



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 آرینا 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 نوزدهم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
بهمن	بنی مهد	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
توحید	کاظمی	استادیار	دانشگاه الزهرا (س)
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
زهره	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
سید حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
علیرضا	فضل زاده	دانشیار	دانشگاه تبریز
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمد حسین	قائمى	استاد	دانشگاه امام خمینی (ره)
مهدی	مران جوری	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
وحید	منتی	استادیار	دانشگاه شهید بهشتی
نوید رضا	نمازی	استادیار	دانشگاه شیراز

## 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 پی‌نوشت 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 درون‌متنی (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 به کار بردن نقطه به جای 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.

ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای

حسابرسان

حمیدرضا اصیلی، محمدرضا عبدلی، حسن ولیان

۸

بررسی ارتباط بین تشابه عوامل جمعیت شناختی در تشکیل تیم‌های حسابرسی

از منظر قانون جامعه شناختی هوموفیلی

بهاره بنی طالبی دهکردی

۳۶

مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی با رویکرد فراترکیب

فاطمه احمدی

۶۸

کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی: نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی داخلی

بیبا مشایخی، امیررضا افراسی آب، رضا مختاریان، زهرا عزیززاده

۹۴

نقش فناوری‌های نوظهور بر کیفیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق

محمد حسین ستایش، مرتضی صالح الجعیفری، نویدرضا نمازی

۱۱۸

لحن غیرعادی مدیران و حق الزحمه و تاخیر حسابرسی:

با تاکید بر اظهار نظر حسابرسی و اندازه حسابرس

غلامرضا نژادحاجی، مهدی مرادی، اعظم پوریوسف

۱۴۲



# Presenting a Model of Dunning-Krueger Syndrome Characteristics with the aim of Evaluating Auditors' Professional Frustrations

Hamidreza Asili<sup>1</sup>, Mohammadreza Abdoli<sup>2</sup>, Hassan Valiyan<sup>3</sup>

Received: 2023/04/23

Approved: 2024/12/22

Research Paper

## Abstract:

Burnout as a consequence of stress is always one of the most important topics of behavioral issues in any profession. In the auditing profession, stress and burnout are considered as two important behavioral bases that disrupt the functional outputs of auditors and this can lead to increased frustration of auditors in the career path. The purpose of this study is Presenting a model of Dunning-Krueger syndrome characteristics with the aim of evaluating auditors' professional frustrations. The methodology of this study is mixed, so that in the qualitative part, through systematic screening, the main and thematic axes of the causes of auditors' professional frustration are identified based on the Dunning-Krueger syndrome model. Then, during two stages of Delphi analysis, an attempt is made to check the reliability of the identified dimensions. Finally, in the quantitative part, it seeks to evaluate the phenomenon of auditors' professional disillusionment through FDEMATEL analysis and interpretive rating. The results of the study in the qualitative part of the existence of three main axes and 22 themes were selected as a model of Dunning-Krueger syndrome characteristics. Then, in the first quantitative section, it was determined that occupational causes are the most important axis of Dunning-Krueger syndrome, which is considered the main driver of auditors' professional frustrations. It was also found that the authoritarian leadership and management style in the role of the audit partner is considered an effective theme in the occurrence of professional frustration in auditors based on the Dunning-Krueger syndrome model. The result of this study shows that occupational causes are the most effective as a frustration process in stressful jobs. Because the stimuli that cause the audit profession to erode auditors through job pressure are usually extensive and often uncontrollable.

**Key Words:** Dunning-Krueger Syndrome, Professional Frustrations, Authoritarian Leadership Style

 [10.22034/JPAR.2024.2006972.1186](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2006972.1186)

1. PhD student ,Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. asili18583@gmail.com
  2. Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Corresponding Author) mrab830@yahoo.com
  3. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. hasan.valiyan@yahoo.com
- <http://article.iacpa.ir>

## ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان

حمیدرضا اصیلی<sup>۱</sup>، محمدرضا عبدلی<sup>۲</sup>، حسن ولیان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۰۲

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

فرسودگی به عنوان پیامدهای ناشی از فشار روانی همواره یکی از مباحث و مسائل مهم رفتاری در هر حرفه‌ای محسوب می‌شود. در حرفه حسابرسی استرس و فشار روانی بالا به عنوان دو مبنای مهم رفتاری محسوب می‌شوند که کارکردهای عملکردی حساب‌برسان را دچار اختلال می‌نماید و این موضوع به افزایش سرخوردگی حساب‌برسان در مسیر شغلی می‌تواند منجر شود. هدف این پژوهش ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. روش شناسی این مطالعه ترکیبی است به طوری که در بخش کیفی از طریق غربالگری سیستماتیک، نسبت به شناسایی محورهای اصلی و مضمونی علل سرخوردگی حرفه‌ای حساب‌برسان براساس الگوی سندروم دانینگ-کروگر اقدام می‌شود. سپس طی دو مرحله تحلیل دلفی تلاش می‌شود تا پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار گیرد. در نهایت در بخش کمی از طریق دو تحلیل فازی دیمتل و رتبه‌بندی تفسیری، به دنبال ارزیابی پدیده سرخوردگی حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. نتایج مطالعه در بخش کیفی از وجود سه محور اصلی و ۲۲ مضمون به عنوان الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر انتخاب شدند. سپس در بخش کمی ابتدا مشخص شد، علل شغلی مهمترین محور سندروم دانینگ-کروگر است که محرک اصلی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان تلقی می‌شود. همچنین مشخص گردید، سبک رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابرسی، مضمون مؤثری در بروز سرخوردگی حرفه‌ای در حساب‌برسان براساس الگوی سندروم دانینگ-کروگر تلقی می‌شود. نتیجه این مطالعه بیان‌کننده‌ی این مسئله است که علل شغلی به عنوان یک فرآیند سرخوردگی در مشاغل پر استرس بیشترین اثرگذاری را دارد، زیرا محرک‌هایی که باعث می‌شود تا حرفه حساب‌برسی از طریق فشار شغلی حساب‌برسان را دچار فرسایش نمایند، معمولاً گسترده و غالباً غیرقابل کنترل می‌باشند.

