قرار گرفته است (فضل‌زاده و نقدی، ۱۳۹۷).

فناوری اطلاعات مجموعه‌ای از ابزار و روش‌هایی است که برای تولید، پردازش و عرضه اطلاعات جهت کاربر انسانی به کار می‌رود. این دانش نوین، شامل فناوری‌های مرتبط با سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای برای پردازش، ذخیره‌سازی، تبادل و انتقال اطلاعات است. ابزار فناوری اطلاعات، ترکیبی از عوامل نیروی انسانی و ماشینی هستند. اساسی‌ترین عامل ماشینی آن رایانه و مهمترین عامل انسانی آن، کاربر رایانه است. حرکت رو به رشد فناوری اطلاعات سبب گردیده است که محیط حسابرسی نیز پیچیده‌تر گردد. این روند سبب گردیده است تا در سال ۱۹۸۴ میلادی انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۸ با عنوان «بررسی رایانه‌ای صورت‌های مالی و استانداردهای آن» را منتشر نمایند. این بیانیه حسابرسان را در استفاده از فن حسابرسی رایانه‌ای تشویق و ترغیب می‌نماید (سپاسی و انواری رستمی و خواجوی، ۱۳۹۵).

مفهوم حسابرسی فناوری اطلاعات برای اولین بار در دهه ۱۹۶۰ میلادی مطرح شد. از آن زمان تاکنون پیشرفت‌های متعددی در زمینه فناوری اطلاعات ایجاد شده است. حسابرسان نیز به‌منظور موفقیت در این عرضه، ملزم هستند تا همسو با این پیشرفت‌ها به آموزش مهارت‌های مختلفی اقدام نمایند. موریسی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۲) عقیده دارند که با توسعه فناوری اطلاعات نقش و جایگاه حسابرسان نیز تدریجاً تکامل یافته است. در حال حاضر در هر سازمانی سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات جزء قسمت‌های مهم آن سازمان تلقی می‌گردد. بنابراین حسابرسی فناوری اطلاعات به منظور برقراری اطمینان این مسئله که سیستم‌ها به شکل مطلوب کنترل شده، ایمن می‌باشند و به همان صورت که انتظار است عمل می‌نمایند، ضروری است (هال<sup>۲</sup>، ۱۳۹۸). بنا به ادعای استول، هاوِلکا و مرهوت<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی فناوری اطلاعات به دو دلیل اصلی مورد توجه است: اول، افزایش هزینه‌ها و اتکا به فناوری اطلاعات برای عملیات تجاری و دوم، قوانین جدید و الزامات حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی (نگوئن و نگوئن<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰).

خصوصیات نرم‌افزارهای عمومی حسابرسی در بخش حسابرسی این امکان را برای حسابرسان

فراهم می‌نماید که با کیفیت بالاتری عمل استخراج، پرس‌وجو، دستکاری، خلاصه‌سازی و وظایف تحلیل داده‌ها را انجام بدهند. استفاده حساب‌رسان از نرم‌افزارهای عمومی حسابرسی در حرفه خود به سرعت در حال افزایش است. کارکنان حسابرسی برای انجام درست و وظیفه خود در حیطه حسابرسی به فناوری‌های تحلیل داده‌ها نیاز دارند به رغم تمام مزیت‌های ذاتی فناوری اطلاعات در سازمان‌ها، هنوز به کارگیری آن با مقاومت کارکنان در برابر پذیرش فناوری اطلاعات همراه است. حسابرسی فناوری اطلاعات امکان دارد برای اهداف مختلف در یک سازمان مورد استفاده قرار گیرد و بنابراین امکان دارد تعریف‌های متفاوتی از کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات وجود داشته باشد. این تعاریف ممکن است شامل ایده‌هایی مانند تأثیر یا اثربخشی، کامل بودن مربوط به استانداردهای مختلف و کارایی یا هزینه باشد. یکی از اهداف حسابرسی فناوری اطلاعات این است که به مدیریت اطمینان دهد که یک سیستم یا فرآیند خودکار اهداف خود را برآورده می‌کند (نگوئن و نگوئن، ۲۰۲۰). برای انجام حسابرسی فناوری اطلاعات کارآمد، شرکت‌ها باید تصمیمات مناسبی را در رابطه با حوزه، منابع (به عنوان مثال، پرسنل یا ابزارهای حسابرسی خودکار رایانه‌ای)، وظایف یا فعالیت‌هایی که باید انجام شوند، روش‌ها، تکنیک‌ها و سایر «ورودی‌ها» اتخاذ کنند (بن‌و همکاران، ۱۳۸۵). در فرآیند حسابرسی فناوری اطلاعات باید تلاش شود تا کیفیت کلی حسابرسی به حداکثر رسیده و هزینه مربوط به اهداف حسابرسی فناوری اطلاعات به حداقل برسد (وررل و همکاران، ۲۰۱۲). این امر همچنین نیازمند در نظر گرفتن سایر ویژگی‌هایی می‌باشد که ممکن است بر عملکرد و نتیجه حسابرسی فناوری اطلاعات اثر گذار باشد، اما کنترلی بر آنها انجام نمی‌شود یا کنترل کمی انجام می‌شود. این ویژگی‌ها ممکن است شامل در دسترس بودن پرسنل کلیدی حسابرسی، زیرساخت یا معماری که یک سیستم بر روی آن اجرا می‌شود، یا ساختار سازمانی یک واحد تجاری در حال حسابرسی باشد (نگوئن و نگوئن، ۲۰۲۰).

امروزه با توجه به سیستم‌های اقتصادی جدید و تغییرات مداوم در عوامل محیطی، شرکت‌های بیمه با گروه‌های متفاوتی از ریسک‌ها مواجه هستند. علاوه بر این استفاده از فناوری اطلاعات در صنعت بیمه، افق‌های جدیدی را به سوی فعالان این صنعت گشوده است. به کارگیری این فناوری باعث شده تا انتظار دقت و سرعت بیشتر در انجام امور از سوی فعالان صنعت ایجاد شود. سازمان تأمین اجتماعی به عنوان یکی از سازمان‌های مهم و فعال در عرضه اقتصاد کشور محسوب می‌شود که در حوزه‌های مختلفی در حال فعالیت است و بنابراین با توجه به مطالب ذکر شده ایجاد و پیاده‌سازی سیستم حسابرسی فناوری اطلاعات در آن ضروری به نظر می‌رسد. هدف پژوهش حاضر پاسخ به سوالات زیر است:

- ۱) عوامل مورد نیاز برای طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی کدامند؟
- ۲) اولویت‌بندی عوامل مورد نیاز برای طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی چگونه است؟
- ۳) مدل موثر در استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی

چگونه است؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

سازمان تأمین اجتماعی یک نهاد عمومی غیردولتی بین‌نسلی، با هویت اجتماعی - اقتصادی در گستره عمومی، جامع‌ترین و محوری‌ترین ارائه‌دهنده حمایت‌های قانونی تأمین اجتماعی مبتنی بر اصول بیمه‌های اجتماعی است. این نهاد دارای استقلال اداری و مالی است و بر اصل سه جانبه‌گرایی (کارگر، کارفرما و دولت) اتکاء دارد. این سازمان با اجراء، تعمیم و گسترش انواع بیمه‌های اجتماعی و درمانی در چارچوب الزامات قانونی و مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای، نقشی اساسی در پشتیبانی از نیروی کار در فرآیند توسعه پایدار کشور دارد. با توجه به اهمیت سازمان تأمین اجتماعی، مؤسسه حسابداری تأمین اجتماعی در سال ۱۳۷۲ به عنوان تنها مرجع سازمان تأمین اجتماعی جهت انجام امور حسابداری اعم از حسابداری داخلی، حسابداری عملیاتی، بازرسی دفاتر قانونی و... تأسیس شد. طبق ماده ۵ اساسنامه، این مؤسسه وظایف زیر را بر عهده دارد:

الف) انجام وظایف بازرسی و امور حسابداری بخش‌ها و واحدهای تحت پوشش سازمان تأمین اجتماعی اعم از واحدهای ستادی، شعب، بیمارستان‌ها و واحدهای درمانی، مراکز اسناد پزشکی طرح‌های عمرانی، شرکت‌ها و سایر واحدهای تابعه و غیره.

ب) ارائه خدمات و مشاوره در زمینه‌های مالی و مدیریت و طرح و استقرار سیستم‌ها در بخش‌ها و شرکت‌ها و سایر واحدهای تابعه سازمان تأمین اجتماعی و غیره در صورت نیاز و درخواست آن‌ها بر اساس امکانات و برنامه‌های مؤسسه.

ج) انجام حسابداری و خدمات مالی و مدیریت موردی و ارجاعی از سوی مدیرعامل سازمان تأمین اجتماعی.

د) انجام تحقیقات و مطالعات لازم به منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه‌های حسابداری و حسابداری و سایر رشته‌های مرتبط در زمینه فعالیت‌های سازمان تأمین اجتماعی و نشر و اشاعه نتایج حاصل از انجام فعالیت‌های آموزشی جهت افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابداری.

سازمان تأمین اجتماعی از اولین سازمان‌هایی است که در مورد بکارگیری فناوری اطلاعات در جهت بهبود فرآیندها و ارائه خدمات بهتر، اقدام کرده است. امروزه با توجه به سیستم‌های اقتصادی جدید و تغییرات مداوم در عوامل محیطی، شرکت‌های بیمه با گروه‌های متفاوتی از ریسک‌ها مواجه هستند. علاوه بر این، استفاده از فناوری اطلاعات در صنعت بیمه، افق‌های جدیدی را به سوی فعالان این صنعت گشوده است. فناوری اطلاعات از جایگاه اولیه خود به عنوان ابزار کار و پشتیبان خدمات و کسب و کار فراتر رفته و به یک ضرورت اصلی کسب و کار سازمان‌ها تبدیل شده است (ظهراپی و ظهراپی، ۱۳۹۵). مدیران در مورد چگونگی تخصیص منابع تصمیم‌گیر هستند (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۳) و فناوری اطلاعات نقش مهمی در این زمینه دارد. لذا همانطور که از اساسنامه مؤسسه حسابداری تأمین اجتماعی نیز مشخص است، حسابداری فناوری اطلاعات

و سازوکارهای اجرایی آن در اساسنامه پیش‌بینی نشده است، در نتیجه توسعه و بسط فعالیت‌های حسابرسی سازمان به منظور گسترش حسابرسی فناوری اطلاعات از اهمیت فراوانی برخوردار است.

فناوری اطلاعات به معنای عام آن به عنوان مجموعه‌ای از ابزارها و سیستم‌ها جهت گردآوری، سازماندهی، ذخیره و نشر اطلاعات اعم از صوت، تصویر، متن یا عدد می‌باشد. سابقه این علم به هزاران سال قبل از میلاد مسیح بر می‌گردد. یعنی از زمان رم باستان که نامه‌ها را روی لوح گلی و به صورت تصویر می‌نوشتند و نامه بر در طی یک هفته تنها مقصد کوتاهی را طی می‌نمود تا هم اکنون که با استفاده از ابزارهای پیشرفته رایانه‌ای و سیستم‌های مجهز مخابراتی در کوتاه‌ترین زمان ممکن اطلاعات دلخواه در اختیار قرار می‌گیرد. فناوری نوین اطلاعات یعنی فناوری اطلاعات مبتنی بر الکترونیک را می‌توان در چند سال پیش از دهه ۱۸۹۱ سراغ گرفت.

امروزه بر اثر افزایش کارایی و اثربخشی فناوری اطلاعات، افزایش هزینه‌های حسابرسی، فعال شدن بازار سرمایه و ضرورت نیاز به اطلاعات دقیق و به هنگام، استفاده از فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی مقرون به صرفه شده است و شرکت‌های حسابرسی به منظور همراه شدن با این شرایط، نیازمند تغییر تکنیک‌ها و روش‌های سنتی خود هستند. حرفه حسابرسی ایران، گرچه تاثیر فناوری اطلاعات بر حرفه و اهمیت آن را درک می‌کند اما به کندی به آن واکنش می‌دهد و متأسفانه در حال حاضر عمده حسابرسی بر اساس شیوه سنتی صورت می‌گیرد و کارهای حسابرسی به‌طور عمده دستی و براساس شیوه‌های قدیمی انجام می‌شود (محمود دهنوی، ۱۳۹۵).

فناوری اطلاعات بر تمام وجوه عملیات سازمان‌های امروزی تاثیر داشته است، اما بیش از هر چیز نظام‌های اطلاعات حسابداری و مدیریت را دست‌خوش تغییرات جدی ساخته است. حسابرسان نظام‌های نوین نیز از راه‌آورد‌های این فناوری برای بهبود اثربخشی و کارایی بهره می‌گیرند. فناوری اطلاعات عنصری کلیدی در حذف محدودیت زمانی و مکانی، دسترسی بهتر و سریع‌تر به اطلاعات و به روز بودن دارد. به عبارت دیگر، فناوری، روش انجام کارها را دگرگون ساخته و باعث شده بستری که بر کاغذ بنا شده بود، به بسترهای الکترونیکی تبدیل شود که آن را در اصطلاح تبادل الکترونیکی اطلاعات می‌نامند.

در پی این تغییر، زمان دسترسی به اطلاعات بسیار کوتاه‌تر شده و نحوه مبادلات پولی منابع مالی تغییر یافته و به جای پول اطلاعات مالی رد و بدل می‌شود. سیستم‌های اطلاعات حسابداری به صورت بسته‌های آماده به خاطر برخی ویژگی‌ها مانند هزینه کمتر نسبت به نوع دیگر آن، دوره استقرار کوتاه‌مدت، سهولت راه اندازی و پذیرش بیشتری دارند. در برخی کشورها نیز تعداد تولیدکنندگان این نرم‌افزارها روز به روز بیشتر شده و تعداد شرکت‌ها و سازمان‌هایی که به استفاده کاربردی محصولات آماده نرم‌افزاری روی می‌آورند نیز هر روز بیشتر می‌شود (مایجا، نیلسون و جاکوب، ۲۰۱۴).

از آنجا که متون حسابرسی به طور مستمر و مداوم در حال تکامل است، نیاز به نگه داشتن متناسب خود با تغییرات موجود در محیط کسب و کار، استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات

و فناوری که خود ذاتاً یکی از عناصر فرآیند حسابرسی است و همواره در حال تکامل و تغییر است و در طول زمان تکامل می‌یابد امری ضروری است، زیرا در غیر این صورت و در صورت عدم تطابق پذیری و همگن‌سازی خود با تغییرات امکان دسترسی به کیفیت حسابرسی وجود ندارد (محمود دهنوی، ۱۳۹۵).

فناوری‌ها به عنوان ابزارهایی انعطاف‌پذیر در بازیابی و تجزیه و تحلیل داده‌ها بکار گرفته می‌شوند و به حسابرسان کمک می‌کنند تا با افزایش سرعت، دقت و کیفیت، فرآیند حسابرسی را به شکل مطلوب و مقرون به صرفه انجام دهند (احمی و کنت، ۲۰۱۳). با گسترش روزافزون استفاده از فناوری اطلاعات در علوم مختلف، حسابرسان نیز ناچار به پذیرش این موضوع هستند. شغل حسابرسان علاوه بر حسابرسی، پیش‌بینی تغییر جهت فناوری اطلاعات و تأثیری که این تغییرها و پیامدهای آنها ممکن است بر هدف‌های تجاری بگذارند را نیز در بر می‌گیرد (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۶). رایانه‌ها از دو جهت بر حسابرسان اثر گذاشته است:

جنبه اول: سبب ایجاد بخش بسیار بااهمیت در حسابرسی با عنوان حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای گردیده است، در صورتی که نتایج حاصل از حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی به درستی انجام گیرد و اتکاپذیر تشخیص داده شود، شرایط برای ورود به مرحله بعدی آسان می‌گردد. جنبه دوم: بعد از آنکه از صحت سیستم اطلاعاتی اطمینان به دست آمد، می‌توان از رایانه به عنوان یک ابزار حسابرسی استفاده کرد (فینگان، ۲۰۱۱).

مهم‌ترین مسئله‌ای که در حسابرسی وجود دارد کنترل داخلی است. پیش‌بینی‌ها و برنامه‌های عملیاتی در سازمان همواره با درصدی خطا توأم اند و برای رفع این خطاها و اصلاح عملیات، کنترل تنها راه چاره است از این باب می‌توان کنترل را به دو شکل دسته‌بندی کرد. امروزه اعتقاد بر این است که کنترل‌های داخلی صرفاً موضوع حسابداری و مالی نبوده و به‌طور کلی شامل تمام فرایندهای سازمانی است. همچنین فناوری اطلاعات تقریباً در دل همه فرایندهای سازمانی جاسازی شده است، در نتیجه شناخت کنترل‌های داخلی مبتنی بر فناوری اطلاعات رسالت و چالش مهمی شده است (مویلر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). چن و وانگ (۲۰۱۰) معتقد هستند برای حصول اطمینان از کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در سطح فرآیندها و فعالیت‌ها باید کنترل‌های مربوط به سیستم اطلاعاتی مورد بررسی قرار گیرند که کارکرد اصلی آن تأمین اطلاعات و گزارش‌های مالی مفید و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری است.

در سال‌های اخیر نیاز به یک چارچوب مرجع برای کنترل و امنیت در حسابرسی فناوری اطلاعات لازم به نظر می‌رسید. در این زمینه چارچوب‌های متنوعی نظیر کوزو و کوبیت در دسترس است. علیرغم آنکه چارچوب کوزو حسابرسان را با کنترل‌های فناوری اطلاعات آشنا می‌سازد (داویس و شیر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱)، ولی به‌طور مستقیم رهنمودی را برای دستیابی به کنترل سیستم‌های اطلاعاتی ارائه نمی‌کند، به‌کارگیری چارچوب کنترل داخلی دیگری از قبیل چارچوب کوبیت ضروری است. این چارچوب راهکارهای خوبی برای دستیابی به کنترل سیستم‌های اطلاعاتی ارائه می‌دهد. بنابراین چارچوب کوبیت در مقایسه با کوزو در بررسی سیستم‌های

اطلاعاتی می‌تواند سودمند و راهگشا باشد. کوبیت چارچوب پذیرفته‌شده بین‌المللی مبتنی بر کنترل برای راهبری فناوری اطلاعات است که اولین بار در سال ۱۹۹۶ توسط آیساکا منتشر شد. شناخت و درک ساختار کوبیت از چنان قابلیت‌هایی برخوردار است که به اعتقاد آیساکا، کوبیت یکی از ابزارهای حیاتی و ضروری در موفقیت فرآیند حسابرسی فناوری اطلاعات محسوب می‌شود. به عنوان مثال (ویلیامز<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۶) اعتقاد دارد که تاکنون هیچ چارچوبی به اندازه کوبیت نتوانسته است آن قدر گسترده و وسیع باشد که تمام ساختار فرایندهای فناوری اطلاعات را پوشش دهد. در برخی کشورها نظیر ایران به دلیل تأکید و توجه زیاد به کوزو و الزامات قانونی اجرای آن، تمرکز زیادی به سمت کوبیت معطوف نشده است. این در حالی است که نهادهای متولی در کشورهای مختلف نظیر کرواسی و هندوستان با ترجمه چارچوب کوبیت و فراهم نمودن بستر قانونی مناسب در راستای استقرار آن، کمک شایانی به سازمان‌ها و حرفه حسابرسی فناوری اطلاعات نموده‌اند. این کشورها با درک تأثیر قابل توجه فناوری اطلاعات بر موفقیت سازمان، تلاش کرده‌اند تا با تأسیس نهادهای متولی امر به استقرار هر چه بهتر کوبیت در سازمان‌ها کمک نمایند. دور زمانی نیست که مدیران ارشد سازمان‌ها امیدوار بودند تا درک و شناخت خود را از روش‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات افزایش داده و هم‌زمان نیز احتمال بکار بردن موفقیت‌آمیز آن را برای کسب مزیت رقابتی افزایش دهند، زیرا اعتقاد بر این است که کوبیت در همراستائی میان فناوری اطلاعات و اهداف سازمانی نقش مهمی را دارد. این همراستائی میان فناوری اطلاعات و اهداف سازمانی در ایجاد راهبری فناوری اطلاعات کارا و اثربخش بسیار بنیادی است. راهبری فناوری اطلاعات به عنوان بخش جدایی‌ناپذیر مدیریت سازمان معرفی و مورد توجه ارکان راهبری سازمان قرار گرفته است. راهبری فناوری اطلاعات اثربخش می‌تواند این اطمینان را داشته باشد که فناوری اطلاعات از اهداف سازمانی پشتیبانی کرده و در نتیجه سرمایه‌گذاری سازمان را در فناوری اطلاعات بهینه می‌سازد. علاوه بر این مدیریت اثربخش ریسک‌های فناوری اطلاعات در چنین شرایطی امکان‌پذیر خواهد بود. چنین قابلیت‌هایی را می‌توان از استقرار کوبیت در سازمان استخراج کرد. علت اینکه راهبری فناوری اطلاعات بسیار اهمیت دارد این است که اغلب، انتظارات با آنچه در واقعیت رخ می‌دهند، منطبق نیستند، در نتیجه مدیریت موارد زیر ضروری شده است:

به کارگیری امکانات فناوری اطلاعات با کیفیت مناسب و به موقع و با بودجه مناسب.

کنترل و استفاده از فناوری اطلاعات برای خلق ارزش‌های تجاری

به کارگیری فناوری اطلاعات برای افزایش بهره‌وری و کارایی (فضل زاده و نقدی، ۱۳۹۷).

تحقیقات اخیر اهمیت حسابرسی فناوری اطلاعات را برای سازمان‌ها شناسایی کرده است (کورتیس<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹).

مورسی و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که به کارگیری فناوری اطلاعات در بخش حسابداری مدیریت در شرکت‌ها، حسابداران را قادر به ارائه گزارش‌های مالی دقیق‌تری برای اتخاذ تصمیمات بهینه می‌سازد.

روسلی<sup>۱۲</sup> و همکاران (۲۰۱۲) معتقد هستند که فناوری اطلاعات و حوزه‌های آن چندان مورد

تأکید مؤسسات حسابرسی نبوده است. پژوهش کوچ (۲۰۱۲) بیان می‌کند فناوری اطلاعات از نظر ابزارها، روش‌ها و مکانیسم‌ها به طور غیرمستقیم و مستقیماً از طریق همان حرفه حسابرسی وارد حرفه حسابرسی شده است و شاید تأثیر این امر در اینجا و از طریق این حوزه تحقیقاتی بر حسابرسی باشد. مقابله با چالش‌های پیش روی حرفه حسابرسی و کاهش شکاف انتظارات از حسابرسی و پردازش آثار منفی و کاهش ریسک حسابرسی و موثرتر و کارآمدتر کردن آن از عوامل گرایش حسابرسان به فناوری اطلاعات است.

مازلینا و سوچین لای<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات در ویتنام نشان دادند که استقلال و دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی مهم‌ترین عوامل هستند و استقلال از اهمیت بیشتری برای اطمینان خاطر از گزارشگری‌های مالی است. نتایج این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که حسابرسان باید مهارت‌های شایسته و حرفه‌ای کافی را در هنگام انجام حسابرسی، به‌ویژه در محیط فناوری اطلاعات که نیاز به کیفیت بالایی دارد، داشته باشند.

منا و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان تأثیر فناوری اطلاعات بر حرفه حسابرسی در کشورهای در حال توسعه نشان دادند که ادراک حسابرسان در مورد پیچیدگی فناوری اطلاعات به طور قابل توجهی تحت تأثیر استفاده از متخصصان فناوری اطلاعات و تخصص حسابرسان در فناوری اطلاعات است. نتایج همچنین نشان داد که ادراک حسابرسان در مورد اهمیت کاربردهای حسابرسی جدید تحت تأثیر نوع صنعت صاحبکار قرار نمی‌گیرد.

نگوئن و نگوئن (۲۰۲۰) در پژوهش خود که به بررسی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات: شواهدی از ویتنام پرداخته است، نشان دادند که حسابرسان باید مهارت‌های شایسته و حرفه‌ای کافی را در هنگام انجام حسابرسی، به‌ویژه در محیط فناوری اطلاعات که نیاز به کیفیت بالایی دارد، داشته باشند.

استول و هاورکا<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات با بررسی تأثیر عوامل فردی و سازمانی نشان دادند که مهم‌ترین عوامل برای اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات دانش و مهارت حسابرسان، به‌ویژه دانش فرآیند کسب و کار است.

کروسین و هانتگان (۲۰۲۳) با استفاده از اطلاعات شرکت‌های بورسی در ۲۵ کشور دنیا به این نتیجه رسیدند که فناوری اطلاعات و تأثیر آن بر حسابرسی موضوعی در حال رشد است که باعث تغییرات بیشتر در برنامه‌ریزی حسابرسی مالی و ارزیابی ریسک شده است. حسابرسان مجبور به انجام حسابرسی از راه دور و استفاده از فناوری اطلاعات بیش از سال‌های گذشته شدند.

تحریری و افسای (۱۴۰۰) به این نتیجه رسیدند که مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری از دیدگاه فردی حسابرسان به ترتیب سودمندی درک شده، شرایط تسهیلگر و درک از سهولت استفاده می‌باشد. همچنین مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری از دیدگاه سازمانی به ترتیب هزینه منفعت فناوری، فشار رقابتی، انطباق فناوری-وظیفه و آمادگی شرکت شناسایی شد.

مطابق با یافته‌های پژوهش زین العابدینی و همکاران (۱۴۰۰) پیامدهای اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان‌ها شامل کاهش حجم مستندات حسابرسی، کاهش در زمان گزارشگری مالی، کاهش ریسک حسابرسی، کاهش زمان اجرای حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی، کاهش اشتباهات انسانی، خروج از وضعیت فعلی، تغییر از وضعیت فعلی به وضعیت مطلوب و تثبیت در وضعیت مطلوب خواهد بود.

نتایج پژوهش پرندین و همکاران (۱۴۰۲) حاکی از این است که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات را دارای منافع می‌دانند و از طرفی موانع و مشکلات اجرای چنین خدمتی را نبود دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات در بین اعضای جامعه حسابرسی، تعداد کم مؤسسات حسابرسی بزرگ در ایران، نبود استانداردهای حسابرسی فناوری اطلاعات در کشور، عدم توان جذب و بکارگیری تخصص‌های دیگر به جزء حسابداری و حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، ارتباط کم مؤسسات حسابرسی با مؤسسات حسابرسی بین‌المللی و عدم استفاده از تجارب آنان و نبود انجمن‌های حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی فناوری اطلاعات را تشخیص داده‌اند.

در نهایت با بررسی پیشینه پژوهش نتیجه حاصل می‌گردد که علیرغم حاکمیت فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی، تاکنون پژوهشی در کشور به بررسی قابلیت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان مذکور نپرداخته است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف انجام تحقیق کاربردی است، زیرا برای اخذ تصمیم در رفع نیازهای سازمان تأمین اجتماعی حرکت می‌کند. روش تحقیق حاضر از نظر داده‌ها، آمیخته اکتشافی (کیفی و کمی) و از نظر ماهیت و نوع مطالعه در بعد کیفی از نوع نظام‌مند و در بعد کمی از نوع پیمایشی مقطعی است. با توجه به اینکه جمع‌آوری داده‌ها به دلیل ترکیب در مجموعه مطالعات کیفی و کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد یک نوع تحقیق آمیخته است. در روش‌های پژوهش آمیخته با بررسی جنبه‌های مختلف روش‌های کیفی و کمی و ترکیب این دو، امکان پاسخگویی به سؤال‌های پژوهشی در حیطه‌های مختلف فراهم می‌شود. با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر طراحی مدل پیاده‌سازی کارآمد حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی است، لذا به منظور بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع در زمینه مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیاده‌سازی کارآمد حسابرسی فناوری اطلاعات ابتدا به مطالعه ادبیات و پیشینه مرتبط با موضوع بررسی پرداخته شد و شاخص‌ها و مؤلفه‌های اولیه پیاده‌سازی کارآمد حسابرسی فناوری اطلاعات شناسایی شد (تحلیل محتوای متن ادبیات و پیشینه)، سپس با استفاده از اجماع سه سویه و همچنین به کمک روش دلفی به مثابه تکنیکی پژوهشی برای اصلاح، تأیید، رد و یا اضافه کردن شاخص‌ها و مؤلفه‌های پیاده‌سازی کارآمد حسابرسی فناوری اطلاعات در میان حسابرسان آگاه به حسابرسی فناوری اطلاعات پرداخته شد و بر آن اساس پرسشنامه نهایی تدوین گردید و در

نهایت از رویکردهای کمی (توصیفی-پیمایشی) برای تأیید نتایج کیفی و آزمون مدل بهره برده شد. قلمرو زمانی این تحقیق بازه زمانی بین بهمن ۱۴۰۱ تا مرداد ۱۴۰۲ است.

جامعه آماری این پژوهش در بعد کیفی را خبرگان، کارشناسان، متخصصین و افراد آگاه در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات را تشکیل می‌دهند. خبرگان پژوهش افرادی هستند که از نظر اطلاعات تخصصی آگاه به حسابرسی فناوری اطلاعات بوده و همچنین دارای سابقه مفید و مؤثر در حوزه حسابرسی هستند، اکثر این افراد در رزومه خود تألیف علمی، سخنرانی و برگزاری کارگاه‌های آموزشی را دارند. انتخاب افراد مورد مصاحبه به صورت نمونه‌گیری هدفمند و به روش زنجیره‌ای یا گلوله برفی انجام شد و تا اشیاع کامل ادامه پیدا کرد. در مجموع ۲۰ نفر انتخاب و طبقه‌بندی شدند. به منظور عدم انحراف از مسیر پژوهش و مدیریت زمان در جریان مصاحبه، تلاش شد تا مشارکت‌کنندگان براساس معیارهایی از قبیل احاطه به روش‌های کیفی، حسابرسی فناوری اطلاعات و آشنایی با روند مصاحبه‌گری انتخاب شوند. ویژگی جمعیت‌شناسی افراد در بخش کیفی در نگاره ۱ ارائه شده است.

### نگاره (۱): اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان

جنسیت	تحصیلات	سن (سال)	سابقه خدمت (سال)	مدت مصاحبه (دقیقه)	سمت شغلی
مرد	فوق لیسانس	بیش از ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۳۳	مدیر مالی
مرد	دکتری	بیش از ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۳۷	عضو هیأت علمی
مرد	فوق لیسانس	بیش از ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۴۲	حسابدار
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۴۰	حسابرس
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۳۸	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۴۲	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۴۵	حسابرس
مرد	فوق لیسانس	بیش از ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۳۲	حسابرس
مرد	لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۴۴	کارشناس حسابداری
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۳۲	حسابرس
زن	دکتری	۳۱ تا ۴۰	۶ تا ۱۰	۳۵	عضو هیأت علمی
زن	فوق لیسانس	۳۱ تا ۴۰	۶ تا ۱۰	۳۶	مدیر مالی
مرد	دکتری	بیش از ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۴۰	عضو هیأت علمی
مرد	لیسانس	بیش از ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۳۶	حسابرس
مرد	دکتری	بیش از ۵۰	۲۱ تا ۳۰	۳۴	حسابرس
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۴۵	مدیر مالی
زن	فوق لیسانس	۳۱ تا ۴۰	۶ تا ۱۰	۲۰	مدیر مالی
مرد	دکتری	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۳۷	عضو هیأت علمی
مرد	لیسانس	۳۱ تا ۴۰	۶ تا ۱۰	۳۵	مدیر مالی
مرد	فوق لیسانس	۴۱ تا ۵۰	۱۱ تا ۲۰	۴۴	مدیر مالی

جهت تحلیل داده‌ها در بخش کیفی از روش کدگذاری استفاده شده است و پس از این مرحله، به منظور آزمون مدل تدوین شده با استفاده از روش‌های تحقیق کمی داده‌های حاصل از مرحله کیفی مورد آزمون قرار گرفته و اعتبار مدل مورد سنجش قرار گرفته است. پرسشنامه شامل ۳۸ گویه با طیف ۵ گزینه‌ای است که نظر حسابرسان را از کمترین تا بیشترین میزان موافقت را می‌سنجد. اطلاعات پرسشنامه در نگاره ۲ ارائه شده است.

نگاره (۲): اطلاعات مربوط به پرسشنامه پژوهش

کد	تعداد گویه	شاخص	سازه
سوالات ۱-۵	۵	تعیین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها	عوامل زیرساختی
سوالات ۵-۶	۲	اصلاحات آموزشی	
سوالات ۸-۱۰	۳	منابع مالی	
سوالات ۱۱-۱۲	۲	منابع انسانی	
سوالات ۱۳ تا ۱۵	۳	تجهیزات	
سوالات ۱۶-۱۹	۴	ایجاد آگاهی	عوامل فرهنگی و انسانی
سوالات ۲۰-۲۲	۳	فرهنگ سازی	
سوالات ۲۳-۲۶	۴	ارائه آموزش های لازم	
سوالات ۲۷-۲۹	۳	عوامل درون سازمانی	عوامل زمینه‌ی
سوالات ۳۰-۳۵	۶	عوامل مدیریتی	
سوالات ۳۶-۳۸	۳	عوامل انگیزشی	

همچنین جامعه آماری در بعد کمی شامل کلیه کارشناسان و حسابرسان مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی می‌باشند. مأموریت این مؤسسه ارائه خدمات حسابرسی و مشاوره مالی و حسابداری به سازمان تأمین اجتماعی بوده و در زمینه حسابرسی، بازرسی و ارائه خدمات مالی، مشاوره مدیریت و همچنین تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابرسی مورد نیاز آن‌ها فعال است.

با توجه به اینکه قلمرو مکانی پژوهش حاضر سازمان تأمین اجتماعی است، لذا تلاش شده است تا در بخش کمی بر حسابرسانی تأکید شود که اولاً آشنا و آگاه به محیط حسابرسی سازمان تأمین اجتماعی باشند و ثانیاً شناخت و آگاهی اولیه از فناوری اطلاعات را داشته باشند. با توجه به اینکه آمار رسمی پرسنل حسابرسی مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی اعلام نشده است، لذا بعد از پرس و جوهای تلفنی از دفتر مؤسسه، تعداد تقریبی حسابرسان و مدیران فعال در معاونت‌های حسابرسی ۴۰۰ نفر اعلام شد که بعد از فیلتر افراد و حذف رده‌های اولیه و فاقد تجربه عملی لازم، در نهایت بعد از ارسال پرسش‌نامه و پیگیری‌های صورت گرفته از حسابرسان، داده‌های مرتبط با ۵۶ نفر از آنها جمع‌آوری و مبانی تحلیل کمی قرار گرفت. در نگاره ۳ اطلاعات جمعیت شناختی افراد در بخش کمی ارائه شده است.

### نگاره (۳): نتایج جمعیت‌شناسی بخش کمی

متغیر	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۸ / ۱۴/۳
	مرد	۴۸ / ۸۵/۷
سن (سال)	کمتر از ۳۰	۴ / ۷/۱
	۳۱ تا ۴۰	۱۰ / ۱۷/۹
	۴۱ تا ۵۰	۲۶ / ۴۶/۴
	بیش از ۵۰	۱۶ / ۲۸/۶
تحصیلات	کارشناسی	۳۸ / ۳۲/۱
	کارشناسی ارشد و بالاتر	۱۸ / ۶۷/۹
سابقه خدمت (سال)	کمتر از ۷	۷ / ۱۲/۵
	۸ تا ۱۴	۲۰ / ۳۵/۷
	۱۵ تا ۲۰	۲۵ / ۴۴/۶
	بالاتر از ۲۰	۴ / ۷/۱

نتایج نشان می‌دهد اکثریت پاسخ‌دهندگان مردان (۸۵/۷ درصد) بودند و بیشتر در گروه سنی ۴۱ تا ۵۰ سال قرار دارند. از نظر تحصیلات اکثریت کارشناسی و از نظر سابقه اکثریت ۱۵ تا ۲۰ سال و ۸ تا ۱۴ سال سابقه دارند. همچنین پایایی پرسشنامه با روش آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۹۷ به دست آمده و تأیید شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در دو بخش کیفی و کمی ارائه شده است. در ابتدا نتایج حاصل از تحلیل کیفی و در ادامه نتایج مستخرج از تحلیل کمی ارائه می‌گردد.

##### تحلیل کیفی

نتایج حاصل از مصاحبه با خبرگان، شناسایی ۴۱ شاخص (گویه) بود که طی فرآیند کدگذاری باز و محوری در قالب ۱۱ مقوله و ۳ بعد شناسایی شدند و در نهایت از طریق روش دلفی ۳۸ گویه و ۱۱ مؤلفه و ۳ بعد برای شاخص‌های موثر بر استقرار اثربخش حسابرسانی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی بدست آمد. خروجی فرآیند کدگذاری باز و محوری و انتخابی در نگاره ۴ ارائه شده است.

### نگاره (۴): کدگذاری عوامل موثر بر استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات

مضمون اصلی (ابعاد)	مقوله بندی (مؤلفه‌ها)	کد (شاخص)
عوامل زیر ساختاری	تعین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها	۱- تدوین استانداردهای حسابرسی فناوری اطلاعات در رابطه با نیازهای تأمین اجتماعی
		۲- تعیین استراتژی‌های سازمان تأمین اجتماعی در حسابرسی فناوری اطلاعات
		۳- تدوین دستورالعمل‌های فرآیندهای پیاده‌سازی فناوری اطلاعات در حسابرسی
		۴- طراحی نرم‌افزارهای متناسب جهت نیل به اهداف حسابرسی فناوری اطلاعات
		۵- اجرای آزمایشی حسابرسی فناوری اطلاعات برای اطمینان بیشتر
	اصلاحات آموزشی	۶- مذاکره با وزارت علوم در رابطه با بهبود محتوای آموزشی دروس دانشگاهی در رابطه با فناوری اطلاعات حسابرسی
		۷- آموزش حسابرسی فناوری اطلاعات از درون دانشگاه‌ها
	منابع مالی	۸- تعیین میزان منابع مالی مورد نیاز برای پیاده‌سازی حسابرسی فناوری اطلاعات
		۹- برآورد هزینه‌های استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی به صورت یکپارچه در هر بخش
	منابع انسانی	۱۰- نحوه تأمین مالی، هزینه‌های استقرار پیاده‌سازی حسابرسی فناوری اطلاعات
۱۱- ایجاد زمینه‌ای برای ورود افراد متخصص به بخش حسابرسی تأمین اجتماعی		
۱۲- نحوه تأمین منابع انسانی مورد نیاز در پیاده‌سازی فناوری اطلاعات		
۱۳- ایجاد زیر ساخت‌های سخت‌افزاری اعم از تجهیزات در پیاده‌سازی فناوری اطلاعات		
۱۴- طراحی سیستم حسابرسی فناوری اطلاعات به طور یکپارچه برای کل سازمان		
عوامل فرهنگی و انسانی	ایجاد آگاهی	۱۵- طراحی سیستم حسابرسی دارای امنیت بالا و نفوذ ناپذیر
		۱۶- آگاهی اعضای تیم حسابرسی از فرآیند سازی حسابرسی فناوری اطلاعات
		۱۷- آگاه نمودن اعضای تیم حسابرسی از سرعت کار با حسابرسی فناوری اطلاعات
	فرهنگ‌سازی	۱۸- تشریح امکان پردازش حجم زیاد اطلاعات در زمان کم
		۱۹- آگاه نمودن اعضای تیم حسابرسی از کاهش ریسک حسابرسی فناوری اطلاعات
		۲۰- فرهنگ‌سازی استفاده از فناوری اطلاعات در سیستم حسابرسی
		۲۱- تغییر نگرش کارکنان نسبت به حسابرسی فناوری اطلاعات
		۲۲- فرهنگ سازی در جهت مسئولیت‌پذیری کارکنان مخصوصاً در حوزه حسابرسی
		۲۳- ارائه و برگزاری کلاس‌های مرتبط با آموزش حسابرسی فناوری اطلاعات
		۲۴- ارائه گواهی رسمی آموزش حسابرسی فناوری اطلاعات
عوامل زمینه‌ای	ارائه آموزش‌های لازم	۲۵- تبیین نقش حسابرس در کنترل داخلی
		۲۶- آموزش اجباری فناوری اطلاعات در سیستم حسابرسی تأمین اجتماعی
		۲۷- تفکیک وظایف در واحدهای حسابرسی
	عوامل درون سازمانی	۲۸- ایجاد مجامعی بین حسابرسان و طراحان نرم افزار حسابرسی
		۲۹- استفاده از تجارب موفق بین‌المللی
	عوامل مدیریتی	۳۰- الزام واحدهای حسابرسی به استخدام نیروی کار ماهر
		۳۱- تشریح اهمیت پیاده‌سازی حسابرسی فناوری به مدیران
		۳۲- ارائه آموزش‌های لازم به مدیران در ایجاد زیرساخت‌های فناوری
		۳۳- استفاده از مدیران آگاه به مسائل مرتبط با حسابرسی
		۳۴- برگزاری جلساتی مدیران اصلی با مدیران بخش مختلف برای تشریح بهتر پیاده‌سازی حسابرسی فناوری اطلاعات
عوامل انگیزشی	۳۵- استفاده از مدیران انعطاف پذیر و چابک در اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات	
	۳۶- تشویق حسابرسان به یادگیری فناوری اطلاعات	
	۳۷- امتیازدهی بیشتر به حسابرسان آشنا به حسابرسی فناوری اطلاعات	
	۳۸- ارائه رتبه بالاتر به حسابرسان آشنا به حسابرسی فناوری اطلاعات	

## تحلیل کمی

در این بخش تحلیل کمی داده‌ها ارائه می‌شود. نگاره ۵ نتایج محاسبه شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرها را نشان می‌دهد.

نگاره (۵): نتایج آمار توصیفی

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
تعیین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها	۴/۱۲۶	۰/۵۲۲	۲/۸۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۲۷۱	۰/۱۳۵
اصلاحات آموزشی	۴/۰۸۹	۰/۶۳۳	۲/۵۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۳۴۹	-۰/۴۹۱
منابع مالی	۴/۱۲۵	۰/۵۷۸	۳/۳۳۳	۵/۰۰۰	۰/۱۱۰	-۱/۲۲۹
منابع انسانی	۴/۲۵۰	۰/۶۶۷	۲/۵۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۶۶۶	-۰/۲۷۴
تجهیزات و فناوری	۴/۲۰۲	۰/۵۴۹	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۱۲۰	-۰/۵۷۱
ایجاد آگاهی	۴/۱۶۱	۰/۵۴۰	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۴۹۴	-۰/۱۶۹
فرهنگ سازی	۴/۰۹۵	۰/۶۴۷	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۱۵۷	-۱/۰۵۰
ارائه آموزش	۴/۰۷۱	۰/۵۵۵	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	-۰/۰۰۳	-۰/۵۷۲
عوامل درون سازمانی	۴/۰۸۳	۰/۶۳۳	۲/۳۳۳	۵/۰۰۰	-۰/۵۷۱	-۰/۱۸۳
عوامل مدیریتی	۴/۰۷۱	۰/۶۰۰	۲/۶۶۷	۵/۰۰۰	-۰/۲۱۹	-۰/۷۸۶
عوامل انگیزشی	۳/۸۹۳	۰/۷۱۹	۲/۶۶۷	۵/۰۰۰	۰/۰۱۷	-۱/۱۴۷

قبل از آزمون فرضیه‌ها بررسی نرمال بودن داده‌ها نقش مهمی دارد (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به نتایج نگاره ۵ میانگین متغیرهای تعیین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها، اصلاحات آموزشی، منابع مالی، منابع انسانی، تجهیزات و فناوری، ایجاد آگاهی، فرهنگ‌سازی، ارائه آموزش، عوامل درون سازمانی، عوامل مدیریتی و عوامل انگیزشی به ترتیب برابر ۴/۱۳۶، ۴/۰۸۹، ۴/۱۲۵، ۴/۲۵۰، ۴/۲۰۲، ۴/۱۶۱، ۴/۰۹۵، ۴/۰۷۱، ۴/۰۸۳، ۴/۰۷۱، ۳/۸۹۳ و از میانگین نظری یعنی ۳ بیشتر است و نشان می‌دهد که اغلب پاسخ‌دهندگان گزینه‌های موافقم و کاملاً موافقم را انتخاب کردند. مقادیر چولگی و کشیدگی این متغیرها نیز در بازه (۲- و ۲) قرار دارد و نشان می‌دهد توزیع داده‌ها تقریباً نرمال است. نتایج نگاره ۶ نشان می‌دهد عوامل زمینه‌ای، عوامل زیرساختی و عوامل فرهنگی و انسانی به ترتیب برابر ۴/۱۶۰، ۴/۱۰۹ و ۴/۰۱۶ و از میانگین نظری بزرگتر است که نشانگر این است اغلب پاسخ‌دهندگان گزینه‌های موافقم و کاملاً موافقم را انتخاب کردند. مقادیر چولگی و کشیدگی این متغیرها نیز در بازه (۲- و ۲) قرار داشت و نشان داد توزیع داده‌ها تقریباً نرمال است.