**واژه‌های کلیدی:** سندروم دانینگ-کروگر؛ سرخوردگی‌های حرفه‌ای، سبک رهبری آمرانه

 10.22034/IPAR.2024.2006972.1186

asili18583@gmail.com

mrab830@yahoo.com

hasan.valiyan@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

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

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

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

## ۱- مقدمه

حسابرسی از جمله مشاغل در هر جامعه‌ای است که نقش تاثیرگذاری در افزایش شفافیت‌ها و ایجاد تقارن و برابری در اطلاعات بر عهده دارد. لذا افزایش توانمندی‌های رفتاری و تخصصی حساب‌برسان در جوامع برحسب ویژگی‌های تعریف شده برای آنان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (مشعشعی و همکاران، ۱۳۹۷). به عبارت دیگر یک حساب‌برس باید ضمن دارا بودن توانایی‌های تخصصی جهت انجام بهترین عملکردها؛ توانمندی‌های رفتاری و روانشناختی لازم را جهت کنترل فشارهای وارده در این حرفه نیز داشته باشد (مروبان حسینی و لاری دشت‌بیاض، ۱۳۹۴). اما پژوهش‌های انجام شده همچون اسمیت و همکاران (۲۰۱۸)؛ بُئورین و کینگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)؛ چونگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴)؛ خواجوی و صالحی (۱۳۹۸) و عبدلی و همکاران (۱۳۹۸) در این زمینه نشان می‌دهند، فقدان توانمندی در کنترل هیجانات و استقلال رفتاری باعث شده است، حساب‌برسان دچار سرخوردگی‌های شغلی گردند تا جاییکه وجود این سرخوردگی‌ها منجر به این شده است تا حساب‌برسان با مشکلات عدیده‌ی جسمانی و روحی مواجه باشند. در این رابطه اثر دانینگ-کروگر که به سندروم سرخوردگی معروف است، از زاویه‌ای فراتر از عدم توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای، موضوع سرخوردگی در شغل را مورد بررسی قرار می‌دهد (اسریواستاوا و دی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). این نظریه بیان می‌کند، اینکه صرفاً وجود سرخوردگی در هر شغل به عدم توانمندی‌های فردی در کنترل هیجانات نسبت داده می‌شود و یا اینکه وجود مشکلات و پیچیدگی در آن حرفه را عامل سرخوردگی تلقی می‌نمایند، اگرچه مهم و قابل توجه است، اما مسئله‌ی ریشه‌ای نیست و صرفاً به صورت تک‌بعدی فرد را در قالب ویژگی‌های حرفه موردنظر، بررسی نموده‌اند (گنجویی، ۱۳۹۲). اثر دانینگ-کروگر در محتوای مفهومی خود از استعاره‌ی سندروم سرخوردگی به عنوان یک طرحواره روانشناختی یاد می‌کند که در آن فرد به دلیل ویژگی‌های زمینه‌ای که از گذشته در فرد ریشه دوانده است، در قالب رویکرد آرمان‌گرایی، ویژگی‌ها و توانمندی‌های خود را بیشتر از حد معمول ارزیابی می‌کند (گیبیز و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). به عبارت دیگر، فرد براساس این سندروم؛ در شناخت عدم مهارت‌های خود ناتوان است و همین موضوع زمینه‌ی بروز این سندروم را در فرد ایجاد می‌کند که خود را توانمندتر از آنچه در واقعیت است می‌پندارد (جینگناک و زاجنکوسکی<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد، چراکه وجود طرحواره‌های روانشناختی که می‌توانند زمینه‌ی بروز رفتارهایی را در حساب‌برس ایجادکننده که باعث سرخوردگی تدریجی در حرفه حسابرسی گردد (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). در واقع وجود این سندروم می‌تواند نحوه ادراک و استدلال هر حساب‌برس را نسبت به جایگاه و نقشی که در حرفه، علاقه‌مند به ایفای آن می‌باشد با واقعیت‌هایی که در آن برحسب کارراهه حرفه‌ای که در آن قرار دارد، را دچار تناقض و تضاد نماید و باعث ایجاد سرخوردگی‌های شغلی در او گردد (چن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۳).

هدف این پژوهش ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. اما به واقع چه ابعادی باعث می‌گردد تا سطح اختلال در این حرفه