نگاره (۶): بررسی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مولفه‌های اصلی

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
عوامل زمینه‌ای	۴/۱۶۰	۰/۴۶۵	۳/۱۶۰	۵/۰۰۰	-۰/۱۱۰	-۰/۵۱۵
عوامل زیر ساختی	۴/۱۰۹	۰/۵۰۸	۳/۰۸۳	۵/۰۰۰	-۰/۰۳۵	-۰/۷۳۹
عوامل فرهنگی و انسانی	۴/۰۱۶	۰/۵۹۸	۲/۶۶۷	۵/۰۰۰	-۰/۲۲۴	-۰/۷۴۱

در نگاره ۷ نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع نمرات آورده

شده است.

### نگاره (۷): نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

متغیر	Z کلموگروف اسمیرنوف	سطح معناداری
عوامل زمینه ای	۰/۰۵۴	۰/۲۰۰
عوامل زیر ساختی	۰/۰۸۰	۰/۲۰۰
عوامل فرهنگی و انسانی	۰/۱۰۲	۰/۲۰۰

بر اساس نتایج مندرج در نگاره ۷، سطح معناداری آماره محاسبه شده برای تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد، بنابراین فرض نرمال بودن توزیع نمرات پذیرفته می شود. برای برازش مدل تحقیق از روش معادلات ساختاری با نرم افزار SmartPLS3 استفاده شد. برازش مدل اندازه گیری از طریق آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، روایی همگرا و روایی واگرا با روش HTMT در نگاره ۸ ارائه شده است.

### نگاره (۸): بررسی پایایی، روایی همگرا و واگرا

روایی واگرا			روایی همگرا				سازه
عوامل فرهنگی و انسانی	عوامل زیر ساختی	عوامل زمینه ای	استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات	میانگین واریانس استخراجی (AVE) > ۰/۵	پایایی ترکیبی (CR) > ۰/۷	ضریب آلفای کرونباخ (a) > ۰/۷	
			۰/۶۵۰	۰/۵۲۳	۰/۹۶۵	۰/۹۶۲	استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات
		۰/۷۳۱	۰/۸۴۳	۰/۵۳۵	۰/۹۳۲	۰/۹۲۰	عوامل زمینه ای
	۰/۶۵۸	۰/۷۹۰	۰/۸۲۷	۰/۵۳۳	۰/۹۱۹	۰/۹۰۶	عوامل زیر ساختی
۰/۷۰۲	۰/۸۱۲	۰/۸۶۰	۰/۸۴۴	۰/۴۹۳	۰/۹۱۳	۰/۸۹۴	عوامل فرهنگی و انسانی

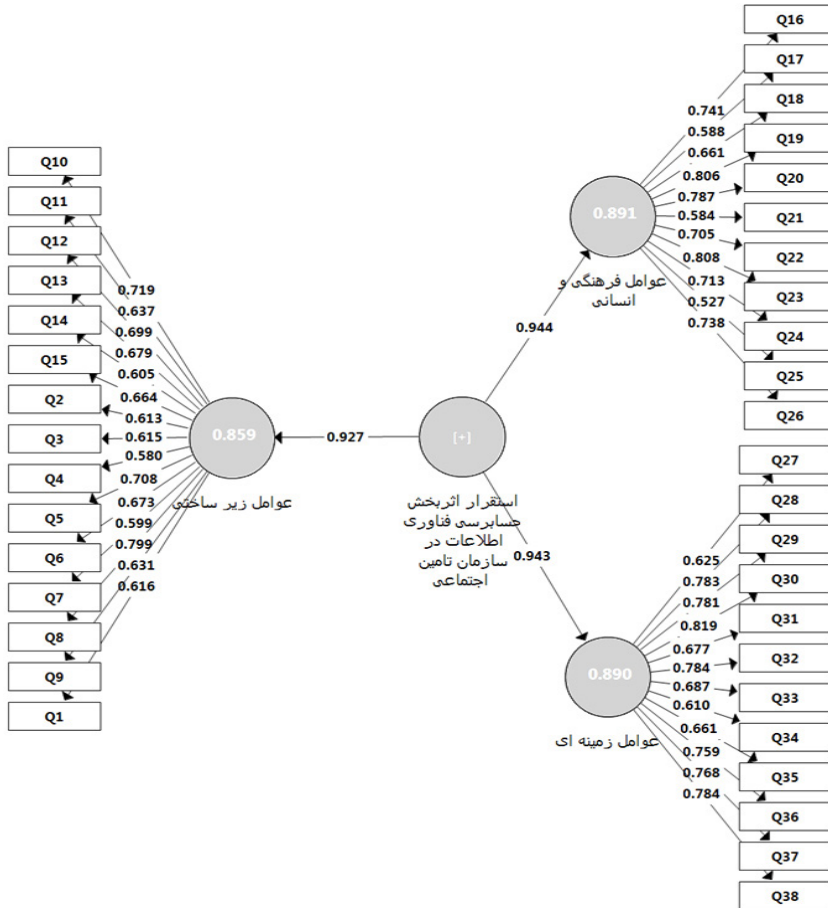
آلفای کرونباخ معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش مناسب برای ارزیابی پایداری درونی محسوب می گردد. معیار مدرن تری که PLS برای سنجش ارزیابی می کند، مقدار پایایی ترکیبی (CR) است که طی آن پایایی سازه ها نه بصورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه هایشان با یکدیگر محاسبه می گردد. در نگاره ۸ آمده است مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) تمامی متغیرها بالاتر از ۰/۷ است که نشان دهنده پایایی مناسب و برازش قابل قبول مدل های اندازه گیری است. معیار دوم از بررسی برازش مدل اندازه گیری، روایی همگرا است که میزان همبستگی هر سازه با سوالات (شاخص ها) خود را مشخص می کند و هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. برای بررسی روایی واگرای مدل با استفاده از شاخص HTMT (بازهای عاملی متقابل) استفاده شد. حد مجاز معیار HTMT میزان ۰/۸۵ تا ۰/۹ می باشد. اگر مقادیر این معیار کمتر از ۰/۹ باشد روایی واگرا قابل قبول است. در این روش میزان همبستگی بین شاخص های یک سازه با همبستگی آن ها با سازه های دیگر مقایسه می شود (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۵). با توجه به نتایج نگاره ۹ می توان مناسب بودن میزان روایی همگرا را تأیید کرد. معیارهای برازش R2 و Q2 نیز در نگاره ۹ ارائه شده است. نتایج نشان می دهد این شاخص ها در سطح مطلوبی قرار دارند.

نگاره (۹): مقادیر معیارها در برازش مدل ساختاری مدل فرعی

سازه	R <sup>2</sup>	Q <sup>2</sup>
عوامل زمینهای	۰/۸۹۰	۰/۸۸۸
عوامل زیر ساختی	۰/۸۵۹	۰/۸۵۷
عوامل فرهنگی و انسانی	۰/۸۹۱	۰/۸۸۹

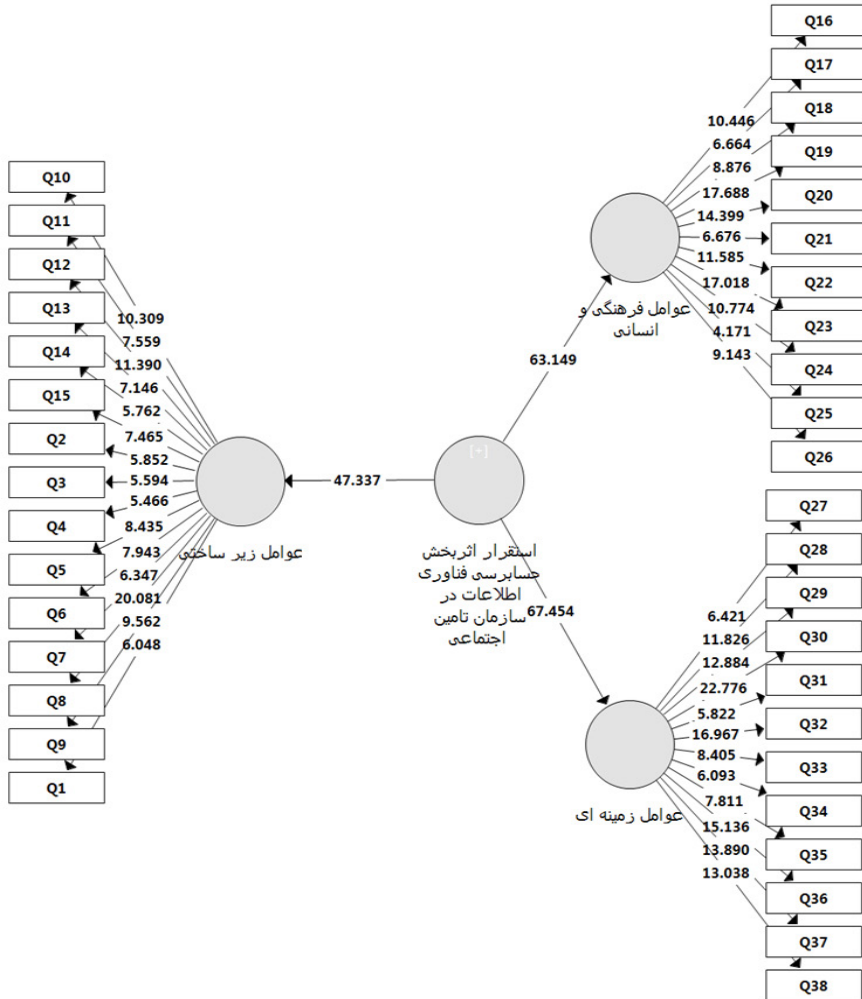
در مدل فرعی تحقیق مقدار میانگین مقادیر اشتراکی مقدار ۰/۵۴۶ و میانگین مقادیر R<sup>2</sup> مقدار ۰/۸۸۰ بدست آمد. مقدار معیار GOF در این تحقیق معادل ۰/۶۹۳ بدست آمد که در سطح مطلوب است. در ادامه مدل تحقیق در حالت تخمین استاندارد و مقادیر t به ترتیب در شکل‌های ۱ و ۲ ارائه می‌شود.

شکل ۱: تحلیل عاملی تاییدی مقیاس طراحی مدل استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات در حالت تخمین استاندارد



شکل ۱ مدل تحلیل عاملی تاییدی مقیاس طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی در حالت ضرایب استاندارد را نمایش می‌دهد. مقدار پارامتر برآورد شده برای هر یک از متغیرها بزرگتر از ۰/۵ بوده و نشان دهنده قدرت بار عاملی هر متغیر روی عامل مرتبط با آن است.

شکل ۲: مقادیر تی مدل طراحی مدل استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات



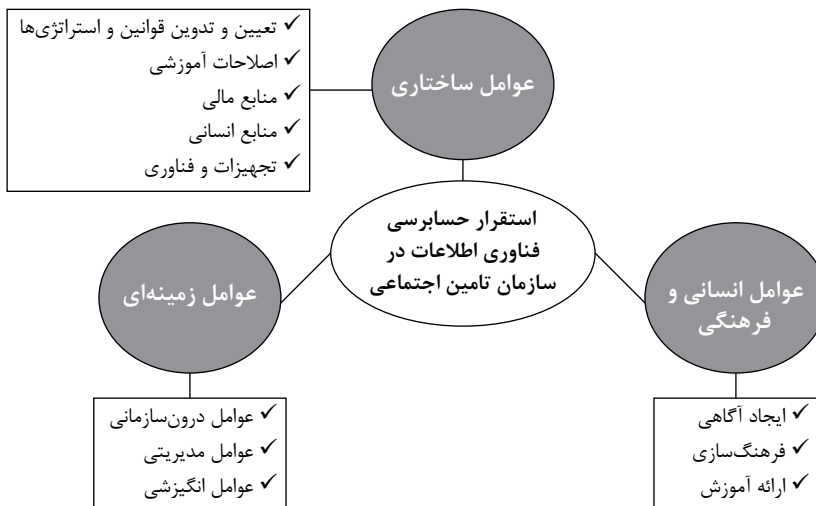
نتایج نشان داد مقادیر t کلیه بارهای عاملی بزرگتر از ۱/۹۶ و در سطح ۰/۰۵ معنی دار است. به منظور اولویت بندی ابعاد، مؤلفه‌های مدل نهایی استقرار اثر بخش حسابرسی فناوری اطلاعات، آزمون فریدمن مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج حاصل در نگاره ۹ ارائه شده است:

### نگاره (۹): نتایج آزمون فریدمن

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه‌ها	رتبه	میانگین رتبه	
۵	۶/۰۸	تعیین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها			
۶	۵/۹۶	اصلاحات آموزشی			
۴	۶/۱۹	منابع مالی	۱	۲/۳۱	عوامل زیرساختی
۱	۷/۱۰	منابع انسانی			
۲	۶/۶۵	تجهیزات و فناوری			
۳	۶/۳۸	ایجاد آگاهی			
۷	۵/۸۹	فرهنگ سازی	۲	۱/۹۶	عوامل فرهنگی و انسانی
۸	۵/۷۶	ارائه آموزش			
۱۰	۵/۷۵	عوامل درون سازمانی			
۹	۵/۷۴	عوامل مدیریتی	۳	۱/۷۲	عوامل زمینه‌ای
۱۱	۴/۵۰	عوامل انگیزشی			
۲۷/۷۳۵	$\chi^2$	آزمون فریدمن	۲۶/۴۷۵	$\chi^2$	آزمون فریدمن
۰/۰۰۱	Sig		۰/۰۰۱	Sig	

بر اساس نتایج نگاره ۹ بدست آمده، از دیدگاه پاسخ دهندگان در بررسی ابعاد پرسشنامه، عوامل زیرساختی در رتبه اول، عوامل فرهنگی و انسانی در رتبه دوم و عوامل زمینه‌ای در رتبه سوم است. همچنین در بررسی مؤلفه‌ها نیز منابع انسانی در رتبه ۱، تجهیزات و فناوری در رتبه ۲، ایجاد آگاهی در رتبه ۳، منابع مالی در رتبه ۴، تعیین و تدوین قوانین و استراتژی‌ها در رتبه ۵، اصلاحات آموزشی در رتبه ۶ قرار دارد. در نتیجه مدل نهایی پژوهش به صورت زیر است:

شکل ۳: مدل نهایی پژوهش



## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی است. مدل ارائه شده این مطالعه می‌تواند علاوه بر یاری‌رسانی به رؤسای شعب مختلف تأمین اجتماعی در ارتقای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در سازمان تأمین اجتماعی نیز مؤثر باشد.

در پاسخ سوال یک پژوهش یعنی عوامل مورد نیاز برای طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی با توجه نتایج تحلیل کیفی، سه بعد مورد نیاز در طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی یعنی عوامل زمینه‌ای، عوامل زیرساختی و عوامل فرهنگی و انسانی و ۱۱ مولفه یا مقوله تعیین و تدوین، قوانین و استراتژی‌ها، اصلاحات آموزشی، منابع مالی، منابع انسانی، تجهیزات و فناوری، ایجاد آگاهی، فرهنگ سازی، ارائه آموزش، عوامل درون سازمانی، عوامل مدیریتی و عوامل انگیزشی شناسایی شد. همچنین ۳۸ شاخص به منظور طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی شناسایی گردید. در بررسی پیشینه‌های داخلی و خارجی ملاحظه شد که در پژوهش نگوئن و نگوئن (۲۰۲۰) نیز عوامل انسانی در حسابرسی فناوری اطلاعات موثر نشان داده شده است که با نتایج پژوهش حاضر همسو است. محمود دهنوی (۱۳۹۵) نیز در پژوهش خود مشکلات زیرساختی و عدم منابع انسانی و مالی کافی را از موانع استفاده از حسابرسی فناوری اطلاعات می‌داند که با نتایج پژوهش حاضر همسو است. در تبیین نتایج این تحقیق می‌توان بیان داشت برای استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی لازم است سازمان ابتدا استراتژی‌ها و دستورالعمل‌های مناسبی را طراحی کرده و نرم‌افزار مناسب را تعیین و طراحی نماید. در این زمینه لازم است چارچوب تلفیقی مبتنی بر کوبیت و استانداردهای ایزو در جهت طراحی مناسب به کار گرفته شود، با توجه به اینکه راهبری فناوری اطلاعات در راستای استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات از اهمیت زیادی برخوردار است، لذا ترکیب کوبیت و استانداردهای ایزو نظیر ۲۷۰۰۱ اهمیت فراوانی دارد. کوبیت یک چارچوب کلی با دامنه وسیع است، بنابراین بیشتر در سطح راهبردی استفاده می‌شود، در حالی که ایزو یک چارچوب خاص، جزئی و دقیق است و می‌توان از آن در سطح عملیاتی استفاده کرد.

البته تأمین منابع مالی این طرح و همچنین وجود نیروی انسانی ماهر نیز باید مورد توجه قرار گیرد و تجهیزات لازم را در سازمان‌های ذیربط ایجاد گردد. واضح است مقاومت‌هایی از طرف کارکنان در برابر هر تغییری وجود داشته باشد، لذا آگاهی دادن به کارکنان تیم حسابرسی خصوصاً موسسه حسابرسی تأمین اجتماعی در مورد پردازش داده‌ها و برگزاری کلاس‌های آموزشی و اعطای مدارک آموزشی امری لازم و ضروری است.

در جواب سوال دوم پژوهش یعنی اولویت بندی عوامل مورد نیاز برای طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی، با بررسی نتایج آزمون ملاحظه شد عوامل زیرساختی در رتبه اول، عوامل فرهنگی و انسانی در رتبه دوم و عوامل زمینه‌ای در

رتبه سوم است. همچنین در بررسی مؤلفه‌ها نیز منابع انسانی در رتبه یک، تجهیزات و فناوری در رتبه دو، ایجاد آگاهی در رتبه سه و منابع مالی در رتبه چهار قرار داشتند. در تطبیق نتایج با پیشینه‌های داخلی و خارجی ملاحظه شد مطالعات نگوئن و نگوئن (۲۰۲۰) و استول و هاورکا (۲۰۲۱) عوامل انسانی را در کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات موثر نشان دادند که نتایج این پژوهش‌ها با تحقیق حاضر همسو است. تحریری و افسای (۱۴۰۰) نیز در پژوهش خود به هزینه‌های پیاده‌سازی و منفعت آن اشاره کرده‌اند که نتایج این مطالعه نیز با پژوهش حاضر همسو است. در تبیین این نتایج می‌توان گفت عوامل زیر ساختی در اجرای هر نوع تصمیمی علی‌الخصوص در استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات باید مورد توجه قرار گیرد، زیرا تا زمانی که دستورالعمل لازم ارائه نشده و نرم‌افزاری مناسبی در این رابطه طراحی نشود و منابع مالی و انسانی لازم تأمین نگردد انجام هر نوع طرحی بی‌معنا است، لذا توجه به عوامل زیرساختی و تجهیزات لازم مهم بوده و باید مورد توجه قرار گیرد. در انجام تصمیماتی مانند استقرار حسابرسی فناوری نقش نیروی انسانی بسیار مهم است زیرا زمانی این طرح موفقیت آمیز می‌شود که نیروی انسانی درک درستی از مزایای آن داشته و آموزش‌های لازم را در این رابطه دریافت کرده باشد. لذا عوامل انسانی و فرهنگی از عوامل مهم در سازمان است. همچنین نقش مدیریت به عنوان اجرا کننده این امر در هر واحد مهم بوده و باید مورد توجه باشد، زیرا تا زمانی که مدیر درک درستی از تاثیرات یک فرآیند در سازمان نداشته باشد نمی‌توان انتظار داشت که کارکنان آن را به درستی درک کنند.

در جواب سوال سه پژوهش یعنی «شکل مدل موثر در استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی» نتایج نشان داد بررسی تحلیل عاملی تاییدی نشان داد کلیه ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های تحقیق مورد تایید قرار گرفت. لذا مدل نهایی تحقیق با سه بعد، ۱۱ شاخص و ۳۸ گویه تایید شد. در تبیین این نتایج می‌توان گفت کلیه کارکنان نمونه با نظرات خبرگان در رابطه با طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات موافق بوده و نظرات همسو داشتند و مدل نهایی به صورت شکل ۳ ارائه شد. براساس نتایج ملاحظه شد عوامل زیرساختی از عوامل موثر بر طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی بود لذا پیشنهاد می‌شود که:

۱- سازمان تأمین اجتماعی ابتدا استانداردهای حسابرسی فناوری اطلاعات در رابطه با نیازهای تأمین اجتماعی را معین کرده و دستورالعمل‌های لازم را در فرآیندهای پیاده‌سازی فناوری اطلاعات در حسابرسی تعیین و تدوین نمایند. در این زمینه بهتر است تجارب کشورها و سازمان‌های موفق در زمینه اجرای موفقیت آمیز حسابرسی فناوری اطلاعات مطالعه و رهنمودهای اساسی آن در اختیار حسابرسان قرار گیرد.

۲- نرم‌افزاری متناسب با حسابرسی سازمان تأمین اجتماعی با توجه به نظرات حسابرسان و برنامه نویسان تدوین شده و به صورت آزمایشی اجرا و نقاط ضعف و قوت آن مشخص شود. بدین منظور ترکیب چارچوب کوبیت و استانداردهای ایزو نظیر ۲۷۰۰۱ اهمیت فراوانی دارد.

۳- هزینه‌های لازم جهت استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی به صورت یکپارچه در هر بخش برآورد شده و روش‌های تأمین مالی آن مشخص شود.

۴- زیرساخت‌های سخت افزاری اعم از تجهیزات در پیاده‌سازی فناوری اطلاعات تأمین شود و سیستم حسابرسی فناوری اطلاعات به طور یکپارچه برای کل سازمان با امنیت و نفوذ ناپذیری بالا طراحی گردد.

۵- حاکمیت فناوری اطلاعات شامل رهبری، ساختار سازمانی و فرآیندهایی است تا اطمینان حاصل شود که فناوری اطلاعات از استراتژی و اهداف سازمان پشتیبانی می‌کند، بهتر است سازمان تأمین اجتماعی از ابزارها و چارچوب‌های موجود برای بهبود نحوه ساختار سه عنصری فوق بهره‌برداری نماید.

براساس نتایج ملاحظه شد عوامل فرهنگی و انسانی از عوامل موثر بر طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی بود لذا پیشنهاد می‌شود که:

۱- حسابرسان از اهمیت فراوان حسابرسی فناوری اطلاعات آگاه شده و به موجب حسابرسی فناوری اطلاعات، امنیت شبکه و پایگاه داده در سطح سازمان حفظ گردد.

۲- کلاس‌ها و دوره‌های آموزشی با استفاده از افراد متخصص در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات به حسابرسان سازمان با ارائه مدرک معتبر برگزار گردد.

۳- تدوین و اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی فناوری اطلاعات نیازمند همراهی و آمادگی کل سازمان در این امر است. لذا لزوم بهبود فرهنگ و باور سازمان در زمینه قابلیت‌ها و فرصت‌هایی که فناوری اطلاعات فراهم می‌کند و اعمال آن در برنامه‌ریزی راهبردی و کم کردن فاصله ساختار حاکمیت فناوری اطلاعات با وضعیت بالغ آن دیده می‌شود. در این راستا ایجاد مدیریت حسابرسی فناوری اطلاعات در مؤسسه حسابرسی تأمین اجتماعی، توسعه نقش نظارتی بخش فناوری اطلاعات در طرح‌های سازمان و تدوین سند جامع و راهبردی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی اثربخش است.

براساس نتایج ملاحظه شد عوامل زمینه‌ای از عوامل موثر بر طراحی مدل استقرار اثربخش حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی بود لذا پیشنهاد می‌شود که:

۱- در این راستا وظایف در واحدهای حسابرسی تفکیک شده و حسابرسان وظایف خود را به درستی درک شده و عمل نمایند. در این راستا ایجاد مجامعی بین حسابرسان و طراحان نرم‌افزار حسابرسی نیز می‌تواند در تشخیص نیاز حسابرسان به فناوری اطلاعات مفید باشد. همچنین همگرایی برنامه‌ها و راهبردهای فناوری اطلاعات با اهداف سازمان لازم و ضروری است.

۲- به نقش مدیران در انجام این طرح توجه گردد و از مدیران با تجربه و آگاه به مسائل مرتبط با حسابرسی فناوری اطلاعات استفاده شود تا مدیران خود با درک اهمیت این مسئله نیروی های انسانی خود را به استفاده از این روش حسابرسی تشویق نمایند.

۳- به عوامل انگیزشی نظیر تشویق حسابرسان به یادگیری فناوری اطلاعات، امتیازدهی بیشتر به حسابرسان آشنا به حسابرسی فناوری اطلاعات و ارائه رتبه بالاتر به حسابرسان آشنا به

حسابرسی فناوری اطلاعات توجه شود.

همچنین انجام مطالعات زیر در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی ارتقاء کیفیت حسابرسی مؤسسه سازمان تأمین اجتماعی با استفاده از فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی.
- بررسی عوامل موثر بر پذیرش فناوری اطلاعات از دیدگاه حسابرسان داخلی در سازمان تأمین اجتماعی.
- بررسی تأثیر عوامل فردی و سازمانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی.

در مجموع می‌توان گفت این پژوهش از نخستین مطالعات داخلی است که به بررسی ابعاد مختلف عملیاتی شدن حسابرسی فناوری اطلاعات در یک سازمان مهم و حیاتی در کشور می‌پردازد. سهم دانش‌افزایی این پژوهش استفاده از رویکرد کیفی و استخراج متغیرهای کلیدی براساس دیدگاه خبرگان و در نهایت تحلیل کمی آن براساس دیدگاه حسابرسان تخصصی سازمان تأمین اجتماعی است. از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به عدم آشنایی بسیاری از حسابرسان کشور با موضوع این پژوهش خصوصاً ابعاد مختلف حسابرسی فناوری اطلاعات اشاره کرد، این محدودیت انتخاب مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع کلیدی را اندکی دشوار ساخت و یافتن افراد مطلع با صرف زمان بیشتری نسبت به تحقیقات مشابه صورت گرفت. همچنین شایان ذکر است که نتایج این پژوهش تحت تأثیر الگوهای ذهنی و دیدگاه‌های متخصصان حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات بوده است. بدیهی است با تغییر در نگرش و دیدگاه‌های افراد، نتایج نیز دچار تغییر می‌شود. همچنین با توجه به اینکه پژوهش حاضر در قلمرو سازمان تأمین اجتماعی انجام پذیرفته است، بنابراین باید در تعمیم نتایج به سازمان‌های دیگر احتیاط کرد.

## منابع

- باغومیان، رافیک و نقدی، سجاد. (۱۳۹۳). تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر میزان افشای اختیاری در گزارش‌گری سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۵(۱۶)، ۱۱۹-۱۳۶.
- باغومیان، رافیک، محمدی، حجت و نقدی، سجاد. (۱۳۹۵). نوسان متغیرهای کلان اقتصادی و پیش‌بینی سود توسط مدیران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۵۰)، ۶۵-۸۸.
- پرندین، کاوه، دوست جباریان، جواد و عالی خانی، محسن. (۱۴۰۲). موانع اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران. پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۳ (۱۲)، ۸۸-۱۰۵.
- تحریری آرش، افسای اکرم. (۱۴۰۰). فراتحلیل عوامل موثر بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری اطلاعات. دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۱) ۴۰۰-۱.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری

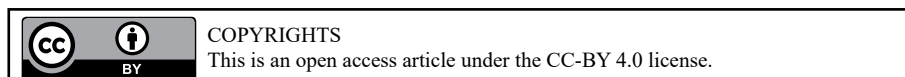
- مالی، ۵ (۱۶ پیاپی)، ۷۹-۹۹.
- زین العابدینی، محمد و همتی، حسن، جباری، حسین و پناهیان، حسین. (۱۴۰۰). تدوین مدل جامع حسابرسی فناوری اطلاعات بر مبنای رویکرد گراند تئوری. دانش حسابداری مالی، ۸ (۳)، ۴۹-۷۹.
- ظهراپی، سعید و ظهراپی ایوب. (۱۳۹۵). الگوی مناسب حاکمیت فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی، کنفرانس بین‌المللی نخبگان مدیریت، تهران، ایران.
- سپاسی، سحر، انواری رستمی، علی اصغر، و خواجوی، زینب. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر پذیرش فناوری اطلاعات از دیدگاه حسابرسان داخلی. دانش حسابداری مالی، ۳ (۴ پیاپی) (۱)، ۱۸۹-۲۱۵.
- فضل‌زاده، علیرضا و نقدی، سجاد. (۱۳۹۸). حسابرسی فناوری اطلاعات (رویکرد کنترل و امنیت)، دانشگاه تبریز، چاپ اول.
- محمود دهنوی، زهره. (۱۳۹۵). استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل در ایران، موانع و مشکلات. نشریه پژوهش حسابداری، ۲۱ (۲): ۵۵-۷۰.
- مرفوع، محمد، بایزدی، پیمان و صالح پور، عبدالباست. (۱۴۰۱). تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲ (۶)، ۱۳۰-۱۴۸.
- Ahmi, A., and S. Kent. (2013). The utilisation of generalized audit software(GAS). *Managerial Auditing Journal* 28(2): 88-113.
- Baghoomian, R., & Naghdi, S. (2014). Impact of Corporate Governance Attributes on Voluntary Disclosure: Evidence from Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 5(16), 119-136. (in Persian)
- Baghoomian, R., Mohammadi, H. M., & Naghdi, S. (2016). Macroeconomic Variables Fluctuations and Management Earnings Forecast. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(50), 65-88.
- Bon, J.v., Pieper, M., Veen, A., Verheijen, T. (2007). *Best Practices: Introduction to ITIL*, TSO Publications, Norwich.
- Curtis, M. B., & Payne, E. A. (2008). An examination of contextual factors and individual characteristics affecting technology implementation decisions in auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9(2), 104-121.
- Chen, H.; Jeff Zeyun, C.; Lobo, G.; Wang, Y. (2010). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China, *Contemporary Accounting Research* 28(3):892-925.
- Daryaei, A.; Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditor's professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*. 5(1): 79-99. (in Persian)
- Davis, C., Schiller, M. (2011). *IT auditing: Using controls to protect information assets*, 2nd ed. New York, NY: McGraw-Hill.
- Fazlzadeh, A.; Naghdi, S. (2019). *IT Auditing (Control and Security Approach)*. University of Tabriz publications, Tabriz, Iran. (in Persian)

- Finnegan, A. (2011). Revenue Audit and e-Audit Techniques. Irish Tax Institute. pp. 74-76.
- Hall, J. (2011). Information Technology Auditing and Assurance, 3th ed. South-Western College Publishing.
- Koch, C. (2002). The Powers That Should Be: IT decisions have to reflect the goals of the business and engage the attention of the business, often without the participation or even the interest of the business. 15(23): 48-54
- Moorthy, K., M. Voon, O., & Samsuri, C. (2012). Management Accounting Decision Making. International Journal Of Academic Research in Business and Social Sciences, 2(3), 22-69.
- Mahmoud Dehnavi, Z. (2016). Utilization of the Information Technology in External Audit in Iran, Problems and Constraints. Journal of Accounting and Social Interests. 6(2): 55-70. (in Persian)
- Marfou, M., Bayazidi, P., & salehpor, A. (2022). Organizational and Environmental Influences on the Adoption of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATs). Professional Auditing Research, 2(6), 130-148. (in Persian)
- Maiga, Adam S., Nilsson, Anders., & Jacobs, Fred A. (2014). Assessing the interaction effect of cost control systems and information technology integration on manufacturing plant financial performance. The British Accounting Review, 46(1): 77-90.
- Mazlina Mustapha, Soh Jin Lai. (2017). Information Technology in Audit Processes: An Empirical Evidence from Malaysian Audit Firms, International Review of Management and Marketing, 7(2): 53-59.
- Menna Tarek, Ehab K.A. Mohamed, Moštaq M. Hussain, Mohamed A.K. Basuony. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance, International Journal of Accounting & Information Management, 1-20.
- Moeller, R. (2010). IT Audit, Control, and Security. Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Moorthy, K.; Seetharaman, A.; Zulkiflee, M.; Meyyappan, G.; San, L. (2011). The Impact of Information Technology on Internal Auditing, 5(9), 3523-3539.
- Nguyen, A, H, HA, H.H., Nguyen, S.L. (2020). Determinants of Information Technology Audit Quality: Evidence from Vietnam, Journal of Transnational Management Development, 7(4):41- 50.
- Parandin, K., Dušjabarian, J., & Allikhani, M. (2023). Obstacles to the implementation of information technology audit in Iran. Professional Auditing Research, 3(12), 88-105. (in Persian)
- Rosli, K., P. H. Yeow., and E. G. Siew. (2012). Factors influencing audit technology acceptance by audit firms: A new I-TOE adoption framework. Journal of Accounting and Auditing, 2-11
- Sepasi, S.; Anvari Roštmai, A.; Khajavi, Z. (2017). The factors affecting the adoption of information technology from the perspective of internal auditors. Financial Accounting Knowledge, 3(4): 189-215. (in Persian)
- Stoel, M. Dale & Havelka, Douglas. (2021). Information Technology Audit Quality: An Investigation of the Impact of Individual and Organizational Factors, Journal of Information Systems, 35 (1): 135-154.
- Tahriri, A.; Afsay, A. (2021). A Meta-Analysis of the Factors Affecting the Behavior of Auditors to Acceptance of Information Technology. Journal of value&Behavioral Accounting. 6(11): 1-40. [In Persian].

- Williams, P. (2006). A helping hand with IT governance, *Computer Weekly*, 19: 26 - 27.
- Worrell, J. L., Digangi, P. M., & Bush, A. A. (2012). Exploring the use of the Delphi method in accounting information systems research. *International Journal Accounting Information Systems*, 14(2013), 193-208.
- Zeinolabedini, M.; Hemmati, H.; Jabari, H.; Panahian, H. (2021). Design a comprehensive Model of IT Audit: Grounded Theory Approach. *Financial Accounting Knowledge*. 8(3): 49-79. (in Persian)
- Zahrabi, S., & Zahrabi, A. (2016). The appropriate model of information technology governance in the social security organization, *International Conference of Management Elites*, Tehran, Iran. (in Persian)

پی‌نویس:

1. Moorthy
2. Hall
3. Stoel, Havelka & Merhout
4. Nguyen & Nguyen
5. Bon
6. Maiga, Nillson & Jacob
7. Finnegan
8. Moeller
9. Davis & Schiller
10. Williams
11. Curtis
12. Rosli
13. Mazlina & Soh Jin Lai
14. Soh Jin Lai
15. Stoel & Havelka





# Analyze the impact of Data analysis, Information Technology and Internal Controls on Professional Auditors' Judgment

Mohammad Shiri<sup>1</sup>, Mohsen Hamidian<sup>2</sup>

Received: 2024/02/07

Approved: 2024/08/14

Research Paper

## Abstract:

The current research has analyzed the impact of data analysis, information technology and internal controls on auditors' professional judgment. In terms of the research approach, the current research is a mixed exploratory research in the qualitative part and in the quantitative part; It is a descriptive-causal research. In line with the implementation of this research, first by using theoretical foundations; The dimensions, components and indicators for predicting auditors' professional judgment were extracted and three dimensions (including data analysis, information technology and internal control) and ten components (including evaluation and effectiveness, corrective measures, information collection) were determined using the Delphi method., data security, network security, IT-based audit, control environment, accounting system, risk assessment and methods) were identified and agreed upon. The statistical population of this research is the independent accountants of the audit organization, and the required data was collected by distributing a questionnaire made by the researcher among 338 people; was collected after that; To analyze the data, inferential statistics methods such as t-test and structural equation modeling by PLS method were used.

The results of this research showed that information gathering, information technology-based audit, control environment, evaluation and effectiveness, and corrective measures have a positive and significant effect on auditors' professional judgment. Based on the findings, it can be said that nowadays the role and importance of data as a valuable resource and a key factor for the growth of various businesses and creating a competitive advantage in many markets is not hidden from anyone. The ever-increasing growth and development of data sets has led to larger and more complex data; So that traditional databases are not able to cover them and traditional tools such as spreadsheets cannot analyze them either. The current research has a knowledge increase from the perspective of analyzing the impact of data analysis, information technology and internal controls on the professional judgment of auditors.

**Key Words:** Auditors' judgment, big data, information collection, information technology, control environment, evaluation and effectiveness, corrective actions.

[10.22034/JPAR.2024.2021790.1285](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2021790.1285)

1 PhD Student of Accounting, UAE Branch, Islamic Azad University, Dubai, United Arab Emirates.  
m.shiri47@gmail.com

2 Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
(Corresponding Author) m\_hamidian@azad.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

محمد شیری<sup>۱</sup>، محسن حمیدیان<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

پژوهش حاضر؛ تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را مورد تحلیل قرار داده است. پژوهش حاضر به لحاظ رویکرد پژوهشی، پژوهشی آمیخته از نوع اکتشافی در بخش کیفی و در بخش کمی؛ یک پژوهش توصیفی- علی است. در راستای اجرای این پژوهش، ابتدا با استفاده از مبانی نظری؛ ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استخراج گردید و به روش دلفی سه بعد (شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل داخلی) و ده مؤلفه (شامل ارزیابی و اثربخشی، اقدامات اصلاحی، جمع‌آوری اطلاعات، امنیت داده‌ها، امنیت شبکه، حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، سیستم حسابداری، ارزیابی مخاطرات و روش‌ها) شناسایی و مورد اجماع قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش حسابداران مستقل سازمان حسابرسی بوده و داده‌های مورد نیاز با استفاده از توزیع پرسش‌نامه‌های محقق ساخته در بین ۳۳۸ نفر؛ جمع‌آوری گردید. پس از آن؛ برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار استنباطی نظیر آزمون t و مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد که جمع‌آوری اطلاعات، حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی و اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارند. بر اساس یافته‌ها می‌توان بیان داشت امروزه نقش و اهمیت داده‌ها به عنوان منبعی ارزشمند و عاملی کلیدی برای رشد کسب و کارهای مختلف و ایجاد مزیت رقابتی در بازارهای متعدد بر کسی پوشیده نیست. رشد و توسعه روزافزون مجموعه داده‌ها منجر به بزرگ‌تر و پیچیده‌تر شدن داده‌ها شده؛ بطوری که پایگاه‌های داده‌ای سنتی قادر به پوشش آن‌ها نبوده و ابزارهای سنتی همچون صفحه‌گسترده نیز نمی‌توانند آن‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. از این رو، پژوهش حاضر از منظر تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارای دانش افزایی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت حسابرسان، کلان داده، جمع‌آوری اطلاعات، فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی، اقدامات اصلاحی

10.22034/JPAR.2024.2021790.1285

m.shiri47@gmail.com

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد امارات متحده عربی، دانشگاه آزاد اسلامی، دبئی، امارات متحده عربی.

m\_hamidian@azad.ac.ir

۲. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

http://article.iacpa.ir

## مقدمه

موضوع کلان داده‌ها و سواد داده‌ای در چند سال اخیر، توجه بسیاری از پژوهشگران حوزه‌های مختلف علمی نظیر حسابداری و حسابرسی را به خود جلب نموده است. موسسات حسابرسی فعال به این نتیجه دست یافته‌اند که استفاده اثربخش از سکوه‌های برجسته و بهبود سواد داده‌ای می‌تواند اطلاعات ارزشمندی در رابطه با مشتریان شرکت فراهم نماید. در همین راستا، مفهوم گسترده کلان داده‌ها و سواد داده‌ای در سطح کلان اطلاعات و ارتباطات مطرح می‌شود. (آسای و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

کلان داده‌ها و سواد داده‌ای محصولاتی از محیط شناور است که در آن، تقریباً هر چیزی می‌تواند بطور دیجیتالی دریافت، اندازه‌گیری و ثبت شده در نهایت به داده‌ها تبدیل شود. این فرآیند که ممکن است هزاران رویداد را بطور همزمان تحت نظر و بررسی قرار دهد و در زمان واقعی انجام می‌شود که آن هم شامل تمام اعداد، متون، تصاویر، صدا و ویدئوهای بدست آمده از رویدادهای مختلف بوده و از این‌رو نیازمند حجم عظیمی از ظرفیت ذخیره سازی است. از این‌رو؛ معرفی فرصت‌ها و چالش‌هایی که کلان-داده‌ها، پلتفرم‌های آنلاین<sup>۲</sup> و سواد داده‌ای<sup>۳</sup> به واسطه ایجاد تغییرات در محیط‌های تجاری و ویژگی‌های منحصر به فرد خود، در حوزه حسابداری و حسابرسی ضروری است (لیبی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱).

کلان داده یا داده‌های بزرگ؛ در حسابرسی به معنی تمام اطلاعاتی است که می‌توان با دانستن آن‌ها درک بهتری از وضعیت و شرایط بازار مالی پیدا کرد و در آینده برای سود بیشتر تصمیماتی مناسب تر گرفت. اصطلاح «کلان داده» نخستین بار در سال ۲۰۰۱ توسط ویلیام کلیوند مطرح شد و این شاخه جدید علمی از آن روز، نخبگان را به پردازش داده‌ها مشغول کرده است. در شکل امروزی حسابرسی و حسابداری باید از داده‌های اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری‌های کلان استفاده کرد. باید توجه داشت که این داده‌های اطلاعاتی هستند که به حساب‌رسان و مدیران یا حسابداران یک مجموعه روند درست حسابرسی و اهداف شرکت را نشان می‌دهند. در شکل امروز حسابرسی یا حسابداری؛ دیگر نمی‌توان بدون داشتن الگوهای مناسب بازار و شناخت آن، محصولات را برای فروش آماده کرد. این داده‌ها باعث می‌شوند که مدیران شرکت‌ها بیشتر در جریان امور بازار قرار گرفته و به وسیله تحلیل این داده‌ها نیازهای بازار را بهتر بسنجند (بوچیننت و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی تحلیل داده‌ها باعث می‌شود که حساب‌رسان و حسابداران بهتر بتوانند شرایط مالی شرکت را بررسی کرده و هدف‌گذاری‌های مالی را بهتر انجام دهند. از این رو اهمیت کلان داده در حسابرسی بسیار زیاد است. به گونه‌ای که بدون داشتن یک کلان داده مناسب، پیشرفت در این بازار رقابتی بسیار سخت و تا حدودی غیر ممکن است. در حقیقت کلان داده به عنوان یک نقشه راه، برای حسابداران و حساب‌رسان کاربرد دارد. زیرا آن‌ها با این اطلاعات جامع می‌توانند برای هدف‌گذاری‌های آینده شرکت در موارد مالی بهترین راهکار را نشان بدهند (مهرانی و آسای، ۱۳۹۸).

بر اساس این مبانی نظری؛ این سؤال بوجود می‌آید که کلان داده در قضاوت حساب‌رسان رسمی چه کاربردی دارد؟

## ۱- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در بحث حسابرسی، پلتفرم‌های آنلاین می‌توانند داده‌های بیشتری را از فرآیند در حال انجام حسابرسی استخراج نموده و تجربه بهتری برای صاحبکار ایجاد کنند. در خدمات مشاوره‌ای، پلتفرم‌های آنلاین سوالات مشاوره‌ای را شناسایی می‌کنند، به اعمال نظارت و بهبود عملکرد سازمان کمک نموده و مدل‌های تجزیه و تحلیلی را برای حمایت از مجموعه متنوعی از محصولات و بهبود عملیاتی سازمان ایجاد می‌کند (ثقفی و جوانی قلندری، ۱۳۹۵).

همچنین پلتفرم‌های آنلاین می‌تواند ادعاهای مدیریت درباره صورت‌های مالی همچون «وجود» و «ارزشیابی» را اثبات نموده و مستندات بیشتری برای بهبود سطح اطمینان حسابرس نسبت به این اظهارات ارائه کند. از آنجا که حرفه حسابداری به سمت استفاده از مدل‌های ارزش منصفانه در حرکت است، ادعای ارزشیابی مدیران نیز در این راستا، افزایش می‌یابد. همچنین از آنجا که ارزشیابی‌های انجام گرفته ذهنی و قضاوتی بوده و برای اثبات شدن، نیازمند داده‌های کمی و کیفی بسیاری است، سواد داده‌ای می‌تواند به تسهیل فرآیند اثبات ارزشیابی به حسابرسان کمک نماید. از این‌رو کلان داده و سواد داده‌ای با داده‌های بسیاری که در اختیار حسابرس قرار می‌دهد، به اظهار نظر حسابرس و تهیه گزارش حسابرسی کمک نموده و بدین طریق موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود (آپلوام و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱).

باید دانست از آنجا که حسابرسان به نفع همه ذینفعان کار می‌کنند؛ آنها به تضمین کیفیت کسب و کارها، از دیدگاه مالی گرفته تا امنیت کمک کرده و بینشی ارائه می‌دهند که گزارش دهی را بهبود بخشد. همچنین خطرات تجاری را شناسایی می‌کند و حتی بینش‌هایی را در زمینه‌های متناسب ارائه می‌دهد. در حالت ایده آل، جمع آوری، پردازش و بررسی داده‌ها یکی از زمان برترین وظایف حسابرسان است. اما کلان داده می‌تواند به کاهش نقشی که حسابرس می‌تواند در مراحل اولیه جمع آوری داده‌ها و همچنین پردازش و بررسی داده‌ها ایفا کند، کمک خواهد کرد. از این رو بر اساس مبانی نظری طرح شده فرضیه اصلی اول بشرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه اصلی ۱: تجزیه و تحلیل داده‌ها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱: ارزیابی و اثربخشی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲: اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۳: جمع آوری اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بخش مهمی از حسابرسی داخلی است که به ارزیابی سیستماتیک و هدفمند فرآیندها و فعالیت‌های استفاده کننده از خدمات فناوری اطلاعات، فناوری اطلاعات ارائه شده توسط متولیان فناوری اطلاعات، سیستم‌ها و سامانه‌های موجود، پایگاه داده‌ها، سرورها، زیرساخت‌های شبکه‌ای، مراکز داده، عملیات فناوری اطلاعات، نحوه پایش و نگهداری از فناوری اطلاعات، امنیت فناوری اطلاعات، استانداردهای فناوری اطلاعات مورد استفاده پرداخته و گزارش‌هایی از قبیل گزارش حسابرسی فناوری اطلاعات، گزارش ریسک‌ها، ریسک‌های عملیاتی،

گزارش کنترل، گزارش کنترل‌های داخلی و گزارش خدمات را ارائه می‌کند که می‌تواند تسهیل‌کننده قضاوت حرفه‌ای حسابرسان باشد. از این رو بر اساس مبانی نظری طرح شده فرضیه اصلی دوم بشرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه اصلی ۲: فناوری اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۴: امنیت داده‌ها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۵: امنیت شبکه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۶: حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد. کنترل‌های داخلی قوانین و رویه‌هایی هستند که معمولاً یک شرکت آنها را در جهت اطمینان از یکپارچگی اطلاعات حسابداری و مالی، ارتقای سطح مسئولیت‌پذیری کارکنان و جلوگیری از تقلب و جرایم مختلف، به اجرا در می‌آورد. کنترل‌های داخلی در حسابرسی علاوه بر رعایت قوانین و جلوگیری از سرقت دارایی‌ها و یا وقوع هر نوع کلاهبرداری توسط کارکنان یک شرکت، می‌تواند به بهبود کارایی عملیاتی به وسیله بهتر و دقیق‌تر کردن گزارشات مالی، کمک کند که این امر می‌تواند موجبات قضاوت بهتر حسابرسان را فراهم آورد. از این رو بر اساس مبانی نظری طرح شده فرضیه اصلی سوم بشرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه اصلی ۳: کنترل داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۷: محیط کنترلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۸: سیستم حسابداری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۹: ارزیابی مخاطرات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۰: روش‌ها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

در ادامه؛ احمدی و پورزمانی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از آنست که هوش‌های چندگانه (هوش سازمانی، هوش معنوی و هوش عاطفی) بر قضاوت و تصمیم‌گیری و همچنین فرهنگ سازمانی حسابرسان تأثیر دارد. و فرهنگ سازمانی حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد. در نهایت، فرهنگ سازمانی حسابرسان در تأثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی دارد. محمد حسین صفرزاده و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت در دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری ندارد؛ تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری ندارد، اما تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری دارد؛ همچنین ابعاد حرفه‌ای‌گری تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد. الشمری (۱۴۰۱) به ارزیابی بکارگیری کلان داده‌ها با استفاده از الگوی پذیرش فناوری در موسسات حسابرسی:

مطالعه موردی کشور عراق پرداخت. وی تبیین نمود حسابداری به شیوه الکترونیکی طیف وسیعی از فعالیت‌های حرفه‌ای، آموزشی و پژوهشی از طریق ابزارهای مختلف مبتنی بر اینترنت یا رایانه، مجموعه ابزارهای دیجیتال، منابع مختلف اینترنتی، پایگاه‌های اطلاعاتی، پیوندهای اینترنتی، نرم‌افزارها و سایر ابزارهای مالی الکترونیکی برای ارائه تصمیم‌گیری کارآمد را دربر می‌گیرد. یوسف زاده و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردیدآمیز حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد که اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک واحد مورد رسیدگی، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و به طور خاص، ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در شواهد حسابرسی باعث افزایش تخمین حسابرسان نسبت به احتمال وجود تحریف در حساب می‌گردد. عرب مازار یزدی و مرادی (۱۳۹۹) به بررسی فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی پرداختند. آنان نتیجه گرفتند که علی‌رغم گذشت یک دهه تحقیقات و تجارب متعدد در خصوص کاربرد کلان داده‌ها در بخش خصوصی، تلاش‌های نظری و عملی اندکی به مطالعه و استفاده از این دستاورد نوظهور در بخش عمومی اختصاص یافته است. نقدی و همکاران (۱۳۹۸) به تبیین حسابداری کلان با تأکید بر اهمیت داده‌های حسابداری در الگوسازی تورم پرداختند. نتایج الگوسازی با استفاده از متغیرهای حسابداری نیز بیانگر آن است که خطای پیش‌بینی شاخص بهای تولیدکننده، کمتر از شاخص بهای مصرف‌کننده است. مهرانی و افسای (۱۳۹۸) به تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها و مشروعیت اجتماعی حسابرسی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد حسابرسان با تکیه بر ابزارهای تحلیل کلان داده‌ها گستره و عمق خدمات ارائه شده خود را افزایش داده و خدمات اطمینان بخشی با کیفیت تری ارائه می‌دهند، از این رو مشروعیت و اعتماد اجتماعی شرکت‌های حسابرسی با بکارگیری تجربه و تحلیل کلان داده‌ها افزایش می‌یابد. حسینی و رسولی (۱۳۹۸) به بررسی قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک پرداختند. بر اساس یافته‌های این پژوهش؛ عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکل ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرآیند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی می‌شود که هر سه حوزه اجزای جدایی‌ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد. عارفی اصل (۱۳۹۷) به بررسی کلان داده، چالش و فرصتی بزرگ پیش روی حرفه حسابداری و حسابرسی پرداخت. یافته‌های این بررسی نشان داد که در حوزه حسابداری مالی، کلان داده فرصتی برای هماهنگ شدن اصول حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فراهم نموده و موجب می‌شود برآوردهای عینی‌تری از ارزش‌های منصفانه انجام بگیرد. سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه

زمانی به حساب‌های حاوی برآورد پرداختند. یافته‌های حاصل از تجربه و تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد از بین ابعاد شخصیتی NEO تنها روان رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی دار دارد. سایر ابعاد شخصیتی همچون برون گرایی، انعطاف پذیری، توافق پذیری و باوجدان بودن رابطه معنی داری با قضاوت حرفه‌ای ندارد. مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) به بررسی چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. در این پژوهش؛ چهار گروه حسابرسان دیوان محاسبات، مدیران دستگاه‌های اجرایی، حسابداران رسمی و استادان دانشگاه، جامعه آماری را تشکیل دادند. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده اند. رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که، سن حسابرسان داخلی، عضویت حسابرسان داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرسان داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرسان داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرسان داخلی است، می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. ثقفی و جوانی قلندری (۱۳۹۵) به بررسی این موضوع پرداختند که داده‌های بزرگ چگونه حسابداری مالی را تغییر خواهند داد؟ آنان بیان داشتند داده‌های بزرگ متشکل از مجموعه داده‌های حجیمی است که به طور معمول با سیستم مدیریت پایگاه داده یا برنامه‌های نرم‌افزاری سنتی قابل تجربه و تحلیل نیست دلیل مقبولیت این اصطلاح، حجم فزاینده اطلاعاتی است که با گسترش فناوری‌های محاسباتی و ارتباط از راه دور به خصوص اینترنت و سنجش‌های محیطی قابل دسترسی می‌باشند. لیبی و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) به بررسی چالش‌های تحقیقات تجربی حسابرسی و نقش پلتفرم‌های آنلاین در حل این چالش‌ها پرداختند. در این پژوهش، محققین بیان داشتند بزرگترین چالش پیش روی تحقیقات حسابرسی، چگونگی دسترسی به نمونه آماری مد نظر است. بدین صورت که دسترسی به خبرگان و افراد حرفه‌ای سخت است و در دسترس بودن این شرکت‌کنندگان به مرور زمان کاهش یافته است. آپلیوم و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۱) به ارائه چارچوبی برای سواد داده حسابرسان پرداختند. آنان بیان داشتند با توجه به ماهیت محیط کسب و کار مبتنی بر داده‌های سنتی، حسابرسان بسیاری از شرکت‌ها شروع به تنظیم مجدد فرآیندهای حسابرسی خود برای ترکیب فناوری و داده‌های حسابرسی می‌کنند. زیرا به نظر می‌رسد صرف تجزیه و تحلیل داده‌ها به عنوان روش‌های حسابرسی سنتی، به اندازه کافی موثر نیست و برای تحول و برآورده کردن انتظارات بازار، کارآمدی لازم را ندارد. الساید و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۲۱) به بررسی همگرایی سواد داده‌ای و کلان داده‌ها در حسابداری با فرصت‌های تحقیقاتی نوآورانه پرداختند. نتیجه‌گیری این مطالعه نشان دهنده همگرایی قابل توجهی بین کلان داده و حسابداری با این فرض است که داده‌ها قلب و بطن حسابداری هستند. همچنین یافته‌ها نشان داد کلان داده‌ها و تجزیه و تحلیل‌های پیشرفته این پتانسیل را دارند که بر محدودیت‌های داده‌ای تکنیک‌های حسابداری که نیاز به برآورد و پیش

بینی دارند غلبه کنند. مول و بیگیتباسیوگل<sup>۹</sup> (۲۰۱۹) به بررسی نقش فناوری‌های مرتبط با اینترنت در شکل دهی کار حسابداران و ارائه مسیرهای جدید برای تحقیقات حسابداری پرداختند. آنان نتیجه گرفتند که ادبیات حسابداری که بر چهار فناوری مرتبط با اینترنت تمرکز دارند که امکان تغییرات و نوآوری‌های چشم‌گیر در کار حسابداران و محققان حسابداری را در آینده نزدیک، فراهم می‌کند. این فناوری‌ها مشتمل بر فناوری ابری، کلان داده‌ها، بلاکچین و هوش مصنوعی است. دبانه و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۷) به بررسی اثرات کلان داده و سواده داده‌ای در پیچیدگی حرفه حسابداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد در حالیکه مجموعه داده‌ها، نسبت به قبل در حال حاضر بزرگتر شدن است و نرم افزار تجزیه و تحلیل داده بهتر، در دسترس است، هدف اولیه حسابداری همیشه یکسان بوده است که این هدف، چیزی جز ایجاد و ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان داخلی و خارجی نیست. ژانگ و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۵) دیدگاه خود را پیرامون ۴ ویژگی اصلی کلان داده یعنی حجم، سرعت، تنوع و صحت و درستی بسط دادند. بنا به نظر آنان، ویژگی صحت و درستی بزرگترین چالش را پیش روی حساب‌رسان به وجود می‌آورد. از طرفی از جمله مسائلی که ممکن است کاربرد تکنیک کلان داده توسط حساب‌رسان را افزایش بدهد، تنوع داده‌ها (متفاوت بودن داده‌های حاصل از منابع مختلف)، صحت و درستی داده‌ها (تعدیلات انجام گرفته بر روی داده‌ها) و انباشت داده‌ها هستند. براون-لیبرد و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۵) با بیان چالش‌های پیش روی حرفه حسابداری در حوزه کلان داده، بحث‌هایی در رابطه با اینکه چگونه کلان داده می‌تواند کیفیت قضاوت حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار بدهد، ارائه می‌کنند. از آنجایی که حساب‌رس در فرآیند حساب‌رسی درباره صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی صاحبکار اظهار نظر می‌کند، بایستی در حوزه کلان داده مراقب تعصبات در پردازش انبوه اطلاعات و آگاهی محدود انسان‌ها در مواجهه با حجم عظیمی از اطلاعات باشد. پژوهشگران مزبور بیان می‌دارند که بایستی پژوهش‌های بیشتری انجام داد تا بتوان تأثیرات حرکت از فرآیندهای سنتی حساب‌رسی به سمت منافع پرنفوذ کلان داده را درک نمود. کائو و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۵) در پژوهش خود، برخی از تصورات موجود در رابطه با اینکه چگونه کلان داده می‌تواند به حرفه حساب‌رسی کمک نماید را ارائه کردند. از نظر محققین مذکور؛ وجود سیستم تجزیه و تحلیل داده‌ای اطلاعات مرتبط با بازار سرمایه و بورس و اوراق بهادار، الزامات گزارشگری مالی و وظایف حساب‌رسی از جمله مواردی هستند که نشان می‌دهد که حساب‌رسان چگونه از کاربرد تکنیک کلان داده و سیستم‌های تجزیه و تحلیل کسب و کار به منظور ارزیابی ریسک دعاوی حقوقی به عنوان عنصر کلیدی تعیین حق الزحمه حساب‌رسی بهره می‌برند. آلز<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۵) از فرضیات خود به این نتیجه رسید که حساب‌رسان متناسب با میزان استفاده صاحبکار از کلان داده، مجاز به استفاده از آن هستند. همچنین حساب‌رسان و استانداردهای حساب‌رسی همچون تکنولوژی‌های مخرب (مانند سیستم برنامه ریزی منابع سازمانی که تغییرات زیادی در ساختار و چارچوب شرکت ایجاد می‌کند) بایستی با احتمال زیادی پذیرای کلان داده از طریق فشارهای صاحبکار باشند.

## ۲- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ رویکرد پژوهشی، آمیخته از نوع اکتشافی در بخش کیفی و در بخش کمی؛ یک پژوهش توصیفی- علی است. در این مسیر؛ گردآوری اطلاعات در چند گام صورت می‌گیرد.

در گام اول و به منظور بررسی روایی پرسشنامه‌ها؛ از روش مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته با نخبگان حرفه استفاده شد. باید توجه داشت که در مصاحبه نیمه ساختاریافته؛ همه سؤالات از قبل تهیه نشده اند و جریان مصاحبه تا حد زیادی متکی بر سؤال‌هایی است که خود به خود در تعامل مصاحبه‌گر و مصاحبه‌شونده پیش می‌آیند و پس از مصاحبه، سؤالات نهایی طراحی و تکمیل شدند. تمامی مصاحبه‌ها پس از هماهنگی لازم با شرکت کنندگان واجد شرایط، در محلی که مورد نظر آن‌ها خواهد بود و با تعیین وقت قبلی در محیطی دلخواه آنان انجام شد. در ابتدا و قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخته شد. سپس محقق با توجه به اهداف تعیین شده پژوهش، انواع متعددی از سؤالات ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود (لی و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۷).

در گام دوم؛ در سه مرحله کدگذاری صورت گرفت.

۱. کدگذاری باز (Open-Coding): عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد (لوکاس و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۵).

۲. کدگذاری محوری (Axial-Coding): عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند (آسیدجو و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۹).

۳. کدگذاری انتخابی (Selective-Coding): عبارت است از روند انتخاب مقوله هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند (آزار و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۹).

شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آن جا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظرند، شرایط علی را بیابد (استوارت و پیتتر<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۳).

مقوله اصلی (محوری): پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه هستند. پدیده مورد نظر، ایده و فکر محوری، حادثه، اتفاق یا واقعه‌ای است که جریان کنش‌ها و واکنش‌ها به سوی آن رهنمون می‌شوند تا آن را اداره، کنترل و یا به آن پاسخ دهند. مقوله محوری پدیده‌ای است که اساس و محور فرایند است. این مقوله همان عنوانی (نام یا برجسب مفهومی) است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده در نظر گرفته می‌شود. مقوله‌ای که به عنوان مقوله محوری انتخاب می‌شود

باید به قدر کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن ربط داد (استوارت و پیتز، ۲۰۰۳).

شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند (ایوانا و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۷).

در گام سوم؛ تجزیه و تحلیل اطلاعات صورت گرفت که عمده این روش‌ها، بشرح زیر است:  
\* جمع آوری اطلاعات لازم بر اساس پاسخ پاسخ دهندگان به سؤالات پرسشنامه؛ کمی سازی پاسخ‌های سؤالات پرسشنامه به کمک نرم افزار Excel، انجام آمار توصیفی، انجام آزمون استنباطی و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش به کمک نرم افزار Smart pls.

جامعه مورد مطالعه در بخش مصاحبه در این پژوهش؛ شامل خبرگان مرتبط با موضوع پژوهش می‌باشد که دارای حرفه مرتبط با حسابرسی، حسابداری و مدیریت مالی می‌باشند. در این پژوهش بعد از مراجعه به ۲۵ مشارکت کننده تا حدودی اشباع نظری برای محقق محرز گردید؛ اما جهت دستیابی به اطمینان بیشتر و تکمیل حفره‌های مفهومی الگوی تدوین شده؛ مراجعه به ۷ تن دیگر از نخبگان در دستور کار قرار گرفت و در نهایت تعداد کل مشارکت کنندگان به ۳۲ نفر رسید. پس از تعیین تعداد خبرگان و انجام مصاحبه در خصوص شناسایی عوامل محتمل تأثیرگذار بر قضاوت حسابرسی؛ اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت اثبات فرضیه‌های پژوهش، از طریق مطالعه پرسشنامه‌های توزیعی؛ استخراج شده و برای تحلیل آنها از نرم‌افزار Smartpls استفاده شد. جامعه آماری مورد بررسی، کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی به تعداد ۲۸۱۹ می‌باشند. در ادامه در جهت سنجش نمونه آماری از روش کوکران استفاده است. فرمول کوکران یکی از روش‌های آماری است که معمولاً در ارتباط با مطالعه متغیرهای کیفی برای تعیین حجم نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد. حجم نمونه در این روش به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{z^2 + pq}{d^2} \left( \frac{z^2 + pq}{d^2} - 1 \right) + \frac{1}{n}$$

که در این فرمول:

N: حجم جامعه است.

آماره p: درصد توزیع صفت در جامعه یعنی نسبت افرادی است که دارای صفت مورد مطالعه هستند.

آماره q: درصد افرادی است که فاقد صفت مورد مطالعه هستند.

اگر میزان p و q مشخص نباشد می‌بایست از حداکثر مقدار آنها یعنی ۰/۵ استفاده شود.

آماره Z=t است و اگر به جای Z از t استفاده شود نیز ایرادی ندارد. در سطح خطای ۵% مقدار Z برابر ۱/۹۶ و Z<sup>۲</sup> برابر ۳/۸۴۱۶ است.

مقدار  $d$  نیز تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در جامعه است. دقت نمونه گیری به این عامل بستگی دارد و اگر قصد محقق؛ نمونه گیری دارای بیشترین دقت باشد از حداکثر مقدار  $d$  برابر ۵٪ استفاده می‌شود.

• بر این اساس تعداد ۳۳۸ نفر بعنوان نمونه آماری انتخاب شدند.

### ۳- یافته‌های پژوهش

#### راند نخست تکنیک دلفی فازی

برای جمع بندی داده‌های بدست آمده از راند نخست دلفی فازی  $Am$  گه بیانگر میانگین دیدگاه خبرگان بوده، محاسبه می‌شود.

$$A_m = (a_{m1}^i, a_{m2}^i, a_{m3}^i) = \left( \frac{1}{n} \sum a_1^{[i]}, \frac{1}{n} \sum a_2^{[i]}, \frac{1}{n} \sum a_3^{[i]} \right)$$

در رابطه فوق  $Am$  بیانگر میانگین دیدگاه‌های خبرگان است. مرحله بعدی فازی زدایی روش تبدیل یک مجموعه فازی به مقادیر غیر فازی است. در این پژوهش از روش مقدار میانگین، استفاده می‌شود. مقدار فازی زدایی به روش مقدار میانگین برابر است با:

$$S(A) = 1/2(S_L(A) + S_R(A)) = 1/2[(a_{2i} - \int_{a_{1i}}^{a_{2i}} f_{\bar{A}}(x)) + (a_{2i} - \int_{a_{1i}}^{a_{2i}} f_{\bar{A}}(x))] = \frac{a_{1i} + a_{2i} + a_{3i}}{4}$$

#### نگاره (۱): میانگین دیدگاه‌های خبرگان و فازی زدایی در دور اول

فازی زدایی	a1	a2	a3	زیرمعیارها	معیار
۷,۹۰۹	۶,۹۰۹	۷,۹۰۹	۸,۹۰۹	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۷,۳۶۴	۶,۳۶۴	۷,۳۶۴	۸,۳۶۴	اقدامات اصلاحی	
۷,۷۲۷	۶,۷۲۷	۷,۷۲۷	۸,۷۲۷	جمع‌آوری اطلاعات	
۶,۱۸۲	۶,۱۸۲	۶,۱۸۲	۶,۱۸۲	امنیت داده‌ها	فناوری اطلاعات
۷,۶۳۶	۶,۶۳۶	۷,۶۳۶	۸,۶۳۶	امنیت شبکه	
۷,۶۳۶	۶,۶۳۶	۷,۶۳۶	۸,۶۳۶	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	
۷,۰۲۵	۷,۷۲۷	۵,۷۲۷	۶,۰۹۱	محیط کنترلی	کنترل داخلی
۷,۷۲۷	۶,۷۲۷	۷,۷۲۷	۸,۷۲۷	سیستم حسابداری	
۷,۴۵۵	۶,۴۵۵	۷,۴۵۵	۸,۴۵۵	ارزیابی مخاطرات	
۷,۱۴۲	۶,۳۵۱	۷,۴۵۱	۸,۵۱۲	روش‌ها	

بر اساس یافته‌ها؛ تمامی این شاخص‌ها میانگین امتیاز فازی کمتر از ۷ دارند و یا به عبارتی شاخص‌هایی هستند که خبرگان تمایل کمتری جهت تأثیرپذیری آن داشته‌اند.

میانگین دیدگاه‌های خبرگان و فازی زدایی در دور دوم در نگاره ۲ آورده شده است.

### نگاره (۲): میانگین دیدگاه‌های خبرگان و فازی زدایی در دور دوم

فازی زدایی	a1	a2	a3	زیرمعیارها	معیار
۸,۱۸۲	۷,۱۸۲	۸,۱۸۲	۹,۱۸۲	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۷,۹۰۹	۶,۹۰۹	۷,۹۰۹	۸,۹۰۹	اقدامات اصلاحی	
۷,۹۰۹	۶,۹۰۹	۷,۹۰۹	۸,۹۰۹	جمع‌آوری اطلاعات	
۷,۸۱۸	۶,۸۱۸	۷,۸۱۸	۸,۸۱۸	امنیت داده‌ها	فناوری اطلاعات
۸,۰۰۰	۷,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	امنیت شبکه	
۸,۱۸۲	۷,۱۸۲	۸,۱۸۲	۹,۱۸۲	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	کنترل داخلی
۷,۹۰۹	۶,۹۰۹	۷,۹۰۹	۸,۹۰۹	محیط کنترلی	
۷,۱۴۱	۶,۶۲۱	۷,۵۴۱	۸,۱۲۱	سیستم حسابداری	
۷,۲۱۳	۶,۳۲۱	۷,۲۵۱	۷,۵۸۲	ارزیابی مخاطرات	
۷,۳۳۲	۶,۰۰۲	۷,۶۴۱	۷,۵۴۱	روش‌ها	

اختلاف میانگین‌های دو مرحله ۱ و ۲ با استفاده از روابط فاصله میان اعداد فازی به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$S(A_{m2}, A_{m1}) = [1/3[(a_{m21} + a_{m22} + a_{m23}) - (a_{m11} + a_{m12} + a_{m13})]]$$

با توجه به رابطه فوق، اختلاف بین مراحل اول و دوم به صورت مندرج در نگاره ۳ نمایش داده شده است. بدین صورت میزان اجماع نظر خبرگان محاسبه و در صورتی که اختلاف محاسبه شده از ۰/۲ کمتر باشد، فرایند دلفی فازی متوقف می‌شود.

### نگاره (۳): میزان اختلاف دیدگاه خبرگان در نظرسنجی دور اول و دوم

اختلاف راند اول و دوم	راند دوم	راند اول	زیرمعیارها	معیار
۰,۲۷۳	۸,۱۸۲	۷,۹۰۹	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۰,۵۴۵	۷,۹۰۹	۷,۳۶۴	اقدامات اصلاحی	
۰,۸۷۹	۷,۹۰۹	۷,۰۲۷	جمع‌آوری اطلاعات	
۲,۶۳۶	۷,۸۱۸	۵,۱۸۲	امنیت داده‌ها	فناوری اطلاعات
۰,۳۶۴	۸,۰۰۰	۷,۶۳۶	امنیت شبکه	
۰,۵۴۶	۸,۱۸۲	۷,۶۳۶	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	کنترل داخلی
۲,۳۴۱	۷,۹۰۹	۵,۵۶۸	محیط کنترلی	
۰,۵۸۶	۷,۱۴۱	۷,۷۲۷	سیستم حسابداری	
۰,۲۴۲	۷,۲۱۳	۷,۴۵۵	ارزیابی مخاطرات	
۰,۱۹	۷,۳۳۲	۷,۱۴۲	روش‌ها	

### راند سوم تکنیک دلفی فاز ی

میانگین دیدگاه‌های خبرگان و فاز ی زدایی در دور سوم در نگاره ۴ آورده شده است.

نگاره (۴): میانگین دیدگاه‌های خبرگان و فاز ی زدایی در دور سوم

فاز ی زدایی	a <sub>1</sub>	a <sub>2</sub>	a <sub>3</sub>	زیر معیارها	معیار
۸,۲۷۳	۷,۲۷۳	۸,۲۷۳	۹,۲۷۳	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۸,۰۰۰	۷,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	اقدامات اصلاحی	
۸,۰۰۰	۷,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	جمع‌آوری اطلاعات	
۷,۹۰۹	۶,۹۰۹	۷,۹۰۹	۸,۹۰۹	امنیت داده‌ها	فناوری اطلاعات
۸,۰۹۱	۷,۰۹۱	۸,۰۹۱	۹,۰۹۱	امنیت شبکه	
۸,۱۸۲	۷,۱۸۲	۸,۱۸۲	۹,۱۸۲	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	
۸,۰۰۰	۷,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	محیط کنترلی	کنترل داخلی
۷,۸۵۱	۷,۲۱۵	۷,۵۴۱	۸,۲۳۵	سیستم حسابداری	
۷,۲۳۲	۷,۶۳۲	۷,۲۵۱	۸,۶۳۲	ارزیابی مخاطرات	
۸,۰۰۰	۷,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	روش‌ها	

اختلاف بین مراحل دوم و سوم به صورت مندرج در نگاره ۵ نمایش داده شده است.

نگاره (۵): میزان اختلاف دیدگاه خبرگان در نظرسنجی دور دوم و سوم

اختلاف راند دوم و سوم	راند سوم	راند دوم	زیر معیارها	معیار
۰,۰۹۱	۸,۲۷۳	۸,۱۸۲	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۰,۰۹۱	۸,۰۰۰	۷,۹۰۹	اقدامات اصلاحی	
۰,۰۹۱	۸,۰۰۰	۷,۹۰۹	جمع‌آوری اطلاعات	
۰,۰۹۱	۷,۹۰۹	۷,۸۱۸	امنیت داده‌ها	فناوری اطلاعات
۰,۰۹۱	۸,۰۹۱	۸,۰۰۰	امنیت شبکه	
۰,۰۱	۸,۱۸۲	۸,۱۸۲	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	
۰,۰۹۱	۸,۰۰۰	۷,۹۰۹	محیط کنترلی	کنترل داخلی
۰,۷۱	۷,۸۵۱	۷,۱۴۱	سیستم حسابداری	
۰,۰۱۹	۷,۲۳۲	۷,۲۱۳	ارزیابی مخاطرات	
۰,۶۶۸	۸,۰۰۰	۷,۳۳۲	روش‌ها	

با توجه به نگاره ۵ و محاسبه اختلاف میانگین‌های مراحل ۲ و ۳ با بهره‌گیری از روابط فاصله میان اعداد فاز ی و حداقل خطای ۰/۲، خبرگان در شاخص‌های: تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل داخلی به اجماع رسیدند.

### فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی در نگاره ۶ نشان داده شده است. این اطلاعات بر اساس پارامترهای جنسیت، عضویت جامعه حسابداران رسمی، سمت، سابقه کاری، تحصیلات و نوع فعالیت حسابرسی دسته بندی شده اند. در آمار توصیفی اطلاعات به صورت خلاصه در جداول و نمودارها نمایش داده می شود و هیچ نتیجه گیری یا تعمیم نتایج به جامعه وجود ندارد. در واقع آمارها با کمک نمودار و جداول خلاصه شده و تصویری کلی و جامع از موضوع نشان می دهند.

#### نگاره (۶): اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

عضویت جامعه حسابداران رسمی		جنسیت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۱۳۰	افراد عضو	۲۲۴	مرد
۱۶۳	افراد غیر عضو	۶۹	زن
۲۹۳	تعداد کل	۲۹۳	تعداد کل
سابقه کاری		سمت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۴۸	کمتر از ۵ سال	۵۰	حسابرس ارشد
۱۰۳	۵ تا ۱۰ سال	۸۸	سرپرست حسابرسی
۹۱	۱۱ تا ۱۵ سال	۹۲	مدیر حسابرسی
۵۱	بالای ۱۵ سال	۶۳	شریک حسابرسی
۲۹۳	تعداد کل	۲۹۳	تعداد کل
نوع فعالیت حسابرسی		تحصیلات	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۷۳	حسابرسی مستقل	۸۸	کارشناسی
۱۳۷	حسابرسی داخلی	۱۴۹	کارشناسی ارشد
۸۳	حسابرسی واحدهای دولتی	۵۶	دکتری
۲۹۳	تعداد کل	۲۹۳	تعداد کل

#### نرخ بازگشت پرسشنامه

اطلاعات نرخ بازگشت پرسشنامه در نگاره ۷ نشان داده شده است.

#### نگاره (۷): اطلاعات نرخ بازگشت پرسشنامه

نرخ بازگشت پرسشنامه	تعداد پرسشنامه‌های پاسخ داده شده	تعداد کل پرسشنامه‌ها
٪۸۷	۲۹۳	۳۳۸

بر اساس اطلاعات فوق؛ ۸۷ درصد پرسشنامه‌های توزیعی، پاسخ داده شده اند که مقدار مذکور دال بر کفایت استفاده از روش معادلات ساختاری را دارد.

## بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها

محقق برای حصول اطمینان از دقت و صحت نتایج بدست آمده از پژوهش خود، ناگزیر از ارزیابی ویژگی‌های فنی ابزار مورد استفاده در پژوهش خود (پرسشنامه) می‌باشد. ویژگی‌های فنی ابزار در دو مورد روایی و پایایی خلاصه می‌شود. روایی یا اعتبار ابزار تعیین می‌کند که آیا سوالات مورد استفاده در پرسشنامه، همان مفهوم مد نظر پژوهشگر را می‌سنجد یا خیر؟ از طرفی پایایی یا قابلیت اعتماد مشخص می‌سازد که ابزار اندازه‌گیری در صورت اجرا در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی دارد. بدین معنی که اگر محقق پرسشنامه خود را دوباره و یا بصورت موازی اجرا کند و نتایج هر دو یکسان باشد، ابزار (پرسشنامه) از پایایی کامل برخوردار است. نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها در نگاره ۸ نشان داده شده است.

نگاره (۸): نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها

روایی	پایایی		متغیر	
	ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی		
۰/۶۱۲	۰/۷۲۰	۰/۸۵۶	ارزیابی و اثربخشی	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۰/۶۰۳	۰/۷۱۹	۰/۸۰۲	اقدامات اصلاحی	
۰/۵۵۹	۰/۸۰۲	۰/۸۶۴	جمع‌آوری اطلاعات	
۰/۵۱۲	۰/۸۶۶	۰/۸۳۳	امنیت داده‌ها	فناری اطلاعات
۰/۵۹۳	۰/۸۱۳	۰/۸۰۲	امنیت شبکه	
۰/۵۹۹	۰/۷۹۹	۰/۷۸۸	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	
۰/۶۵۶	۰/۸۷۸	۰/۸۲۶	محیط کنترلی	کنترل داخلی
۰/۶۸۵	۰/۷۱۵	۰/۸۷۸	سیستم حسابداری	
۰/۶۹۹	۰/۷۷۷	۰/۸۹۶	ارزیابی مخاطرات	
۰/۶۴۹	۰/۷۶۹	۰/۸۱۲	روش‌ها	

بر اساس نتایج حاصله، چون ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۷ و مقدار روایی همگرا، بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۵ می‌باشد، پایایی و روایی پرسشنامه‌های توزیعی تأیید می‌گردد.

نتایج بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش در نگاره ۹ تا ۱۱ نشان داده شده است. بعلا آنکه میزان ضریب همبستگی میان متغیرهای پژوهش بیش از مقدار ۰/۴ است، احراز می‌گردد که بین کلیه متغیرهای پژوهش همبستگی معناداری وجود داشته و در نتیجه امکان بررسی فرضیه‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری میسر است.

## نگاره (۹): نتایج بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش (براساس فرضیه اصلی اول)

متغیر	ارزیابی و اثربخشی	اقدامات اصلاحی	جمع‌آوری اطلاعات	قضاوت حسابرسان
ارزیابی و اثربخشی	۱	۰/۷۴۵	۰/۷۱۲	۰/۵۴۴
اقدامات اصلاحی	۰/۷۴۵	۱	۰/۶۳۵	۰/۴۵۵
جمع‌آوری اطلاعات	۰/۷۱۲	۰/۶۳۵	۱	۰/۴۱۸
قضاوت حسابرسان	۰/۵۴۴	۰/۴۵۵	۰/۴۱۸	۱

## نگاره (۱۰): نتایج بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش (براساس فرضیه اصلی دوم)

متغیر	امنیت داده‌ها	امنیت شبکه	حسابرسی مبتنی بر اطلاعات	قضاوت حسابرسان
امنیت داده‌ها	۱	۰/۷۱۸	۰/۷۱۲	۰/۵۰۴
امنیت شبکه	۰/۷۱۸	۱	۰/۶۴۸	۰/۴۵۵
حسابرسی مبتنی بر اطلاعات	۰/۷۱۲	۰/۶۴۸	۱	۰/۴۱۸
قضاوت حسابرسان	۰/۵۰۴	۰/۴۵۵	۰/۴۱۸	۱

## نگاره (۱۱): نتایج بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش (براساس فرضیه اصلی سوم)

متغیر	محیط کنترلی	سیستم حسابداری	ارزیابی مخاطرات	روش‌ها	قضاوت حسابرسان
محیط کنترلی	۱	۰/۵۶۴	۰/۳۹۰	۰/۸۵۰	۰/۲۱۹
سیستم حسابداری	۰/۵۶۴	۱	۰/۲۳۵	۰/۲۳۴	۰/۵۶۸
ارزیابی مخاطرات	۰/۳۹۰	۰/۲۳۵	۱	۰/۱۷۷	۰/۸۷۵
روش‌ها	۰/۸۵۰	۰/۲۳۴	۰/۱۷۷	۱	۰/۲۳۵
قضاوت حسابرسان	۰/۲۱۹	۰/۵۶۸	۰/۸۷۵	۰/۲۳۵	۱

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس بررسی ضریب مسیر، اعداد معناداری  $t$  و ضریب تعیین ( $R^2$ ) صورت پذیرفته است. ضریب مسیر بیان‌کننده وجود رابطه علی خطی و شدت و جهت این رابطه بین دو متغیر مکنون است. در حقیقت همان ضریب رگرسیون در حالت استاندارد است که در مدل‌های ساده تر رگرسیون ساده و چندگانه مشاهده می‌شود. ضریب مسیر، عددی بین  $-1$  تا  $+1$  است که اگر برابر با صفر شوند، نشان‌دهنده نبود رابطه علی خطی بین دو متغیر پنهان است. از طرفی ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل بخش ساختاری، اعداد معناداری  $t$  است. در صورتی که مقدار این اعداد از  $1/96$  بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تایید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان  $95\%$  است. البته باید توجه داشت که اعداد  $t$  فقط صحت رابطه‌ها را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین سازه‌ها را نمی‌توان با

آنها سنجید. در نهایت دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب ضریب تعیین ( $R^2$ ) مربوط به متغیرهای پنهان درون زای مدل است. ضریب تعیین ( $R^2$ ) معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه گیری و بخش ساختاری مدل سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تاثیری دارد که نشان از تاثیر یک متغیر برون زا بر یک متغیر درون زا دارد. یکی از مزیت‌های اصلی روش Smartpls این است که این روش قابلیت کاهش خطاها در مدل‌های اندازه‌گیری و یا افزایش واریانس بین سازه‌ها و شاخص‌ها را دارد.

### آزمون فرضیه اصلی اول

نتایج بررسی فرضیه اصلی اول پژوهش در نگاره ۱۲ نشان داده شده است.

نگاره (۱۲): نتایج بررسی فرضیه اصلی اول پژوهش

ضریب تعیین ( $R^2$ )	اعداد معناداری t	ضریب مسیر ( $\beta$ )	متغیر
۰/۷۳	۴/۱۴۱	۰/۲۴۱	ارزیابی و اثربخشی
۰/۶۸	۶/۵۰۱	۰/۴۸۷	اقدامات اصلاحی
۰/۱۰	۰/۷۱۸	۰/۴۵۵	جمع‌آوری اطلاعات

در آزمون فرضیه اول، ضریب مسیر متغیر ارزیابی و اثربخشی برابر ۰/۲۴۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۴/۱۴۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ارزیابی و اثربخشی بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه اول دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۷۳٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات ارزیابی و اثربخشی توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در انطباق با یافته‌های الساید و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دوم، ضریب مسیر متغیر اقدامات اصلاحی برابر ۰/۴۸۷ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۶/۵۰۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که اقدامات اصلاحی بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه دوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۶۸٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات اقدامات اصلاحی توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در انطباق با یافته‌های الساید و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه سوم، ضریب مسیر متغیر جمع‌آوری اطلاعات برابر ۰/۴۵۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۷۱۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که جمع‌آوری اطلاعات بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه سوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۰٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات جمع‌آوری اطلاعات توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها

در تضاد با یافته‌های الساید و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

### آزمون فرضیه اصلی دوم

نتایج بررسی آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش در نگاره ۱۳ نشان داده شده است.

#### نگاره (۱۳): نتایج بررسی فرضیه اصلی دوم پژوهش

متغیر	ضریب مسیر ( $\beta$ )	اعداد معناداری t	ضریب تعیین ( $R^2$ )
فناوری اطلاعات	امنیت داده‌ها	۱/۶۵۸	۱۳٪
	امنیت شبکه	۱/۵۵۵	۱۴٪
	حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات	۴/۵۴۶	۸۰٪

در آزمون فرضیه چهارم، ضریب مسیر متغیر امنیت داده‌ها برابر ۰/۵۵۶ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۶۵۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که امنیت داده‌ها بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه چهارم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۳٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات امنیت داده‌ها توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های مول و بیگیتباسیوگل (۲۰۱۹) می‌باشد.

در آزمون فرضیه پنجم، ضریب مسیر متغیر امنیت شبکه برابر ۰/۶۹۸ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۵۵۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که امنیت شبکه بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه پنجم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات امنیت شبکه توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های مول و بیگیتباسیوگل (۲۰۱۹) می‌باشد.

در آزمون فرضیه ششم، ضریب مسیر متغیر حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات برابر ۰/۳۸۰ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۴/۵۴۶ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه ششم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸۰٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در انطباق با یافته‌های مول و بیگیتباسیوگل (۲۰۱۹) می‌باشد.

### آزمون فرضیه اصلی سوم

نتایج بررسی فرضیه اصلی سوم پژوهش در نگاره ۱۴ نشان داده شده است.

**نگاره (۱۴): نتایج بررسی فرضیه اصلی سوم پژوهش**

متغیر	ضریب مسیر ( $\beta$ )	اعداد معناداری t	ضریب تعیین ( $R^2$ )
کنترل داخلی	محیط کنترلی	۸/۴۶۵	۹۳٪
	سیستم حسابداری	۱/۲۵۰	۱۰٪
	ارزیابی مخاطرات	۱/۵۴۸	۱۱٪
	روش‌ها	۱/۶۹۸	۸٪

در آزمون فرضیه هفتم، ضریب مسیر متغیر محیط کنترلی برابر ۰/۶۴۶ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۸/۴۶۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که محیط کنترلی بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه هفتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۹۳٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات محیط کنترلی توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در انطباق با یافته‌های دیانه و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد.

در آزمون فرضیه هشتم، ضریب مسیر متغیر سیستم حسابداری برابر ۰/۸۵۹ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۲۵۰ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که سیستم حسابداری بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه هشتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۰٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات سیستم حسابداری توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های دیانه و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد.

در آزمون فرضیه نهم، ضریب مسیر متغیر ارزیابی مخاطرات برابر ۰/۵۱۳ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۵۴۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ارزیابی مخاطرات بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه نهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۱٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات امنیت شبکه توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های دیانه و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دهم، ضریب مسیر متغیر روش‌ها برابر ۰/۵۴۸ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۶۹۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که روش‌ها بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه دهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸٪ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات روش‌ها توضیح داده می‌شود. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های دیانه و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد.

## بحث و نتیجه‌گیری

امروزه نقش و اهمیت داده‌ها به عنوان منبعی ارزشمند و عاملی کلیدی برای رشد کسب و کارهای مختلف و ایجاد مزیت رقابتی در بازارهای متعدد بر کسی پوشیده نیست. رشد و توسعه روزافزون مجموعه داده‌ها منجر به بزرگ‌تر و پیچیده‌تر شدن داده‌ها شده؛ بطوری که پایگاه‌های داده‌ای سنتی قادر به پوشش آن‌ها نبوده و ابزارهای سنتی همچون صفحه گسترده نیز نمی‌توانند آن‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. موضوع مورد بحث به عمق و گستردگی داده‌ها باز می‌گردد که بر روی بسیاری از موضوعات دیگر همچون تجزیه و تحلیل داده‌ها و همچنین قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان اثر می‌گذارد. زیرا اصطلاح کلان‌داده به حجم و سرعت منحصر به فرد تولید داده از طریق معاملات الکترونیکی، ورود کاربران به وبسایت‌ها، سواده داده‌ای، متون، فعالیت‌های فیس‌بوک، عکس‌ها، فیلم‌ها و ابزار بی‌شمار دیگر اشاره می‌کند. نظر به اهمیت این موضوع؛ پژوهش حاضر آزمون قضاوت حرفه‌ای حسابرس مبتنی بر کلان‌داده‌ها را مورد تحلیل قرار داد. در گام نخست و درصدد شناسایی عوامل تأثیرگذار، مصاحبه‌های لازم با خبرگان حوزه مورد مطالعه صورت گرفته و سه بعد اصلی شناخته شدند. در ادامه، مولفه‌ها نیز شناسایی و اطلاعات مورد نیاز آنها بر اساس پرسشنامه‌های توزیعی گردآوری شد. پس از گذر از این مرحله، نتایج نشان داد که جمع‌آوری اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد، از این رو می‌توان نتیجه گرفت شواهد حسابرسی با توجه به اهمیتی که برای حسابرسان دارند باید برای اینکه به عنوان مبنای حسابرسی صورت‌های مالی قرار گیرند، می‌بایست دو ویژگی بسیار مهم کفایت و مناسب بودن را مد نظر قرار داده و با رعایت این دو مورد، بتوانند به عنوان بهترین شاهد و مبنا جهت مقایسه صورت‌های مالی و اثبات آنها بر واقعیت مورد استفاده گرفته و از این رو به قضاوت حرفه‌ای حسابداران مستقل کمک نمایند. دومین نتیجه آن بود که حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این رو می‌توان بیان داشت از آنجایی که در حسابرسی فناوری اطلاعات بیشتر بر روی رویکردهای شرکت و تجزیه و تحلیل آن‌ها بر اساس حسابرسی‌های جدید و قدیم انجام شده تأکید می‌گردد؛ حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات امکان ایجاد ارتباط بین گروهی از حسابداران و افراد مرتبط مانند مدیران، کارمندان و ... را فراهم کرده و می‌توان برای هر گروه سطح دسترسی معینی را تعریف کرد که این امر می‌تواند زمینه ساز قضاوت بهتر آنان گردد. نتایج بعدی حاکی از این امر بود که محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی و اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این رو می‌توان بیان داشت کنترل داخلی از نظر حسابرسان مستقل نیز حائز اهمیت بسیاری می‌باشد. زیرا حدود، نوع و اجرای کنترل‌های داخلی بیش از هر موضوع دیگر، در تعیین روش‌های حسابرسی و حجم رسیدگی‌های حسابرس موثر می‌باشد و حسابرس مستقل پس از بررسی چگونگی کنترل‌های داخلی می‌تواند نسبت به گستردگی رسیدگی‌ها جهت اظهار نظر نسبت به گزارش‌های مالی تصمیم لازم را اتخاذ نموده و زمینه‌های بهبود قضاوت حرفه‌ای خود را فراهم نمایند.