تقویت شود و فرد دچار این عارضه‌ی روانشناختی گردد که توانمندی‌های بسیار بالاتری نسبت به آنچه که از خود بروز می‌دهد، دارد؟ یا اینکه چرا در این حرفه از توانایی‌های او بهره برده نمی‌شود؟ لذا این موضوع را می‌توان از دو منظر استاندارد‌ها و واقعیت‌ها مورد بررسی قرار داد. به عنوان مثال هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی<sup>۷</sup> در ایالات متحده، طی پژوهشی بیان نمود که کیفیت حسابرسی ممکن است بدلیل حجم کاری حساب‌رسان و فشار زمانی، بطور چشمگیری کاهش یابد، که منشاء علیرغم وجود ویژگی‌های اجتماعی؛ فرهنگی و حتی اقتصادی، بیشتر مبتنی بر عدم تناسب بین سطح توانمندی‌های شناختی با فشارهای وارد در این حرفه می‌باشد (لوهلین<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). در این راستا باید بیان نمود، حساب‌رسان برحسب کارآمدی و عدم کارآمدی بازارهای سرمایه به دلیل وجود برخی از علل همچون، محدودیت زمانی، انتظارات اجتماعی، ریسک‌های مسئولیت، نوع فرهنگ بومی و منطقه‌ای کشورها و ... تحت فشارهای روانی زیادی قرار می‌گیرند که باعث ایجاد تناقض بین خواسته‌های فردی از یک حرفه با واقعیت‌های موجود در محیط حرفه‌ای خواهد شد (سوباروین و چنگابرویان<sup>۹</sup>، ۲۰۰۶). لذا برای بررسی بیشتر در این حوزه، تمرکز بر انجام پژوهش‌هایی با واکاوی سطح طرحواره‌های شناختی دارای اهمیت بنظر می‌رسد، چراکه تدوین، استانداردها و الزامات نهادی متعدد اگرچه در کنترل عملکردهای رفتاری حساب‌رسان تاحدی موثر بوده است، اما چندان وجود این قوانین قادر به پوشش شکاف‌های ادراکی و رفتاری در حساب‌رسان نمی‌تواند باشد (الائودی و جاربویی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۳).

با گریزی به پژوهش‌های این حوزه مشخص شد، علی‌رغم گسترده‌ی حسابرسی، تحقیقات دانشگاهی در زمینه سرخوردگی حرفه‌ی حسابرسی بندرت صورت گرفته است و کمتر به این چالش ذهنی و فکری حساب‌رسان از جانب تحقیقات توجه شده است (جونز و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۰؛ لیو و ژانگ<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۸). از طرف دیگر بررسی استانداردهای موجود در این زمینه نشان می‌دهد، باتوجه به ماده (۱) آیین‌نامه‌ی اجرایی موسسات حسابرسی مصوب ۱۳۸۳ که برنقش حساب‌رسان و حسابداران در جامعه اشاره دارد و براساس ماده (۲) همین آیین‌نامه، نقش موسسات حسابرسی را در اعتباربخشی، اطمینان‌افزایی و شفافیت اطلاعات ارائه شده به نظام اقتصادی کشور برای تصمیم‌گیری مهم دانسته است و پایبندی حساب‌رسان به رفتار و اخلاق حرفه‌ای، مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و مفاد این آیین‌نامه اجرایی، لازم و ضروری می‌داند، باید گفت، حرفه‌ی حسابرسی در کشور ما به عنوان یک شغل پرمسئولیت قلمداد می‌شود (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۳) که این موضوع به تدریج می‌تواند با افزایش باز مسئولیت بر عهده حساب‌رسان سطح تناقض بین طرحواره‌های شناختی با واقعیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی را در فرد بیشتر نماید. همچنین طبق ماده (۲) آیین‌نامه‌ی سقف مجاز ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای، هریک از شرکا (حساب‌رسان) در طول یک سال موظف به ۳۳۷۰۰ ساعت تا ۴۸۷۰۰ ساعت سقف مجاز ارائه‌ی خدمات باتوجه به سابقه‌ی مدیریت حسابرسی هستند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۳). که این موضوع نیز نشان می‌دهد، میزان ساعت کار حساب‌رسان چیزی در حدود ۷۰۳ ساعت در طول یک هفته می‌باشد که اگر هر

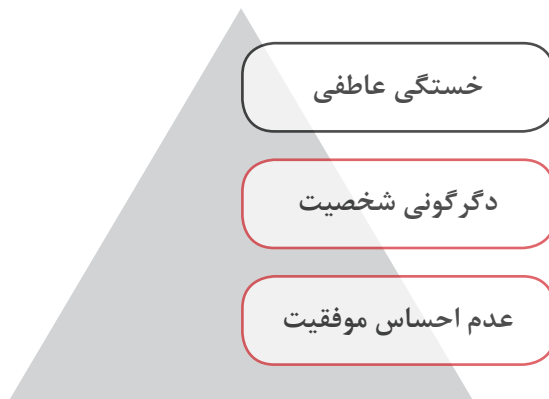
موسسه حسابرسی طبق قانون از حداقل سه حسابرس تشکیل شده باشد، می‌توان به فشار کاری بالا در این حرفه پی‌برد. همچنین طبق ماده (۴) روابط موسسات حسابرسی با جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است که: «عدم رعایت مقررات و ضوابط مصوب شورای عالی و عدم ارائه و یا تأخیر غیرمعتاد در ارائه مدارک و اطلاعات درخواستی جامعه، به عنوان تخلف از مقررات محسوب می‌شود و طبق قانون تذکر کتبی، تعلیق از انجام حرفه‌ای و در نهایت انهدال مجوز حسابرس را به همراه دارد که این سطح نظارت نهادی در عین حال که بسیار به افزایش سطح شفافیت‌ها می‌تواند کمک نماید (واسعی چهارمحالی و همکاران، ۱۳۹۷)، اما می‌توان استنباط نمود وجود چنین فشارهای پیچیده‌ای در حرفه می‌تواند سطح سندروم شناختی دانینگ-کروگر را در حسابرس تقویت نماید. لذا با توجه به وجود قوانین و آیین‌نامه‌های نظارتی بر عملکرد حسابرسان، می‌توان دریافت که این حرفه در کنار مزایایی مادی، چه فشارشغلی بیش از اندازه‌ای را نیز می‌تواند به همراه داشته باشد. لذا هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان

سرخوردگی به عنوان پیامدهای ناشی از فشار روانی همواره یکی از مباحث و مسائل مهم رفتاری در هر حرفه‌ای محسوب می‌شود. در حرفه حسابرسی استرس و فشار روانی بالا به عنوان دو مبنای مهم رفتاری محسوب می‌شوند که کارکردهای عملکردی حسابرسان را دچار اختلال می‌نماید (بهرامی و همکاران، ۱۴۰۰). با گذشت زمان و توسعه‌ی دیدگاه‌های نظری مبتنی بر تغییرات محیطی و تاثیر گذار بیرونی، موضوع استرس شکل جدی تری به خود گرفت، تا جاییکه امروزه، از آن به عنوان یک پیامد منفی بر عملکرد حرفه‌ای و سلامت جسمانی و روانی فرد یاد می‌کنند (جویش و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸). در واقع، استرس ناشی از علل و ویژگی‌های درونی و بیرونی بر حسابرس تاثیرگذار است و از آن به عنوان یک تجربه بسیار پیچیده یاد می‌کنند که در عین اینکه می‌تواند بسیار مضر باشد، در پاره‌ای از مواقع نیز لازم است (مورگان و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۲). از طرف دیگر محیطی همچون محیط حسابرسی با توجه به اینکه حجم کاری بسیار زیادی را دارد، به تدریج حسابرسان را دچار فرسایش شغلی می‌نماید. نکته قابل توجه این است که هر اندازه مطالبات یا خواست‌های محیطی افزایش یابد و توانایی حسابرس در پاسخ به این مطالبات اُفت نماید، احتمال این که استرس موجب بروز عوارض منفی شود، بیشتر است که این امر به نوبه خود در طول کارراه حرفه‌ای منجر به سرخوردگی فرد از محتوا و ماهیت حرفه حسابرسی می‌شود (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۸). به این ترتیب سرخوردگی نوعی فرسایش متناقض منابع عدم تناسب رفتار و ویژگی‌های فردی یا توانمندی‌های لازم در حرفه حسابرسی می‌باشد که در بلندمدت باعث می‌گردد تا فرد دچار اضمحلال روحی و روانی گردد و استرس و هیجان شدید باعث شود تا مشکلات جسمانی در پی مشکلات روحی بر فرد به مرور غالب شود (پروین و حلیمی، ۱۳۹۴).

نتایج برخی از پژوهش‌ها همچون پژوهش‌های سوهاردیانتو و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۰)؛ کسیملی و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۸)؛ یان و ژئو<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۷)؛ نور<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۱)؛ واسعی چهارمحالی و همکاران (۱۳۹۷) و مرویان و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهد که وجود تاثیرگذاری مستقیم فشار روانی و استرس بر حسابرِس به حدی است که فردی که تناسب روانی؛ شناختی و رفتاری با محتوا و ماهیت حرفه حسابرسی نداشته باشد، دچار سرخوردگی شغلی می‌گردد که ضمن وارد نمودن ضربه‌های سنگینی به حرفه حسابرسی، عارضه‌های بیمارگونه همچون عدم کیفیت خواب؛ روانپزشکی و ... را برای فرد به همراه خواهد داشت. سرخوردگی در یک استعاره به معنای فرآیند تدریجی فرسایش ذهنی است که در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی فرویدنبرگر<sup>۱۹</sup> به آن اشاره نمود. این محقق برای تعریف این استعاره، سرخوردگی را در غالب سه بُعد به شکل زیر ارائه نمود:

### شکل (۱) استعاره سرخوردگی حرفه‌ای (منبع: فرویدنبرگ، ۱۹۷۰)

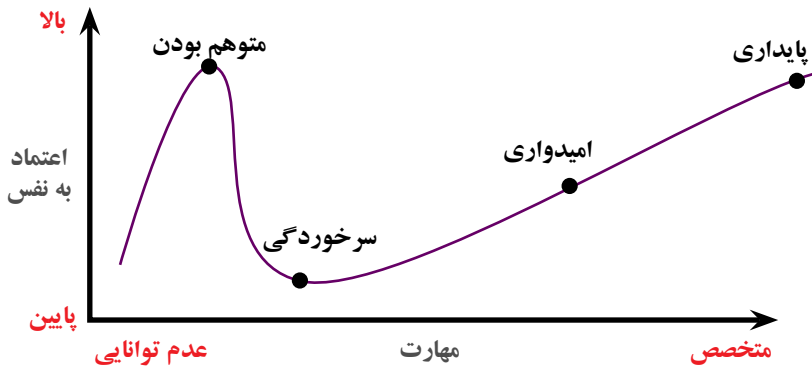


در واقع خستگی عاطفی تخلیه انرژی از منابع عاطفی و هیجانی است که باعث می‌گردد فرد در حرفه‌ای همچون حسابرسی دچار تخلیه روانی و عدم ارضای نیازهای معنوی در مسیر کار راه حرفه‌ای خود گردد. از طرف دیگر دگرگونی شخصیت که به آن اصطلاحاً مسخ شخصیت گفته می‌شود، ایجاد فاصله بین فرد با همتایان در مسیر کار راه حرفه‌ای می‌باشد و به مرور فرد را دچار انزوا می‌کند (سانو و کرامر<sup>۲۰</sup>، ۱۹۸۳). به عنوان مثال عدم اشتراک‌دانش در حرفه حسابرسی و یا عدم تیم‌کاری حسابرسی ممکن است فرد را دچار دگرگونی در شخصیت نماید و باعث گردد تا فرد به مرور در استرس و اضمحلال رفتاری قرار گیرد (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲). در نهایت عدم احساس موفقیت به عنوان یکی از ابعاد سه‌گانه در نظریه انگیزه مک‌کله‌لند<sup>۲۱</sup> بیان‌کننده‌ی این واقعیت است که پیچیدگی‌های شغلی و عدم تعادل در سطح بازار حسابرسی گاه باعث می‌شود که رویایی حرفه‌ای که فرد برای خود ترسیم نموده است، با شکست مواجه شود و این موضوع سرخوردگی در حرفه حسابرسی را برای او به همراه داشته باشد (هارل و مایکل<sup>۲۲</sup>، ۱۹۸۴).