بر این اساس به مدیران واحدهای تجاری پیشنهاد می‌گردد تمهیدات لازم را برای این امر فراهم آورند که واحد حسابرسی داخلی باید وظایف و مسئولیت‌های خود را طبق استانداردهای حسابرسی داخلی وضع شده توسط انجمن حسابرسان داخلی انجام داده و بتواند در رسیدگی و ارزیابی همه فعالیت‌های سازمان، اختیار کامل داشته و بتواند آزادانه به کارکنان، اسناد و مدارک، امکانات و سایر دارایی‌های سازمان دسترسی داشته باشد. زیرا به تبع این امر کنترل‌های داخلی تقویت شده و از این طریق زمینه‌های بهبود قضاوت‌های آگاهانه حسابرسان مستقل فراهم می‌گردد.

در زمینه استقرار محیط کنترلی نیز می‌توان بیان داشت چون هر واحد اقتصادی، محیط کنترلی خود را متناسب با نیازها و هدف‌های سازمانی برقرار می‌کند؛ باید این محیط در راستایی باشد که بتواند قضاوت صحیح حسابرسان مستقل را فراهم آورد. زیرا محیط کنترلی؛ طرز تفکر مدیریت و شیوه رهبری آنان، شیوه‌های عملیاتی، طرح سازمانی، وظایف و مسئولیت‌های هیات‌مدیره و کمیته‌های آن، روش‌های تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها، روش‌های کنترل مدیریت، واحد حسابرسی داخلی، سیاست‌ها و روش‌های مدیریت نیروی انسانی و عوامل برون سازمانی موثر بر واحد اقتصادی را در بر می‌گیرد که همه این موارد می‌بایست در جهت جلب قضاوت صحیح حسابرسان مستقل باشد.

همچنین مدیران می‌توانند انواع شواهد حسابرسی شامل رسیدهای دریافت و پرداخت و سوابق انتقال وجوه، فاکتورهای خرید و فروش شرکت، دفاتر کل و معین، اطلاعات مربوط حساب‌های بانکی و حساب‌های مدیریتی، ثبت‌های دفتر روزنامه و اصلاحات طبقه‌بندی شده، سوابق کاربردگ‌های الکترونیکی، صورت جلسات هیات‌مدیره، اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به رقبا، گزارش‌های تحلیلگران، دستورالعمل کنترل‌های داخلی، تأییدیه‌های برون سازمانی، اطلاعات حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی مانند پرس و جو و اطلاعات دیگری که به حسابرس اجازه می‌دهد با دلایل منطقی به نتیجه‌گیری لازم دست یابد، را در اختیار حسابرسان قرار دهد تا بتواند زمینه ساز دریافت یک قضاوت صحیح مستقل باشد.

لازم بذکر است طی انجام پژوهش‌های کیفی، امکان بروز و دخالت پیش فرض‌ها و تعصب‌های پژوهشگر، ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه دار کند؛ اگرچه در پژوهش حاضر محققان نهایت تلاش خود را انجام داده اند تا از سوگیری جلوگیری کنند. مهمترین محدودیت در این نوع پژوهش‌ها، به رویکرد پژوهش باز می‌گردد. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مدنظر در بستری که رخ داده، بررسی می‌شود؛ امکان تعمیم پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به شرایط و موقعیت‌ها محدود است و به آزمون تجربی از طریق پژوهش‌های کمی نیاز دارد. همچنین عدم درک برخی سوالات پرسشنامه توسط پاسخ‌دهندگان عمده‌ترین محدودیت پژوهش حاضر بود.

## منابع

احمدی، زانیا، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان. پژوهش‌های

- حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۶۶-۸۷. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲۰۳۴, ۲۰۲۳, ۲۰۲۱۷۸, ۱۱۶۴
- الشمیری، احسان. (۱۴۰۱). ارزیابی بکارگیری کلان داده‌ها با استفاده از الگوی پذیرش فناوری در موسسات حسابرسی: مطالعه موردی کشور عراق. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، صص: ۴۵-۵۹.
- بادپا، بهروز، پورحیدر، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۸، شماره ۱ - شماره پیاپی ۱۴، صص: ۴۲-۷.
- تقفی، علی، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). داده‌های بزرگ چگونه حسابداری مالی را تغییر خواهند داد؟ فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی. دوره ۶، شماره ۳ - شماره پیاپی ۲۲، صص: ۴۳-۴۰.
- حسینی، سیدعلی، رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک. فصلنامه دانش حسابداری مدیریت و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱، صص: ۸-۲.
- رحمانی‌نیا، احسان، یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص: ۱۴-۸.
- سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۳، صص: ۹۸-۸۹.
- صفرزاده، محمد حسین، مریدی، مجتبی، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت در دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۳۲-۸. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar ۲۰۲۲, ۵۲۹۳۳۰, ۱۰۳۰
- عارفی‌اصل، سولماز. (۱۳۹۷). کلان داده، چالش و فرصتی بزرگ پیش روی حرفه حسابداری و حسابرسی. شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، بوئین و میاندشت، <https://810823civilica.com/doc/civilica.com/doc/12-7>.
- عرب‌مازار یزدی، محمد، مرادی، محمد امیر. (۱۳۹۹). فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی. فصلنامه دانش حسابرسی، سال بیستم تابستان ۱۳۹۹ شماره ۷۹ صص: ۱-۵.
- مهردوی، غلامحسین، محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۹، شماره ۳۶، صص: ۲۰-۱۳.
- مهرانی، ساسان، افسای، اکرم. (۱۳۹۸). تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها و مشروعیت اجتماعی حسابرسی. هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، قم، <https://civilica.com/doc/959531>. صص: ۹-۴.

نقدی، سجاد، اسماعیلی، جواد، محمدزاده، محمدباقر. (۱۳۹۸). تبیین حسابداری کلان با تأکید بر اهمیت داده‌های حسابداری در الگوسازی تورم. فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۳۹، صص: ۴-۱. یوسف‌زاده، نسرین، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۹، شماره ۱ - شماره پیاپی ۱۶، صفحه ۳۵-۶۶.

Ahmadi, Z., Pourzmani, Z. (2022). The impact of multiple intelligences on auditors' judgment and decision-making in auditing, considering the mediating role of auditors' organizational culture. *Professional Audit Research*, 3(12), 66-87. doi: 10.22034/jpar.2023.2002178.1164 [in Persian].

Alles, M. (2015). The drivers of the adoption and facilitators of the evolution of Big Data by the audit profession. *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 2, pp. 439-449.

Al-Shammari, E. (2021). Evaluation of the use of big data using the technology acceptance model in audit institutions: a case study of Iraq. Master's thesis, Shiraz University, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, pp: 45-59. [in Persian].

Appelbaum, D., Scott, S., Sun, T. (2021). A Framework for Auditor Data Literacy: A Normative Position. Downloaded from [http://meridian.allenpress.com/accounting-horizons/article-pdf/doi/10.2308/HORIZONS-19\\_127/2629424/acch-horizons-19-127.pdf](http://meridian.allenpress.com/accounting-horizons/article-pdf/doi/10.2308/HORIZONS-19_127/2629424/acch-horizons-19-127.pdf) by Iran, Islamic Republic of, ehsanom@yahoo.com on 25 January 2021. pp: 10-14.

Arab Mazar, Yazdi., M., Moradi, M. (2019). Opportunities and challenges of using big data in the accounting information system of the public sector from the perspective of accountability. *Audit knowledge quarterly*, 20th year, summer 2019, number 79, pp 1-5. [in Persian].

Arefi Asl, S. (2017). Big data, a great challenge and opportunity for the accounting and auditing profession. The 16th National Accounting Conference of Iran, Bouin and Miandasht, 810823 <https://civilica.com/doc/> pp: 7-12. [in Persian].

Asay, H., Guggenmos, K., Kadous., Koonce., L. (2020). Theory testing and process evidence in accounting experiments. Working paper, The University of Iowa, Cornell University, Emory University, and The University of Texas at Austin. pp:45-52.

Assidjo, N., Malhotra, R., Malhotra, D. (2009). A Hybrid Neural Network Approach for Batch Fermentation Simulation, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 3(4): pp: 3930-3936.

Azhar, A., El-sayed, D., Peter, T. (2009). Production of Polyhydroxybutyrate (PHB) Using Batch and Two-stage Batch Culture Strategies, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences* 3(2): pp: 617-627.

Badpa, B., Pourheidari, O., Khodamipour, A. (2018). The effect of supportive attitudes and familiarity of the auditor with the employer on the auditor's initial judgment and evidence search strategy. *Applied researches in financial reporting*, period 8, number 1 - serial number 14, pp 7-42. [in Persian].

Brown-Liburd, H., Issa, H., Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of Big Data on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 2, pp: 451-468.

Buchheit, S., Dalton, P., Stinson, S. (2019). Crowdsourcing intelligent research participants: A student versus MTurk comparison. *Behavioral Research in Accounting* 31 (2): 93-106. <https://doi.org/10.2308/bria-52340>, pp: 480-495.

Cao, M., Chychyla, R., Stewart, T. (2015). Big Data analytics in financial statement audits. *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 2, pp: 423–429.

Diane, J., Janvrin, W., Marcia, W. (2017). Big Data: A new twist to accounting. *Journal of Accounting Education*. Volume 38, March 2017, pp: 3-8.

Elsayed, A., Awad, I., Ahmed, A., Elamer, A., Nazieh, E. (2021). The convergence of big data and accounting: innovative research opportunities. *Technological Forecasting and Social Change*. *Technological Forecasting and Social Change*, Volume 173, December 2021, pp:121-171.

Hosseini, S., Rasouli, Neda. (2018). Professional judgment in auditing and its measurement: Concepts, theories and theoretical perspective. *Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing*, Volume 8, Number 31, pp:2-8. [in Persian].

Ivana, C., Mantovaneli, L., Hall, M. A. (2007). Hybrid neural network model for alcoholic fermentation processes with multiple stages, 2nd Mercosur Congress on Chemical Engineering. pp:8-12.

Leiby, J., Kristina, R., Ken, T. (2021). Challenges to Experimental Audit JDM Research and the Role of Online Platforms in Resolving These Challenges. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* American Accounting Association. Vol. 40, No. 3 DOI: 10.2308, pp: 19-105.

Li, P., Kuan, Y.W. (2017). A Neural Network Approach for Predicting Manufacturing Performance using Knowledge Management Metrics, *Cybernetics and Systems Journal*, 48(4), pp:45-60.

Locus, T., Hamman, S, Thomas, E. (2016). Keeping Teachers happy: job satisfaction among primary school teachers in rural Northwest China. *Comparatives education review*, 49, pp: 173-204.

Mahdavi, Gh., Mohammadian, M. (2016). Challenges of performing performance audits in executive bodies. *Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research)*, period 9, number 36, pp:13-20 [in Persian].

Mehrani, S., Afsai, A. (2018). Big data analysis and social legitimacy of auditing. The 17th National Accounting Conference of Iran, Qom, <https://civilica.com/doc/95953>, pp:4-9. [in Persian].

Moll, J., Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*. Volume 51, Issue 6, November 2019, 100833, pp:12-21.

Naghdi, S., Esmaili, J., Mohammadzadeh, M. (2018). Explanation of macro accounting with emphasis on the importance of accounting data in modeling inflation. *Accounting Knowledge Quarterly*, No. 39, pp:1-4. [in Persian].

Rahmaniya, E., Yacoubnejad, A. (2016). Effective factors on internal auditors' ethical decision-making. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, Volume 6, Number 24, pp: 8-14. [in Persian].

Safarzadeh, M, Muridi, M, Houshmand Kashani, A. (2021). The effect of the obligation to serve the public interest and the obligation to exercise independence at work on moral judgment: Differences in the views of auditors and graduate students. *Professional Audit Research*, 2(6), 32-8. doi: 10.22034/jpar.2022.529330.1030 [in Persian].

Saghafi, A., Javani Qalandari, M. (2015). How will big data change financial accounting? *Accounting Quarterly and Social Benefits*. Volume 6, Number 3 - Serial Number 22, pp: 40-43. [in Persian].

Saidi Garaghani, M., Naseri, A. (2016). The effect of personality type on auditor's professional judgment in allocating time budget to accounts containing estimates. *Two quarterly journals of value and behavioral accounting*, period 2, number 3, pp: 89-98. [in Persian].

Stewart, T. (1997). *Intellectual capital: The New Wealth of Organization*, Doubleday Currency, New York, NY, pp: 20-25.

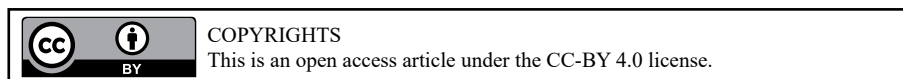
Warren, J., Moffitt, J., Byrnes, P. (2015). How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 2, pp: 397-407.

Yousefzadeh, N., Pourheidari, O., Khodamipour, A. (2019). Investigating the effect of irrelevant information and minor errors in the employer's documents on the doubtful judgment of the auditor. *Applied Researches in Financial Reporting*, Volume 9, Number 1 - Number 16, pp: 35-66. [in Persian].

Zhang, J., Yang, D., Appelbaum, D. (2015). Toward effective Big Data analysis in continuous auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 2, pp: 469-476.

پی‌نویس:

1. Asay et al.
2. Online platforms.
3. Data literacy.
4. Leiby et al.
5. Appelbaum et al.
6. Leiby et al.
7. Appelbaum et al.
8. Elsayed et al.
9. Moll & Yigitbasiogl
10. Diane et al.
11. Zhang et al.
12. Brown-Liburd et al.
13. Cao et al.
14. Alles.
15. Li et al.
16. Lukas et al.
17. Assidjo et al.
18. Azhar et al.
19. Stuart & Peter.
20. Ivana et al.





# The effect of the presence of women in the board of directors and the audit committee on agency costs with the moderating effect of CEO power and CEO human capital

Parisa Saadat Behbahaninia<sup>1</sup>, Parisa Bamshad<sup>2</sup>

Received: 2024/10/31

Approved: 2025/01/04

Research Paper

## Abstract:

In recent years, the presence of women in the strategic areas of companies has grown significantly, and since gender affects the company's financial behavior, and on the other hand, managers use their power, expertise and previous experiences to help make correct and better judgments. and lead to better decisions, therefore, this article aims to investigate the effect of the presence of women in the board of directors and the audit committee on agency costs with the moderating effect of the CEO's power and the CEO's human capital. The current research is considered an applied-descriptive research. The data of 108 companies that were selected in a systematic way were reviewed during the years 2019-2023. The results of the hypotheses test showed that the presence of women in the board of directors and the audit committee increases agency costs, and also that the power of the CEO and the CEO's human capital do not have a significant effect on the relationship between the presence of women in the board of directors and the audit committee on agency costs.

**Key Words:** Agency cost, CEO human capital, CEO power, Women audit committee, Women board of directors

 [10.22034/JPAR.2025.2044681.1362](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2044681.1362)

1. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) p.bebahaninia@alzahra.ac.ir

2. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. pari.bamshad@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی با اثر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل

پریسا سادات بهبهانی نیا<sup>۱</sup>، پریسا بامشاد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

درسال‌های اخیر حضور زنان در عرصه‌های راهبردی شرکت‌ها رشد چشمگیری داشته است. جنسیت بر رفتار مالی شرکت تاثیر می‌گذارد و از سویی دیگر مدیران با استفاده از قدرت، تخصص و تجارب پیشین خود به قضاوت‌های صحیح و با کیفیت‌تر کمک کرده و منجر به تصمیم‌گیری‌های بهتری می‌شوند. بر این اساس در این پژوهش تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی با اثر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل بررسی شده است. پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی-توصیفی محسوب می‌شود. داده‌های ۱۰۸ شرکت که به روش سیستماتیک انتخاب شده‌اند، طی سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ بررسی شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد: حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی باعث افزایش هزینه‌های نمایندگی می‌شود و همچنین قدرت‌مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل اثر معناداری بر رابطه‌ی بین حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** حضور زنان در کمیته حسابرسی، حضور زنان در هیئت‌مدیره، سرمایه‌انسانی، قدرت مدیرعامل، هزینه‌های نمایندگی

 [10.22034/JPAR.2025.2044681.1362](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2044681.1362)

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) [p.bebhaninia@alzahra.ac.ir](mailto:p.bebhaninia@alzahra.ac.ir)  
۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. [pari.bamshad@gmail.com](mailto:pari.bamshad@gmail.com)  
<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، حضور زنان در عرصه‌های راهبردی شرکت‌ها، به ویژه در هیئت‌مدیره و کمیته‌های حسابرسی، رشد چشمگیری داشته است (کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۳۹۸). دلیل این امر را می‌توان نقش شایان زنان در کسب موفقیت در زمینه‌های اقتصادی دانست، که به ایجاد ارزش آفرینی و افزایش سطح رفاه در جامعه منجر می‌شود (بشیری‌منش و وقفی، ۱۴۰۰).

به لحاظ نظری، نوع تصمیم‌گیری در زنان و مردان متفاوت است. یافته‌های حاصل از تحقیقات روانشناسی نشان داده‌اند که دقت زنان در تصمیم‌گیری و انجام فعالیت‌های کاری بیشتر از مردان است. همچنین یافته‌های حاصل از تحقیقات انجام شده در حوزه مالی و حسابرسی نشان می‌دهد که نوع جنسیت می‌تواند بر رفتار مالی شرکت تاثیر بگذارد (فلاح و برکچی زاده، ۱۴۰۱). زنان در مقایسه با مردان در انجام وظایف خود کوشاتر، مسئولیت پذیرتر و مستقل‌تر عمل می‌کنند. مدیران زن از انجام تقلب و دستکاری در صورت‌های مالی اجتناب می‌کنند و بیشتر از هم‌تایان مرد خود محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌کنند که سبب کاهش بی‌نظمی‌های مالی می‌شود (اسکو و همکاران، ۱۴۰۲). از آنجایی که هزینه‌های نمایندگی ناشی از تضاد منافع بین مالکان و نمایندگان در یک سازمان است، سهامداران قادر به کنترل منظم کلیه فعالیت‌های مدیران در شرکت نیستند. در نتیجه، اطلاعات نامتقارنی بین مدیران و مالکان ایجاد شده که موجب ایجاد یکسری خطرات اخلاقی می‌شود (هو نگوین و همکاران، ۲۰۲۰).

بدون شک قدرت یکی از راه‌هایی است که با آن رهبر و مدیر می‌توانند در رفتار کارکنان خود نفوذ کنند. در واقع قدرت، ویژگی اساسی نقش یک مدیر بوده و زمینه اثربخشی او را در سازمان فراهم می‌سازد. مدیران در سازمان‌ها وضع‌کننده خط‌مشی بوده و صاحبان قدرت هستند و عملکرد سازمان‌ها با قدرت آنان در ارتباط است. مدیران با بکارگیری منابع قدرت می‌توانند زمینه رشد و تعالی یا زمینه انحراف و فساد سازمان را فراهم آورند و این امر به ماهیت وجودی و چگونگی استفاده از قدرت و منابع آن بستگی دارد (تفتیان و همکاران، ۱۴۰۱).

علاوه بر قدرت، سرمایه انسانی مدیرعامل به عنوان یک مزیت رقابتی برای شرکت‌ها محسوب می‌گردد. مدیران با توانایی‌های بالا قادر به پیش‌بینی تغییرات شرایط اقتصادی آتی و برآورد تاثیر تغییرات احتمالی بر فعالیت‌های مالی و غیرمالی شرکت تحت مدیریت خود هستند. همچنین آن‌ها ارزش‌های واقعی شرکت را با اعتبار و اطمینان بالا به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان انتقال داده و عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه را کاهش می‌دهند (نیک زاد چالشتری و همکاران، ۱۴۰۰).

از نظر تجربی تحقیقات پیشین نشان داده‌است که حضور بیشتر زنان در هیئت‌مدیره شرکت، موجب نظارت بهتر مدیرعامل می‌شود (یاداو و یاداو، ۲۰۲۱). زیرا مدیران زن معمولاً توجه بیشتری به حاکمیت شرکتی و مسئولیت اجتماعی دارند و در نتیجه کیفیت کنترل‌های داخلی را بهبود می‌بخشند. همچنین مدیران زن نسبت به مدیران مرد در برخورد با بحران‌ها و درگیری‌های شرکتی خلاق‌تر و انعطاف‌پذیرتر می‌باشند (گی، ۲۰۲۳). همچنین، مطالعات پیشین نشان دادند

که زنان در مقایسه با مردان نسبت به وظایف خود مسئولیت پذیرترند و از ریسک‌پذیری اجتناب می‌کنند (کازمی و همکاران، ۱۴۰۰).

در دهه گذشته، در پژوهش‌های انجام شده در سراسر جهان منافع ناشی از حضور مداوم زنان در سطوح مدیریت ارشد مانند هیئت‌مدیره و کمیته‌های زیر مجموعه آن مورد بررسی قرار گرفته و در بیشتر موارد تاثیر مثبت آن شناسایی شده است (امین و همکاران، ۲۰۲۲؛ این و همکاران، ۲۰۲۱؛ گارسیا و هررو، ۲۰۲۱؛ اسکو و همکاران، ۱۴۰۲؛ سجادی و همکاران، ۱۴۰۱). البته برخی پژوهش‌ها به نتایج متفاوتی رسیدند آن‌ها نشان دادند دقت بیشتر زنان و محافظه‌کاری آنان در انتخاب حسابرس و اجرای دقیق‌تر عملیات حسابرسی، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی را به دنبال دارد که در نهایت منجر به افزایش هزینه‌های نمایندگی می‌شود (خوونگ و همکاران، ۲۰۲۲ و فلاح و برکچی زاده، ۱۴۰۱) و همچنین برخی محققان بر این باورند که مدیران زن در تصمیمات اصلی شرکت حضور ندارند و تاثیری بر هزینه‌های نمایندگی نمی‌گذارند (سبحان و چاودری، ۲۰۲۲؛ یاداو و یاداو، ۲۰۲۱).

بر این اساس هدف این پژوهش بررسی تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی با اثر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل است. با توجه به نتایج متفاوت تحقیقات پیشین و همچنین عدم بررسی مستقیم حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی، پژوهش حاضر با بررسی تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی و توجه به نقش قدرت مدیرعامل و سرمایه‌انسانی مدیرعامل، نوآوری در این حوزه محسوب می‌شود و یافته‌های آن می‌تواند برای قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و پژوهشگران حائز اهمیت باشد.

در ادامه در این مقاله ابتدا به مبانی نظری و مرور ادبیات پژوهش پرداخته شده و سپس روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌شود و در نهایت یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مطالعات صورت گرفته در حوزه‌ی روان‌شناختی حاکی از آن است که زنان با همتایان مرد خود از نظر نگرش شغلی، ریسک‌گریزی و هنجارهای اخلاقی متفاوت‌اند (بن‌عمار و همکاران، ۲۰۱۷). در خصوص نگرش شغلی، زنان در هیئت‌مدیره جدی‌تر هستند و تلاش بیشتری در راستای نظارت بر رفتارهای مدیران می‌کنند. همچنین، رؤسای زن در کمیته‌حسابرسی تمایل دارند حسابرسی‌های داخلی و کنترل‌های داخلی شرکت را با جدیت و دقت بیشتری ارزیابی کنند و کارکردهای مشاوره‌ای و نظارتی کمیته‌حسابرسی را بهبود بخشند؛ بنابراین حضور زنان چه در هیئت‌مدیره و چه در کمیته‌حسابرسی، موجب تعدیل هزینه‌های نمایندگی می‌شود (هو و همکاران، ۲۰۱۵).

حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی شرکت می‌تواند بر میزان همکاری و مشارکت،

بهبود نقش نظارتی، سیستم‌های راهبردی شرکتی و افزایش خلاقیت و نوآوری در تصمیم‌گیری‌ها تاثیر داشته باشد (چی جوک و همکاران، ۲۰۲۰).

مدیران زن از ویژگی‌های رهبری تحول آفرین، بهتر از هم‌تایان مرد خود برخوردار هستند. افزون‌براین، ویژگی‌های رهبری آن‌ها باعث می‌شود زنان بیشتر با کارکنان زیر مجموعه خود همکاری کنند و ساختارهای سازمانی را قوی کرده و سازوکارهای راهبردی شرکتی و نظارتی را بهبود بخشد (نیزام و همکاران، ۲۰۲۰). طبق تئوری جنسیت، زنان و مردان ترجیحات و ریسک‌پذیری متفاوتی دارند. شواهد قریب به اتفاق تحقیقات در جامعه‌شناسی، روانشناسی و اقتصاد رفتاری به این نتیجه رسیدند که ریسک‌گریزی زنان نسبت به مردان بیشتر است. به علاوه، تئوری وابستگی منابع پیشنهاد می‌دهد که مدیران زن نه تنها به دلایل اخلاقی بلکه به دلیل حفظ رابطه‌ی خوب با محیط خارجی به منظور کسب منابع، بسیار مفید هستند. تئوری پردازان نمایندگی نیز بر این باورند که اخلاق‌مداری مدیران ارشد زن منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌شود (احمدی و زارعی درمیان، ۱۴۰۲). از جمله پژوهش‌های پیشینی که این موضوع را تایید می‌کند می‌توان به پژوهش گی (۲۰۲۳) اشاره نمود. وی با بررسی مدیرعاملان زن و هزینه‌های نمایندگی شرکتی به این نتیجه رسید که کیفیت کنترل داخلی شرکت‌هایی که مدیرعاملان زن را منصوب می‌کنند، بالاتر است و مدیران زن از توانمندی بیشتری برخوردار هستند. که این امر، تأثیر بسزایی در کاهش هزینه‌های نمایندگی شرکت‌ها دارد. سبحان و چاودری (۲۰۲۲) هشت مورد از عواملی که بر هزینه‌های نمایندگی تأثیر دارد از جمله حضور مدیران زن را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که هیئت‌مدیره‌های شرکتی که دارای تعداد بیشتری از مدیران زن هستند، تمایل بیشتری به کاهش هزینه‌های نمایندگی خود دارند. همچنین امین و همکاران (۲۰۲۲) استدلال نمودند که، هیئت‌های مدیره با سه یا چند مدیر زن، در مقایسه با تعداد کمتر آنان، تأثیر قوی‌تری بر کاهش هزینه‌های نمایندگی دارند. نتایج تحقیق این و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که مشارکت مدیران زن در هیئت‌مدیره شرکت، هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد، همچنین شرکت‌هایی که تعداد بیشتری مدیر زن در هیئت‌مدیره دارند، تمایلشان جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی بیشتر است. همچنین، گارسیا و هررو (۲۰۲۱) به بررسی مدیران زن، ساختار سرمایه و مشکلات مالی پرداخت و به این نتیجه رسید که درصد مدیران زن، تأثیرگذارترین ویژگی هیئت‌مدیره از نظر تصمیم‌گیری‌های ساختار سرمایه است. این ویژگی با اهرم، هزینه بدهی و سررسید بدهی رابطه منفی دارد. همچنین مشارکت زنان در هیئت‌مدیره، بدهی و هزینه نمایندگی را کاهش می‌دهد. اسکو و همکاران (۱۴۰۲) بیان نمودند که حضور زنان در هیئت‌مدیره با نظارت بر رفتار فرصت‌طلبانه‌ی مدیران می‌تواند تأثیر منفی و معناداری بر تخلفات مالی داشته باشد. همچنین، حضور زنان در ترکیب کمیته‌حسابرسی و هیئت‌مدیره سبب کاهش هزینه‌های نمایندگی شرکت‌ها و در نتیجه افزایش اثربخشی سازمان می‌شود.

از سویی برخی از پژوهشگران بر این باورند که حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی موجب افزایش دقت و محافظه‌کاری در انتخاب حسابرس مستقل می‌شود و از آنجایی که فرآیند

انتخاب حسابرس در راستای حفظ و ارتقای منافع سهامداران صورت می‌گیرد و در نهایت این موضوع موجب اجرای دقیق‌تر عملیات حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود و از آنجایی که بالابودن حق‌الزحمه حسابرسی بخشی از هزینه نمایندگی است، حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی موجب تحمیل هزینه‌های نمایندگی بیشتر به شرکت می‌گردد (فلاح و برکچی زاده، ۱۴۰۱). از جمله پژوهش‌های پیشین که موضوع فوق را تایید کند می‌توان به پژوهش خوونگ و همکاران (۲۰۲۲) اشاره نمود که بیان نمودند حضور مدیران زن با عملکرد شرکت رابطه مثبت دارد و درصد حضور زنان رابطه مثبتی با هزینه‌نمایدگی دارد. همچنین فلاح و برکچی زاده (۱۴۰۱) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حضور زنان در کمیته‌حسابرسی شرکت موجب کاهش اقلام تعهدی اختیاری و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

از سویی، برخی مطالعات نشان داده‌است که حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی تاثیر معناداری بر هزینه‌نمایدگی ندارد، دلیلی که تا به امروز وجود دارد، این است که؛ حداکثر استخدام مدیران زن صرفاً برای کارکرد منابع انسانی یا مالی انجام می‌شود و در امور اصلی شرکت مشارکت ندارند، بنابراین حضور زن به عنوان مدیر یا در گروه اصلی تصمیم‌گیری قرار نمی‌گیرد، یا دیدگاه و نظرات آن‌ها ناشنیده می‌ماند، که به نوبه خود تاثیری بر هزینه نمایندگی ندارد (یاداو و یاداو، ۲۰۲۱). در این زمینه، یاداو و یاداو (۲۰۲۱) تاثیر مدیر زن (نسبت و حضور) بر هزینه‌های نمایندگی بررسی کرده و به نتیجه رسیدند که مدیران زن و حضور آن‌ها در هیئت‌مدیره تاثیر معناداری بر هزینه‌های نمایندگی ندارد. با توجه به جایگاه نظارتی هیات مدیره و کمیته حسابرسی و با توجه به اینکه نتایج در تحقیقات مختلف متفاوت است، بر این اساس فرضیه اول تحقیق به شرح زیر تدوین گردید:

**فرضیه اول:** حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی اثر معنادار دارد. قدرت، ویژگی اساسی نقش یک مدیر بوده و زمینه اثربخشی او را در سازمان فراهم می‌سازد. مدیران در سازمان‌ها، وضع‌کننده خط‌مشی بوده و صاحبان قدرت هستند و عملکرد سازمان‌ها با قدرت آنان در ارتباط است. مدیران با بکارگیری منابع قدرت می‌توانند زمینه رشد و تعالی یا زمینه انحراف و فساد سازمان را فراهم آورند و این امر به ماهیت وجودی و چگونگی استفاده از قدرت و منابع آن بستگی دارد و به هر اندازه که مدیران از قدرت بیشتری برخوردار باشند دارای قضاوت‌های صحیح و باکیفیت‌تری هستند (رسولی و همکاران، ۱۴۰۲). این موضوع به ویژه در دوره‌های بحرانی عملیات، که تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌تواند تاثیر بسزایی بر عملکرد شرکت داشته باشد، قابل توجه‌تر است. علاوه بر این، در دوره‌هایی که شرکت با بحران روبه‌رو است، مدیران باقابلیت، از تصمیم‌گیری مناسب‌تری در ارتباط با تامین مالی مورد نیاز برخوردارند. همچنین مدیران قدرتمند دارای استقلال بیشتری بوده و نقش نظارتی بیشتری بر هیئت‌مدیره دارند که این امر موجب کاهش تضییع حقوق ذی‌نفعان و کاهش هزینه‌نمایدگی می‌شود (بکر و همکاران، ۲۰۱۸). از سویی برخی پژوهشگران بر این باورند که افزایش قدرت مدیرعامل، مشکل نمایندگی را افزایش می‌دهد و باعث تقویت منافع مدیریتی و منحرف کردن منافع مدیران و سهامداران می‌شود و مدیران قدرتمند

از این توانایی جهت بدست آوردن مزایای شخصی استفاده می‌کنند (دباسکی و همکاران، ۲۰۱۹). بر این اساس فرضیه‌ی دوم تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

**فرضیه دوم:** قدرت مدیرعامل رابطه‌ی حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی را تعدیل می‌کند.

سرمایه‌انسانی شامل مهارت‌ها و دانش افراد و تحصیلات و تجربیات حرفه‌ای به عنوان منابع اصلی آن است. مطالعات اخیر نشان می‌دهد که شرکت‌های مدرن در مقایسه با چند دهه پیش تاکید بیشتری بر سرمایه‌انسانی مدیرعاملان خود دارند. از دلایل اصلی آن می‌توان به افزایش قابل توجه وظایف مدیران اجرایی و پیچیدگی فزاینده عملیات تجاری اشاره نمود. این عوامل مدیرعاملی را می‌طلبد که بتواند از مجموعه متنوعی از تجربیات حرفه‌ای به‌دست آمده، در محیط‌های مختلف سازمانی و صنعتی استفاده کند (نصیروف و همکاران، ۲۰۲۱).

سرمایه‌انسانی مدیر عامل به عنوان یک دارایی نامشهود و عنصری بارز در بازار سرمایه مطرح است. و به عنوان یک مزیت رقابتی برای شرکت‌ها محسوب می‌گردد. مدیران با توانایی‌های بالا، قدرت درک بهتری از شرایط داخلی و خارجی شرکت داشته و قادر به پیش‌بینی تغییرات شرایط اقتصادی آتی و برآورد تاثیرات تغییرات احتمالی بر فعالیت‌های مالی و غیرمالی شرکت تحت مدیریت خود هستند. همچنین به واسطه شناخت و درک خود، پروژه‌های سودآور را شناسایی کرده و با سرمایه‌گذاری در آن‌ها جریان‌های نقدی عملیاتی و عملکرد شرکت را نیز بهبود بخشیده و موجب می‌شود تا ارزش‌های واقعی شرکت را با اعتبار و اطمینان بالا به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان انتقال داده و عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه را کاهش می‌دهند (ممتازیان و کاظم نژاد، ۱۳۹۵).

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد، سرمایه‌انسانی مدیران ارشد شرکت‌ها بر افشای داوطلبانه، کیفیت سود، سوء گزارشگری مالی و کیفیت پیش بینی سود، تاثیر بااهمیتی دارد. هنگامی که مدیران از تمامی ظرفیت‌ها و استعداد‌های خود در راستای اهداف گزارشگری مالی مطابق با نیازهای ذینفعان استفاده می‌کنند، این امر موجب می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی افزایش یابد (نیک زاد چالشتی و همکاران، ۱۴۰۰).

پژوهشگران زیادی تایید می‌کنند که سرمایه انسانی پتانسیل ایجاد ارزش در کلیه سطوح شرکت را دارد. مطالعاتی همانند چن (۲۰۰۴)، گوشال (۲۰۰۵)، گینتس و خارانا (۲۰۰۸) نشان دادند که مدیران با سرمایه انسانی بالا میزان انطباق، عدالت، عقلانیت و اخلاق خود را درباره پرونده‌های گزارشگری مالی، بیشتر بکار می‌برند. همچنین تئوری ترومن (۱۹۸۶) بیان می‌کند، که پیش‌بینی شامل اطلاعاتی درباره توانایی مدیر است. اگر دیدگاه تئوری ترومن بر این باشد که مدیران پیش‌بینی را به منظور برجسته کردن توانایی‌هایشان منتشر می‌کنند، پس انتظار خواهیم داشت که دقت پیش‌بینی، این توانایی را منعکس کند و به ارتباط مثبت با توانایی مدیر ختم خواهد شد.

تاکنون پژوهشی در مورد رابطه‌ی بین سرمایه‌انسانی مدیرعامل و هزینه‌های نمایندگی صورت نگرفته است بر این اساس فرضیه سوم تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

**فرضیه سوم:** سرمایه‌انسانی مدیرعامل رابطه‌ی حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی را تعدیل می‌کند.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ طبقه‌بندی پژوهش بر مبنای هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی و از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش، از نوع پژوهش‌های توصیفی است. جامعه آماری در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌هایی است که بین سال‌های ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۱ در بورس اوراق بهادار تهران حضور دارند که با شرایط زیر محدود شده‌اند:

- ۱- جز بانک‌ها و موسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشند.
  - ۲- برای افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
  - ۳- تا پایان سال مالی ۱۳۹۶ در بورس پذیرفته شده باشند.
  - ۴- در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداشته باشند.
  - ۵- دارای وقفه معاملاتی بیش از سه ماه نباشند.
- با در نظر گرفتن شرایط مذکور و بررسی‌های انجام شده، تعداد ۵۴۰ مشاهده (۱۰۸ شرکت) برای دوره زمانی ۹۷ الی ۱۴۰۱ حائز شرایط بوده و به عنوان جامعه آماری انتخاب شده‌اند.

### جدول (۱): جدول غربالگری

تعداد	ویژگی شرکت‌ها
۳۹۵	کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۱
۱۱۸	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها اسفند ماه نیست
۴۹	بانک‌ها بیمه‌ها و واسطه‌گران مالی و موسسات سرمایه‌گذاری
۵	شرکت‌هایی که در بازه زمانی تحقیق لغو پذیرش شده‌اند
۶۸	شرکت‌هایی که بعد از سال مورد نظر تحقیق پذیرفته شده‌اند
۴۷	سایر مشکلات (تغییر سال مالی، اطلاعات ناقص، توقف معاملاتی بیش از ۳ ماه)
۱۰۸	شرکت‌های انتخابی که هیچگونه مشکلی نداشته و عضو جامعه آماری هستند.

### ۳-۱. مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش و تعریف متغیرها

مدل مربوط به آزمون فرضیه‌ها به پیروی از پژوهش گی (۲۰۲۳) به شرح زیر می‌باشد:  
مدل فرضیه اول:

$$AC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 (Female\ CEO)_{it} + \sum_{j=1}^6 \gamma_j (Control\ variables)_{it} + u_{it}$$

مدل فرضیه دوم:

$$AC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 (Female\ CEO)_{it} + \alpha_2 (CEO\ POWER)_{it} + \alpha_3 (CEO\ POWER * Female\ CEO) + \sum_{j=1}^6 \gamma_j (Control\ variables)_{it} + u_{it}$$

مدل فرضیه سوم:

$$AC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 (\text{Female CEO})_{it} + \alpha_2 (\text{CEO Human capital})_{it} + \alpha_3 (\text{CEO Human capital} * \text{Female CEO}) + \sum_{j=1}^6 \gamma_j (\text{Control variables})_{it} + u_{it}$$

### متغیر وابسته (هزینه نمایندگی):

در تحقیقات پیشین، هزینه نمایندگی با معیارهای مختلفی مانند نسبت هزینه و نسبت استفاده از دارایی (رشید، ۲۰۱۶؛ گارائینا و کایکووا، ۲۰۱۶؛ اوبنگ و همکاران، ۲۰۲۰)، کیوتوبین، بازده دارایی‌ها یا قیمت بازار سهام (آرورا و شارما، ۲۰۱۶؛ دارکو و همکاران، ۲۰۱۶؛ زابری و همکاران، ۲۰۱۶؛ سینگ و همکاران، ۲۰۱۸) نسبت پرداخت سود سهام (رشید، ۲۰۱۶؛ اوبنگ و همکاران، ۲۰۲۰) و جریان نقد آزاد (ها، ۲۰۱۹؛ نانگالا، ۲۰۲۰؛ اودد، ۲۰۲۰) اندازه‌گیری شده است. جریان نقد آزاد یکی از شاخص‌های هزینه نمایندگی است. افزایش جریان نقد آزاد، فرصت سرمایه‌گذاری بیشتر و رفتار فرصت‌طلبانه مدیر را افزایش می‌دهد (ها، ۲۰۱۹).

فرضیه جریان نقد آزاد ارائه شده توسط فرضیه جریان نقد آزاد جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) از نظریه نمایندگی ناشی می‌شود. ریچاردسون (۲۰۰۶) جریان‌های نقدی آزاد را به عنوان جریان نقد آزاد بر حفظ دارایی‌های موجود و سرمایه‌گذاری‌های مورد انتظار آتی تعریف می‌کند. جریان نقدی آزاد می‌تواند شاخصی برای سرمایه‌گذاری بیش از حد باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶). طبق فرضیه جریان نقد آزاد، مدیران جریان‌های نقدی موجود خود را دستکاری می‌کنند و تمایلی به پرداخت سود سهام یا تامین مالی از طریق بدهی ندارند زیرا نمی‌خواهند در معرض خطر ورشکستگی قرار گیرند (پورنما و همکاران، ۲۰۲۱). همچنین، این مدیران به دنبال وجوه خارجی مطلوب نیستند و مایل به ارزیابی توسط وام‌دهندگان یا سهامداران نمی‌باشند (کادی اوغلو و یلماز، ۲۰۱۷). علاوه بر این، از آنجایی که مدیران باید در مورد مسائل مالی پاسخگو و شفاف باشند، حتی ممکن است جریان‌های نقدی آزاد اضافی را در پروژه‌هایی با ارزش فعلی خالص منفی سرمایه‌گذاری کنند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶) تا پاداش خود را افزایش دهند (دوگرو و همکاران، ۲۰۲۰؛ وگت، ۱۹۹۷) این نوع سرمایه‌گذاری باعث کاهش ارزش شرکت و ایجاد فرصت‌هایی برای رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران می‌شود. مدیران همچنین ممکن است پول نقد اضافی را صرف هزینه‌های غیرضروری کنند که منافی را برای خود فراهم می‌کند، که به نوبه خود ممکن است ارزش شرکت را کاهش دهد (کادی اوغلو و یلماز، ۲۰۱۷). در این رابطه، فالكندر و وانگ (۲۰۰۶) دریافتند؛ به طور متوسط یک دلار وجه نقد توسط بازار کمتر از مقدار ارزش‌گذاری می‌شود و ارزش نهایی وجه نقد با نگهداری وجه نقد بیشتر، اهرم بالاتر و دسترسی بهتر به بازارهای سرمایه کاهش می‌یابد. چن و همکاران (۲۰۱۶) همچنین دریافتند که سرمایه‌گذاری بیش از حد شرکت‌ها نسبت به جریان نقدی آزاد فعلی حساس‌تر است و سرمایه‌گذاری بیش از حد در شرکت‌هایی که دارای جریان‌های نقد آزاد مثبت هستند، بارزتر می‌باشد. جنسن (۱۹۸۶) استدلال می‌کند که مقادیر

بیشتر جریان نقد آزاد منجر به مشکلات نمایندگی بیشتر می‌شود، زیرا احتمال هدر رفتن وجه نقد اختیاری در پروژه‌های با NPV منفی یا از دست دادن ناکارآمدی‌های سازمانی بیشتر است. بنابراین، در این مطالعه، به توجه به مطالعات مشابه‌ها (۲۰۱۹)، نامیتا و شیجین (۲۰۱۶) و سممنکو و یو (۲۰۲۰)، مقدار جریان نقد آزاد به عنوان نماینده‌ای برای هزینه‌های نمایندگی در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری جریان‌های نقد آزاد از مدل لن و پولسن (۱۹۸۹) استفاده شده است. بر اساس این مدل، جریان‌های نقد آزاد از سود عملیاتی قبل از استهلاک و به کسر مجموع مالیات‌ها، به اضافه هزینه بهره و سود تقسیمی پرداختی به دست می‌آید و با تقسیم بر مجموع دارایی‌ها استاندارد می‌گردد و از طریق رابطه ی زیر محاسبه می‌گردد.

رابطه شماره ۲:

$$FCF_{i,t} = (INC_{i,t} - TAX_{i,t} - INTEP_{i,t} - DIVP_{i,t}) / TA_{i,t}$$

که در آن:

$$FCF_{i,t} = \text{جریان نقد آزاد شرکت } i \text{ در سال } t$$

$$INC_{i,t} = \text{سود عملیاتی قبل از استهلاک شرکت } i \text{ در سال } t$$

$$TAX_{i,t} = \text{کل مالیات پرداختنی شرکت } i \text{ در سال } t$$

$$INTEP_{i,t} = \text{هزینه بهره پرداختی شرکت } i \text{ در سال } t$$

$$DIVP_{i,t} = \text{سود پرداختی به سهامداران شرکت } i \text{ در سال } t$$

$$TA_{i,t} = \text{کل ارزش دفتری دارایی‌های شرکت } i \text{ در سال } t$$

هزینه نمایندگی یک متغیر مجازی است که در صورتی که جریان نقد آزاد شرکت در چارک اول و دوم سال باشد، برابر «یک» و در غیر این صورت «صفر» است (بهبهانی نیا، ۲۰۲۲).

### متغیر مستقل (حضور زنان در هیات مدیره و کمیته حسابرسی):

بر اساس پژوهش لی و لی (۲۰۲۰) و اسکو و همکاران (۱۴۰۲) حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته ی حسابرسی (Female CEO) به عنوان یک متغیر ساختگی در نظر گرفته شده است و اگر حداقل یک نفر عضو هیئت‌مدیره یا کمیته‌حسابرسی باشد ۱، و در غیر اینصورت صفر است.