## اثر دانینگ-کروگر به عنوان یک سندروم شناختی در حسابرس

اثر دانینگ-کروگر به عنوان یک سندروم شناختی محسوب می‌شود که در علم رفتار شناسی به معنای ارزیابی بیش از حد توانایی‌های فردی است به گونه‌ای که به تدریج این سندروم باعث سرخوردگی در فرد می‌شود. اثر دانینگ-کروگر در مقابل سندرم ایمپوستر<sup>۲۳</sup> قرار دارد که اشاره به دست کم گرفتن فرد در ارزیابی موفقیت‌های خود می‌باشد. این سندروم توسط دو دانشمند یعنی دانینگ و کروگر<sup>۲۴</sup> در سال ۱۹۹۹ در طی یک مطالعه در دانشگاه کرنل ارائه شد. این دو محقق پژوهشی بر روی مهارت‌های گرامی؛ توانایی استدلال منطقی و شوخ طبعی را انجام دادند و متوجه شدند که کسانی که توانایی بسیار ضعیفی در این زمینه‌ها نسبت به دیگران داشتند توانایی‌های خود را بیش از حد تخمین می‌زدند در حالیکه کسانی که ظرفیت‌های بالاتری داشتند مهارت‌های خود را دست کم می‌گرفتند. این اثر که نوعی سندروم سوگیرانه‌ی شناختی در افراد است، باعث می‌گردد تا فرد توانایی‌های خود در ارزیابی بیشتر از ویژگی‌های خود ارزیابی نماید و یا اینکه جایگاه حرفه‌ای که در آن قرار دارد که با جایگاه ذهنی خود بسیار در تضاد تلقی نمایند. می‌توان بخشی از این جانبداری سوگیرانه و ذهنی را به ناتوانی فراشناختی افراد در شناسایی ناتوانی‌شان نسبت وظایف و مسئولیت‌های مشخص شده نسبت داد و از سویی دیگر وجود طرحواره‌های رفتاری که مربوط به گذشته فرد می‌باشد، را عامل چنین سوگیری‌های ذهنی در فرد دانست. این افراد معمولاً در زمان قرار گرفتن در برابر افراد واقع‌گرا و دارای عزت‌نفس، گرایش بیشتری به دست کم گرفتن شایستگی خود داشته و به نادرست تصور می‌کنند که کاری که برای‌شان آسان است، برای دیگران نیز آسان است.

### شکل (۲) فرآیند اثر دانینگ کروگر



این شکل نموداری در واقع بیان‌کننده چرخه افکار افراد برحسب تناسب بین اعتماد به نفس و با مهارت‌ها و توانمندی‌ها می‌باشد، به نوعی که وقتی فردی برحسب وجود ویژگی‌های کاری یا برحسب سطح طرحواره روانشناختی خود دچار سندروم اعتماد به نفس بالا می‌شود، در حالیکه سطح مهارتی بسیار پایینی دارد، دچار توهم خود بزرگ‌بینی می‌شود و این موضوع دقیقاً نقطه شروع سرخوردگی در فرد می‌باشد که بشدت فرد را به انتهای ناامیدی می‌کشاند و باعث می‌گردد

تا فرد از نظر روانی دچار فرسایش و انزوا گردد، درحالی‌که اگر توانایی شناخت ویژگی‌های خود را داشته باشد به مرور و برحسب کسب تجارب و توانمندی‌ها می‌تواند به افزایش میل به امید به ایجاد ثبات رویه در کار راهه حرفه‌ای یا سیکل حرفه‌ای خود دست یابد و با این سندروم مقابله نماید. لذا هدف این پژوهش دقیقاً نقطه ناامیدی و علل ایجادکننده‌ی سرخوردگی است که ممکن است حسابرسان برحسب ویژگی‌های روانشناختی؛ فردی؛ رفتاری یا محیطی با آن مواجه شوند. لذا سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شوند:

۱. ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر جهت ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۲. اصلی‌ترین محور مؤثر الگوی سندروم دانینگ-کروگر جهت ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۳. اصلی‌ترین مضمون مؤثر الگوی سندروم دانینگ-کروگر جهت ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟

### پیشینه پژوهش

هیگازی و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر جو سازمانی، وضوح نقش، قصد ترک شغل و فرسودگی محیط کار بر کیفیت و عملکرد حسابرسی» انجام دادند. یک پرسشنامه بر روی نمونه‌ای از حسابرسان در ده شرکت حسابرسی برتر در یک بازار در حال ظهور شامل ۴ بزرگ توزیع شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و آزمون فرضیه‌های توسعه یافته از تحلیل عاملی، ماتریس همبستگی و مدل سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که فرسودگی شغلی پیامدهای منفی هم برای حسابرس و هم برای مؤسسه حسابرسی دارد. در حالی که جو سازمانی خوب با کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد، وضوح نقش با کیفیت و عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد و با تصمیمات غیراخلاقی ارتباط ناچیز دارد. کولاکو و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی رابطه بین فرسودگی شغلی و قصد تغییر شغل در حرفه حسابداری: نقش واسطه‌ای بهزیستی روانشناختی» انجام دادند. در این مطالعه داده‌ها با کمک پرسشنامه ساختاریافته جمع‌آوری شد. نمونه نهایی شامل ۲۱۸ متخصص حسابرسی از موسسه‌های خصوصی ایجاد شد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فرسودگی شغلی تأثیر مثبتی بر قصد تغییر شغل و تأثیر منفی بر بهزیستی روان‌شناختی دارد. علاوه بر این، بهزیستی روانشناختی رابطه بین فرسودگی شغلی و قصد تغییر شغل را میانجی‌گری می‌کند. اسمیت و امرسون<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تجزیه و تحلیل ارتباط بین انعطاف‌پذیری حسابرسان با کاهش کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده سرخوردگی شغلی انجام دادند. نمونه‌ی آماری پژوهش شامل ۲۵۸ نفر از حسابرسان ده موسسه حسابرسی بزرگ در ایالات متحده آمریکا بودند. نتایج پژوهش نشان داد که انعطاف‌پذیری حسابرسان در رابطه با صاحبکاران به صورت مستقیم استقلال حسابرسی را زیر سوال می‌آورد و این موضوع به کیفیت حسابرسی نیز لطمه می‌زند.

از طرف دیگر، سرخوردگی شغلی به عنوان یک محرک باعث می‌گردد انعطاف‌پذیری حسابرسان کاهش یابد و کیفیت حسابرسانی افزایش یابد. این نتایج نشان می‌دهد الزامات سرخوردگی حرفه‌ای بار روانی منفی بر فرد ندارد بلکه زمانی که تبدیل به دیسترس گردد، می‌تواند مسئولیت‌پذیری حسابرسان را در رابطه با مسئولیت‌های شغلی بیشتر افزایش دهد. هونن و هاسلی<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی در مورد روانشناسی محیط کار در ارتقای سلامت شغلی حسابرسان با رویکرد شناخت سرخوردگی انجام دادند. در این پژوهش از سرخوردگی شغلی به عنوان یکی از ریسک‌های روانشناختی و رفتاری در شغل حسابرسان یاد شده است و با بررسی بیش از ۳۵۰ حسابرسان نتایج نشان داد، حسابرسان بدلیل بار مسئولیت‌های شغلی و حرفه‌ای که دارند و بدلیل ساعات کاری فشرده، درک مفهومی از معنای فرسودگی شغلی و تاثیرات مخرب آن بر جسم و روان خود ندارند و این موضوع باعث می‌شود فرسودگی شغلی به عنوان یکی از پیامدهای شغلی به مسیر شغلی حسابرسان آسیب وارد نماید و از طرف دیگر هزینه‌های زیادی بر فرد از نظر سلامتی وارد می‌نماید. جین و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی در مورد ارتباط بین ویژگی‌های شغلی و سازمانی و نقش آن در سرخوردگی شغلی انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد، وجود فضای شغلی امن، ارتباطات پویا درون سازمانی، ادراک شغلی بالا و وجود سیاست‌های حمایت منابع انسانی از جمله تناسب شغلی با شاغل و ارتقای عادلانه، همگی می‌تواند نقش مهم و تاثیرگذاری بر کاهش فرسودگی شغلی کارکنان داشته باشد. خواجهی و صالحی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیر فرسایش شغلی بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسانی انجام دادند. برای بررسی این پژوهش از روش آزمایشی استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد تأثیر مثبت بین تردید حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسانی، در شرایط فرسایش شغلی کاهش می‌یابد. همچنین، تأثیر مثبت بین تردید حرفه‌ای و هویت حرفه‌ای بر پردازش پرزحمت در فرآیند حسابرسانی، در شرایط فرسایش شغلی کاهش می‌یابد. علاوه بر این، پردازش پرزحمت، متغیر میانجی در رابطه مثبت بین هویت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای با عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسانی است. عمادی و حسینی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسانی در چارچوب پارادایم فرسودگی نقش انجام دادند. در این پژوهش نمونه‌ای شامل ۳۷۸ حسابرسان از مدیران، سرپرستان و حسابرسان مؤسسات بزرگ حسابرسانی کننده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری از ۱۰۰ موسسه برتر در سال ۱۳۹۷ مورد مطالعه قرار گرفتند. فرضیات پژوهش با تکیه بر طرح پیمایشی و استفاده از نظرسنجی کتبی پرسشنامه‌ای بر اساس مطالعه اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) تدوین گردیده، و با کمک ابزار اسمارت پی‌ال‌اس تجزیه و تحلیل شده است. نتایج تحلیل مسیر حاکی از پذیرش فرضیه‌های پژوهش و معناداری آن‌ها است. یافته‌های پژوهش نشان داد که سطح بالاتری از انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان با سطوح بالای گزارش شده از کیفیت حسابرسانی همراه است؛ هم‌چنین در کیفیت حسابرسانی، هر دو عامل فرسایش شغلی و فرسودگی مؤثر هستند. واسعی چهارمحالی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر فشار

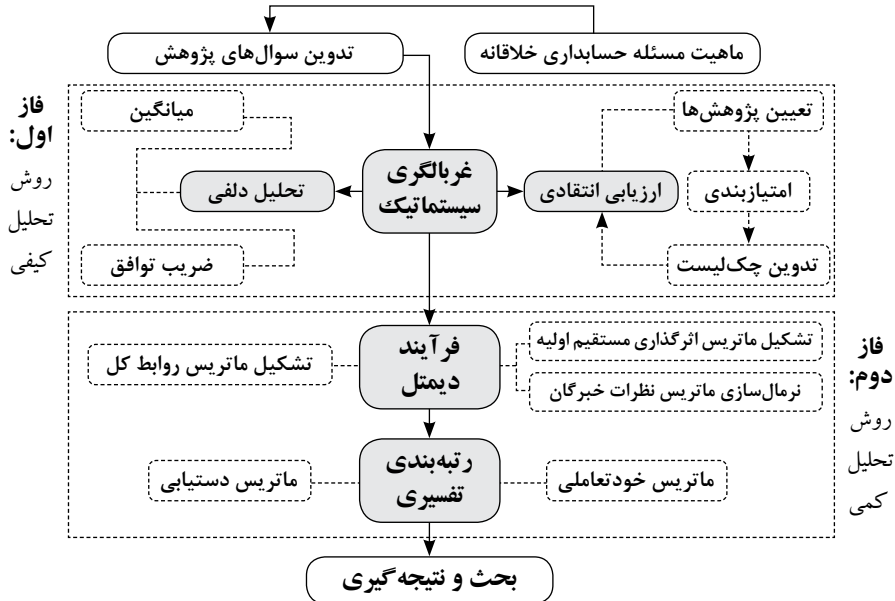
روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید» انجام دادند. این پژوهش شبه‌تجربی و از لحاظ هدف و نتیجه اجرا، تحلیلی کاربردی است. جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهد و نمونه پژوهش با توجه به محدودیت‌های در نظر گرفته شده، شامل ۱۰۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۹۱ است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون آزمون شده است. فشار روانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌دار دارد. هم‌چنین، نقش تعدیل‌کنندگی متغیر اولین حسابرسی صورت‌های مالی مشتری جدید موجب تقویت تأثیر فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در جهت منفی می‌شود.