### متغیرهای تعدیل‌گر:

۱- قدرت مدیرعامل (CEO POWER): قدرت مدیرعامل یک متغیر ساختگی است که در صورت قوی بودن مدیرعامل عدد یک و در غیر اینصورت صفر است. با استفاده از تحقیقات لی و همکاران (۲۰۱۷) و بهبهانی نیا و گلپیدی (۲۰۲۰)، شاخص‌های سنجش قدرت مدیرعامل به شرح زیر ارائه شده است:

- الف. عنوان: اگر مدیر عامل رئیس یا نایب رئیس هیئت‌مدیره باشد یک، در غیر اینصورت صفر است.
- ب. مالکیت مدیرعامل: اگر مدیرعامل بیش از ۱۰ درصد سهام شرکت را در اختیار داشته باشد، یک و در غیر اینصورت صفر است.
- پ. مدیرعامل موسس: اگر مدیرعامل یکی از اعضای موسس شرکت باشد، یک و در غیر اینصورت صفر است.

ت. مدیرعامل متخصص: اگر مدیرعامل دارای مدرک کارشناسی ارشد یا بالاتر در رشته‌های مالی مانند حسابداری، مدیریت و اقتصاد باشد، یک و در غیر اینصورت صفر است. در نهایت برای محاسبه شاخص قدرت مدیرعامل، تمامی معیارها باهم جمع شده و بر تعداد معیارها تقسیم می‌شوند. اگر شاخص قدرت مدیرعامل بالاتر از مقدار متوسط باشد، مدیرعامل در دسته قدرتمند قرار می‌گیرد.

## ۲- سرمایه‌انسانی مدیرعامل (CEO Human capital)

بر اساس پژوهش نیک زاد چالشتری و همکاران (۱۴۰۰) معیارهای مورد استفاده در این شاخص عبارتند از سطح تحصیلات مدیرعامل، سابقه کار (دوره تصدی) مدیرعامل، رشته تحصیلی مدیرعامل. نحوه محاسبه هر یک از این متغیرها به شرح زیر است:

الف. سطح تحصیلات مدیرعامل (EDU): جدول شماره (۱) طبقه بندی و امتیازگذاری شده است.

### جدول (۲): سطح تحصیلات مدیرعامل

سطح تحصیلات	دیپلم	کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری
امتیاز هر سطح	۱۲	۱۴	۱۶	۱۹	۲۴

به منظور همگن‌سازی داده‌ها، پس از تعیین امتیاز سطح تحصیلات مدیرعامل شرکت‌های نمونه برای هر سال مالی، کلیه داده‌ها بر بیشترین مقدار آنها تقسیم شده است.

ب. تجربه کاری (دوره تصدی) مدیرعامل (EXP): تعداد سال‌هایی که مدیرعامل در سمت مدیریت شرکت بوده است نشان دهنده تجربه کاری مدیرعامل می‌باشد. به منظور همگن‌سازی داده‌ها، پس از محاسبه امتیاز تجربه کاری مدیرعامل شرکت‌های نمونه برای هر سال مالی، کلیه داده‌ها بر بیشترین مقدار آنها تقسیم شده است.

پ. رشته تحصیلی مدیرعامل (FIELD): در صورتی که رشته تحصیلی مدیرعامل با صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند مرتبط باشد، مقدار یک و در صورتی که رشته تحصیلی مدیرعامل غیر مرتبط با فعالیت شرکت باشد، مقدار صفر داده می‌شود.

در نهایت با استناد به مقاله نیک زاد چالشتری و همکاران (۱۴۰۰)، مدل پیشنهادی برای سنجش سرمایه‌انسانی مدیرعامل با در نظر گرفتن نظر خبرگان به شرح زیر می‌باشد:

رابطه شماره ۳:

$$IN-CEO=0.380 \text{ EDU}+0.321 \text{ EXP}+0.299 \text{ FIELD}$$

با توجه به مدل فوق، برای محاسبه شاخص سرمایه‌انسانی مدیرعامل برای هر شرکت در هر سال مالی، سطح تحصیلات مدیرعامل با ضریب ۰,۳۸۰، تجربه کاری (دوره تصدی) مدیرعامل با ضریب ۰,۳۲۱ و رشته تحصیلی مرتبط با صنعت با ضریب ۰,۲۹۹ اعمال و از جمع هر سه عدد محاسبه شده، شاخص سرمایه‌انسانی مدیرعامل بدست می‌آید.

به منظور همگن‌سازی داده‌های مورد استفاده در مدل، کلیه داده‌های متغیرهای سطح تحصیلات و تجربه کاری (دوره تصدی) مدیرعامل بر بالاترین مشاهده آن گروه از داده‌ها تقسیم

شده است. بنابراین شاخص محاسبه شده با استفاده از مدل پیشنهادی، عددی بین صفر و یک خواهد بود. هرچه شاخص محاسبه شده به یک نزدیک‌تر شود نشان‌دهنده کیفیت بالای سرمایه‌انسانی مدیرعامل و هرچه شاخص به سمت صفر حرکت کند سرمایه‌انسانی ضعیف‌تر مدیرعامل را نشان می‌دهد.

#### متغیرهای کنترلی:

- اندازه شرکت (Size): لگاریتم کل دارایی‌های شرکت در پایان سال (گی، ۲۰۲۳؛ سبحان و چاودری، ۲۰۲۲؛ گارسیا و هررو، ۲۰۲۱).
- اهرم (نسبت بدهی به دارایی) (Leverage): نسبت کل بدهی‌ها به دارایی‌ها در یک سال (بهبهانی نیاو عسگری، ۱۴۰۰؛ نیر و همکاران، ۲۰۱۹؛ سبحان و چاودری، ۲۰۲۲).
- سن (Age): تعداد سال‌هایی که یک شرکت در بورس پذیرفته شده است (نیر و همکاران، ۲۰۱۹؛ گی، ۲۰۲۳؛ بهبهانی نیاو عسگری، ۱۴۰۰).
- بازده دارایی‌ها (ROA): بازده دارایی‌های شرکت برای یک سال (گارسیا و هررو، ۲۰۲۱).
- کیفیت حسابرسی (Audit): اگر توسط یک شرکت حسابرسی با رتبه الف حسابرسی شده باشد، یک و در غیر اینصورت صفر (بهبهانی نیاو عسگری، ۱۴۰۰؛ نیر و همکاران، ۲۰۱۹).
- وضعیت زیان شرکت (Loss): اگر شرکت زیانده باشد، یک و در غیر اینصورت صفر (گی، ۲۰۲۳).

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱. آمار توصیفی

برای بررسی مشخصات عمومی و اساسی متغیرها جهت تخمین مدل، تجزیه و تحلیل دقیق آنها و شناسایی جامعه آماری مورد تحقیق، آمار توصیفی بررسی و به شرح زیر می‌باشد:

جدول (۳): آمار توصیفی

نام	ن	مشاهدات	میانگین	میان	پیشینه	کمیته	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
سرمایه‌انسانی	CEO human capital	۵۴۰	-۰/۵۷	-۰/۴۸	۰	-۱/۴۸	۰/۳۱	-۰/۸۷	۲/۷۴
اندازه شرکت	Size	۵۴۰	۱۵/۷۲	۱۵/۴۶	۲۱/۵۷	۱۲/۱۸	۱/۵۴	۱/۰۰۶	۴/۶۲
اهرم	Leverage	۵۴۰	۰/۵۱	۰/۵۱	۱/۵۱	۰/۰۳	۰/۲۲	۰/۵۲	۳/۹۳
سن	Age	۵۴۰	۲۷/۶۵	۲۴	۶۸	۹	۱۳/۱۲	۱/۲۶	۳/۷۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۵۴۰	۰/۲۱	۰/۲۰	۰/۸۹	-۰/۵۶	۰/۱۷	۰/۱۱	۴/۳۹

### جدول (۴): جدول فراوانی متغیرهای مجازی

هزینه نمایندگی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمیعی فراوانی
صفر	۲۶۹	۴۹٪	۴۹٪
یک	۲۷۱	۵۱٪	۱۰۰٪
کل	۵۴۰	۱۰۰٪	
جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمیعی فراوانی
صفر	۴۸۰	۸۹٪	۸۹٪
یک	۶۰	۱۱٪	۱۰۰٪
کل	۵۴۰	۱۰۰٪	
قدرت مدیرعامل	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمیعی فراوانی
صفر	۳۵۹	۶۶٪	۶۶٪
یک	۱۸۱	۳۴٪	۱۰۰٪
کل	۵۴۰	۱۰۰٪	
زبان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمیعی فراوانی
صفر	۵۱۹	۹۶٪	۹۶٪
یک	۲۱	۴٪	۱۰۰٪
کل	۵۴۰	۱۰۰٪	
کیفیت حسابرسی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمیعی فراوانی
صفر	۱۳۴	۲۵٪	۲۵٪
یک	۴۰۶	۷۵٪	۱۰۰٪
کل	۵۴۰	۱۰۰٪	

### ۲-۴. تحلیل فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در ادامه ارائه گردیده است:

#### نتایج آزمون فرضیه نخست پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول در جدول شماره (۴) ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، مقدار سطح معنی‌داری حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی برابر با (۰,۰۰۰) یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی رابطه‌ی معناداری با هزینه‌های نمایندگی دارد و از آنجایی که ضریب معناداری (۰,۰۷۲) مثبت می‌باشد، می‌توان گفت حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی تاثیر مثبتی بر هزینه‌های نمایندگی دارد. از این رو، فرضیه اول رد نمی‌شود. با توجه به اندازه‌ی  $F=388/219$  رابطه معنادار بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود دارد و الگو از اعتبار لازم برای تحلیل نتایج برخوردار است. و همچنین  $R^2$  تعدیل شده نشان می‌دهد که ۹۰,۵ درصد از تغییرات متغیر کیفیت حسابرسی، ناشی از

متغیرهای مستقل و کنترلی حاضر در مدل، می‌باشد. و آماره دوربین واتسون به دلیل اینکه در محدوده ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، در نتیجه مشکل خودهمبستگی در مدل پژوهش وجود ندارد.

### جدول (۵): نتایج آزمون رگرسیون فرضیه اول

شرح	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال
جنسیت	GEN	۰/۰۷۲	۰/۰۱۷	۴/۲۹۶	۰/۰۰۰
سن	Age	-۰/۰۰۰۰۹	۰/۰۰۱	-۰/۱۲۰	۰/۹۰۵
کیفیت حسابرسی	Audit	-۰/۰۵۲	۰/۰۲۵	-۲/۰۸۲	۰/۰۳۸
اهرم	Lev	۰/۰۱۱	۰/۰۳۹	۰/۲۹۲	۰/۷۷۰
زیان	Loss	۰/۶۲۴	۰/۱۰۱	۶/۱۸۴	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	۲/۵۰۳	۰/۰۵۷	۴۴/۲۸۴	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۸	-۰/۵۱۶	۰/۶۰۶
ضریب ثابت	C	۰/۰۴۴	۰/۱۳۲	۰/۳۲۹	۰/۷۴۳
آماره F		۳۸۸/۲۱۹	سطح معنی‌داری		۰/۰۰۰
R2 تعدیل شده		۰/۸۰۶	آماره دوربین واتسون		۱/۵۴۴

### نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول شماره (۵) ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود مقدار سطح معنی‌داری قدرت مدیرعامل برابر با (۰,۳۸۱) یعنی بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین فرضیه دوم رد می‌شود و در نتیجه قدرت مدیرعامل رابطه‌ی حضور زنان در هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی را تعدیل نمی‌کند.

### جدول (۶): نتایج آزمون رگرسیون فرضیه دوم

شرح	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال
جنسیت	GEN	۰/۰۷۵	۰/۰۲۳	۳/۲۸۹	۰/۰۰۱
قدرت مدیرعامل	CEO	-۰/۰۲۰	۰/۰۱۹	-۱/۰۴۹	۰/۲۹۴
-	GEN*CEO	-۰/۰۷۲	۰,۰۸۲	-۰/۸۷۷	۰/۳۸۱
سن	Age	-۰/۰۰۰۰۵	۰/۰۰۰	-۰/۰۶۷	۰/۹۴۷
کیفیت حسابرسی	Audit	-۰/۰۵۷	۰/۰۲۵	-۲/۳۱۷	۰/۰۲۱
اهرم	Lev	۰/۰۲۵	۰/۰۴۲	۰/۵۹۸	۰/۵۵۰
زیان	Loss	۰/۶۱۹	۰/۱۰۱	۶/۱۱۰	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	۲/۵۰۵	۰/۰۶۰	۴۲/۰۰۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۸	-۰/۶۰۸	۰/۵۴۴
ضریب ثابت	C	۰/۰۶۱	۰/۱۴۲	۰/۴۳۰	۰/۶۶۷
آماره F		۲۷۹/۹۶	سطح معنی‌داری		۰/۰۰۰
R2 تعدیل شده		۰/۸۹۶	آماره دوربین واتسون		۱/۵۵۹

### نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

نتایج آزمون فرضیه سوم در جدول شماره (۶) ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود مقدار سطح معنی‌داری سرمایه‌انسانی مدیرعامل برابر با (۰,۱۰۰) یعنی بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین فرضیه سوم ما نیز رد می‌شود و در نتیجه سرمایه‌انسانی مدیرعامل رابطه‌ی حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی را تعدیل نمی‌کند.

جدول (۷): نتایج آزمون رگرسیون فرضیه سوم

شرح	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال
جنسیت	GEN	۰/۱۸۷	۰/۰۶۲	۳/۰۱۵	۰/۰۰۳
سرمایه‌انسانی مدیرعامل	CEOHC	-۰/۱۴۸	۰/۰۴۳	-۳/۴۶۳	۰/۰۰۱
-	GEN*CEOHC	۰/۲۱۳	۰/۱۲۹	۱/۶۴۹	۰/۱۰۰
سن	Age	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۴۰۷	۰/۶۸۴
کیفیت حسابرسی	Audit	-۰/۰۶۲	۰/۰۲۳	-۲/۶۸۱	۰/۰۰۸
اهرم	Lev	۰/۰۴۴	۰/۰۴۸	۰/۹۰۹	۰/۳۶۴
زبان	Loss	۰/۶۰۴	۰/۱۰۵	۵/۷۵۳	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	۲/۵۲۳	۰/۰۶۶	۳۸/۵۱۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۸	-۰/۳۴۳	۰/۷۳۲
ضریب ثابت	C	-۰/۰۸۲	۰/۱۴۹	-۰/۵۵۰	۰/۵۸۳
آماره F		۳۱۳/۹۶۲	سطح معنی‌داری		۰/۰۰۰
R2 تعدیل شده		۰/۸۱۶	آماره دوربین واتسون		۱/۵۶۹

بررسی روابط بین متغیرهای کنترلی و وابسته حاکی از آن است که متغیرهای کیفیت حسابرسی، زبان و بازده دارایی‌ها دارای رابطه معنادار هستند. با توجه به علامت روابط بین متغیرها، متغیرهای زبان و بازده دارایی‌ها دارای رابطه مستقیم و کیفیت حسابرسی دارای رابطه معکوس می‌باشد. همچنین سن شرکت، اهرم، اندازه شرکت رابطه‌ی معناداری ندارد.

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

طبق یافته‌های فرضیه اول این پژوهش حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی با هزینه‌های نمایندگی رابطه‌ی مثبت معنی‌داری دارد. همان‌گونه که در مبانی نظری پژوهش گفته شد؛ حضور زنان موجب افزایش دقت و محافظه‌کاری در انتخاب حسابرس مستقل می‌شود و از آنجایی که، فرآیند انتخاب حسابرس در راستای حفظ و ارتقای منافع سهامداران صورت می‌گیرد. و درنهایت این موضوع، موجب اجرای دقیق‌تر عملیات حسابرسی و افزایش

کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود واز سوی دیگر، بالا بودن حق‌الزحمه حسابرسی بخشی از هزینه نمایندگی است، حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی موجب تحمیل هزینه‌های نمایندگی بیشتر به شرکت می‌گردد. از این رو، رابطه‌ای مثبت میان حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی وجود دارد. این نتیجه تحقیق، با یافته‌های پژوهش‌های خونگ و همکاران، ۲۰۲۲؛ فلاح و برکچی زاده، ۱۳۹۸ مطابقت دارد.

با توجه به پژوهش امین و همکاران در سال ۲۰۲۲ که بیان نمودند هیئت‌های مدیره با سه یا چند مدیر زن در مقایسه با دو یا کمتر مدیر زن در هیئت‌مدیره تأثیر قوی‌تری بر کاهش هزینه‌های نمایندگی دارند می‌توان علت تفاوت نتایج فرضیه اول با پژوهش‌های پیشین خارجی را این گونه بیان نمود که در پژوهش‌های پیشین خارجی تعداد زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی به مراتب بیشتر از ایران بوده و می‌توانند نقشی ملموس و مثبتی داشته باشند.

ضمن آنکه، پژوهش داخلی انجام شده توسط کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) مرتبط با عملکرد مالی در خصوص مدیریت سود بوده، که نشان‌دهنده تأثیر مثبت زنان بوده است. و علت آن این است که، محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی زنان می‌تواند به صحت فرآیند گزارشگری مالی و افزایش اطمینان بخشی صورت‌های مالی کمک کنند. با توجه به محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی زنان، می‌توان به این نتیجه رسید، که حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی تأثیر بسزایی بر هزینه‌های نمایندگی شرکت دارد.

بر اساس یافته‌های فرضیه دوم این پژوهش، قدرت مدیرعامل، اثر معناداری بر رابطه‌ی بین حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی ندارد. با توجه به اینکه، مدیران صاحبان قدرت در شرکت هستند و عملکرد سازمان‌ها با قدرت آنان در ارتباط است. مدیران با بکارگیری منابع قدرت می‌توانند زمینه‌ی رشد و تعالی یا زمینه انحراف و فساد را در سازمان فراهم آورند (رسولی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین مدیرعامل ممکن است از قدرت خویش در راستای تسهیل معاملات مدیریتی استفاده کند؛ این امر می‌تواند مخفی‌کاری و تقلب را در گزارش‌های مالی افزایش دهد (بیکر و همکاران، ۲۰۱۸). همانگونه که، در فرضیه یک بیان شد، مدیران زن در انتخاب حسابرس مستقل محتاط و محافظه‌کار هستند و این امر موجب اجرای دقیق‌تر عملیات حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. در نتیجه، نقش زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی آنچنان مؤثر بوده که شرکت با مدیرعامل قوی یا ضعیف هیچگونه اثر معناداری بر این رابطه ندارد. بنابراین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، رابطه‌ی بین قدرت مدیرعامل بر هزینه‌های نمایندگی را بسنجند.

همچنین نتایج فرضیه سوم نشان داد که سرمایه انسانی مدیرعامل، اثر معناداری بر رابطه‌ی بین حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی ندارد. زیرا سرمایه انسانی به عنوان یک مزیت رقابتی موجب افشای داوطلبانه، افزایش کیفیت سود و مانع از سوءگزارشگری مالی می‌شود و به این معناست که؛ مدیران از تمام ظرفیت‌ها و تجارب خود استفاده کرده تا کیفیت گزارشگری مالی، افزایش یافته و مطابق با نیازهای ذینفعان باشد. با توجه

به، تاثیر مثبت حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی در فرضیه یک نشان می‌دهد که مدیران زن خود موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی شده و مدیرعامل با سرمایه انسانی بالا یا پایین هیچ تاثیر معناداری بر این رابطه ندارد. با توجه به نتیجه پژوهش حاضر به نهادهای نظارتی پیشنهاد می‌شود برای ناشران پذیرفته شده در بورس، الزام به حضور زنان در جایگاه‌های نظارتی شرکت را در نظر گیرند. به محققان پیشنهاد می‌شود اثر حضور زنان در سایر جایگاه‌های شرکتی مانند مدیرعامل، هیات‌عامل و مدیران مالی را بر هزینه‌های نمایندگی مورد پژوهش قرار دهند. بررسی اثر تعدیلی عوامل دیگر مانند چرخه عمر شرکت بر رابطه حضور زنان و هزینه نمایندگی از دیگر پیشنهاد‌های این پژوهش است.

### منابع

- احمدی، احمد؛ زارعی درمیان، مبینا. (۱۴۰۲). بررسی اثر مدیران مالی زن بر تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌نامه زنان ۱۴(۴۳): ۳-۳۲.
- اسکوه، وحید؛ مرادی، مجید؛ نوروزی، محمد؛ سراج، شهرزاد. (۱۴۰۲). تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر بی‌نظمی مالی. زن در توسعه و سیاست، ۲۱(۸۱): ۷۴۴-۷۶۰.
- بشیری‌منش، نازنین؛ وقفی، سید حسام. (۱۴۰۰). تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. زن در توسعه و سیاست، ۱۹(۷۳): ۴۷۷-۵۰۰.
- بهبهانی نیا، پریسا سادات؛ عسگری، نرگس. (۱۴۰۰). مسئولیت‌پذیری اجتماعی، حاکمیت شرکتی و عدم شفافیت گزارشگری مالی در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۴۲): ۵۵-۷۶.
- تفتیان، اکرم؛ معین‌الدین، محمود؛ زارع، محمد. (۱۴۰۱). تاثیر قدرت مدیرعامل بر اجتناب مالیاتی با نقش تعدیل‌گر کیفیت کمیته حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسانی حرفه‌ای، ۲(۸): ۱۱۶-۱۴۴.
- رسولی، حبیب‌الله؛ رمضان احمدی، محمد؛ نصیری، سعید؛ بصیرت، مهدی. (۱۴۰۲). تاثیر قدرت مدیرعامل بر کیفیت گزارشگری متقلبان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵): ۳۱۷-۳۳۴.
- سجادی، حسین؛ منتی، وحید؛ وطن‌خواه، فرامرز. (۱۴۰۱). تاثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت. پژوهش‌های حسابرسانی حرفه‌ای، ۲(۷): ۵۰-۷۸.
- فلاح، رضا؛ برکچی زاده، مارال. (۱۴۰۱). تاثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر کیفیت و حق الزحمه حسابرسی (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران). نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۱۷۷۹-۱۷۶۱.
- کاظمی، سید پوریا؛ غلامرضا پور، محمد؛ عرب، روح‌الله؛ شمگانی، رضا. (۱۴۰۰). تاثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسانی

حرفه‌ای، (۴)، ۵۰-۶۹.

کازمی علوم، مهدی؛ ایمانی‌برندقی، محمد؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی بر کیفیت سود. دانش حسابداری، ۱۰(۳۶)، ۱۳۷-۱۶۸.

ممتازیان، علیرضا؛ کاظم نژاد، مصطفی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین قابلیت‌های مدیریت و معیارهای عملکرد با استفاده از تحلیل پوششی داده‌ها: مطالعه تجربی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۲۰)، ۸۸-۶۵.

نیک زاد چالشتری، قدرت الله؛ عربصالحی، مهدی؛ فروغی، داریوش. (۱۴۰۰). تبیین مدلی برای سنجش سرمایه‌انسانی مدیرعامل با استفاده از شاخص آنتروپی شانون و بررسی اثر آن بر کیفیت پیش بینی سود. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹)، ۵۵-۸۴.

Ahmadi, A; Zarei dar mian, M. (2023). Investigating the effect of female financial managers on the renewal of financial statements and audit fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Women's Research Journal* 14(43):3-32. (in persian)

Ain, Q. U., Yuan, X., Javaid, H. M., Usman, M., & Haris, M. (2021). Female directors and agency costs: evidence from Chinese listed firms. *International Journal of Emerging Markets*, 16(8), 1604-1633.

Amin, A., Ur Rehman, R., Ali, R., & Ntim, C. G. (2022). Does gender diversity on the board reduce agency cost? Evidence from Pakistan. *Gender in Management: An International Journal*, 37(2), 164-181.

Arora, A. and Sharma, C. (2016), "Corporate governance and firm performance in developing countries: evidence from India", *Corporate Governance*, Vol. 16 No. 2, pp. 420-426.

Baker, T. A., Lopez, T. J., Reitenga, A. L., & Ruch, G. W. (2018). The influence of CEO and CFO power on accruals and real earnings management. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 52(1): 325- 345 .

Bashirimanesh, N., & Vagfi, S. H. (2021). The effect of women's presence on the board of directors on the quality characteristics of financial information of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Woman in Development & Politics*, 19(3), 477-500. <https://doi.org/10.22059/jwdp.2021.324558.1008021> (In Persian)

Behbahani Nia, P S; Askari, N. (2021). Social responsibility, corporate governance and lack of transparency of financial reporting in Tehran stock exchange. *Accounting empirical research*, 11(42):55-76. (in persian)

Behbahania, P. S & Golbidi, M. (2020). CEO Power and Sustainability Reporting in Iran: Effect of Life Cycle and International Relations. *IRANIAN JOURNAL OF FINANCE*, 4(3), 103-121. SID. <https://sid.ir/paper/774105/en>

Behbahania, P. S. (2022). Agency costs and auditor choice: moderating role of board's expertise and internal control. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.

Ben-Amar, W., Chang, M., McIlkenny, P. (2017). Board gender diversity and corporate response to sustainability initiatives: evidence from the carbon disclosure project. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 369-383. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2759-1>

Chen, X., Sun, Y. & Xu, X. (2016), "Free cash flow, over-investment and corporate governance in China", *Pacific-Basin Finance Journal*, Vol. 37, pp. 81-103.

Chijoke, M., Aruoriwo, M., Agyenim, B & Chijoke Oscar, M. (2020). Board gender diversity, audit committee and financial performance: evidence from Nigeria, *Accounting Forum*.

Cohen, A. D., (2004), "Financial Reporting Quality Choice: Determinants and Consequences", A Dissertation, Northwestern University.

Darko, J., Aribi, Z.A. and Uzonwanne, G.C. (2016), "Corporate governance: the impact of director and board structure, ownership structure and corporate control on the performance of listed companies on the Ghana Stock Exchange", *Corporate Governance*, Vol. 16 No. 2, pp. 259-277.

DeBoskey, D. G., Luo, Y., & Zhou, L. (2019). CEO power, board oversight, and earnings announcement tone. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 52(2), 657-680.

Dogru, T., Kizildag, M., Ozdemir, O. and Erdogan, A. (2020), "Acquisitions and shareholders' returns in restaurant firms: the effects of free cash flow, growth opportunities, and franchising", *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 84, doi: 10.1016/j.ijhm.2019.102327.

Fallah, R; Barakchizadeh, M. (2022). The effect of the presence of women in the audit committee on audit quality and fees (experimental evidence: Tehran Stock Exchange). *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*. 6(20), 1761-1779. (in persian)

Faulkender, M. and Wang, R. (2006), "Corporate financial policy and the value of cash", *The Journal of Finance*, Vol. 61 No. 4, pp. 1957-1990.

Garanina, T. and Kaikova, E. (2016), "Corporate governance mechanisms and agency costs: cross country analysis", *Corporate Governance*, Vol. 16 No. 2, pp. 347-360.

García, C. J., & Herrero, B. (2021). Female directors, capital structure, and financial distress. *Journal of Business Research*, 136, 592-601.

Ghoshal, S. 2005. Bad management theories are destroying good management practices. *Acad. Manag. Learn. Educ.* 4 (1), 75-91.

Gintis, H. , Khurana, R. , (2008). Corporate honesty and business education: A behavioral model. In: Zak, P. (Ed.), *Moral Markets: The Critical Role of Values in the Economy*. Princeton University Press, Princeton, NJ, pp. 300-327.

Gui, B. (2023). Female CEOs and corporate agency costs—Microscopic evidence based on panel data of Chinese listed companies. *Journal of Education, Humanities and Social Sciences*, 19, 161-176.

Ha, J. (2019), "Agency costs of free cash flow and conditional conservatism", *Advances in Accounting*, Vol. 46, doi: 10.1016/j.adiac.2019.04.002.

Ho, S. S. M., Li, A.Y., Tam, K., & Zhang, F. (2015). CEO gender, ethical leadership, and accounting conservatism. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 351-370. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-013-2044-0>.

Huu Nguyen, A. H., thuy Doan, D. T., & Ha Nguyen, L. H. (2020). Corporate governance and agency cost: Empirical evidence from Vietnam. *Journal of Risk and Financial Management*, 13(5), 1-15.

Jensen, M.C. (1986), "Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers", *The American Economic Review*, Vol. 76 No. 2, pp. 323-329.

Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4, pp. 305-360.

Kadioglu, E. and Yilmaz, E.A. (2017), "Is the free cash flow hypothesis valid in Turkey?", *Borsa İstanbul Review*, Vol. 17 No. 2, pp. 111-116.

Kazemi Alum, M; Imanibarandaq, M; Abdi, M. (2019). Investigating the impact of gender diversity in the board of directors and audit committee on profit quality. *Accounting Knowledge*,

10(36), 137-168. (in persian)

Kazemi, S P; Gholamrezapour, M; Arab, R; Shamgani, R. (2021). The effect of the gender of the audit firm's partner on the risk of future stock price fall. *Professional Auditing Research Quarterly*, 1(4), 50-69. (in persian)

Khuong, N. V., Anh, L. H. T., Quyen, P. N., & Thao, N. T. T. (2022). Agency cost: A missing link between female on board and firm performance. *Business Strategy & Development*, 5(3), 286-302.

Lehn, K., & Poulsen, A. (1989). "Free cash flow and stock holder gains in Gohng Private Transactions". *The Journal of Finance*, 44 (3): 771- 787.

Li, T., Munir, Q., & Abd Karim, M. R. (2017). The nonlinear relationship between CEO power and capital structure: Evidence from China's listed SMEs. *International Review of Economics & Finance*, 47, 1-21.

Li, X., & Li, Y. (2020). Female independent directors and financial irregularities in chinese listed firms: From the perspective of audit committee chairpersons. *Finance Research Letters*, 101320. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2019>.

Mumtazian, A; Kazemnejad, M. (2016). Investigating the relationship between management capabilities and performance criteria using data envelopment analysis: an empirical study of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Experimental Accounting Research*, 5(20), 65-88. (in persian)

Nair, R., Muttakin, M., Khan, A., Subramaniam, N., & Somanath, V. S.(2019). Corporate social responsibility disclosure and financial transparency: Evidence from India. *Pacific-Basin Finance Journal*. 56, 330-351.

Namitha, C. and Shijin, S. (2016), "Managerial discretion and agency cost in Indian market", *Advances in Accounting*, Vol. 35, pp. 159-169.

Nanggala, A.Y.A. (2020), "The free cash flows, management ownership dividend policy and debt policy", *Jurnal Ekonomi Akuntansi dan Manajemen*, Vol. 19 No. 1, pp. 30-44.

Nasirov, Sh, Li, Q, and Kor, Y. (2021). "Converting technological inventions into new products: The role of CEO human capital." *Journal of Product Innovation Management* 38: 522–547. <https://doi.org/10.1111/jpim.12601>

Nikzad Challengitari, Gh; Arab Salehi, M; Foroughi, D. (2021). Explaining a model for measuring the CEO's human capital using Shannon's entropy index and investigating its effect on the quality of profit forecasting. *Financial accounting empirical studies*. 18(69), 55-84. (in persian)

Nizam Ud Din , Xinsheng Cheng , Bashir Ahmad , Muhammad Fayyaz Sheikh ,Olawoyin Gregory Adedigba , Yang Zhao & Shama Nazneen (2020): Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control and financial reporting quality, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, DOI: 10.1080/1331677X.2020.1820357.

Obeng, V.A., Ahmed, K. and Miglani, S. (2020), "Integrated reporting and earnings quality: the moderating effect of agency costs", *Pacific-Basin Finance Journal*, Vol. 60, p. 101285, doi: 10.1016/ j.pacfin.2020.101285.

Oded, J. (2020), "Payout policy, financial flexibility, and agency costs of free cash flow", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 47 Nos 1/2, pp. 218-252.

Purnama, D., Hamzah, A., Puspasari, O.R., Nurfatimah, S.N. and Nurhayati, E. (2021), "Free cash flow, financial distress and debt policy toward earnings management in Indonesian banking sector", *Proceedings of the 1st Universitas Kuningan International Conference on*

Social Science, Environment and Technology, Kuningan, West Java, Indonesia, European Alliance for Innovation.

Rashid, A. (2016), "Managerial ownership and agency cost: evidence from Bangladesh", *Journal of Business Ethics*, Vol. 137 No. 3, pp. 609-621.

Rasouli, H; Ramadan Ahmadi, M; Nasiri, S; Basirt, M. (2023). The effect of CEO power on the quality of fraudulent reporting. *Management accounting and auditing knowledge*, 12(45):317-334. (in persian)

Richardson, S. (2006), "Over-investment of free cash flow", *Review of Accounting Studies*, Vol. 11 Nos 2/3, pp. 159-189.

Sajjadi, H; Menti, V; Watankhah, F. (2022). The effect of gender diversity in the audit committee on company performance. *Professional Audit Research*, 2(7), 50-78. (in persian)

Semenenko, I. & Yoo, J. (2020), "Annual reporting, agency costs, and firm valuations", *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 31 No. 1, pp. 72-82.

Singh, S., Tabassum, N., Darwish, T.K. and Batsakis, G. (2018), "Corporate governance and Tobin's Q as a measure of organizational performance", *British Journal of Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 171-190.

Skou, V; Moradi, M; Nowrozi, M; Siraj, Sh. (2023). The effect of the presence of women in the board of directors and audit committee on financial irregularities. *Women in Development and Politics*, 21(81):744-760. (in persian)

Sobhan, R., & Chowdhury, M. (2022). Determinants of Agency Costs: Evidence from Non-Bank Financial Institutions of Bangladesh. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 9(2), 68-84.

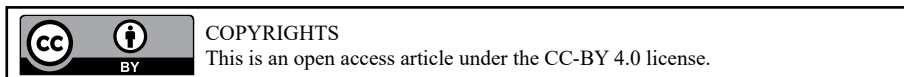
Taftian, Akram; Moeenuddin, Mahmoud; Zare, Mohammad. (1401). The effect of CEO power on tax avoidance with the moderating role of audit committee quality. *Professional Auditing Research*, 2(8):116-144. (in persian)

Trueman, B. (1986). Why do managers voluntarily release earnings forecasts? *Journal of Accounting and Economics*. 8 (1): 53-71.

Vogt, S.C. (1997), "Cash flow and capital spending: evidence from capital expenditure announcements", *Financial Management*, Vol. 26 No. 2, pp. 44-57.

Yadav, S., & Yadav, M. P. (2021). Female Director and Agency Cost: Does board gender diversity at Indian corporate board reduce agency conflict? *Transnational Marketing Journal*, 9(3), 587-596.

Zabri, S.M., Ahmad, K. and Wah, K.K. (2016), "Corporate governance practices and firm performance: evidence from top 100 public listed companies in Malaysia", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 35, pp. 287-296.





# The effect of auditors' psychological capital and experience on the quality of professional judgment and decision-making: the moderating role of professional skepticism

Zohreh Arefmanesh<sup>1</sup>, Hamideh Saffari<sup>2</sup>

Received: 2024/12/06

Approved: 2025/02/07

Research Paper

## Abstract:

In the complex and dynamic financial environment, auditors face many challenges in the field of judgment and decision making. Based on past studies, Auditors' psychological capital, experience, and professional skepticism can affect the quality of auditors' professional judgments. Therefore, the aim of the current research is the effect of psychological capital and auditors' experience on the quality of professional judgment and decision-making with regard to the moderating role of professional skepticism. In order to achieve this goal, after studying the subject literature and research background, research data was collected by sending a questionnaire to auditors working in the auditing profession in the first 3 months of 2012. Finally, the final sample consisting of 385 people was selected and analyzed using the structural equation modeling approach. The results of this research show that the auditor's psychological capital and experience led to the improvement of the quality of auditors' professional judgment and decision-making. In addition, professional skepticism is able to strengthen the relationship between psychological capital and auditor experience with the quality of auditors' professional judgment and decision making. This research can suggest strategies to improve the quality of auditors' judgments. Finally, this improvement can lead to providing better and more accurate audit services.

**Key Words:** psychological capital, auditor experience, professional skepticism and the quality of professional judgment and decision making of auditors.

 [10.22034/JPAR.2025.2047597.1365](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2047597.1365)

1. Department of Accounting, Faculty of Economic, Management and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. (Corresponding Author) arefmanesh@yazd.ac.ir

2. MSc of accounting, Faculty of Economic, Management and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. saffari.hamideh@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حساب‌رسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای: نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای

زهرا عارف منش<sup>۱\*</sup>، حمیده صفاری<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

در محیط پیچیده و پویای مالی، حساب‌رسان با چالش‌های متعددی در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری مواجه می‌شوند. بر اساس مطالعات گذشته، سرمایه روانشناختی، تجربه و شک و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان می‌تواند بر روی کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر داشته باشد. لذا، هدف از پژوهش حاضر تأثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حساب‌رسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای با توجه به نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای می‌باشد. در راستای دستیابی به این هدف پس از مطالعه ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، داده‌های پژوهش از طریق ارسال پرسشنامه به حساب‌رسان شاغل در حرفه حساب‌رسی در ۳ ماهه اول سال ۱۴۰۲ جمع‌آوری گردید. در نهایت نمونه نهایی متشکل از ۳۸۵ نفر انتخاب شد و با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه روانشناختی و تجربه حساب‌رسان منجر به بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان گردید. علاوه بر این، شک و تردید حرفه‌ای قادر است رابطه بین سرمایه روانشناختی و تجربه حساب‌رسان با کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان را تقویت کند. این تحقیق می‌تواند استراتژی‌هایی را برای بهبود کیفیت قضاوت‌های حساب‌رسان پیشنهاد دهد. در نهایت، این بهبود می‌تواند منجر به ارائه خدمات بهتر و دقیق‌تر در حساب‌رسی شود.

**واژه‌های کلیدی:** سرمایه روانشناختی، تجربه حساب‌رسان، شک و تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان.

 [10.22034/IPAR.2025.2047597.1365](https://doi.org/10.22034/IPAR.2025.2047597.1365)

arefmanesh@yazd.ac.ir

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری دانشگاه یزد، یزد، ایران. (نویسنده مسئول)

saffari.hamideh@yahoo.com

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

در دنیای پیچیده و متغیر مالی، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به عنوان عوامل کلیدی در تضمین اعتبار و صحت گزارش‌های مالی مورد توجه قرار گرفته است. قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. کیفیت حسابرسی به کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی بستگی دارد و دسترسی به قضاوت‌های حرفه‌ای مطلوب‌تر مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است (ملکی پور و همکاران، ۱۴۰۰). سرمایه روانشناختی نقش مهمی در تقویت توانمندی‌های قضاوتی حسابرسان ایفا می‌کند (لوتانز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). سرمایه روانشناختی به مجموعه‌ای از ویژگی‌های مثبت فردی اشاره دارد که شامل چهار بعد اصلی است: امید، تاب‌آوری، خوش‌بینی و اعتماد به نفس. سرمایه روانشناختی بالا به حسابرسان کمک می‌کند بهتر با چالش‌ها مواجه شوند. حسابرسانی که از سرمایه روانشناختی بالایی برخوردارند، قادرند با مشکلات و چالش‌های پیش روی خود به شکلی مؤثرتر کنار بیایند این توانایی به آنها کمک می‌کند تا با فشارهای ناشی از ارزیابی ریسک‌ها و اطلاعات متناقض به خوبی مواجه شوند. با تقویت اعتماد به نفس و احساس کنترل، حسابرسان با اطمینان بیشتری قضاوت می‌کنند. این امر می‌تواند باعث شود تا قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های آنها کمتر تحت تأثیر ترس و اضطراب قرار گیرد (لوتانز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

از سوی دیگر، تجربه حسابرسان نیز به عنوان عاملی مؤثر در کیفیت قضاوت‌ها شناخته می‌شود. حسابرسان با تجربه معمولاً قادرند مشکلات را بهتر شناسایی کرده و با استفاده از دانش و مهارت‌های به دست آمده در طول سال‌ها، فرآیند قضاوت را بهبود بخشند. تجربه، دانشی است که از یک رویداد از طریق مشاهده مستقیم یا شرکت در رویداد بدست می‌آید. حسابرسی که غالباً وظایف حسابرسی خود را مستقیماً انجام می‌دهد دانش پیچیده و عمیقتری در انجام وظایف حسابرسی خود خواهد داشت. تجربه معمولاً با افزایش دانش فنی و تخصصی همراه است. این دانش به حسابرسان کمک می‌کند تا در برخورد با مسائل پیچیده، سریع‌تر و دقیق‌تر عمل کنند و از روش‌های ارزیابی معتبرتری استفاده نمایند. همچنین حسابرسان با تجربه می‌توانند ریسک‌ها را بهتر شناسایی کرده و قضاوت حرفه‌ای بهتری را انجام دهد (پوتری و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲).

با این حال، در این زمینه، شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک ویژگی کلیدی قابل توجه به شمار می‌آید. شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک ویژگی اساسی در حرفه حسابرسی، به حسابرسان کمک می‌کند تا به طور انتقادی به اطلاعات و شواهد موجود نگاه کرده و از پذیرش غیرمستند نتایج اجتناب کنند (نلسون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). در صورت عدم اعمال شک و تردید حرفه‌ای، دستیابی حسابرسان به اطمینان معقول از عادلانه بودن صورت‌های مالی دشوار است. استفاده حسابرسان از شک و تردید حرفه‌ای، کیفیت فرآیند حسابرسی را افزایش می‌دهد، خطرات حسابرسی را کاهش می‌دهد و اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در حرفه حسابرسی افزایش می‌دهد. تنها هدف حسابرسی در گذشته کشف اشتباهات و تقلب بود که باعث ایجاد سوءتفاهم در بین

استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در مورد ماهیت کار حسابرسان می‌شود و این باعث افزایش شکاف انتظارات بین حسابرسان و مدیریت و استفاده‌کنندگان می‌گردد (همشری و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱).

هارت<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) طبق یافته‌های خود بر این باور است که دو تردید حرفه‌ای به نام تردید شخصیتی یا ذاتی و تردید حالت وجود دارد. وی تردید شخصیتی را ماهیت ذاتاً شکاکانه یک فرد معرفی می‌کند که در طول زمان ثابت است و شش مولفه، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرایی برای آن در نظر می‌گیرد؛ این در حالی است که به باور او تردید حالت تردیدی موقعیتی است که می‌تواند بسته به میزان در فرد از یک موقعیت مشخص، افزایش یا کاهش یابد (هارت، ۲۰۱۰). بنابراین انتظار بر این است که شک و تردید حرفه‌ای بتواند رابطه بین سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرس را تعدیل (تقویت) کند. لذا این پژوهش قصد دارد این مسئله را توضیح دهد که آیا سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرس بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر معنادار دارد؟ و آیا شک و تردید حرفه‌ای می‌تواند نقش تعدیل‌کننده بر این رابطه‌ها ایفا کند؟

به طور کلی، پژوهش در این حوزه می‌تواند به بهبود وضعیت فعلی حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری در این حرفه کمک کند. بهترین رویه‌ها و توصیه‌های حاصل از این پژوهش می‌تواند به ترویج یک محیط کار مبتنی بر تفکر انتقادی و همکارانه منجر شود که در آن حسابرسان بهتر می‌توانند با چالش‌های پیش رو مقابله کنند.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نه تنها بر اعتبار گزارش‌های مالی تأثیرگذار است، بلکه اعتماد عمومی به بازارهای مالی و مؤسسات را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای و باکیفیت بالا و یکنواخت است (ابراهیمی و اسماعیل زاده، ۱۳۹۴). قضاوت و تصمیم‌گیری دو فرآیند مرتبط ولی متمایز هستند. قضاوت بیشتر بر ارزیابی و تحلیل شواهد متمرکز است، در حالی که تصمیم‌گیری به انتخاب یک گزینه مشخص در پاسخ به یک چالش یا موقعیت خاص اشاره دارد (گیببیز و میسون<sup>۷</sup>، ۱۹۹۸).

در حسابرسی، قضاوت معمولاً شامل ارزیابی شواهد، شناسایی ریسک‌ها و انتخاب بهترین روش‌ها برای رسیدن به نتایج معتبر است اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است. قضاوت حرفه‌ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی است. انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) بیان می‌کند: «قضاوت حرفه‌ای، از عناصر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای

است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود.» (مهردوی و کارجوی رافع، ۱۳۸۴).

یکی از عوامل موثر بر قضاوت فردی حسابرسان، سرمایه روانشناختی می‌باشد. سرمایه روانشناختی به توانمندی‌های روانی اشاره دارد که بر عملکرد فرد تأثیر می‌گذارد. این سرمایه شامل چهار بعد اصلی است:

امیدواری: توانایی ایجاد اهداف و تلاش برای دستیابی به آنها. خودکارآمدی: اعتقاد به توانایی خود برای موفقیت در کارها  
تاب‌آوری: قابلیت مقابله با مشکلات و چالش‌ها.

خوش بینی: نگرش مثبت نسبت به زندگی و رویدادها (علی‌پور و همکاران، ۱۳۹۲). نظریه پردازان سرمایه روانشناختی معتقدند که سرمایه روانشناختی افراد را به چالش می‌کشاند تا در جستجوی این سوال برآیند که چه کسی هستند و بنابراین به عنوان نتیجه به خودآگاهی بهتر می‌رسند که برای رشد رهبری ضروری می‌باشد (ریچارد و ووجلجیسنگ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۲)، همچنین در راستای فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی اخلاقی حسابرسان قدم بر می‌دارد (عبدی و اربابی، ۱۴۰۱).