همان‌طور که مرور پیشینه‌های پژوهش نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته موضوع سرخوردگی‌های حسابرسان را به صورت واکاوی شناختی و مبتنی بر سندروم‌هایی همچون ویژگی‌های نظریه دانینگ-کروگر مورد بررسی قرار نداده است و این مطالعه می‌تواند به توسعه ادبیات نظری در این حوزه کمک نماید. مسئله‌ی که به لحاظ محتوایی و تجربی می‌تواند به توسعه دانش حسابرسی از منظر رفتاری و شناختی کمک نماید و به بنیان‌سازی انجام پژوهش‌های دیگر در آینده کمک کند. لذا تفاوت این مطالعه با سایر پژوهش‌های دیگر در این عرصه هم به لحاظ محتوایی و هم به لحاظ تحلیلی است که به تقویت نوآوری پژوهش حاضر کمک می‌کند.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این مطالعه به لحاظ نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای قرار دارد، زیرا موضوع سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان اگرچه در پژوهش‌های قبلی به عنوان یک متغیر اصلی یا مکمل با سایر جنبه‌های حسابرسی مثل فرسایش شغلی؛ استرس؛ فشار کاری و ... بررسی شده است، اما به عنوان یک مدل نظری مورد توجه نبوده است. لذا وجود چنین پراکندگی در ادبیات باعث گردید تا این مطالعه از طریق ترکیب فرآیندهای تحلیل بخش کیفی و کمی نسبت به ارائه الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان نماید. لذا به لحاظ نوع داده این مطالعه را ترکیبی می‌بایست در نظر گرفت. زیرا در بخش کیفی از طریق غربالگری سیستماتیک نسبت به شناسایی محورهای اصلی سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان با اتکاء به نظریه دانینگ-کروگر اقدام می‌شود و با انجام تحلیل دلفی تلاش می‌گردد تا سطح پایایی ابعاد مورد تأیید قرار گیرد. سپس براساس دو فرآیند تحلیلی در بخش کمی یعنی فازی دیمتل و رتبه‌بندی تفسیری، مطالعه به دنبال ارزیابی پدیده سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. به عبارت دیگر ابتدا در بخش فازی دیمتل از بین محورهای اصلی تلاش می‌شود تا مؤثرترین محور سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان مشخص شود و سپس از طریق رتبه‌بندی تفسیری مضامین، محور انتخاب شده تبیین می‌گردد تا مشخص گردد، کدام بعد از ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر عامل مؤثری در سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود. با ارائه‌ی این موارد به منظور شناخت بهتر پیاده‌سازی تحلیلی، مدل روش شناسی پژوهش ارائه می‌شود:

شکل (۳) فرآیند روش شناسی پژوهش



### جامعه پژوهش

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل ۱۶ نفر از متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند، که به واسطه انجام پژوهش‌های علمی در زمینه مشابه، دارای رویکردی تخصصی و علمی در این رابطه می‌باشند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند، چراکه هدف این بود، افرادی که در این بخش مشارکت می‌کنند، که دارای دید نظری در رابطه با موضوع پژوهش باشند. در فاز دوم، به منظور انجام بخش تعاملی پژوهش، از ۳۰ نفر از حساب‌رسان دارای دانش تخصصی و بیش از ۵ سال سابقه خواسته شده تا به عنوان اعضای گروه کانونی پس از ارزیابی مضامین گزاره‌ای شناسایی شده‌ی بخش کیفی و تایید آن‌ها، اقدام به پاسخ به پرسشنامه‌های تحلیل پیوندی تدوین شده نمایند. نکته قابل ذکر این است که از آنجاییکه تحلیل پیوندی در بخش تعاملی، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان می‌باشد، و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش سوشیل<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۷)؛ چیتهمبارانتهان و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۵) تاییدی بر این ادعا است. نرث‌کات و مک‌کوی (۲۰۰۴) در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نمایند.

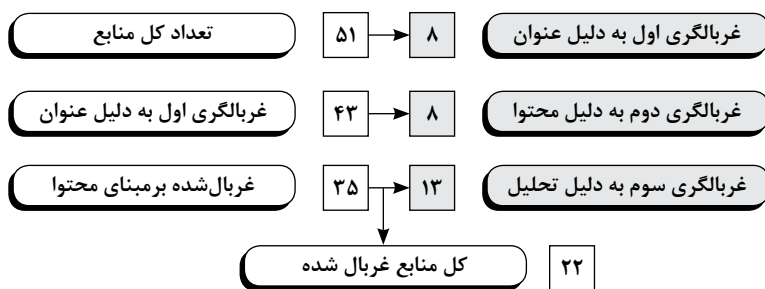
#### ۴- یافته‌های پژوهش

در این بخش تلاش می‌شود تا براساس سوال‌های تدوین شده و ماهیت روش شناسی پژوهش، نسبت به پیادسازی تحلیل‌ها اقدام نمود.