لوتانز و همکاران (۲۰۱۰) در توسعه چارچوب رفتار سازمانی مثبت‌گرا در سازمان‌ها، سرمایه روانشناختی مثبت‌گرا را به عنوان یک عامل ترکیبی و منبع مزیت رقابتی سازمان‌ها مطرح کرده‌اند. آنها بر این باورند که سرمایه روانشناختی، با تکیه بر متغیرهای روانشناختی مثبت‌گرایی همچون: امیدواری، خوش بینی، تاب‌آوری و خودکارآمدی منجر به ارتقای ارزش سرمایه انسانی (دانش و مهارت‌های افراد) و سرمایه اجتماعی (شبکه روابط میان آنها) در سازمان می‌شود. بنابراین، سرمایه روانشناختی، از متغیرهای روانشناختی مثبت‌گرایی تشکیل شده است که قابل اندازه‌گیری، توسعه و پرورش هستند و امکان اعمال مدیریت بر آنها وجود دارد (سیماراصل و فیاضی، ۱۳۸۸).

لوتانز و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۰۷) با پژوهش‌هایی که در این زمینه انجام داده‌اند، به این نتیجه رسیده‌اند که می‌توان با تقویت سرمایه روانشناختی در سازمان، عملکرد آن را دست کم تا ۱۰ درصد ارتقا داد (لوتانز و اولیو، ۲۰۰۷). لوتانز و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۸) معتقدند که سرمایه روانشناختی فراتر از سرمایه انسانی و سرمایه اجتماعی است و به طور مستقیم با اینکه «شما که هستید» و مهم تر اینکه «شما که خواهید شد» مرتبط است. نتایج پژوهش‌های انجام شده در زمینه رفتار سازمانی مثبت‌گرا حاکی از آن است که ظرفیت‌های روانشناختی از قبیل امیدواری، تاب‌آوری، خوش بینی و خودکارآمدی، در کنار هم، عاملی را با عنوان «سرمایه روانشناختی» تشکیل می‌دهند که در مجموع یک منبع یا عامل نهفته جدیدی را تشکیل می‌دهند که در هر یک از این متغیرها، نمایان است (آوی و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۶).

مطابق نظر لوتانز و همکاران (۲۰۱۰) امید، نیروی محرکی است که به انسان نیرو داده و منجر به سرعت بخشیدن در کار و فعالیت می‌شود، او همچنین خوش‌بینی را یکی از خصوصیات مثبت

انسان می‌داند که می‌تواند موجب بهبود در عملکرد شود. او در خصوص خودکارآمدی معتقد است که این مفهوم همان احساس شایستگی، کفایت و قابلیت در سازگاری با زندگی است که منجر به انگیزه و تلاش بیشتر و در نهایت بر کیفیت قضاوت و عملکرد افراد اثر می‌گذارد. تاب‌آوری بعد دیگری از سرمایه روانشناختی است که افراد می‌توانند با وجود داشتن عوامل منفی همچون استرس و فشار، مشکلات زندگی مسیر خود را با موفقیت سپری کنند. میزان تاب‌آوری می‌تواند بر قضاوت افراد موثر باشد. زیرا قضاوت بازتابی از باورهاست و باورهایی که تحت تاثیر ویژگی‌های روانشناختی فردیست، بر قضاوت حسابرسان موثر است (لیو و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۲). بنابراین امید، خوش‌بینی، خودکارآمدی و تاب‌آوری از جمله ابعاد سرمایه روانشناختی هستند که قادرند بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیرگذار باشند. فخاری و پورنقارچی (۱۴۰۱) تاثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد موسسه‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که وجود سرمایه روانشناختی منجر به افزایش انگیزه پیشرفت و بهبود قضاوت حسابرسان و در نهایت به بهبود عملکرد موسسات حسابرسی می‌شود. بر اساس مطالب فوق، فرضیه اول پژوهش بر همین اساس تدوین می‌شود:

فرضیه اول: سرمایه روانشناختی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان تاثیر معناداری دارد.

از طرف دیگر بر اساس مطالعات گذشته از جمله هانام و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۲۴) و یونیاتی و بنجان‌ناهور<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۹) تجربه حسابرسان به طور مستقیم بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها تأثیر می‌گذارد. تجربه حسابرس به مجموع دانش، مهارت‌ها، و تجربیاتی اطلاق می‌شود که یک حسابرس از طریق فعالیت‌های حرفه‌ای خود و تعاملات در دنیای واقعی به دست می‌آورد (همزه ادريس و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۹). میحرت و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۸) تجربه حسابرس را به‌عنوان دانشی توصیف می‌کنند که از طریق شرکت مستقیم در حسابرسی‌ها و آموزش‌های مداوم به دست می‌آید. سوبروتو و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۸) تجربه حسابرس را به‌عنوان تخصص انباشته‌شده‌ای توضیح می‌دهند که از طریق وظایف مختلف حسابرسی، در صنایع مختلف، انواع کسب‌وکارها و انواع حسابرسی به دست می‌آید. این تجربه به‌عنوان یک فرایند توسعه‌ای در نظر گرفته می‌شود که باعث بهبود الگوهای رفتاری می‌شود. بنابراین، تجربه کاری نقش محوری در پیش‌بینی عملکرد حسابداران رسمی دارد (اوترفیلی و دیاب<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۳).

تجربه تأثیر بسزایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارد و این تأثیر در حوزه‌های مختلف عمل و تصمیم‌گیری‌های حسابرسی مشهود است. حسابرسان با سال‌ها تجربه، توانایی بهتری در شناسایی ریسک‌ها، تحلیل داده‌ها و درک عمیق‌تری از استانداردها و رویه‌های حسابرسی پیدا می‌کنند. این تجربیات به آن‌ها کمک می‌کند تا قضاوت‌های دقیق‌تری در رابطه با صورت‌های مالی و شواهد حسابرسی داشته باشند. حسابرسان با تجربه معمولاً قادر به شناسایی اهداف و شاخص‌های کلیدی در تحلیل‌ها و گزارش‌های مالی هستند و توانایی بهتری در پیش‌بینی خطرات و نقاط ضعف دارند. تجربه، حسابرسان را قادر می‌سازد تا داده‌ها را به شیوه‌های پیچیده‌تری تحلیل کنند

و از این تحلیل‌ها به نتیجه‌گیری‌های دقیق‌تری برسند. حسابرسان با تجربه، عموماً درک بهتری از فرهنگ و ساختار سازمان‌های صاحبکار خود دارند و این موضوع به آن‌ها کمک می‌کند تا بهتر به داده‌ها و شواهد دسترسی پیدا کنند (هانام و همکاران، ۲۰۲۴). بدین ترتیب هر چه تجربه حسابرس بالاتر باشد، حساسیت حسابرس به کشف تقلب بیشتر می‌شود و بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان نیز افزوده می‌گردد (یونیاوسی و بنجارناهور<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۹). بر این اساس می‌توان گفت تجربه حسابرس قادر است تاثیر بسزایی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بگذارد.

یافته‌های پژوهش‌های پیشین تاثیر مثبت تجربه حسابرسی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان را مستند کرده‌اند. به عنوان مثال آریفودین و ایندیرجواواتی<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۸) تاثیر تجربه حسابرسی، حجم کار، نوع شخصیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس را بر توانایی حسابرس در کشف تقلب را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که متغیر تجربه، حجم کار و قضاوت حرفه‌ای حسابرس تاثیر مثبت بر توانایی حسابرس بر کشف تقلب دارد در حالیکه متغیر نوع شخصیت بر توانایی حسابرس برای کشف تقلب تاثیر نداشت.

پوتری و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تاثیر استقلال، حرفه‌گرایی و تجربه حسابرسان داخلی بر پیشگیری از تقلب با متغیر تعدیل‌کننده فرهنگ سازمانی پرداخت. نتایج نشان داد که استقلال، حرفه‌ای بودن و تجربه داخلی حسابرسان تاثیر مثبتی بر پیشگیری از تقلب داشتند. و فرهنگ سازمانی تاثیر مثبت استقلال حرفه‌ای بودن و تجربه حسابرسان داخلی بر تقلب را تقویت می‌کند. هانام و همکاران (۲۰۲۴) تاثیر شایستگی و تجربه حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای با نقش میانجی پیچیدگی وظیفه را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند شایستگی و تجربه حسابرس به طور قابل توجهی بر نتایج قضاوت حسابرسی تاثیر می‌گذارد و شایستگی و تجربه حسابرس تاثیر معناداری بر پیچیدگی وظیفه دارد و نقش میانجی پیچیدگی وظیفه تایید نشد. با این حال، اکا مردکاواتی (۲۰۲۲) در بررسی تاثیر تجربه حسابرسی و ریسک حسابرسی بر قضاوت حسابرسی نشان دادند ریسک و تجربه حسابرسی تاثیر قابل توجهی بر قضاوت حسابرسی ندارد.

با توجه به مطالب فوق فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:  
فرضیه دوم: تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان تاثیر معناداری دارد.

بر اساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۲). تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک نگرش انتقادی و قضاوتی در فرآیندهای حسابرسی و ارزیابی اطلاعات حسابداری تعریف می‌شود. این نگرش به حسابرسان کمک می‌کند تا با احتیاط و دقت بیشتری به شواهدی که جمع‌آوری می‌کنند و به نتایجی که به دست می‌آورند،

نگاه کنند. تردید حرفه‌ای شامل بررسی‌های دقیق و عدم پذیرش اطلاعات به صورت فرضی است و حسابرسان را تشویق می‌کند که به دنبال شواهد و تأییدهای مستقل باشند. از دیدگاه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) تردید حرفه‌ای یک وضعیت ذهنی است که در آن حسابرسان به ارزیابی میزان اعتبار شواهد و اطلاعات به دست آمده پرداخته و همواره به دنبال شواهد کافی و معتبر برای حمایت از نتایج خود هستند. تردید حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند تا از پذیرش اطلاعات نادرست یا غیر معتبر جلوگیری کنند و کیفیت کار خود را بالا ببرند. این مفهوم یکی از اصول کلیدی در حسابرسی به حساب می‌آید و به تصمیم‌گیری‌های درست و قابل اعتماد منجر می‌شود (سیولیک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

تردیدگرایی بر قضاوت حرفه‌ای موثر است. چرا که با بیشتر شدن تردید حرفه‌ای از قضاوت عجولانه جلوگیری می‌شود. بر این اساس، شک و تردید حرفه‌ای می‌تواند تاثیر مثبتی بر قضاوت حرفه‌ای داشته باشد (کوادچرز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴) و از آنجایی که سرمایه روانشناختی یک نگرش مثبت‌گرا است و یک وضعیت روانی مثبت را بیان می‌کند. در حقیقت، اگر تمام ابعاد سرمایه روانشناختی نظیر (امید، خوش‌بینی، تاب‌آوری و خودکارآمدی) با هم در نظر گرفته شوند می‌توانند تاثیر قابل توجهی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بگذارند. بر این اساس می‌توان گفت شک و تردید حرفه‌ای می‌تواند به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده در رابطه بین سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت حسابرسان عمل کند. به این معنی که اگر حسابرسان دارای سرمایه روانشناختی بالایی باشند، تردید حرفه‌ای می‌تواند باعث شود که آن‌ها شواهد را به‌طور دقیق‌تر ارزیابی کنند و تصمیماتی با کیفیت بالاتر اتخاذ کنند. تردید حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند تا بدون پذیرش فوری اطلاعات، به‌طور انتقادی به شواهد نگاه کنند. شک و تردید حرفه‌ای با افزایش سرمایه روانشناختی، باعث تقویت کارایی تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان می‌شود. به‌عنوان نمونه، وقتی حسابرسان توانایی روحی و روانی بیشتری دارند، می‌توانند با تردید حرفه‌ای بیشتری به ارزیابی شواهد بپردازند و نتایج با دقت‌تری ارائه دهند. علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند و نشان دادند که تجربه حسابرس، انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی به‌طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند.

با توجه به مطالب فوق، فرضیه سوم به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه سوم: شک و تردید حرفه‌ای رابطه بین سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان تعدیل می‌کند.

هارت (۲۰۰۸) معتقد است اعتبار شواهد حسابرسی را باید با دید منتقدانه و با ذهنی پرسشگر ارزیابی کرد و طبق این نظریه حسابرسان برای اینکه قضاوت بهتری ارائه دهند باید

با تردید حرفه‌ای شواهد را بررسی نمایند. بعلاوه، حساب‌رسان با تجربه در قضاوت‌های پیچیده در مقایسه با حساب‌رسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجهند در نتیجه تجربه حساب‌رسان عامل موثری بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای می‌باشد (اسپینوسا و برینکوا<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۵). حساب‌رسانی که تجربه بیشتری دارند، می‌توانند شک و تردید حرفه‌ای بیشتری را در قضاوت‌های خود اعمال کنند، زیرا آن‌ها شواهد و خطرات را به‌طور موثرتری ارزیابی می‌کنند. ساری و آندریان<sup>۲۴</sup> (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای، تجربه حساب‌رسان و شایستگی حساب‌رسان بر کشف تقلب پرداختند. جامعه آماری این تحقیق حساب‌رسان شاغل در شرکت‌های حسابداری عمومی در جاکارتای مرکزی و جنوبی می‌باشد. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده و ۶۰ پرسشنامه از حساب‌رسان به عنوان پاسخگو به دست آمده است. نتایج این پژوهش نشان داد که شک حرفه‌ای و شایستگی حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری بر کشف تقلب دارد. ضمناً تجربه حساب‌رسان تأثیری در کشف تقلب ندارد.

با توجه به مطالب بیان شده فرضیه چهارم به شرح زیر تدوین می‌شود:  
فرضیه چهارم: شک و تردید حرفه‌ای رابطه بین تجربه و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حساب‌رسان تعدیل می‌کند.

همشری و همکاران (۲۰۲۱) رابطه شک و تردید حرفه‌ای با خطرات حسابرسی و کنترل داخلی و کشف تقلب و اشتباهات اصلی در صورت‌های مالی در اردن را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند بین شک و تردیدهای حرفه‌ای و کشف تقلب، تقلب و تحریف در صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد که این رابطه قوی تلقی می‌شود.

صفاجو و پور زمانی (۱۴۰۰) تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند تردید حرفه‌ای و خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد و خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان نقش میانجی دارد.

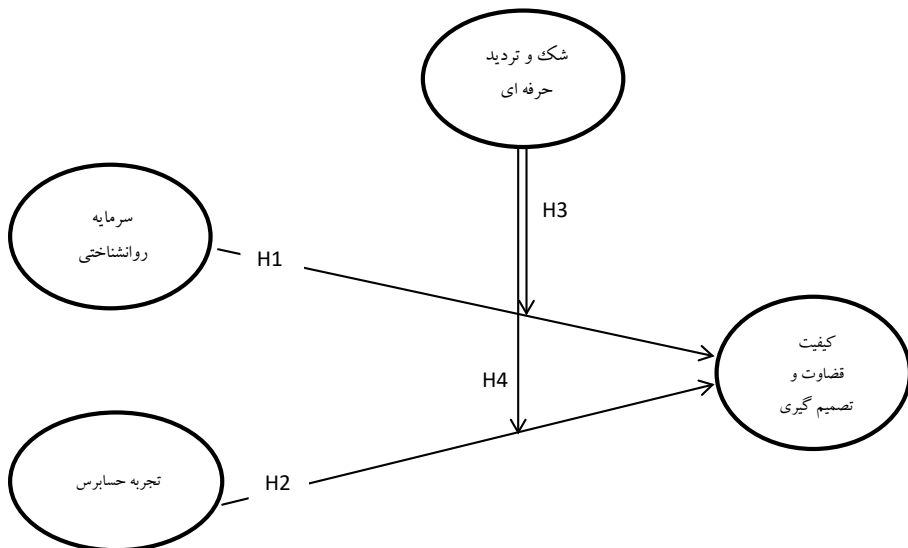
بیرجنسادی و فتیحی (۱۴۰۱) رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

صفاجو و پور زمانی (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر ابعاد خلاقیت (سیالی، انعطاف‌پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) و قضاوت حساب‌رسان پرداختند و دریافتند که خلاقیت فردی و سبک تفکر افراد نقش مهمی در پردازش اطلاعات دارند. تردید حرفه‌ای به عنوان عاملی تعدیل‌کننده در رابطه بین خلاقیت و پردازش اطلاعات شناخته می‌شود و استفاده مناسب از

تردید حرفه‌ای می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت منجر شود. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهند که تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر ابعاد خلاقیت و همچنین بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارد.

رضایی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی اثر سبک‌های شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب» دریافتند که سبک‌های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها دارند و تردید حرفه‌ای روابط آن‌ها را میانجی‌گری می‌کند. تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

مطالعات گذشته نشان دادند سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرس می‌تواند بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای موثر می‌باشند. اما هیچ یک از مطالعات گذشته به نقش تعدیلگر بر این رابطه‌ها اشاره نکردند. بنابراین، مطالعه حاضر با بررسی رابطه بین سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای و همچنین اثر تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای درک جامع‌تری از کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای را به ما نشان می‌دهد و از آنجایی‌که تاکنون پژوهشی به بررسی تأثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای با توجه به نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای در ایران انجام نشده است می‌توان گفت پژوهش حاضر می‌تواند به کاهش شکاف پژوهشی و بهبود ادبیات موجود در این حوزه کمک کند. مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل شماره ۱ است.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (محقق ساخته)

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی، از منظر هدف اجرا یک پژوهش تحلیلی به روش همبستگی و مقایسه‌ای، از منظر منطق اجرا یک پژوهش قیاسی-استقرایی است. پس از اجرای مرحله تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی و استخراج اطلاعات کافی از نمونه‌ها و جمع‌آوری پرسش‌نامه، برای دسته‌بندی، تلخیص و ایجاد پایگاه داده‌ها از صفحه گسترده Excel و به منظور آمار توصیفی با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار و همچنین به منظور آمار جمعیت‌شناختی داده‌ها از نرم افزار SPSS استفاده شد و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، از آمار استنباطی و روش معادلات ساختاری که در این روش ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نرم افزار Smart PLS پرداخته شد.

در این پژوهش، جامعه آماری شامل تمامی حساب‌برسان شاغل در حرفه حسابرسی می‌باشد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه در دسترس می‌باشد. در انتخاب نمونه به ویژگی‌هایی نظیر تجربه کاری، رتبه شغلی و زمینه تخصصی و تمام وقت بودن حساب‌برسان توجه شده تا حساب‌برسان از سطوح مختلف در نظر گرفته شود تا نمونه، نماینده‌ای از کلیه حساب‌برسان باشد و دیدگاه‌های مختلف و تجربیات متنوع تحلیل شود. از آنجایی که تعداد کل حساب‌برسان نامعلوم است و با توجه به اینکه واحد تحلیل در این پژوهش فرد (حساب‌برسان) می‌باشد جهت برآورد و تعیین حجم نمونه در جوامع نامحدود از فرمول کوکران در سطح خطای ۵٪، استفاده شد. که با توجه به فرمول کوکران حداقل حجم نمونه برابر با ۳۸۵ نفر شد که با پیش‌بینی خطای برآورد و ریزش احتمالی پرسشنامه الکترونیکی بیشتری به میزان ۴۴۰ پرسشنامه برای کلیه حساب‌برسان ارسال شد و در نهایت از این تعداد ۳۸۵ پرسشنامه دریافت و مورد بررسی قرار گرفت که قابل تعمیم به کل جامعه است و می‌توان برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد استفاده قرار داد.

متغیرهای مورد بررسی توسط پرسشنامه پژوهش بدین شرح است:

**سرمایه روانشناختی:** در پژوهش حاضر برای سنجش متغیر سرمایه روانشناختی با استفاده از میانگین سوالات مولفه‌های خودکارآمدی (۶ پرسش)، امیدواری (۶ پرسش)، تاب‌آوری (۶ پرسش) و خوش‌بینی (۶ پرسش) براساس طیف ۵ سوالی لیکرت که اقتباس شده از مطالعه لوتانز (۲۰۰۷) مورد بررسی قرار می‌گیرد. که برای پاسخ «کاملاً موافقم» نمره ۵، «موافقم»، نمره ۴، «نظری ندارم» نمره ۳، و «مخالفم» نمره ۲، و «کاملاً مخالفم» نمره ۱، در نظر گرفته می‌شود.

تجربه حسابرسان: در پژوهش حاضر برای سنجش متغیر تجربه حسابرسان از طریق میانگین ۱۴ پرسش براساس طیف ۵ سوالی لیکرت که اقتباس شده از پرسشنامه آرمگا زارفر (۲۰۱۶) بدست می‌آید، که برای پاسخ «خیلی زیاد» نمره ۵، «زیاد»، نمره ۴، «متوسط» نمره ۳، و «کم» نمره ۲،

و «خیلی کم» نمره ۱، در نظر گرفته می‌شود.

**شک و تردید حرفه‌ای:** در پژوهش حاضر برای سنجش متغیر شک و تردید حرفه‌ای با استفاده از میانگین سوالات مولفه‌های جستجوی دانش (۶ پرسش)، وقفه در قضاوت (۵ پرسش)، خوددرایی (۶ پرسش)، ذهن پرسشگر (۴ پرسش)، اعتماد به نفس (۴ پرسش) و درک میان فردی (۵ پرسش) براساس طیف ۵ سوالی لیکرت که اقتباس شده از مطالعه هارت<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۰) مورد بررسی قرار می‌گیرد. که برای پاسخ «کاملاً موافقم» نمره ۵، «موافقم»، نمره ۴، «نظری ندارم» نمره ۳، و «مخالقم» نمره ۲، و «کاملاً مخالفم» نمره ۱، در نظر گرفته می‌شود.

**کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای:** در پژوهش حاضر برای سنجش متغیر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرس از طریق میانگین ۱۴ پرسش براساس طیف ۵ سوالی لیکرت که اقتباس شده از مطالعه سرمد و همکاران (۱۳۹۰) بدست می‌آید، که برای پاسخ «کاملاً موافقم» نمره ۵، «موافقم»، نمره ۴، «نظری ندارم» نمره ۳، و «مخالقم» نمره ۲، و «کاملاً مخالفم» نمره ۱، در نظر گرفته می‌شود.

با توجه به استاندارد بودن پرسشنامه‌ها برای افزایش روایی محتوایی پرسشنامه از ابزارهای ذیل استفاده شد:

۱- بررسی و مطالعه پرسشنامه‌ها و سوال‌هایی که در تحقیق مشابه مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

۲- مطالعه مقالات و کتب متعدد در رابطه با موضوع، مدل‌های مربوط و کلیه مسایل مرتبط

با آن

۳- مشاوره با افراد صاحب‌نظر و اخذ راهنمایی از اساتید محترم فعال در این حوزه.

برای اطمینان از پایایی پرسشنامه‌های توزیع شده بین مدیران و مالکان با استفاده از نرم افزار آماری SPSS ضریب آلفای کرونباخ برای هر یک از پرسشنامه‌ها به طور جداگانه محاسبه گردید. از مدل‌یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی استفاده شد که از معیارهایی همچون پایایی درونی، پایایی ترکیبی (CR)، ضرایب بارهای عاملی، روایی همگرا (AVE) برای ارزیابی برازش مدل اندازه‌گیری و معیارهایی نظیر اعداد معناداری (t-values) و R Squares یا R2 جهت ارزیابی برازش مدل ساختاری و معیار GOF برای ارزیابی برازش بخش کلی در نظر گرفته شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در جدول شماره ۱ متغیرهای جمعیت‌شناختی نمونه آماری نظیر جنسیت، سن، میزان تحصیلات و سابقه فعالیت مورد بررسی، پرداخته می‌شود.

جدول ۱: مشخصات دموگرافیک برای نمونه مورد بررسی

درصد	تعداد	ویژگی‌های جمعیت‌شناسی (دموگرافیک)	
۶۷	۲۵۸	مرد	گروه‌های جنسیتی
۳۳	۱۲۷	زن	
۸/۶	۳۳	کاردانی	سطح تحصیلات
۳۱/۹	۱۲۳	کارشناسی	
۴۳/۹	۱۶۹	کارشناسی ارشد	
۱۵/۶	۶۰	دکتری	سن افراد
۱۳/۲	۵۱	۲۴ تا ۳۴ سال	
۴۷/۵	۱۸۳	۳۴ تا ۵۴ سال	
۳۹/۲	۱۵۱	۵۴ تا ۶۴ سال	
۷۱/۷	۲۷۶	حسابداری	گروه‌های رشته تحصیلی
۱۷/۷	۶۸	حسابرسی	
۶	۲۳	مدیریت	
۴/۷	۱۸	سایر گرایش‌ها	
۳۹/۹	۱۵۱	حسابرسی مستقل	گروه‌های نوع فعالیت حسابرسی
۲۹/۶	۱۱۴	حسابرسی داخلی	
۱۰/۹	۴۲	حسابرسی واحدهای دولتی	
۱۵/۶	۶۰	حسابرسی عملیاتی	
۴/۷	۱۸	حسابرسی فناوری اطلاعات	
۷/۸	۳۰	مدیر موسسه حسابرسی	گروه‌های سمت شغلی
۸/۸	۳۴	سرپرست موسسه حسابرسی	
۳۳	۱۲۷	حسابرس ارشد	
۳۷/۷	۱۴۵	حسابرس	
۱۲/۷	۴۹	کمک حسابرس	
۲۲/۱	۸۵	کمتر از ۵ سال	تجربه اعضای نمونه
۳۲/۷	۱۲۶	۵ تا ۱۰ سال	
۲۰	۷۷	۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۷/۱	۶۶	۱۵ تا ۲۰ سال	
۸/۱	۳۱	بالاتر از ۲۰ سال	
۴۵/۵	۱۷۵	بله	عضو جامعه حسابداران رسمی
۵۴/۵	۲۱۰	خیر	
۱۰۰	۳۸۵	جمع	

با توجه به جدول شماره ۲ شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش نشان داده شده است.

جدول ۲: نتایج آماری توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیر	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
سرمایه روانشناختی	۱	۵	۲/۷۸۹	۰/۴۶۲
تجربه حسابرس	۱	۵	۳/۴۷۲	۰/۵۶۵
شک و تردید حرفه‌ای	۱	۵	۲/۸۱۹	۰/۴۸۲
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	۱	۵	۲/۷۴۲	۰/۵۴۹

جدول ۳: نتایج آماری توصیفی برای متغیرهای تحقیق به تفکیک نوع فعالیت حسابرسی

متغیر	نوع فعالیت حسابرسی	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
سرمایه روانشناختی	حسابرسی مستقل	۱/۸۳	۴/۷۵	۲/۸۲	۰/۴۳۷۹
	حسابرسی داخلی	۱/۷۰	۴/۳۷	۲/۷۷	۰/۴۳۹۹
	حسابرسی واحدهای دولتی	۱/۰۰	۳/۷۵	۲/۶۶	۰/۵۰۵۸
	حسابرسی عملیاتی	۱/۸۷	۵/۰۰	۲/۸۳	۰/۵۱۰۲
	حسابرسی فناوری اطلاعات	۲/۰۴	۴/۱۲	۲/۶۹	۰/۵۰۹۹
تجربه حسابرس	حسابرسی مستقل	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۴۴	۰/۶۰۹۷
	حسابرسی داخلی	۲/۰۰	۴/۷۸	۳/۵۴	۰/۵۲۸۷
	حسابرسی واحدهای دولتی	۲/۲۱	۵/۰۰	۳/۳۸	۰/۵۳۸۲
	حسابرسی عملیاتی	۲/۴۲	۴/۵۰	۳/۴۱	۰/۵۳۳۳
	حسابرسی فناوری اطلاعات	۲/۷۱	۴/۴۲	۳/۵۹	۰/۵۵۶۵
شک و تردید حرفه‌ای	حسابرسی مستقل	۱/۰۰	۵/۰۰	۲/۸۳	۰/۴۹۵۹
	حسابرسی داخلی	۱/۶۶	۴/۸۵	۲/۷۹	۰/۴۹۱۵
	حسابرسی واحدهای دولتی	۲/۰۳	۳/۴۱	۲/۷۵	۰/۳۸۲۲
	حسابرسی عملیاتی	۲/۰۲	۴/۸۵	۲/۸۹	۰/۵۲۱۰
	حسابرسی فناوری اطلاعات	۲/۰۱	۳/۳۲	۲/۶۶	۰/۳۳۷۱
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	حسابرسی مستقل	۱/۰۰	۴/۲۸	۲/۷۸	۰/۵۶۶۷
	حسابرسی داخلی	۱/۴۲	۵/۰۰	۲/۷۱	۰/۵۷۶۱
	حسابرسی واحدهای دولتی	۱/۵۷	۳/۷۱	۲/۶۲	۰/۴۸۴۴
	حسابرسی عملیاتی	۱/۵۷	۳/۷۸	۲/۸۱	۰/۵۰۸۴
	حسابرسی فناوری اطلاعات	۱/۹۲	۳/۵۰	۲/۶۵	۰/۴۶۵۸

همان‌طور که در جدول شماره ۳ ملاحظه می‌شود؛ حسابرسی عملیاتی به طور کلی بالاترین میانگین‌ها را در سرمایه روانشناختی، تجربه و کیفیت قضاوت دارد، که نشان‌دهنده عملکرد بهتر در این حوزه است. حسابرسی واحدهای دولتی به طور مداوم پایین‌ترین میانگین‌ها را در تمام متغیرها دارد، که می‌تواند نشان‌دهنده چالش‌های خاص در این حوزه باشد. حسابرسی داخلی

و حسابرسی فناوری اطلاعات در میانه قرار دارند و نشان‌دهنده تنوع در تجربیات و احساسات حسابرسان در این زمینه‌ها هستند. شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسی عملیاتی بیشتر از سایر حوزه‌ها است، که می‌تواند به دلیل پیچیدگی‌های خاص این نوع حسابرسی باشد.

**جدول ۴: نتایج آماری توصیفی برای متغیرهای تحقیق به تفکیک سمت شغلی**

متغیر	سمت شغلی	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
سرمایه روانشناختی	مدیر موسسه حسابرسی	۲/۰۰	۳/۳۳	۲/۷۶	۰/۳۸۹۴
	سرپرست موسسه حسابرسی	۲/۰۸	۵/۰۰	۲/۸۷	۰/۵۶۵۳
	حسابرس ارشد	۱/۰۰	۳/۳۷	۲/۷۸	۰/۴۳۸۵
	حسابرس	۱/۸۳	۴/۷۵	۲/۷۸	۰/۴۹۴۶
	کمک حسابرس	۲/۰۴	۳/۹۵	۲/۷۶	۰/۳۸۹۴
تجربه حسابرس	مدیر موسسه حسابرسی	۲/۷۸	۴/۴۲	۳/۶۰	۰/۴۲۱۴
	سرپرست موسسه حسابرسی	۲/۲۸	۴/۲۸	۳/۴۴	۰/۵۵۰۴
	حسابرس ارشد	۱/۰۰	۴/۸۵	۳/۴۳	۰/۵۸۷۴
	حسابرس	۲/۰۰	۵/۰۰	۳/۴۸	۰/۵۵۸۵
	کمک حسابرس	۱/۵۰	۴/۴۲	۳/۴۶	۰/۶۱۹۴
شک و تردید حرفه‌ای	مدیر موسسه حسابرسی	۲/۱۸	۴/۸۵	۲/۸۵	۰/۵۶۸۵
	سرپرست موسسه حسابرسی	۲/۱۵	۴/۳۰	۲/۹۷	۰/۴۸۹۴
	حسابرس ارشد	۱/۶۶	۵/۰۰	۲/۷۹	۰/۴۹۰۲
	حسابرس	۱/۸۶	۴/۸۵	۲/۸۲	۰/۴۶۰۰
	کمک حسابرس	۱/۰۰	۳/۴۵	۲/۷۳	۰/۴۵۴۵
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	مدیر موسسه حسابرسی	۱/۴۲	۵/۰۰	۲/۷۵	۰/۶۶۱۲
	سرپرست موسسه حسابرسی	۲/۰۰	۳/۷۱	۲/۷۵	۰/۴۵۶۹
	حسابرس ارشد	۱/۰۰	۴/۲۸	۲/۷۲	۰/۵۲۴۱
	حسابرس	۱/۵۰	۳/۹۲	۲/۷۴	۰/۵۶۰۴
	کمک حسابرس	۱/۳۵	۳/۷۱	۲/۷۶	۰/۵۷۸۵

با توجه به نتایج آماری جدول شماره ۴؛ سرپرست موسسه حسابرسی به طور کلی بالاترین میانگین‌ها را در سرمایه روانشناختی و شک و تردید حرفه‌ای دارد، که نشان‌دهنده نقش کلیدی آن‌ها در این زمینه‌ها است. مدیر موسسه حسابرسی و کمک حسابرس در سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت مشابه هستند، در حالی که مدیران تجربه بیشتری نسبت به سایر سمت‌ها دارند. حسابرس ارشد و حسابرس در تجربه و کیفیت قضاوت در سطح مشابهی قرار دارند. کمک حسابرس به طور کلی پایین‌ترین میانگین‌ها را در شک و تردید حرفه‌ای دارد، که می‌تواند نشان‌دهنده اعتماد بیشتر آن‌ها به قضاوت‌های خود باشد.

**جدول ۵: نتایج آماری توصیفی برای متغیرهای تحقیق به تفکیک تجربه اعضای نمونه**

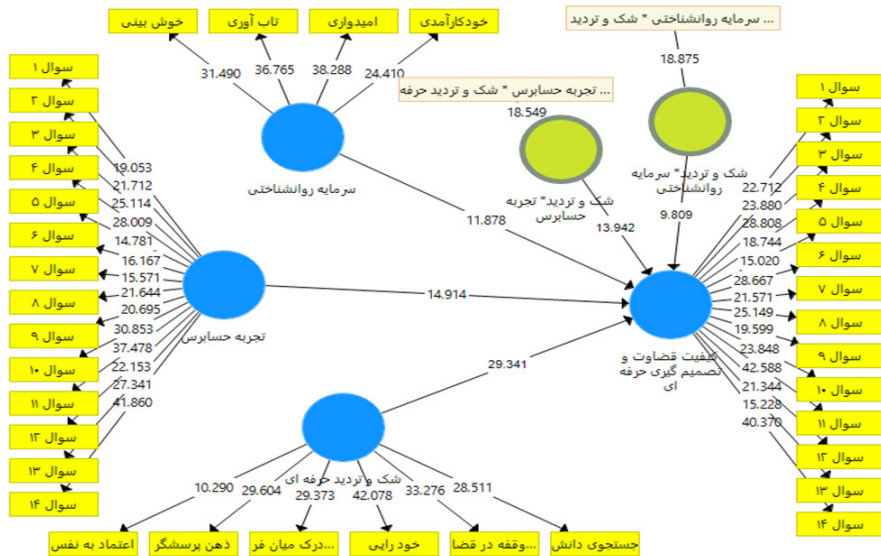
متغیر	تجربه اعضای نمونه	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
سرمایه روانشناختی	کمتر از ۵ سال	۱/۹۱	۴/۴۵	۲/۷۸	۰/۴۶۷۲
	۵ تا ۱۰ سال	۱/۸۳	۴/۷۵	۲/۷۸	۰/۴۵۶۷
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱/۰۰	۴/۳۷	۲/۷۶	۰/۴۸۱۶
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱/۷۰	۳/۳۳	۲/۷۵	۰/۳۸۰۶
	بالاتر از ۲۰ سال	۱/۹۵	۵/۰۰	۲/۹۱	۰/۵۷۵۶
تجربه حسابرس	کمتر از ۵ سال	۱/۵۰	۵/۰۰	۳/۴۶	۰/۶۱۲۷
	۵ تا ۱۰ سال	۲/۰۰	۴/۷۱	۳/۴۴	۰/۵۴۵۳
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱/۹۲	۴/۸۵	۳/۴۴	۰/۵۴۲۱
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱/۰۰	۴/۵۰	۳/۵۲	۰/۵۹۶۱
	بالاتر از ۲۰ سال	۲/۲۸	۴/۲۸	۳/۵۲	۰/۵۲۲۱
شک و تردید حرفه‌ای	کمتر از ۵ سال	۱/۹۸	۴/۸۵	۲/۸۴	۰/۴۸۲۱
	۵ تا ۱۰ سال	۱/۰۰	۳/۹۵	۲/۷۸	۰/۴۳۶۳
	۱۰ تا ۱۵ سال	۲/۰۸	۳/۴۱	۲/۷۲	۰/۳۴۰۳
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱/۶۶	۵/۰۰	۲/۸۶	۰/۶۰۱۳
	بالاتر از ۲۰ سال	۲/۲۲	۴/۸۵	۲/۹۸	۰/۶۲۶۴
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	کمتر از ۵ سال	۱/۳۵	۳/۹۲	۲/۷۶	۰/۵۸۷۳
	۵ تا ۱۰ سال	۱/۵۰	۵/۰۰	۲/۸۰	۰/۵۹۲۷
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱/۵۷	۳/۵۷	۲/۶۷	۰/۴۴۹۹
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱/۰۰	۴/۰۷	۲/۷۰	۰/۵۲۲۲
	بالاتر از ۲۰ سال	۱/۴۲	۳/۷۱	۲/۶۲	۰/۵۲۱۴

با بررسی تجربه اعضای نمونه مطابق جدول شماره ۵، می‌توان چنین دریافت که سرمایه روانشناختی با افزایش تجربه به طور کلی بهبود می‌یابد، به ویژه در گروه «بالاتر از ۲۰ سال» که بالاترین میانگین را دارد. تجربه حسابرس در طول زمان نسبتاً ثابت است و میانگین‌ها در گروه‌های مختلف تقریباً مشابه هستند. شک و تردید حرفه‌ای در ابتدا در سطح بالایی قرار دارد و با افزایش تجربه کاهش می‌یابد، به جز در گروه «بالاتر از ۲۰ سال» که افزایش یافته است. کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در گروه‌های مختلف نوسان دارد و به نظر می‌رسد که در گروه‌های با تجربه کمتر از ۵ سال و ۵ تا ۱۰ سال بهتر است.

**برازش مدل ساختاری در نرم‌افزار PLS**

شکل شماره ۲ مدل پژوهش را در حالت معناداری ضرایب نشان می‌دهد. بر طبق این مدل

ضریب مسیر و بار عاملی زمانی معنادار می‌باشد که مقدار آماره‌ی بیشتر از  $1/96$  باشد، در نتیجه معناداری تمامی مسیرها تأیید می‌شود.



شکل ۲: مدل اصلی پژوهش درحالت معناداری ضرایب

### سنجش پایایی درونی، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

جدول شماره ۶ نتایج پایایی درونی، پایایی ترکیبی و روایی همگرا را نشان می‌دهد. معیار قابل قبول برای شاخص آلفای کرونباخ که نشان‌دهنده پایایی درونی مدل اندازه‌گیری خواهد بود، حداقل مقدار  $0/7$  می‌باشد. بنابراین طبق مشاهدات، کلیه متغیرها پایایی درونی قابل قبولی دارند. با استفاده از ضریب دیلون-گلداشتاین، پایایی ترکیبی (CR) سنجیده می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از  $0/7$  برای هر سازه نشان‌دهنده پایایی مناسب بوده، بنابراین سازه‌ها از پایایی ترکیبی مناسبی برخوردارند. از آنجا که میانگین واریانس استخراج‌شده AVE بالاتر از  $0/5$  است، روایی همگرا یا اعتبار درونی مدل نیز مناسب می‌باشد.

### جدول ۶: معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE)
سرمایه روانشناختی	۰/۸۰۶	۰/۸۷۳	۰/۶۳۲
تجربه حسابرسی	۰/۹۲۳	۰/۹۳۳	۰/۵۰۱
شک و تردید حرفه‌ای	۰/۸۳۶	۰/۸۸۰	۰/۵۵۵
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	۰/۹۲۷	۰/۹۳۶	۰/۵۱۴

## روایی واگرا

برای سنجش روایی واگرا از آزمون فورنل - لارکر استفاده می‌شود که با توجه به جدول شماره ۷، مقادیر قطر اصلی برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر است، روایی واگرا مدل اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

جدول ۷: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

سازه‌ها	سرمایه روانشناختی	تجربه حسابرس	شک و تردید حرفه‌ای	کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای
سرمایه روانشناختی	۰/۷۹۵			
تجربه حسابرس	۰/۶۰۹	۰/۷۰۸		
شک و تردید حرفه‌ای	۰/۶۹۲	۰/۵۴۸	۰/۷۴۵	
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	۰/۶۸۰	۰/۵۰۸	۰/۵۸۴	۰/۷۱۹

## شاخص‌های نیکویی برازش مدل

نتایج شاخص ضریب تعیین ( $R^2$ )، ارتباط پیش‌بین ( $2Q$ ) و برازش مدل (GOF) در جدول شماره ۸ نشان می‌دهد که متغیرهای درون‌زا در مدل مسیر ساختاری دارای ضریب تعیین بالاتر از ۰/۷۵ بوده و قابل توجه است. قدرت پیش‌بینی مدل با توجه به مقدار  $2Q$  متغیر درون‌زا که از ۰/۳۵ بیشتر شده است، متوسط بوده و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش تأیید می‌شود. همچنین مقدار متوسط مقادیر اشتراکی برابر ۰/۵۵۱ و متوسط ضریب تعیین برابر ۰/۸۹۰ می‌باشد که مقدار برازش کلی مدل برابر ۰/۶۶۰ می‌باشد و نشان‌دهنده برازش قوی مدل است.

جدول ۸: مقادیر شاخص ضریب تعیین

متغیر درون‌زا	ضریب تعیین ( $R^2$ )	شاخص ارتباط پیش‌بین ( $Q^2$ )
کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای	۰/۸۹۰	۰/۴۳۲

## نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی، به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده که نتایج آن در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

### جدول ۹: نتیجه ضرایب و معناداری مدل پژوهش

نتیجه	آماره t	ضریب مسیر	شرح فرضیه	فرضیه
تایید	۱۱/۸۷۸	۰/۴۵۴	سرمایه روانشناختی >--- کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان	فرضیه اول
تایید	۱۴/۹۱۴	۰/۶۴۷	تجربه حسابرسان >--- کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان	فرضیه دوم
تایید	۹/۸۰۹	۰/۶۸۶	شک و تردید حرفه‌ای * سرمایه روانشناختی >--- کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان	فرضیه سوم
تایید	۱۳/۹۴۲	۰/۳۶۰	شک و تردید حرفه‌ای * تجربه حسابرسان >--- کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان	فرضیه چهارم

مقدار آماره t مربوط به فرضیه اول بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، از این رو می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اول با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و باتوجه به مثبت بودن ضریب مسیر مربوط به فرضیه اول می‌توان گفت که سرمایه روانشناختی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین با توجه به بزرگتر بودن مقدار آماره t مربوط به فرضیه دوم از ۱/۹۶، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه دوم با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و باتوجه به مثبت بودن ضریب مسیر مربوط به فرضیه دوم می‌توان گفت که تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. مقدار آماره t مربوط به فرضیه سوم به عنوان مقدار اثر تعاملی سرمایه روانشناختی و شک و تردید حرفه‌ای، بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و براین اساس فرضیه سوم با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و باتوجه به مثبت بودن ضریب مسیر مربوط به اثر تعاملی سرمایه روانشناختی و شک و تردید حرفه‌ای می‌توان گفت که شک و تردید حرفه‌ای رابطه بین سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تقویت می‌کند. همچنین مقدار اثر تعاملی تجربه حسابرسان و شک و تردید حرفه‌ای در فرضیه چهارم با مقدار آماره t سنجیده شده که بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و نشان می‌دهد که فرضیه چهارم با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و باتوجه به مثبت بودن ضریب مسیر مربوط به اثر تعاملی تجربه حسابرسان و شک و تردید حرفه‌ای می‌توان گفت که شک و تردید حرفه‌ای رابطه بین تجربه و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تقویت می‌کند.

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، بررسی تاثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای با توجه به نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای و با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که سرمایه روانشناختی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. سرمایه روانشناختی نشان‌دهنده

یک تمایل انگیزشی به سمت موفقیت است که متشکل از خودکارآمدی، امیدواری، تاب‌آوری و خوش‌بینی می‌باشد و بیانگر یک وضعیت روانی مثبت فرد است. هنگامی که تمامی این مولفه‌ها به‌طور هم‌زمان مدنظر قرار گیرند تاثیر بسزایی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان خواهند داشت. حسابرسان با احساس خودکارآمدی بالاتر، به توانایی‌های خود در انجام وظایف پیچیده مالی و شناسایی ریسک‌ها اعتماد بیشتری دارند. این اعتماد می‌تواند به بهبود دقت قضاوت‌ها و کیفیت تصمیمات منجر شود. امیدواری در مواجهه با چالش‌ها و خطرات می‌تواند نگرش حسابرسان را مثبت‌تر کند و آن‌ها را به انتخاب گزینه‌های بهتری در تصمیم‌گیری سوق دهد. حسابرسانی که تاب‌آوری بیشتری دارند، قادرند بر فشارهای ناشی از کار و محیط تصمیم‌گیری غلبه کنند و در نتیجه عملکرد بهتری داشته باشند. خوش‌بینی بالا می‌تواند باعث کاهش استرس و فشار روانی در محیط کار شود، که این خود به کیفیت کار کمک می‌کند. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های فخاری و پورنقارچی (۱۴۰۱) و و لیسو و همکاران (۲۰۲۲) مبنی بر رابطه مثبت و معنادار بین سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مطابقت دارد. بر این اساس مؤسسات حسابرسی می‌توانند با ایجاد برنامه‌های آموزشی و کارگاه‌های روانشناسی مثبت، سرمایه روانشناختی حسابرسان را تقویت کنند تا کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان افزایش یابد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد تجربه حسابرسان بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. حسابرسان با تجربه بیشتر، معمولاً توانایی بهتری در شناسایی الگوها و ریسک‌های مالی دارند. این شناخت به آن‌ها کمک می‌کند تا در قضاوت‌های خود قوی‌تر عمل کنند و شواهد بیشتری جمع‌آوری کنند. تجربه در انجام حسابرسی به تقویت مهارت‌های تحلیلی و تفکر انتقادی کمک می‌کند. حسابرسان با تجربه می‌توانند اطلاعات را سریع‌تر پردازش کرده و تصمیمات مؤثرتری اتخاذ کنند و معمولاً با شرایط مختلف حسابرسی و فشارهای کاری آشنا هستند و می‌توانند به خوبی با آن‌ها مواجه شوند. این توانایی در کاهش استرس و افزایش دقت قضاوت‌ها مؤثر است. حسابرسان با تجربه، می‌توانند تجربیات و دانش خود را با سایر حسابرسان به اشتراک بگذارند، که این امر به بهبود کلی کیفیت قضاوت‌ها در سازمان کمک می‌کند. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲) و اسپینوسا و برینکوا (۲۰۱۵) مبنی بر رابطه مثبت تجربه حسابرسان و کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مطابقت دارد. بر این اساس مؤسسات حسابرسی می‌توانند به ایجاد فرصت‌های یادگیری مداوم و برنامه‌های آموزشی برای حسابرسان تازه‌کار بپردازند تا از تجربیات حسابرسان باتجربه بهره‌مند شوند.

نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان داد شک و تردید حرفه‌ای رابطه مثبت بین سرمایه روانشناختی و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان را تقویت می‌کند. درحقیقت، این نتایج بیان می‌کنند هر شش ویژگی تردید حرفه‌ای شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرایی، ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس و درک میان فردی تاثیر مثبتی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و

تصمیم‌گیری حسابرسان دارد. حسابرسانی که توانایی تحلیل دقیق و تردید در قضاوت‌های خود را دارند، می‌توانند از سرمایه روانشناختی بالاتر خود برای ارزیابی بهتر شواهد و اطلاعات استفاده کنند. این تردید می‌تواند منجر به جمع‌آوری اطلاعات و شواهد بیشتر و در نتیجه قضاوت و تصمیم‌گیری بهتری بشود. شک و تردید حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند تا در مراحل فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری، نظارت بیشتری بر روی خود و ارزیابی مجدد نتایج و انتخاب‌ها داشته باشند. این امر کیفیت کار آنها را بهبود می‌بخشد. تلفیق سرمایه روانشناختی و شک و تردید حرفه‌ای می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا در مواجهه با چالش‌ها و ضعف‌های موجود در قضاوت‌های اولیه خود، انعطاف‌پذیری بیشتری داشته باشند و به سرعت به تجزیه و تحلیل مجدد اطلاعات بپردازند. شک و تردید حرفه‌ای به حسابرسان می‌آموزد که نباید هر اطلاعاتی را به راحتی بپذیرند و این باعث می‌شود که آن‌ها تصمیمات دقیق‌تری اتخاذ کنند و به کیفیت کار خود بیفزایند. بنابراین، می‌توان گفت یک حسابرس دارای تردید حرفه‌ای سرمایه روانشناختی که یک نگرش روانی مثبت است را بیش از پیش افزایش می‌دهد و در نهایت منجر به افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان می‌شود. نتیجه بدست آمده با پژوهش کواداچرز و همکاران (۲۰۱۴) مطابقت دارد. همچنین با پژوهش صفاجو و پور زمانی (۱۴۰۰) مبنی بر تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در یک راستا هست. در این راستا مؤسسات حسابرسی باید به اهمیت شک و تردید حرفه‌ای توجه کنند و برنامه‌های آموزشی را برای تقویت این ویژگی در حسابرسان طراحی نمایند.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم گویای این است که شک و تردید حرفه‌ای رابطه مثبت بین تجربه و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان را تقویت می‌کند. حسابرسانی که تجربه بیشتری دارند و در عین حال از سطح بالاتری از شک و تردید حرفه‌ای برخوردارند، تمایل بیشتری به ارائه قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت بالاتر و تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تر دارند. به عبارت دیگر، شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک عامل تقویت‌کننده عمل می‌کند و رابطه مثبت بین تجربه و کیفیت قضاوت را قوی‌تر می‌سازد. حسابرسان با تجربه، به دلیل شناخت عمیق‌تر از فرآیندهای حسابرسی و پیچیدگی‌های آن، تمایل دارند قضاوت‌های بهتری داشته باشند. اما شک و تردید حرفه‌ای این توانایی آن‌ها را تقویت می‌کند. این بدان معناست که آن‌ها در برابر پذیرش بی‌چون و چرا اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت، محتاط‌تر بوده و با دقت بیشتری به بررسی شواهد می‌پردازند. بنابراین می‌توان گفت شک و تردید حرفه‌ای بر دانش و تجربه حسابرس می‌افزاید و در نتیجه موجب کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان می‌گردد. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های صفاجو و پور زمانی (۱۴۰۳)، رضایی و همکاران (۱۴۰۳)، نلسون (۲۰۱۰) و هارت و همکاران (۲۰۰۸) سازگاری دارد. در این راستا مؤسسات حسابرسی باید به ایجاد محیطی که در آن حسابرسان بتوانند آزادانه شک و تردید خود را ابراز کنند، توجه کنند تا کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان افزایش یابد.

مؤسسات حسابرسی باید به‌طور منظم روش‌های حسابرسی خود را مورد بررسی و ارزیابی

قرار دهند. این امر به حسابرسان این امکان را می‌دهد که از تازه‌ترین متدها و فنون بهره‌برداری کنند و با دقت بیشتری به تجزیه و تحلیل‌های خود بپردازند. همچنین، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که علاوه بر آزمون‌های علمی و حرفه‌ای، آزمون‌های شخصیتی نیز برای انتخاب حسابداران رسمی برقرار نمایند. این اقدام به انتخاب حسابرسانی کمک می‌کند که در تصمیم‌گیری‌ها مستقل‌تر عمل کرده و از رفتارهای جانب‌دارانه پرهیز کنند. در این راستا می‌توان از آزمون‌های معتبر روان‌شناختی برای ارزیابی ویژگی‌های شخصیتی مانند استقلال، انصاف و عدم جانب‌داری در انتخاب حسابرسان بهره برد.

به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، به‌ویژه استانداردهای حسابرسی، پیشنهاد می‌شود که در فرآیند تدوین استانداردها، جنبه تردیدگرایی را بیش از پیش مدنظر قرار دهند. بحران‌های مالی اخیر در جوامع مختلف نشان‌دهنده این واقعیت است که مکتب تردیدگرایی در عمل کم‌رنگ شده و ویژگی تردید باید به‌طور خاص برای استاندارد اظهار نظر و به‌طور کلی در تمامی استانداردها لحاظ گردد. آن‌ها می‌توانند کارگاه‌های آموزشی برای حسابرسان برگزار کنند تا اهمیت تردیدگرایی و چگونگی اعمال آن در فرآیند حسابرسی را بیشتر درک کنند.

به سرمایه‌گذاران نیز پیشنهاد می‌شود که هنگام ارزیابی شرکت‌ها، علاوه بر تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، به کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان توجه کنند تا بتوانند پرتفوی مناسبی را برای سرمایه‌گذاری انتخاب نمایند. سرمایه‌گذاران می‌توانند از ابزارهای تحلیلی برای ارزیابی کیفیت قضاوت‌های حسابرسان استفاده کنند، مانند بررسی سوابق و تجربیات حسابرسان در پروژه‌های مشابه. موسسات حسابرسی نیز می‌توانند نتایج ارزیابی‌های خود را به‌صورت دوره‌ای منتشر کنند تا شفافیت بیشتری در فرآیندهای حسابرسی ایجاد شود و به اعتماد عمومی افزوده گردد.

با توجه به مطالعه انجام شده پیشنهاد می‌شود در زمینه‌هایی همچون نقش تعدیلی بیش‌اطمینانی مدیران بر سرمایه روانشناختی و تجربه حسابرسان، تاثیر تجربه حسابرسان با جهت‌گیری بازاریابی پایدار، ارتباط بین استراتژی‌های زیست محیطی و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان، نقش میانجی خود شیفتگی مدیران بر رابطه بین سرمایه روانشناختی با تعهد مدیریت ارشد، نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای بر رابطه بین قصد رفتاری از لحاظ نگرش، هنجار و کنترل رفتاری و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان، تاثیر بازاریابی حسی بر کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان، ارتباط بین سرمایه روانشناختی حسابرس و تصمیم خرید مشتری و تاثیر تجربه و شایستگی حسابرسان بر فضای سازمانی پژوهش‌های بیشتری انجام شود.

## منابع

ابراهیمی، ابراهیم و حجت اسماعیل زاده. (۱۳۹۴)، سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۳، صص ۷۴-۸۷.

- بنی‌مهد، بهمن و مهرانی، نیوشا. (۱۴۰۰). تاثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵)، ۵۶-۶۹.
- بیرجندی، حمید و فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس، مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، شماره ۱: صص ۳۳۲-۳۱۲.
- رضائی، ناهید؛ دیان‌تی دلمی، زهرا؛ غلامی جمکرانی، رضا و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۴۰۳) بررسی اثر سبک‌های شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۶۲(۱۶)، ۲۰۱-۲۴۲.
- صفاجو، محسن و پور زمانی، زهرا. (۱۴۰۰)، تاثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۹، صص ۳۴۹-۳۳۷.
- صفاجو، محسن و پور زمانی، زهرا. (۱۴۰۳)، تردید حرفه‌ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۶۳(۱۶)، ۵۷-۷۸.
- عبدی، رسول و اربابی، سعید. (۱۴۰۱). تأثیر مؤلفه‌های روانشناختی پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۸)، ۸۸-۱۱۵.
- علی زاده گان، لیلیا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۲)، تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۱۴۹-۱۸۴.
- علی پور، احمد؛ صفاری نیا، مجید؛ صرامی فروشانی، غلامرضا؛ آقاعلیخانی، علی محمد و آخوندی، نیلا. (۱۳۹۲)، بررسی اثربخشی مداخله سرمایه روانشناختی لوتانز بر فرسودگی شغلی کارشناسان شاغل در شرکت ایران خودرو دیزل، فصلنامه علمی تخصصی طب کار، شماره ۳، صص ۴۱-۳۰.
- فخاری، حسین و فضل اله پور نقارچی، مهران. (۱۴۰۱)، تاثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد موسسه‌های حسابداری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۷، شماره ۱۳، صص ۱۵۴-۱۹۹.
- ملکی پور، هادی؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن. (۱۴۰۰)، طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندان‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای، نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال چهاردهم، شماره ۴۸، صص ۱۵۴-۱۲۹.
- مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان. (۱۳۸۴)، بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان مستقل، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز (ویژه نامه حسابداری)، دوره بیست و دوم، شماره دوم، صص ۱۴۶-۱۳۲.
- Abdi, R., & arbabi, S. (2022). The influence of Pygmalion's psychological components on the development of auditors' ethical characteristics. Professional Auditing Research, 2(8), 88-115.

doi: 10.22034/jpar.2022.559529.1103 (in Persian)

Alipour, A., Safari Nia, M., Sarami Foroshani, G. R., Aghaei Khalilkhani, A. M., & Akhundi, N. (2013). Investigating the effectiveness of Luthans' psychological capital intervention on job burnout of experts working in Iran Khodro Diesel Company. *Scientific Journal of Occupational Medicine*, 3, 30-41. (in Persian)

Alizadehgan, L., Samadi Largani, M., & Imani, M. (2023). Analyzing auditors' ability to detect fraud using the theory of planned behavior: The impact of auditor experience and personality type with the mediating role of professional skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 149-184. (in Persian)

Avey, JB. Patera JL. West BJ. 2006. The implications of positive psychological capital on employee absenteeism. *Journal of Leadership and Organization Studies*, 13: 42-60.

Banimahd, B., & Mehrani, N. (2022). Effect of Adoption and Innovation Cognition Styles on Professional Skepticism. *Professional Auditing Research*, 2(5), 56-69. doi: 10.22034/jpar.2022.546897.1074 (in Persian)

Birjandi, H., & Fathi, Z. (2022). The relationship between mandatory rotation of auditing firms and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 312-332. (in Persian)

Boner, S. 2008. judgment and decision making in accounting ,Publisher Pearson, ISBN 10 0138638950 ISBN 13: 9780138638955.

Canadian Institute of Chartered Accountants. 1995. Professional Judgment and the Auditor, CICA Research Study Group, Toronto, CICA

Ciołek, M. (2017). PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDITING AND ITS CHARACTERISTICS. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 33-40. 10.15611/pn.2017.474.03.

Ebrahimi, E., & Ismailzadeh, H. (2015). Cognitive biases in professional auditing judgment. *Accounting and Auditing Studies Quarterly*, 13, 74-87. (in Persian)

Espinosa-Pike, M., and I. Barrainkua. 2015. An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*.

Fakhari, H., & Fazlollah Pour Naqarchi, M. (2022). The impact of psychological capital on motivation for achievement, auditors' judgment, and the performance of auditing firms. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 7(13), 154-199. (in Persian)

Gibbins, Mand Mason A. K. 1998. Professional Judgment in Financial Reporting Canadian, Institute of Chartered Accountants.

Hamshari, Y. M., H. Y. Ali., and M. A. Alqam. 2021. The Relationship of Professional Skepticism to the of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2): 105. <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0042>

Hamzah Idris, M., Jamali, H., & Sjahrudin, H. (2019). Investigating the moderating role of knowledge: The relationship between auditor's experience and ethical judgment. *Advances in Social Sciences Research Journal*, 6(2), 491-503. <https://doi.org/10.14738/assrj.62.6193>

Hanum, Z., Rahmadana, M., F., Nasution, M., A., P., E. (2024). The Impact of Auditor Competence and Auditor Experience on Audit Judgement, Mediated by Task Complexity, within Public Accounting Firms in the City of Medan

Hurt et al. 2008. An Experimental Examination Of Professional Skepticism, Hankamer School of Business:1-38.

- Hurt, R. K., H. Brown-Liburd., C. E. Earley., and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities Forfuture Research, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(sp1): 4597.
- Hurt, R. K. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism, *A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 149-171.
- Luthans, F., Youssef, C. M., & Avolio, B. J. (2007). *Psychological Capital: Developing the Human Competitive Edge*. Oxford University Press.
- Luthans, F., B.J. Avolio., and JB. Avey. (2007). Positive psychological capital: Measurement and relationship with performance and satisfaction, *Personnel Psychology*, 60.
- Luthans, F., J. Avey., B. Avolio., and J. Peterson. (2010). The development and resulting performance impact of positive psychological. *Human Resource Development Quarterly*: 41-67.
- Luthans, F., J. B. Avery., and J. L. Patera. (2008). Experimental analysis of a Web-based intervention to develop positive psychological capital. *Academy of Management Learning and Education*, 7: 209-221.
- Lyu, T., L. Tang., and Z. Yang. 2022. Psychological Capital on College 7HDFKHUV DQG 6WXGHQWV (QWUHSUHQHXLDO 3HUIRUPDQFH Dnd Sports Morality Under Social and Political Education. *Academic Journals And Research Community*.doi ,10.3389:178-198.
- Mahdavi, G. H., & Karjoui Rafei, N. (2005). Investigating the impact of national accounting standards on the quality of independent auditors' opinions. *Social and Human Sciences Journal of Shiraz University (Accounting Special Issue)*, 22(2), 132-146. (in Persian)
- Malekipour, H., Abdoli, M. R., & Valian, H. (2021). Designing a model of philosophical themes in the wise judgment of auditors in professional judgment. *Journal of Management Accounting*, 14(48), 129-154. (in Persian)
- Mihret, DG, Admassu, BK, & Yismaw, AW (2018). The impact of experience on the competencies of auditors: Evidence from Ethiopia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(1), 60-83.
- Nelson, M. 2010. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, *Johnson School Research Paper Series*, 28(2): 1-34
- Ouerfelli, C., Dheyab, M., A. (2023). International Financial Reporting Standards and Their Impact on Disclosure / an Exploratory Study DOI: <https://doi.org/10.55908/sdgs.v11i12.23>
- Putri, N. P. A. W., Putra, I. N. W. A., Wirakusuma, M. G., & Suputra, I. D. G. D. (2022). The effect of independence, professionalism, and experience of internal auditors on fraud prevention with organizational culture as moderating variable. *Linguistics and Culture Review*, 6(S1): 565-580.
- Quadackers, L., T. Groot., and A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3): 639- 657.
- Rechard, A. B., and G. R. Vogelgesang. (2012). Authentic leadership and positive psychological capital: The mediating role of trust at the group of analysis. *Journal of leadership & Organational studies*,15(3): 450-458.
- Safa Joo, M., & Pour Zamani, Z. (2021). The impact of professional skepticism on auditors' judgment and decision-making considering the mediating role of individual creativity. *Scientific Research Journal of Accounting and Management*, 10(39), 337-349. (in Persian)
- Sari. R and S. Adrian. (2023). The influence of professional skepticism, auditor's experiences,

and competency on fraud detection. *International Journal of Research in Business & Social Science*, 12(3): 384-390

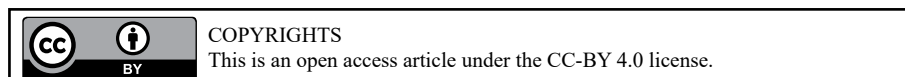
Simarassal, N., Fayyazi, M., & Gholipour, A. (2010). Explaining the consequences of positive psychological factors in organizations. *Iranian Journal of Management Sciences*, 17, 23-45. (in Persian)

Subroto, B., Wijaya, EY, & Wahyuni, E. (2018). Competency model of auditors in Indonesia: An exploratory study. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1), 2-17.

Yuniati, T., and E. Banjarnahor. 2019. Determinant Factors Affecting the Ability of External Auditor to Detect Fraud. *Indonesian Management and Accounting Research*, 18(02): 127-142. <https://doi.org/10.25105/imar.v18i2.5172>

پی‌نویس:

1. Luthans, F., Youssef, C. M., & Avolio, B. J
2. Luthans, F., Avey, J., Avolio, B., Peterson, j
3. Putri, N. P. A. W., Putra, I. N. W. A., Wirakusuma, M. G., & Suputra, I. D. G. D
4. Nelson, M
5. Hamshari, Y. M. ., Ali, H. Y. ., & Alqam, M. A
6. Hurtt, R. K
7. Gibbins, Mand Mason A. K
8. Rechard, A. B., Vogelgesang, G.R
9. Luthans, F., Avolio, BJ
10. Luthans, F., Avery, J.B., & Patera, J.L
11. Avey, JB. Patera JL. West BJ
12. Lyu, T., L, Tang, , and Z. Yang
13. Hanum, Z., Rahmadana, M., F., Nasution, M., A., P., E.
14. Yuniati, T., and E. Banjarnahor
15. Hamzah Idris, M., Jamali, H., & Sjahrudin, H.
16. Mihret, DG, Admassu, BK, & Yismaw, AW
17. Subroto, B., Wijaya, EY, & Wahyuni, E.
18. Ouerfelli, C., Dheyab, M., A.
19. Yuniati, T., and E. Banjarnahor
20. Arifuddin, Aini Indrijawati
21. Ciołek
22. Quadackers, L; Groot, T; and Wright, A
23. Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I
24. Sari. R & Adrian. S
25. Hurtt, R. K





# Examining the Impact of Auditors' Professional Ethics on Interaction Strategies with Clients (Initial Discussions and Final Negotiations)

Mohammad Masoudi Moghadam<sup>1</sup>, Ghodrat Allah Talebnia<sup>2</sup>

Received: 2025/01/02

Approved: 2025/01/10

Research Paper

## Abstract:

The aim of this study is to investigate the impact of auditors' professional ethics on interaction strategies with clients, specifically during initial discussions and final negotiations. This research is applied in nature and descriptive-survey in terms of data collection methods. The statistical population consists of all active certified public accountants working in auditing firms that are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants, totaling 1,879 individuals. The sample size was determined to be 319 individuals using Cochran's formula, and the samples were selected through random sampling for the study. To measure auditors' professional ethics, the Zarefar questionnaire (2016) was utilized, while the interaction strategy with clients was measured using the Kulset and Stuart questionnaire (2018). In assessing the validity and reliability of the research instruments, the overall structure of the questionnaires underwent content validity evaluation. Additionally, reliability was measured using Cronbach's alpha and composite reliability, which demonstrated acceptable reliability. The relationships between variables were examined using structural equation modeling methods, employing SPSS 22 and Smart PLS 4 software. The results of the hypothesis tests indicate that auditors' professional ethics significantly impact interaction strategies with clients during initial discussions and final negotiations. Ultimately, the results and recommendations emphasize that professional ethics can serve as a key factor in guiding auditors' interactions with clients in both initial discussions and final negotiations. By implementing these suggestions, it is possible to foster not only better trust and collaboration between the parties but also enhance the quality of auditing and financial reporting.

This research in analyzing the effectiveness of auditors' professional ethics on interaction strategies with the client, including initial discussions and final negotiations in Iran's audit environment, provides new perspectives for researchers and can be the basis for future research in this field.

**Key Words:** Auditors' professional ethics, client interaction strategy, initial discussions, final negotiations

 [10.22034/JPAR.2025.2049683.1376](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2049683.1376)

<sup>1</sup> PhD student of accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. [masoudi.64@gmail.com](mailto:masoudi.64@gmail.com)

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) [gh\\_talebnia@yahoo.com](mailto:gh_talebnia@yahoo.com)  
<http://article.iacpa.ir>

## بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار (بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی)

محمد مسعودی مقدم<sup>۱</sup>، قدرت اله طالب نیا<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

هدف این پژوهش تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار (بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی) می‌باشد. پژوهش حاضر کاربردی و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری، کلیه حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. برای اندازه‌گیری اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از پرسشنامه زارفر (۲۰۱۶) و برای اندازه‌گیری استراتژی تعامل با صاحبکار از پرسشنامه کولست و استوارت (۲۰۱۸) استفاده شده است. در بررسی روابط و پایایی ابزار پژوهش، ساختار کلی پرسش‌نامه‌های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی قرار گرفت. همچنین در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده که از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، از نرم افزارهای SPSS22 و Smart PLS4 استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات حاکی از آنست که اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار (بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی) تاثیر دارد. در نهایت، نتایج و پیشنهادات بر این نکته تأکید دارند که اخلاق حرفه‌ای می‌تواند به عنوان یک عامل کلیدی در جهت‌دهی به تعاملات حسابرسان با صاحبکار در بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی عمل کند. با به‌کارگیری این پیشنهادات، می‌توان نه تنها اعتماد و همکاری بهتر بین طرفین ایجاد کرد، بلکه کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را نیز بهبود بخشید.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، استراتژی تعامل با صاحبکار، بحث‌های اولیه، مذاکرات نهایی

 [10.22034/JPAR.2025.2049683.1376](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2049683.1376)

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
masoudi.64@gmail.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
gh\_talebni@yahoo.com  
<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده اند که از همان روز اول تولد حرفه حسابرسی توجه زیادی به خود جلب کرده است، حال آنکه تمامی شکست‌های حسابرسی به رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان مرتبط نمی‌شود، اما بسیاری از آن‌ها به رفتارهای غیر اخلاقی یا حداقل غیر حرفه‌ای حسابرسان مربوط می‌شود (انوفه و همکاران، ۲۰۱۵). اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مجموعه‌ای از اصول و استانداردهایی است که رفتارها، تصمیم‌گیری‌ها و عملکرد حسابرسان را در فرآیندهای حرفه‌ای هدایت می‌کند. این اصول بر اساس مفاهیمی همچون درستکاری، بی‌طرفی، استقلال، شفافیت، محرمانگی و رعایت منافع عمومی بنا شده‌اند. هدف از رعایت اخلاق حرفه‌ای، تضمین اعتماد ذینفعان به گزارش‌های مالی و حفظ اعتبار حرفه حسابرسی است (رادسعید<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۵). اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، محور اساسی برای حفظ اعتماد عمومی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی است. رعایت این اصول به حسابرسان کمک می‌کند تا ضمن ارائه خدمات باکیفیت، از منافع عمومی محافظت کرده و اعتبار حرفه خود را حفظ کنند. چالش‌های مرتبط با رعایت اخلاق حرفه‌ای نیازمند تعهد جدی، آموزش مداوم و ایجاد سیستم‌های حمایتی است تا حسابرسان بتوانند به استانداردهای مورد انتظار جامعه پایبند بمانند (دنهر و مولوی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

از طرفی دیگر، استراتژی‌های تعامل با صاحبکار به طور فزاینده حائز اهمیت گردیده، چنانچه بی‌بیتی و همکاران (۲۰۱۴) بیان داشتند کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی تحت تاثیر آن بوده و شرکت‌ها به دنبال حل و فصل موضوعات در قالب بحث و مذاکرات یا تعامل با حسابرس هستند.

در واقع، استراتژی‌های تعامل با صاحبکار مجموعه‌ای از روش‌ها و رویکردها هستند که حسابرسان برای مدیریت ارتباطات و مذاکرات خود با صاحبکاران به کار می‌برند. این استراتژی‌ها به بهبود کیفیت حسابرسی، ایجاد اعتماد و مدیریت تضاد منافع کمک می‌کنند. حسابرسان باید در تمام مراحل حسابرسی اطلاعات را به‌صورت شفاف، دقیق و قابل فهم به صاحبکار ارائه دهند (کارلیسل<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

رفتار صادقانه و رعایت اصول حرفه‌ای باعث می‌شود صاحبکار به عملکرد حسابرسان اطمینان بیشتری داشته باشد. حسابرسان باید در طول دوره حسابرسی ارتباط مداومی با صاحبکار داشته باشند تا هرگونه مسئله به‌موقع شناسایی و حل شود. حسابرسان باید تضاد منافع احتمالی را شناسایی و به‌صورت شفاف مدیریت کنند تا تعاملات حرفه‌ای تحت تأثیر قرار نگیرد. که در صورت بروز اختلاف بین حسابرس و صاحبکار، باید از رویکردهای حل اختلاف مؤثر استفاده شود (احمد و مسلم<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳). حسابرسان باید اصولی مانند استقلال، بی‌طرفی، درستکاری و محرمانگی اطلاعات را رعایت کنند. حسابرسان می‌توانند با شناسایی نقاط ضعف در سیستم‌های مالی و عملیاتی صاحبکار، پیشنهادهایی برای بهبود ارائه دهند. حسابرسان باید نیازها و شرایط خاص هر صاحبکار را در نظر گرفته و خدمات خود را متناسب با آن تطبیق دهند (سونجایا<sup>۵</sup>، ۲۰۲۴).

استفاده از فناوری‌های پیشرفته در تعامل با صاحبکار باعث می‌شود فرآیندهای ارتباطی و حسابرسی کارآمدتر شوند. حسابرسان می‌توانند با آموزش تیم مالی صاحبکار، سطح آگاهی و عملکرد آن‌ها را بهبود بخشند. در نهایت، استراتژی‌های تعامل با صاحبکار به حسابرسان کمک می‌کند تا ارتباطات حرفه‌ای، اثربخش و بر پایه اعتماد برقرار کنند. رعایت این استراتژی‌ها ضمن بهبود کیفیت حسابرسی و تقویت روابط حرفه‌ای، ارزش افزوده‌ای برای صاحبکار ایجاد می‌کند و باعث موفقیت در پروژه‌های حسابرسی می‌شود (ترسیا و لینگر<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲). اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در جهت‌دهی به استراتژی‌های تعامل با صاحبکار نقش محوری دارد، زیرا پایه و اساس روابط حرفه‌ای مبتنی بر اعتماد، شفافیت و رعایت اصول حرفه‌ای است. این نقش در تمام مراحل تعامل، از بحث‌های اولیه تا مذاکرات نهایی، تأثیرگذار است و به حفظ کیفیت حسابرسی، رعایت استانداردها، و ایجاد ارزش برای صاحبکار منجر می‌شود. اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مجموعه‌ای از اصول و استانداردها ارائه می‌دهد که رفتار آن‌ها در تعاملات را مشخص می‌کند (آینتکازینوف<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳).

اخلاق حرفه‌ای حسابرسان موجب می‌شود که حسابرسان از هرگونه تأثیرپذیری از صاحبکار اجتناب می‌کنند و در بحث‌ها و مذاکرات بدون سوگیری عمل می‌کنند و تضمین می‌کند که تمامی اطلاعات به صورت شفاف و صادقانه منتقل شوند. اخلاق حرفه‌ای با تأکید بر صداقت و انصاف، اعتماد بین حسابرس و صاحبکار را تقویت می‌کند. و محیطی را ایجاد می‌کند که در آن هر دو طرف بتوانند بدون نگرانی از سوءاستفاده، نظرات خود را بیان کنند (بیتی<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). اخلاق حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند تعارض‌های احتمالی میان منافع خود و صاحبکار را مدیریت کنند. شفافیت در ارائه اطلاعات یکی از نتایج کلیدی رعایت اخلاق حرفه‌ای است. و موجب می‌شود که حسابرسان اطلاعات مالی و غیرمالی را به وضوح و با جزئیات ارائه می‌کنند. که شفافیت اطلاعات باعث جلوگیری از سوءتفاهم در بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی می‌شود (کرلیسل و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۳).

اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر حل عادلانه تعارضات تأکید دارد. اخلاق حرفه‌ای باعث می‌شود که تعارضات با استناد به اصول و استانداردها حل شود. و در صورت تلاش صاحبکار برای تغییر نتایج حسابرسی، حسابرسان می‌توانند با استناد به اخلاق حرفه‌ای مقاومت کنند (چه<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). اخلاق حرفه‌ای تضمین می‌کند که حسابرسان در تعامل با صاحبکار از هرگونه رفتار غیراخلاقی یا فساد جلوگیری کنند. و حسابرسان در برابر فشارها برای تغییر نتایج یا تخطی از استانداردها مقاومت می‌کنند. لذا، در بحث‌ها و مذاکرات، رفتار حرفه‌ای و منطبق بر اصول اخلاقی حفظ می‌شود (ماریچ<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).

حسابرس با رعایت اخلاق حرفه‌ای، تعاملاتی مبتنی بر احترام و حرفه‌گرایی ایجاد می‌کند. و از رفتار حرفه‌ای برای برقراری ارتباط مؤثر و حل مشکلات استفاده می‌کند. همچنین، صاحبکار با اطمینان از عملکرد اخلاقی حسابرس، تمایل بیشتری به همکاری دارد. اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأکید دارد که منافع عمومی همواره بر منافع فردی ارجحیت دارد. و حسابرسان به جای حمایت

از منافع صاحبکار، بر دقت و صحت گزارش‌ها تأکید دارند. همچنین، تعاملات به‌گونه‌ای مدیریت می‌شود که الزامات قانونی و حرفه‌ای رعایت شوند (اسناشری<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان راهنمایی برای رفتار حسابرسان، تمامی ابعاد تعامل با صاحبکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این اخلاقیات به بهبود اعتماد، شفافیت، انصاف و کیفیت تعاملات کمک می‌کند. در نتیجه، حسابرسان می‌توانند ضمن حفظ استقلال و بی‌طرفی، تعاملی حرفه‌ای و سازنده با صاحبکار داشته باشند که به ارتقای کیفیت حسابرسی و اعتماد عمومی منجر می‌شود (هگازی<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر قابل توجهی بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار، شامل بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی، دارد. این تأثیر از طریق ایجاد چارچوب‌هایی برای رفتار اخلاقی، تقویت اعتماد، و مدیریت تضاد منافع اعمال می‌شود. رعایت اصول صداقت، بی‌طرفی، و درستکاری باعث ایجاد اعتماد بین حسابرسان و صاحبکار می‌شود. اعتماد ایجادشده باعث کاهش تنش در مذاکرات و افزایش احتمال توافقات عادلانه می‌گردد (باباتونده و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۴).

پیروی از اصول اخلاق حرفه‌ای مانند استقلال، احتمال ایجاد تضاد منافع را کاهش می‌دهد. تضاد منافع کمتر به معنای افزایش صداقت در بحث‌ها و مذاکرات است. اخلاق حرفه‌ای به حسابرسان اجازه می‌دهد تا شفافیت در ارائه اطلاعات را حفظ کنند و از هرگونه پنهان‌کاری یا دستکاری اطلاعات جلوگیری می‌شود (خارونیس<sup>۱۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). رعایت اصول اخلاقی، از جمله پایبندی به استانداردها، از بروز رفتارهای غیراخلاقی یا فشارهای نامناسب جلوگیری می‌کند. رفتار اخلاقی حسابرسان به بهبود مدیریت اختلافات در طول تعاملات کمک می‌کند. همچنین، تضادها با استفاده از استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی حل‌وفصل می‌شوند (هابسون<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). اخلاق حرفه‌ای باعث می‌شود حسابرسان با رویکردی حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیر وارد مذاکرات شوند. در نتیجه، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان نقش مهمی در جهت‌دهی به استراتژی‌های تعامل با صاحبکار، اعم از بحث‌های اولیه یا مذاکرات نهایی، ایفا می‌کند. این اصول باعث بهبود کیفیت ارتباطات، تقویت اعتماد، کاهش تنش، و افزایش احتمال توافق بر مبنای اصول می‌شود (رادسعید<sup>۱۷</sup> و همکاران، ۲۰۲۵).

به‌طور کل اخلاق حرفه‌ای و تأثیر آن در تعاملات مبحثی جدید است و دیدگاه حسابرس نسبت به اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر این نظریه‌ها می‌تواند در نوع تعاملات وی و ارتباطات وی با صاحبکار تأثیر مستقیم بگذارد ادوارد لنزو در سال ۲۰۲۲ اشاره کرد که در تعاملات باید اخلاق حرفه‌ای در نظر گرفته شود و از دیدگاه متفکران فعال می‌بایست میان دیدگاه شخصی که در تعامل مشارکت دارد و مشاهده‌کننده آن تفاوت قائل شد بر این اساس می‌توان متصور بود که دیدگاه شخص حسابرس که مستقیماً با صاحبکار در تعامل است با دیدگاه مشاهده‌گر این تعاملات می‌تواند متفاوت باشد.

در نتیجه، حسابرسان می‌توانند ضمن حفظ استقلال و بی‌طرفی، تعاملات خود را به‌گونه‌ای مدیریت کنند که هم منافع حرفه‌ای و هم منافع صاحبکار تأمین شود. لذا، سوال اصلی تحقیق

اینست که اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان چه تاثیری بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار (بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی) دارد؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه نظریه‌ها

اهداف حساب‌رس و صاحبکار او معمولاً متفاوت و متضاد است. این تضاد باعث می‌شود بین حساب‌رس و صاحبکار در قالب بحث یا مذاکرات رسمی یا غیر رسمی تعاملاتی صورت گیرد. معمولاً آغاز کننده این تعاملات حساب‌رس بوده و سمت و سوی آن را تعیین می‌کند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲).

از طرفی اخلاق حرفه‌ای باعث افزایش اعتماد جامعه و ذینفعان به گزارش‌های مالی و عملکرد حساب‌رسان می‌شود. حساب‌رسان با رعایت اخلاق حرفه‌ای از منافع عمومی در برابر تقلب، سوءاستفاده و گزارش‌های مالی نادرست محافظت می‌کنند. اخلاق حرفه‌ای کمک می‌کند حساب‌رسان تضاد منافع احتمالی را شناسایی و مدیریت کنند و بی‌طرفی خود را حفظ نمایند (دنهر و مولویی<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۰). رعایت اصول اخلاقی باعث می‌شود حساب‌رسان گزارش‌های مالی دقیق و شفاف ارائه دهند که به تصمیم‌گیری‌های بهتر کمک می‌کند. حساب‌رسان با رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌توانند از تخریب اعتبار حرفه حساب‌رسی جلوگیری کنند و اعتماد به این حرفه را حفظ نمایند (کارلیسل<sup>۱۹</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

اصول کلیدی اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان شامل درستکاری (رفتار صادقانه و منطبق بر ارزش‌های اخلاقی در تمام جنبه‌های حرفه‌ای و اجتناب از هرگونه تقلب) (احمد و مسلم<sup>۲۰</sup>، ۲۰۲۳)؛ بی‌طرفی و استقلال (حفظ بی‌طرفی در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها و اجتناب از تأثیرپذیری از فشارهای صاحبکار یا تضاد منافع) (سونجایا<sup>۲۱</sup>، ۲۰۲۴)؛ محرمانگی (حفاظت از اطلاعات حساس و محرمانه مشتریان و عدم افشای اطلاعات بدون اجازه صاحبکار، مگر در مواردی که قانون یا استانداردهای حرفه‌ای ایجاب کند) (ترسیا و لینگر<sup>۲۲</sup>، ۲۰۲۲)؛ صلاحیت حرفه‌ای و مراقبت لازم (انجام خدمات حساب‌رسی با دقت، شایستگی و مطابق با استانداردهای حرفه‌ای و به‌روزرسانی مداوم دانش و مهارت‌ها برای ارائه خدمات باکیفیت) (آیتکازینوف<sup>۲۳</sup>، ۲۰۲۳)؛ شفافیت (ارائه اطلاعات به‌صورت واضح و بدون ابهام و افشای مناسب یافته‌ها و موضوعات مهم به ذینفعان) (کرلیسل و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۲۳)؛ رعایت قوانین و استانداردها (پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و رعایت دستورالعمل‌های نظارتی مرتبط با حرفه حساب‌رسی) (چه<sup>۲۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۳) می‌باشد.

در مجموع، با بررسی و جستجو در مقالات منتشر شده در مجلات داخلی و خارجی کمتر مقاله‌ای تاثیر اخلاقی حرفه‌ای بر استراتژی تعامل با صاحبکار را به طور کامل مورد بررسی قرار داده‌اند. مطالعاتی که فواید اخلاقی حرفه‌ای و استراتژی تعامل با صاحبکار حساب‌رسان را در سطح فردی نشان می‌دهند، کمیاب هستند. در ادامه این پژوهش به بررسی مقالات نزدیک در حوزه تحقیق اشاره می‌گردد.

وزیری و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی تحت عنوان عوامل ارزش‌آفرینی در روابط حرفه‌ای

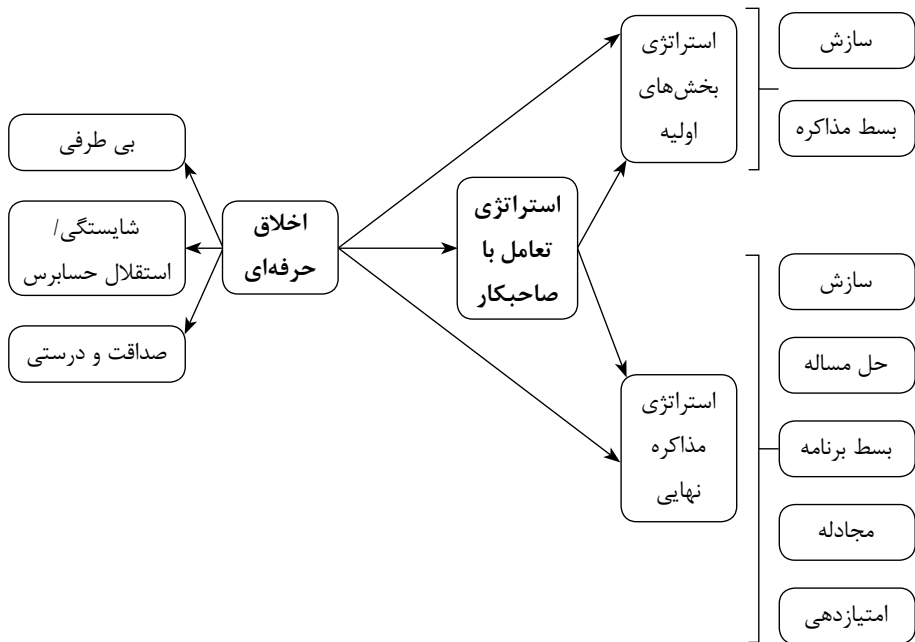
بین حسابرس و صاحبکار بیان کردند که ادغام مؤسسات حسابرسی اثر مثبت بر روابط حسابرس و صاحبکار دارد. انحصار بازار حسابرسی توسط مؤسسات بزرگ تهدیدی برای سایر مؤسسات است. استراتژی‌های مذاکره بر چرخش یا ابقای حسابرس اثرگذار هستند. مدل پژوهش برازش مناسبی دارد. **پاکدل و پورزمانی (۱۴۰۳)** در تحقیقی تحت عنوان عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاقی و تجزیه و تحلیل ارزش‌های اخلاقی حسابداری حرفه‌ای بیان کردند که عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاقی، تأثیر معناداری بر رفتار اخلاقی حسابداران دارند. کاهش جایگاه بین‌المللی حسابداری در دو دهه اخیر به بررسی رفتار اخلاقی و گزارش‌دهی غیراخلاقی پرداخته شد. **ژولانژاد و بخردی نسب (۱۴۰۰)** در تحقیقی تحت عنوان بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی بیان کردند که رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بیطرفی و رازداری حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. **صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰)** در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی بیان کردند تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری ندارد اما تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری دارد. همچنین ابعاد حرفه‌ای گری تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد. **دریائی و عزیزی (۱۳۹۷)** در تحقیقی تحت عنوان رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی بیان کردند که شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده، ارتباط مثبت بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند. ارتقای اخلاق حرفه‌ای به بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان کمک می‌کند. **نمازی و همکاران (۱۳۹۶)** در تحقیقی تحت عنوان تحلیل مقالات اخلاق حرفه‌ای حسابداری بیان کردند که تعداد مقالات اخلاق حرفه‌ای در ایران به دو حوزه اخلاق هنجاری (استقلال و درستکاری) و اخلاق کاربردی (افزایش استقلال) تقسیم می‌شوند. **صالحی (۱۳۹۵)** در تحقیقی تحت عنوان رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی بیان کردند که تعهد به صداقت، استقلال، بی‌طرفی و رازداری تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. رعایت اخلاق حرفه‌ای باید در اولویت برنامه‌های سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی قرار گیرد. **بادپا و همکاران (۱۳۹۵)** در تحقیقی تحت عنوان اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت و جستجوی شواهد حسابرسی بیان کردند که نگرش حمایتی حسابرس و آشنایی با صاحبکار تأثیر مثبت بر قضاوت اولیه و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی دارد.

**رادسعید و همکاران (۲۰۲۵)** در تحقیقی تحت عنوان ارائه مدلی برای بهبود تعامل بین حسابرس و صاحبکار بر اساس نظریه داده‌بنیاد بیان کردند که عوامل بهبود تعامل حسابرس و صاحبکار شامل: به‌موقع بودن ارائه اطلاعات، آشنایی حسابرسان با نرم‌افزارها، سابقه فعالیت حسابرسان، کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی است. **کارلیسل و همکاران (۲۰۲۳)** در تحقیقی

تحت عنوان تعاملات حساب‌رس و صاحبکار: پژوهشی در خصوص موارد پویای قدرت در جمع‌آوری شواهد حسابرسی بیان کردند که نابرابری قدرت میان حساب‌رس و صاحبکار باعث خدشه‌دار شدن استقلال حساب‌رس و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. کسب رضایت صاحبکار گاهی تعهدات حرفه‌ای حساب‌رس را به چالش می‌کشد. **باباتونده و همکاران (۲۰۲۴)** در تحقیقی تحت عنوان استقلال حساب‌رس و کیفیت حسابرسی با نقش میانجی ارتباطات حساب‌رس و صاحبکار بیان کردند که ارتباطات حساب‌رس و صاحبکار نقش میانجی جزئی میان استقلال حساب‌رس و کیفیت حسابرسی دارد. استقلال حساب‌رس و ارتباطات مؤثر با صاحبکار به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. پیشنهاد شده است چارچوب‌های نظارتی برای تقویت این روابط بازبینی شوند. **ماریچ و همکاران (۲۰۲۰)** در تحقیقی تحت عنوان اعتماد به شایستگی، حسن نیت و قدرت مذاکره در روابط حساب‌رس و صاحبکار بیان کردند که اعتماد به شایستگی و حسن نیت میان حساب‌رس و مدیر مالی باعث افزایش شفافیت مالی، تقارن اطلاعاتی و ارتقای اثربخشی مذاکرات می‌شود. این اعتماد تأثیر مثبتی بر کاهش عدم شفافیت دارد.

**هابسون و همکاران (۲۰۱۹)** در تحقیقی تحت عنوان مزیت جدید حساب‌رسان: تأثیر تعامل اجتماعی و زوایای تاریک شخصیت بر اعتماد نابجا به حساب‌رسان بیان کردند که تعامل اجتماعی زیاد بین مدیران و حساب‌رسان احتمال بروز زوایای تاریک شخصیتی و اعتماد نابجا به حساب‌رسان را افزایش می‌دهد. این تعامل می‌تواند اثرات منفی بر استقلال و حرفه حسابرسی داشته باشد **بیستی و همکاران (۲۰۱۴)** در تحقیقی تحت عنوان بحث‌ها و مذاکرات فی‌مابین حساب‌رسان و صاحبکاران در انگلستان بیان کردند که کمیته حسابرسی می‌تواند مسائل را از طریق بحث و نه مذاکره حل کند. مذاکرات اغلب منجر به تغییر در صورت‌های مالی می‌شود. در این پژوهش متغیر وابسته، «استراتژی تعامل با صاحبکار (استراتژی بحث‌های اولیه و استراتژی مذاکره نهایی)» و متغیر مستقل «اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان» در نظر گرفته شدند. براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ در نظر گرفته شد. بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می‌شوند:

- فرضیه اول:** اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد.
- فرضیه دوم:** اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان بر استراتژی بحث‌های اولیه تاثیر دارد.
- فرضیه سوم:** اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان بر استراتژی مذاکره نهایی تاثیر دارد.



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. که کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برابر ۲۹۹۰ نفر می‌باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می‌باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس سوالات تحقیق، برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه‌گیری اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از پرسشنامه زارفر (۲۰۱۶) و برای اندازه‌گیری استراتژی تعامل با صاحبکار از پرسشنامه کولست و استوارت<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۸) استفاده شده است. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایانی

ترکیبی و پایائی هر یک از مؤلفه‌های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایائی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی و اگر و همگرای پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. به همین ترتیب، روابط علی بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری و از نرم‌افزار Smart PLS4 استفاده شده است. برخلاف مدلیابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس که میزان برازش مدل مفروض را ارزیابی می‌کند و در نتیجه برآورد مدل در جهت تبیین، آزمون و تأیید نظریه‌ها است، روش PLS پیش‌بینی مدار بوده و به عنوان روش تبیین نظریه می‌تواند به کار رفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- یافته‌های توصیفی

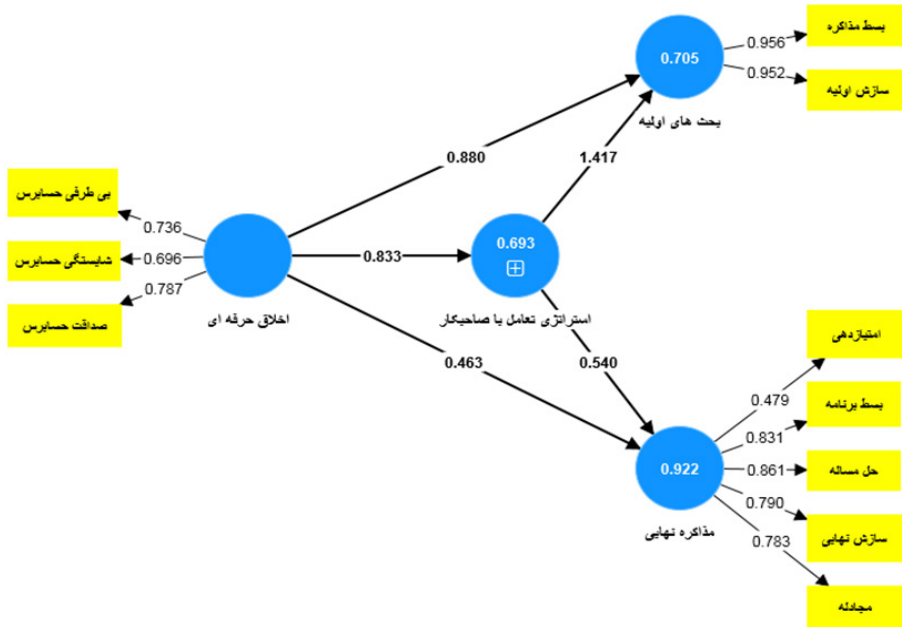
به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. نتایج حاصل از یافته‌های توصیفی در جدول ۱ نشان می‌دهد که اکثر افراد نمونه مرد بوده و دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال و دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول ۱. یافته‌های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده					متغیر جمعیت شناختی
زن		مرد			جنسیت
۴۸		۲۷۱			
۲۰ تا ۳۰ سال		۳۱ تا ۴۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۵۱ تا ۶۰ سال	سن
۹		۱۳۱	۱۰۱	۶۵	
دکتری		کارشناسی ارشد			سطح تحصیلات
۶۴		۱۸۶			
کمتر از ۵ سال		۶ تا ۱۰ سال	۱۱ تا ۱۵ سال		سابقه کاری
۳۶		۱۰۴	۱۴۲		
بیشتر از ۱۵ سال					۳۷

##### ۴-۲- یافته‌های استنباطی

در این بخش، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تائیدی هر یک از متغیرهای پژوهش توسط نرم افزار SmartPLS نسخه ۴ آورده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بارعاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است (کلاین<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۰). بار عاملی متغیرهای پژوهش بصورت جداگانه محاسبه گردیده است.



### نمودار ۱- بارهای عاملی سنج‌های مدل در حالت استاندارد

همان گونه که در نمودار ۱ و جدول ۲ مشاهده می‌شود در تمامی سازه‌های مدل، بارهای عاملی دارای مقادیر بیشتر از ۰/۴ می‌باشند؛ بنابراین پایایی مدل‌های اندازه‌گیری قابل قبول می‌باشد. بعد از سنجش بارهای عاملی سوالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (دلونین گلدشتاین) می‌رسد، که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

### جدول ۲. نتایج آلفای کرونباخ - پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرهای مکنون	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
اخلاق حرفه‌ای	۰.۷۴۷	۰.۷۲۶	۰.۵۴۸
استراتژی تعامل با صاحبکار	۰.۷۷۳	۰.۷۶۵	۰.۵۱۹
بحث‌های اولیه	۰.۹۰۲	۰.۹۰۱	۰.۹۱۰
مذاکره نهایی	۰.۷۴۶	۰.۷۹۹	۰.۵۸۷

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

برای بررسی ضریب پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌ها از ضریب دلونین-گلدشتاین استفاده

می‌شود که در نرم افزار PLS با علامت CR مشخص می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ برای هر سازه نشان دهنده پایایی مناسب آن می‌باشد. معیار دیگر در بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده AVE مربوط به سازه‌ها نیز در جدول بالا گزارش شده‌اند که با آن می‌توان ملاک سوم همسانی درونی سازه‌ها را بررسی کرد. در جدول بالا این مقادیر از ۰/۵ بیشتر می‌باشد که نشانگر اعتبار مناسب ابزار اندازه‌گیری می‌باشد. مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبولی را نشان می‌دهند. همچنین از معیار HTMT<sup>۲۸</sup> برای ارزیابی روایی و اگر استفاده می‌کنیم. اگر مقدار HTMT کمتر از ۰,۹۰ باشد، روایی و اگر در بین ساختار انعکاسی وجود دارد (هنسلر<sup>۲۹</sup> و همکاران، ۲۰۱۵).

جدول ۳. بررسی روایی و اگر از طریق معیار HTMT

مذاکره نهایی	بحث‌های اولیه	استراتژی تعامل با صاحبکار	اخلاق حرفه‌ای	معیار HTMT
				اخلاق حرفه‌ای
			۰.۵۹۱	استراتژی تعامل با صاحبکار
		۰.۶۸۴	۰.۴۱۰	بحث‌های اولیه
	۰.۵۲۴	۰.۲۶۲	۰.۲۶۳	مذاکره نهایی

#### برازش کلی مدل ساختاری

چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R<sup>2</sup> معرفی کرده است. که مدل ساختاری پژوهش از نظر معیار R<sup>2</sup>، در مجموع دارای برازش قابل قبول می‌باشد.

جدول ۴. مربوط به مقادیر R<sup>2</sup>

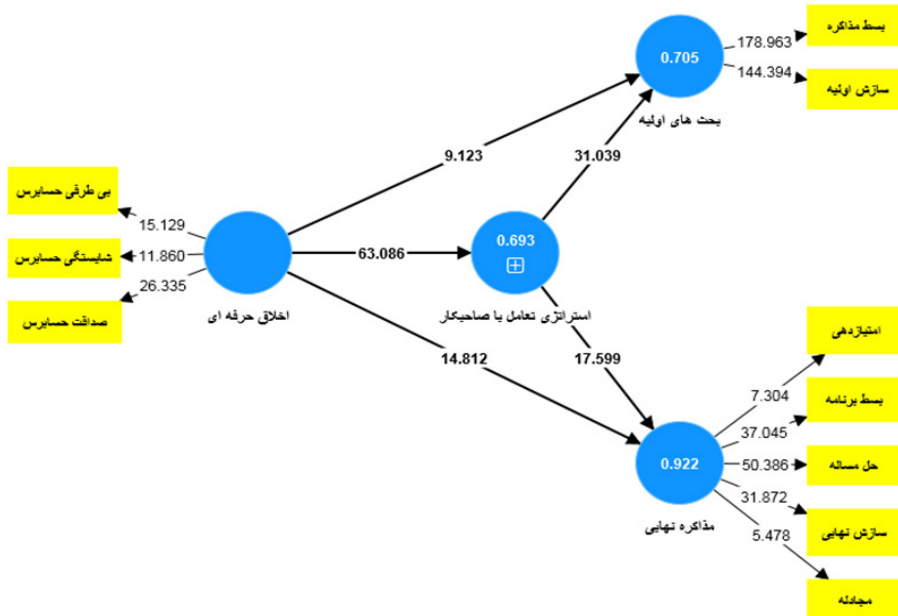
متغیرهای مکنون	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> تعدیل شده	Q <sup>2</sup>
استراتژی تعامل با صاحبکار	۰.۶۹۳	۰.۶۹۳	۰.۲۱۸
بحث‌های اولیه	۰.۷۰۵	۰.۷۰۴	۰.۳۴۲
مذاکره نهایی	۰.۹۲۲	۰.۹۲۲	۰.۴۱۳

دومین شاخص برازش مدل ساختاری، شاخص Q<sup>2</sup> است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار Q<sup>2</sup> در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه برون‌زای مربوط به آن است. و برازش مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می‌سازد. بر اساس نظر هنسلر<sup>۳۰</sup> و همکاران (۲۰۱۵) درباره ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده، ارزش کمتر از ۰,۱ و در حالت محافظه کارانه ۰,۰۸ مناسب می‌باشد. (هیو و بنتلر<sup>۳۱</sup> ۱۹۹۹) که در این مدل برازش کلی مدل مناسب ارزیابی شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل کلی با آزمون ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده (SRMR) و معیار NFI

متغیرهای مکنون	مدل اشباع شده	مدل برآورد شده
SRMR	۰.۰۷۹	۰.۰۷۷
NFI	۰.۸۹۷	۰.۸۹۷
d_ ULS	۳.۴۱۱	۳.۴۱۱
d_ G	۱.۶۸۹	۱.۶۸۹

شاخص NFI<sup>۳۲</sup> که شاخص بنتلر-بونت<sup>۳۳</sup> نامیده می‌شود شاخص برازش تطبیقی می‌باشد. این شاخص، مدل را از جهت مقایسه بین مقادیر کای اسکوئر مدل مستقل و کای اسکوئر مدل اشباع شده ارزیابی می‌کند. و برای مقادیر بالای ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. بوت استرپ فواصل اطمینان این مقادیر اختلاف را فراهم می‌کند. مقادیر بیشتر از ۰,۰۵ برای معیار d\_ ULS (یعنی مجذور فاصله اقلیدسی) و d\_ G (یعنی فاصله ژئودزیکی)، مقادیر مناسب این معیار برازش می‌باشند. با توجه به مقادیر معیار d\_ ULS و d\_ G که بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد، نشاندهنده مقادیر مناسب این معیار برازش می‌باشند. نرم افزار PLS4 بصورت پیش فرض روابط را در سطح اطمینان ۹۵٪ آزمون می‌کند و چون مقدار t این سطح اطمینان برابر با ۱/۹۶ است، پس هر کدام از روابط که مقدار t برای آن خارج از بازه‌ی ۱/۹۶- تا ۱/۹۶+ باشد از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید است.



نمودار ۲. ضرایب معناداری مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

آماره T معنی دار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می‌دهد. اگر T بیشتر از ۱/۹۶ باشد بیشتر از ۱/۹۶ باشد؛ یعنی اثر مثبت وجود دارد و معنی دار است اگر بین بازه‌ی ۱/۹۶- تا ۱/۹۶+ باشد؛ اثر معنی داری وجود ندارد و اگر کوچک‌تر از ۱/۹۶- باشد؛ یعنی اثر منفی دارد ولی معنی دار است. همچنین ضرایب مسیر اگر بالای ۰/۶ باشد بدین معناست که ارتباطی قوی میان دو متغیر وجود دارد؛ اگر بین ۰/۳ تا ۰/۶ باشد، ارتباط متوسط و اگر زیر ۰/۴ باشد، ارتباط ضعیفی وجود دارد (کلاین، ۲۰۱۰). همان گونه که در مدل نشان داده شده، تمامی فرضیه‌های مدل مورد قبول است و مقدار t آن‌ها خارج از بازه‌ی مشخص شده می‌باشد که این امر معنادار بودن تمامی فرضیات و روابط بین متغیر را در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد. نتایج فرضیات پژوهش بصورت زیر می‌باشد.

### جدول ۶. نتایج مدل مفهومی پژوهش

فرضیه	مسیرهای مدل	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	سطح معناداری	نتیجه مسیر
اول	اخلاق حرفه‌ای -> بحث‌های اولیه	۰.۸۸۰	۹.۱۲۳	۰.۰۰۰	تأیید
دوم	اخلاق حرفه‌ای -> مذاکره نهایی	۰.۴۶۳	۱۴.۸۱۲	۰.۰۰۰	تأیید
سوم	اخلاق حرفه‌ای -> استراتژی تعامل با صاحبکار	۰.۸۳۳	۶۳.۰۸۶	۰.۰۰۰	تأیید

با توجه به جدول فوق تمامی فرضیه‌ها تایید می‌باشد.

### تحلیل فرضیات:

فرضیه اول: اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد. با توجه به نتایج مسیر اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار در فرضیه اول پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۸۳۳، با آماره معناداری ۶۳.۰۸۶ می‌باشد. با توجه به اینکه آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می‌باشد و سطح معناداری کوچکتر از ۰.۰۵ می‌باشد، لذا این مسیر مورد تأیید قرار می‌گیرد. و نتایج نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع بحث‌های اولیه تاثیر معناداری دارد.

با توجه به نتایج مسیر اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع بحث‌های اولیه در فرضیه دوم پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۸۸۰، با آماره معناداری ۹.۱۲۳ می‌باشد. با توجه به اینکه آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می‌باشد و سطح معناداری کوچکتر از ۰.۰۵ می‌باشد، لذا این مسیر مورد تأیید قرار می‌گیرد. و نتایج نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع بحث‌های اولیه تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع مذاکره نهایی تاثیر

معناداری دارد.

با توجه به نتایج مسیر اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع مذاکره نهایی در فرضیه سوم پژوهش نشان داده می‌شود این مسیر دارای ضریب  $0,463$  با آماره معناداری  $14,812$  می‌باشد. با توجه به اینکه آماره معناداری بالاتر از  $1,96$  می‌باشد و سطح معناداری کوچکتر از  $0,05$  می‌باشد، لذا این مسیر مورد تأیید قرار می‌گیرد. و نتایج نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای بر استراتژی‌های تعامل با صاحبکار از نوع مذاکره نهایی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در استراتژی تعامل با صاحبکار توجه داشته‌اند. و تاثیر همزمان آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است.

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش، نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، تعامل با صاحبکار نیز افزایش می‌یابد. در سال‌های اخیر نیاز به توجه به اخلاق حرفه‌ای در تعامل و مذاکرات بیش از پیش مطرح شده است هر چند در حوزه حسابرسی بدان پرداخته نشده است اما در معدود پژوهش‌های انجام شده اخیر در حوزه حسابرسی صرفاً تاثیر اخلاق حرفه‌ای در بلوغ مذاکراتی مورد تأیید قرار گرفته است. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های کرلیسل و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۲۳)، (چه<sup>۳۵</sup> و همکاران (۲۰۲۳)، ماریچ<sup>۳۶</sup> و همکاران (۲۰۲۰)، اسناشیری<sup>۳۷</sup> و همکاران (۲۰۲۳)، هابسون<sup>۳۸</sup> و همکاران (۲۰۱۹)، وزیری و همکاران (۱۴۰۳)، پاکدل و پورزمانی (۱۴۰۳) و سامی و خسروی پور (۱۴۰۱)، منطبق می‌باشد که بیان کردند اخلاق حرفه‌ای می‌تواند موجب اثر بخشی مذاکره شود، بالاترین عامل در اعتماد به حسابرس و اینکه باعث می‌شود حسابرس از بیان دیدگاه‌های حرفه‌ای اش دور نشود. همچنین این نتیجه با نتایج پژوهش‌های آردلین (۲۰۱۳) مشابه است که به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای به عنوان هویت فردی در قالب اخلاق گرایی در مذاکره می‌تواند به اثر بخشی مذاکره منجر شود و از طرف دیگر بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به اعتماد متقابل حسابرس است، بدین معنی که نظر حسابرس نسبت به رعایت اعتماد در مذاکره دارای تفاوت و پراکندگی است. همچنین، مشخص گردید کاربرد استعاره دیالکتیکی بر اثر بخشی مذاکره حسابرسان تاثیر مثبت دارد و اعتقاد دارند از آنجایی که حسابرسی یک حرفه اجتماعی است باید پاسخگو باشد و اعتماد عمومی را به خود جلب نماید. برای این منظور حسابرسان خود را باید از هرگونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه‌ای دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب نمایند. و معتقدند، حسابرسان باید وظیفه اجتماعی خود را در ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند. هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند تعامل با صاحبکار نیز بیشتر خواهد شد.

با توجه به تاثیر مثبت اخلاق حرفه‌ای در استراتژی‌های تعامل با صاحبکار (چه در بحث‌های

اولیه و چه در مذاکرات نهایی)، می‌توان پیشنهادات کاربردی زیر را برای تقویت این تأثیر و بهبود تعاملات ارائه داد:

### ۱. در زمینه بحث‌های اولیه

الف. شفافیت و وضوح در ارتباطات: ایجاد چارچوب‌های استاندارد برای برقراری ارتباط شفاف بین حسابرس و صاحبکار در مرحله اولیه، تدوین دستورالعمل‌های ارتباطی استاندارد برای بحث‌های اولیه و استفاده از پرسشنامه‌های از پیش طراحی شده برای جمع‌آوری اطلاعات اولیه از صاحبکار پیشنهاد می‌گردد.

ب. آموزش اخلاق حرفه‌ای: برگزاری دوره‌های آموزشی برای تقویت درک حسابرسان از اهمیت اخلاق حرفه‌ای در مرحله اولیه تعامل و آموزش اصول صداقت و استقلال در تعاملات اولیه و تاکید بر مهارت‌های ارتباطی مبتنی بر اخلاق و احترام متقابل پیشنهاد می‌گردد.

ج. ایجاد مکانیزم شناسایی تضاد منافع: طراحی و اجرای فرآیندهای شفاف برای شناسایی و افشای تضاد منافع در بحث‌های اولیه، استفاده از ابزارهای دیجیتال برای تحلیل تضاد منافع احتمالی و ایجاد فرآیندی برای گزارش‌دهی داخلی تضاد منافع پیشنهاد می‌گردد.

د. استفاده از فناوری‌های نوین: توسعه و استفاده از ابزارهای دیجیتال برای ارتباط سریع‌تر و شفاف‌تر در بحث‌های اولیه و استفاده از پلتفرم‌های مدیریت پروژه برای پیگیری و شفافیت در روند بحث‌های اولیه پیشنهاد می‌گردد.

### ۲. در زمینه مذاکرات نهایی:

الف. پایبندی به استقلال و بی‌طرفی: طراحی پروتکل‌هایی برای تقویت استقلال و بی‌طرفی حسابرسان در مذاکرات نهایی، ایجاد کمیته‌های نظارتی داخلی برای بررسی گزارش‌ها قبل از ارائه به صاحبکار و تنظیم راهنماهای اخلاقی برای کاهش تأثیر فشارهای احتمالی صاحبکار پیشنهاد می‌گردد.

ب. تقویت مهارت‌های حل تعارض: برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای تقویت مهارت‌های حسابرسان در مدیریت تعارض و مذاکرات پیچیده، آموزش روش‌های مذاکره برد-برد برای مدیریت اختلافات در مذاکرات نهایی و تاکید بر اصول مذاکره اخلاقی برای حل تعارضات به روش سازنده پیشنهاد می‌گردد.

ج. ارائه گزارش‌های شفاف و مستند: توسعه شیوه‌های مستندسازی برای ارائه گزارش‌های شفاف در مذاکرات نهایی، استفاده از چک‌لیست‌های استاندارد برای ارائه گزارش‌های دقیق و شفاف و تدوین گزارش‌هایی که به‌وضوح توضیح دلایل نتایج و یافته‌های حسابرسی را بیان کند، پیشنهاد می‌گردد.

د. مدیریت فشارهای صاحبکار: طراحی فرآیندهای حمایتی برای حسابرسان در مواجهه با فشارهای صاحبکار، ایجاد شبکه‌های مشاوره داخلی برای حمایت از حسابرسان در مذاکرات و تدوین راهنمایی برای مقاومت در برابر فشارها در مذاکرات نهایی پیشنهاد می‌گردد.

همچنین توسعه تحقیقات برای بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و موفقیت تعاملات حسابرسان

با صاحبکار، شناسایی عوامل موثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای در مذاکرات و تحلیل تأثیر رفتار اخلاقی بر اعتماد و رضایت صاحبکاران پیشنهاد می‌گردد.

تحقیق حاضر به صورت پرسشنامه‌ای انجام شده است. به محققان پیشنهاد می‌شود که بر اساس روش پژوهش کیفی و از طریق مصاحبه نیز موضوع پژوهش را مورد بررسی قرار دهند. با توجه به تنوع استراتژی‌های تعاملی در گروه‌های مختلف حسابرسان به جهت الگویابی به کارگیری رویکرد تحلیل تم (مضمون) نیز برای بررسی موضوع پژوهش پیشنهاد می‌گردد. همچنین تهیه مقالات و راهنماهای آموزشی برای ترویج اصول اخلاقی در بحث‌ها و مذاکرات حسابرسی و انتشار مطالعات موردی در مورد چالش‌های اخلاقی در تعاملات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد.

در نهایت، پیشنهادات فوق بر این نکته تأکید دارند که اخلاق حرفه‌ای می‌تواند به‌عنوان یک عامل کلیدی در جهت‌دهی به تعاملات حسابرسان با صاحبکار در بحث‌های اولیه و مذاکرات نهایی عمل کند. با به‌کارگیری این پیشنهادات، می‌توان نه تنها اعتماد و همکاری بهتر بین طرفین ایجاد کرد، بلکه کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را نیز بهبود بخشید.

## منابع

بادپا، بهروز، امید پورحیدری و احمد خدای پور. (۱۳۹۵). «اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد». پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۱۴)، ۴۲-۷.

پاکدل مجید؛ پورزمانی زهرا(۱۴۰۳) عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی و تجزیه و تحلیل ارزش‌های اخلاقی حسابداری حرفه‌ای، نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۲)، ۲۱۵-۲۳۰.

دریائی، عباسعلی و اکرم عزیزی. (۱۳۹۷). «رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)»، دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۹۹-۷۹.

ژولانژاد، فاطمه، بخردی نسب، وحید. (۱۴۰۱). بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۳۴-۵۴.

سامی، سیامک، خسروی پور، نگار، لشگری، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر کاربرد استعاره دیالتیکی بر فرایند بلوغ مذاکره حسابرسان. مجله دانش حسابرسی، ۱۳(۱)، ۱۳۱-۱۲۹.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). «رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی»، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، ۸۶-۷۷.

صفرزاده، محمد حسین، مریدی، مجتبی، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت در دیدگاه حسابرسان

و دانشجویان تحصیلات تکمیلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۸-۳۲.  
مهرانی، کاوه، یزدانی، بهبهانی نیا، پریسا سادات، اسکندر. (۱۳۹۲). نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، ۳(۱)، ۱۰۱-۱۲۲.  
نمازی، محمد، رجب دری، حسین، روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران، پیشرفت‌های حسابداری، ۹(۱)، ۱۹۳-۲۲۶.

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.

Ahmad, H., & Muslim, M. (2023). Negotiating Audit Fees: Strategies for Achieving Fair and Equitable Pricing in Audit Engagements. *Advances in Managerial Auditing Research*, 1(3), 125-134.

Aitkazinov, A. (2023, July). ETHICAL DILEMMAS IN AUDITING. In Publisher. agency: Proceedings of the 3rd International Scientific Conference «Foundations and Trends in Research»(July 13-14, 2023). Copenhagen, Denmark, 2023. 137p (p. 32). Danish School of Media and Journalism.

Ardelean, Alexandra. (2013). Auditors' Ethics & their Impact on public Trust. *Procedia-Social & Behavioral Sciences* 92,10, 55-60.

Asnaashari, H., Safarzadeh, M. H., Kheirollahi, A., & Hashemi, S. (2023). The effect of auditors' work stress and client participation on audit quality in the COVID-19 era. *Journal of Facilities Management*.

Babatunde, Mudathir Akanni. Oluwatosin, Ezekiel Oluseun. (2024). Auditor Independence and Audit Quality in Nigerian Banks: Mediating role of Auditor-Client Relationships. *Pakistan Journal of Multidisciplinary Innovation*, 2(2), 32-45.

Badpa, B. , Pourheidari, O. , & Khodamipour, A. (2019). The Effect of Auditor Advocacy Attitudes and Client Identification on Auditor's Initial Judgment and Search Strategy of Evidence. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(1), 7-42. (in persian)

Bauer, T., Hillison, S. M., & Mokhtar, A. (2024). The influence of client incivility and coping strategies on audit professionals' judgments. Available at SSRN 4542667.

Beattie, V, Fearnley, S, Hines, T. (2014). Auditor-Client Interactions in the Changed UK Regulatory Environment – A Revised Grounded Theory Model, *International Journal of Auditing*.

Carlisle, M, Gimbar, C, Jenkins, J (2023). Auditor-Client Interactions—An Exploration of Power Dynamics during Audit Evidence Collection. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 1 February 2023; 42 (1): 27-51.

Che, L., Myllymäki, E. R., & Svanström, T. (2023). Auditors' self-assessment of engagement quality and the role of stakeholder priority. *Accounting and Business Research*, 53(3), 335-375.

Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach for structural equation modeling. In G. A. Marcoulides (Ed.), *Modern methods for business research* (pp. 295-336). Lawrence Erlbaum Associates Publishers.

Daryayi, A., & Azizi, A. (2019). The relationship between ethics, experience and professional qualification of auditors with auditing quality (accordign to the moderating role of professional

- skepticism). *Journal of financial accounting knowledge*, 5(1). (in persian)
- Denhere, V., & Moloi, T. (2020). Engagement risk factors related to client acceptance of an engagement: a case of Zimbabwean audit firms. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 22(1), 59-70.
- Enofe, A. O. Ukpebor, I. N. N. O. C. E. N. T. & Ogbomo, N. (2015), "The Effect of Accounting ethics in Improving Auditor Professional Skepticism", *International Journal of Advanced Academic Research–Social Sciences and Education*, 1(2), PP. 43-58.
- Hegazy, M., Hegazy, K., & Eldeeb, M. (2022). The balanced scorecard: Measures that drive performance evaluation in auditing firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 902-927.
- Henseler, J., Christian M. Ringle., Sarstedt ,M.(2015) A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, 1, 115–135
- Hobson, J., Stern, M., (2019). The Benefit of Mean Auditors: The Influence of Social Interaction and the Dark Triad on Unjustified Auditor Trust.
- Hu, L., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1–55.
- Khairunnisa, H., Musyaffi, A. M., Wolor, C. W., & Nasution, H. (2023). Auditors' Competence, Audit Fee, Quality Control, and Audit Quality. *SCMS Journal of Indian Management*, 20(1).
- Kline, R.B. 2010, *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. The Guilford Press, New York.
- Kulset, E., & Stuart, I. 2018. Auditor–client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), pp 435-448.
- Lenzo, A., (2022). Ethics of Interaction: Levinas and Enactivism on Affectivity, Responsibility, and Signification.
- Maresch, D., Aschauer, E. and Fink, M. (2020). Competence trust, goodwill trust and negotiation power in auditor-client relationships, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2): 335-355. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2017-2865>
- Mehrani, K, Yazdani, S, Behbahaninia, P, Iskandar, H. (2013). How to choose negotiation strategies with the manager by the auditor. *Journal of Accounting and Social Interests*, 3(1), 101-122. (in persian)
- Namazi M, Rajab Dori H, Rustamimandi A. (2017). "Review of the number and content analysis of articles related to accounting professional ethics in Iran". *Journal of Accounting Advances*, 9(1): 193-226. (in persian)
- Pakdel, M. , & pourzamani, Z. (2024). Factors Determining Ethical Behavior and Analysis of Ethical Values of Professional Accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(52), 215-230. (in persian)
- RadSaeed, A., Khosravipour, N., & Esmailzadeh Magharri, A. (2025). Presenting a model for improving the interaction between the auditor and the client based on grounded theory. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(2), 193-208.
- Safarzadeh, M. H. , Moridi, M. , & Hooshmand kashani, A. (2022). The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students. *Professional Auditing Research*, 2(6), 8-32. (in persian)

persian)

Salehi, T. (2016). The Relationship between the Professional Ethics of the Auditor and the Quality of Auditing. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 11(3), 77-86. (in persian)

Sami, S., khosravipour, N., lashgari, Z. (2021). Effect of Dialectical Metaphor of Auditors' Negotiation Maturity Process. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), pp. 129-131. (in persian)

Sonjaya, Y. (2024). The Influence of Corporate Culture on Audit Practices and Ethics. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(2), 107-124.

Teresia, A., & Bernadia Linggar, Y. N. (2022). Challenges, Opportunities, and Strategies of Audit Engagement in the Time of Crisis. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*.

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. (in persian)

Zarefar, A.; Andreas, B. & Zarefar, A. (2016). The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a moderating variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, pp.828-832.

Zholanezhad, F., & Bekhradi Nasab, V. (2022). Investigating the role of formal accountants ethics in social responsibility of companies based on the theory of political economy. *Professional Auditing Research*, 2(6), 34-54. (in persian)

پی‌نویس:

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| 1. RadSaeed                        | 20. Ahmad, H., & Muslim                |
| 2. Denhere, V., & Molo             | 21. Sonjaya                            |
| 3. Carlisle                        | 22. Teresia, A., & Bernadia Linggar    |
| 4. Ahmad, H., & Muslim             | 23. Aitkazinov                         |
| 5. Sonjaya                         | 24. Carlisle                           |
| 6. Teresia, A., & Bernadia Linggar | 25. Che                                |
| 7. Aitkazinov                      | 26. Kulset and Stuart                  |
| 8. Beattie                         | 27. Kline                              |
| 9. Carlisle                        | 28. Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) |
| 10. Che                            | 29. Henseler                           |
| 11. Maresch                        | 30. Henseler et al                     |
| 12. Asnaashari                     | 31. Hu and Bentler                     |
| 13. Hegazy                         | 32. Normed Fit Index                   |
| 14. Babatunde                      | 33. Bentler-Bonett                     |
| 15. Khairunnisa                    | 34. Carlisle                           |
| 16. Hobson                         | 35. Che                                |
| 17. RadSaeed                       | 36. Maresch                            |
| 18. Denhere, V., & Molo            | 37. Asnaashari                         |
| 19. Carlisle                       | 38. Hobson                             |



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

**Audit Partner Narcissism and Audit Fees: Considering the Role of Tenure and Busyness**

Seyed Aliakbar Taymouriyan, Mehdi Maranjory, Razieh Alikhani, Nemat Rostami

8

**Designing an Effective Deployment Model of Information Technology Audit in the Social Security Organization**

Sajad Naghdi, Vahid Ahmadian, Alireza Fazlzadeh, Ahmad Valipour

34

**Analyze the impact of Data analysis, Information Technology and Internal Controls on Professional Auditors' Judgment**

Mohammad Shiri, Mohsen Hamidian

60

**The effect of the presence of women in the board of directors and the audit committee on agency costs with the moderating effect of CEO power and CEO human capital**

Parisa Saadat Behbahaninia, Parisa Bamshad

86

**The effect of auditors' psychological capital and experience on the quality of professional judgment and decision-making: the moderating role of professional skepticism**

Zohreh Arefmanesh, Hamideh Saffari

108

**Examining the Impact of Auditors' Professional Ethics on Interaction Strategies with Clients (Initial Discussions and Final Negotiations)**

Mohammad Masoudi Moghadam, Ghodrat Allah Talebnia

134

\* The author is responsible for the correctness of the content of the paper.

\* In order to speed up the process of refereeing and printing the paper, respected professors and researchers are requested to make sure the technical and literary editing of the paper and observe the points included in this guide before submitting the paper.

\* Research papers are papers that are extracted from research projects, doctoral dissertations or master's theses.

Please, the size of the sent file should not exceed 5 MB.

Attention:

Please, since the original file of the paper is sent to the referees for evaluation, the name of the author or authors should not be placed on the file or inside the file (the original paper) and save the file of the original paper with the title of the original paper. The details of the authors in Persian and English should be given separately in a file named (Authors' details). The following should be observed in the specification file:

- To write on the side of the writers

Ph.D. student....., department/faculty....., university....., Tehran Iran.

Assistant professor....., branch/faculty....., university ....., Tehran Iran.

- The name of the author or authors (the name of the author who is in charge of the correspondence should be marked with an asterisk);

- Scientific rank and the name of the institution or university or the place of employment (in Persian and English), the full address of the author who is in charge of correspondence, including: postal address, phone number, cover letter and email address (for all authors);

In mentioning the names of the authors, titles and titles should not be used and only the scientific rank and place of service should be included.

**important points:**

**Please do not put a separate title with the title of background, and the internal and external background should be presented and analyzed in an integrated manner in the theoretical foundations and hypotheses section.**

**All authors must enter the Persian sources at the end of their paper in English, and the word (In Persian) must be inserted in front of it.**

**Please provide at least two references to previous papers published in the Journal of Auditing Research.**

**In order to comply with the standards and maintain uniformity, use the template for preparing papers.**

**Only papers that strictly follow the principles of writing are included in the judging stage.**

**If the paper has a sponsor or provider of research credit, it is mandatory for the author to include this topic in the paper.**

**Respected authors are required to download the commitment form and the conflict of interest form below and after completing, sign and scan it, send it along with the paper file.**

without indentation or protrusion, and if the phrase is long, it

- will continue with indentation (using the Hanging technique) of 0.5 cm.

### **5. Diagrams, pictures and formulas**

The title of the diagrams should be inserted below and the title of the pictures above them. It is better to insert diagrams and pictures inside the text and after the place where they are mentioned. For numbering, use number 1 (numerical and inside parentheses, like picture (1)) to... The inside of the pictures should be written in Persian, and in the conditions of using punctuation, avoid using a point instead of punctuation; If necessary, while inserting the Persian title of the variables, a column can be assigned to the symbols used for the variable in English as used in the equations and models. The column titles in the images should be in the middle of the line and the first line of each image containing the column titles should be displayed with gray color and brightness level 2. To refer to the content of pictures and diagrams in the text, proper reference should be made using their numbers. The formulas are also presented in two-column tables in the form of invisible lines (No Border) and numbered in the form of model (1) (numerical and in parentheses) until...

### **6. Footnotes**

English terms and some necessary explanations should be presented in the footnote (not the subtitle) and in the form of a four-column table (including the footnote number and the content of the footnote) with invisible lines (No Border). The numbering of the footnotes should be inserted in Word without using the EndNote technique.

### **7. Other points**

- There is no need for a space before periods, commas, semicolons, colons, question marks, exclamation marks, etc., but a space must be placed after these marks.
- When using parentheses, use a space before opening parentheses and after closing parentheses.
- Half spacing is mandatory in writing the paper. For example, the word they or they should be written in their form.

The English equivalents of the scientific titles of the authors are as follows:

<b>English equivalents</b>
BSc.
MSc. Student
MSc.
Ph.D. Student
Ph.D.
Assistant Prof.
Associate Prof.
Prof.

\* The papers sent should not have been sent simultaneously to other Persian-language magazines inside or outside the country.

\* Quarterly is not allowed to accept papers that do not comply with the form and structure mentioned in the guide.

\* The magazine is free to edit papers and delete some sections without changing its content and does not return the papers it receives.

results and general conclusion and presentation of suggestions based on the results (policy recommendations are necessary only in applied research), and if necessary, a proposal for future research according to the limitations of the research or how to develop the current research);

- references

- The English abstract (which should be a meaningful and logical translation of the Persian abstract) should be included on the last page of the paper.

### 3. In-text references

APA method is used for Persian references in the text of the paper; in such a way that:

- The last name of the author along with the year of its publication is presented in Persian in the text, and there is no need to mention the English equivalent of the names in the text. If the number of authors is more than one, use a comma (,) and if the number of cited sources is more than one, use a semicolon (;) to separate them.

Any source that is mentioned in the text of the paper, its complete information should be included in the list of sources and other than these sources, no other source should be included in the list of sources and sources.

**Important note: Please, while keeping the Persian sources in the sources section of the paper, these sources should be translated into English and after sorting alphabetically and mentioning the word (in persian) in the English sources section.**

If you need necessary explanations about the terms or to mention the English equivalents of the words in the text (other than the names of the authors), use the footnotes. English phrases and terms should not be presented in the text, except for formulas and equations.

### 4. List of sources

APA citation method is used to set up the reference list; In this way, first the Persian sources and then the English sources, in alphabetical order and based on the last name of the author, are mentioned and numbered as follows:

4-1. Book: last name, full name of the author. (period and a space) (year of publication). (period and a space) book name in italics, (comma and a space) name of the translator, (comma and a space) place of publication ( two dots and a space) the name of the publication. (dot)

4-2. paper: last name, full name of the author. (period and a space) (date of publication). (dot and one space) title of the paper. (dot and one space) name of the publication in italics, period (number) in italics, (comma and one space) starting page number - (space) end of the paper. (dot)

4-3. Online papers: last name, full name of the author. (period and a space) (date of publication). (dot and a space) title of the paper. (dot and a space) name of the publication in italics, period (number) in italics, (comma and a space) starting page number - (dash) end of the paper. (dot and a space) ) received from (two dots and one space) site address

4-4. Reports and other sources: Sufficient and complete information should be provided in this regard as well.

- In the list of sources, if the number of authors was more than one, their names should be separated by semicolon (;).

- The list of sources does not need to be numbered. If more than one title from one or more authors is cited, in addition to following the alphabetical order, the year of publication should also be followed; In this way, the book or paper that was published earlier (older) is included in the list earlier. In order to avoid mistakes between different sources included in the list, the beginning of each source will be

## **Guide to writing and submitting papers**

The submitted papers will be published after expert review and upon approval by the editorial board. All the dear professors and researchers who send their papers for publication in this quarterly are requested to pay attention to the following points when preparing the papers.

### **1. The shape of the paper**

The paper should be typed in the Word 2010 software, in the size of A4 page. (margins are 2.5 cm from the top and bottom, 2 cm from the right and left), title font: Persian font, text B Titr with font size: 16 for the title of the paper and For the names of authors 12 in bold and in the middle of the line; Text font: Persian text B Zar with font size: for the abstract part 11, the main text of the paper 12, footnotes 11, sources 11, key words 10 and the Persian content of the pictures 10; The distance between the lines is one centimeter and the indentation at the beginning of each paragraph is equal to 0.5 cm and aligned (Justify); English font Times New Roman text with font size: for English title (bold) 14, English abstract 12, formulas 11 (left margin), footnotes 11, references 11, English content of figures 9, subject classification 8; The titles of figures and diagrams are italic and bold, with a 6-point spacing (pt) before and after the figure and diagram and in the middle of the line; A maximum of 20 pages (including sources and references) and without page numbering, typesetting and the main file of the paper and the file without the author's name should be sent through the paper receiving system [paper.iacpa.ir](http://paper.iacpa.ir). As much as possible, do not use photos in the text of the paper, and if used, the photo should be of high quality and black and white.

### **2. The structure of the paper**

2-1. The first page of the paper: the title and abstract of the paper in Persian. The abstract is a research paper that provides basic information about the research to the reader by reading it. The abstract should be between 150 and 200 words. In the abstract, first, the subject or purpose of the research is explained in a maximum of two lines. After that, the research method, which includes the population, the sample, implementation, and the data collection tools, should be explained in a maximum of three to four lines, and then the description of the analysis method and the general results of the research in two to three lines. Submitted.

**paper keywords should be between 3 and 5 words.**

The scientific structure of the Persian and English abstract of the paper should be followed, including the purpose, research method and results.

2-3. Second page to the end of the paper: This section should include the following:

- Introduction (several paragraphs including statement of the problem, theoretical foundations, purpose, importance and necessity);
- An overview of the background (only related researches should be reviewed in chronological or thematic order, and the result of this section will be the extraction of a theory matrix or a conceptual or analytical model that documents the variables of the research.
- Research method (including: research method, information gathering tool, analysis techniques and hypothesis testing model, definition of studied variables and their operational definition (it can be presented in the same section as hypothesis testing models and in this case it does not need to be repeated), statistical population, sample size and sampling method);
- Research findings (including: presenting the findings, comparing them with the research findings mentioned in the background and interpreting the compatibility or incompatibility of the findings with researches and theories);
- Conclusion (including: summary of the problem, presentation of the summary of the

## Editorial Advisory Board

**Dr.Vahid Mennati**

Assistant professor, Shahid Beheshti University

**Dr.Seyyed Hossein Sajjadi**

professor, Shahid Beheshti University

**Dr.Mohammad Hossein Ghaemi**

professor, Imam Khomeini University

**Dr.Mehdi Maranjory**

Associate Professor, Islamic Azad University

**Dr.Fereidoon Rahnam Rood Poshti**

Professor ,Islamic Azad University

**Dr.Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor, Tabriz University

**Dr. Mohammad Reza Pourali**

Associate Professor, Islamic Azad University

**Dr. Zohra Hajiha**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Zahra Pourzmani**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Sasan Mehrani**

Professor, Tehran University

**Dr. Farzaneh Heydarpour**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Bita Mashayekhi**

Professor, Tehran University

**Dr. Azita Jahanshad**

Associate Professor, Islamic Azad University

**Dr. Ali Rahmani**

Professor,Alzahra university

IN THE NAME  
OF GOD



Journal of  
**Professional  
Auditing Research**

| Spring 2025 | V.5 | No 18 |

IACPA

**Publisher**

**Publications of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)**

**Director-in-Charge**

**Dr. Seyyed Mohammad Alavi**

**Editor-in-Chief**

**Dr. Zahra Pourzmani**

**Professor, Islamic Azad University**

**Scientific Advisor**

**Dr. Fereydon Rahmanai Rudpashti**

**Professor, Islamic Azad University**

**Executive Manager**

**Dr. Mojdeh Kodkhodaei Eliadrani**

**Editorial Board**

**Dr. Zahra Pourzamani**

Professor Islamic Azad University

**Dr. Azita Jahanshad**

Associate Professor Islamic Azad University

**Dr. Ahmad Khodamipour**

Professor Shahid Bahonar University

**Dr. Mahdi SalehiShiri**

Professor Ferdowsi University

**Dr. Aliakbar Arabmazar**

Professor Shahid Beheshti University

**Dr. Mohammad hossein Ghaemi**

Professor Imam Khomeini University

**Dr. Yahya Kamyabi**

Professor Mazandaran University

**Dr. Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor Tabriz University

**Dr. Zabiholah Rezaee**

Professor University of Memphis

**Dr. Hassan Yazdifar**

Professor University of Salford, England

**Dr. Jamal Aldin Nazari**

Professor Simon Fraser University, Burnaby, Canada

**Dr. Saeed Homayoun**

Professor University of Gävle, Gävle, Sweden

**Dr. GholamReza Zandi Pour Joopari**

Professor University Kuala Lumpur,

Kuala Lumpur, Malaysia

**Address: Iran - Tehran, Sepahbod Qarani St., Amani Ave., No. 4**

**Phone Number:(+98) 2142925**

**Fax: 88801910**

**Web: <https://article.iacpa.ir>**

FrequencyQuarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869