##### (۱) یافته‌های فراترکیب

یکی از روش‌های تحلیل در بخش کیفی، فراترکیب است. روش تحلیل فراترکیب یک روش تحقیق کیفی است که معادل واژه Meta-synthesis است. با رشد تحقیقات در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، لذا انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره تحقیقات انجام شده در این موضوع خاص را به شیوه نظاممند و علمی فرا روی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است. در انجام فراتحلیل لازم است ابتدا از طریق بررسی پایگاه‌های اطلاعاتی اقدام به تعیین پژوهش‌های مشابهی با محتوا و ماهیت پژوهش حاضر، تعیین کرد. لذا در این بخش از طریق جستو در پایگاه‌های اطلاعاتی مجله‌های علمی و پژوهشی و مجله‌های معتبر خارجی تلاش گردید تا در گام اول پژوهش‌های مرتبط انتخاب گردند و سپس براساس فرآیندهای تحلیلی این بخش اقدام به شناسایی و تعیین مضامین گزاره‌ای مرتبط با موضوع پژوهش نمود. دوره زمانی جهت واکاوی پژوهش‌های مشابه، ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۳ میلادی و ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ شمسی بوده است. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی بین‌المللی و داخلی، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد.

#### شکل (۴) غربالگری پژوهش‌های اولیه



همانطور که در در شکل (۴) مشخص شده است، کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۵۱ مورد می‌باشند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل در نهایت، ۲۲ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرآیندهای تحلیلی موردنظر این پژوهش انتخاب شدند. در این مرحله می‌بایست براساس روش آترید-استرلینگ<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۱) مفاهیم را براساس

گزارها تفکیک نمود، تا مضامین راهبردی ایجادکننده‌ی سرخوردگی حرفه‌ای در حسابرسان در قالب چک‌لیست‌های امتیازی تعیین شوند. در این تحلیل و به واسطه روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان پژوهش براساس ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق اقدام به تعیین ابعاد و مضامین گزاره‌ای می‌شود. جدول (۱) نحوه ارزیابی ابعاد و مضامین گزاره‌ای را براساس شاخص ۵۰ نمره‌ای در قالب امتیازهای ۱ تا ۵ براساس ۱۰ معیار توضیح داده شده مورد سنجش قرار می‌دهد.

جدول (۱) فرآیند تحلیل حیاتی پژوهش‌های غربال شده

مقیاسیت پژوهش‌ها	معیارهای ارزیابی انتقادی											
	مقاله‌ها	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع
	هیگاری و همکاران (۲۰۲۳)	۳	۲	۱	۲	۳	۴	۳	۳	۲	۳	۲۶
	کولاکو و همکاران (۲۰۲۳)	۴	۵	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۳	۳	۳۶
	جوهری و همکاران <sup>۳۳</sup> (۲۰۲۲)	۳	۲	۲	۴	۳	۵	۳	۳	۳	۳	۳۲
	کوسن و همکاران <sup>۳۴</sup> (۲۰۲۱)	۱	۲	۲	۳	۴	۲	۲	۲	۳	۲	۲۵
پژوهش‌های بین‌المللی	اسریوستاوا و دی (۲۰۲۰)	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳۹
	جینگناک و زاجنکوسکی (۲۰۲۰)	۳	۳	۲	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳۳
	آنازا و همکاران <sup>۳۵</sup> (۲۰۲۰)	۳	۲	۲	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۲۷
	سوهاردیانو و همکاران (۲۰۲۰)	۳	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۳	۴	۳۷
	هونن و هاسلی (۲۰۱۹)	۴	۴	۲	۴	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۳۹
	امیرالدین <sup>۳۶</sup> (۲۰۱۹)	۴	۳	۲	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۴	۳۱
	نیهم و همکاران <sup>۳۷</sup> (۲۰۱۹)	۳	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۲	۲	۳	۲۶
	اسمیت و همکاران (۲۰۱۸)	۴	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۳۷
	کسیملی و همکاران (۲۰۱۸)	۴	۲	۴	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۳۷
	اسمیت و همکاران (۲۰۱۷)	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳۹
	یان و ژئو (۲۰۱۶)	۳	۳	۵	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۳۷
	اسینوساپیک و باراینکو <sup>۳۸</sup> (۲۰۱۶)	۴	۴	۲	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳۴
پژوهش‌های داخلی	خواجوی و صالحی (۱۳۹۸)	۴	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۴	۳۷
	عبدلی و همکاران (۱۳۹۸)	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۳۷
	فروغی‌راد و یزاززاده تربتی (۱۳۹۸)	۳	۲	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۳	۳	۲۶
	عمادی و همکاران (۱۳۹۸)	۴	۳	۴	۴	۳	۴	۴	۵	۴	۴	۳۹
	واسعی چهارمعالی و همکاران (۱۳۹۷)	۲	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۲۹
	مرویان حسینی و لاری (۱۳۹۴)	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۳۸

امتیازهای ارائه شده براساس شاخص مد حکایت از حذف ۵ پژوهش مشابه دارد که باتوجه به اینکه از مجموع ۵۰ امتیاز، زیر ۳۰ دریافت نمودند و برحسب دستورالعمل حدکفایت امتیاز این تحلیل پژوهش‌هایی که امتیاز ۳۰ و بالاتر را کسب نمایند، مورد تایید هستند، حذف گردیدند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش ترید-استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود

جدول (۲) فرآیند تعیین مولفه‌های اصلی پژوهش

موقعیت پژوهش‌ها	محققان	علل فردی	علل نپایداری	علل ساختاری	علل شغلی	علل رفتاری	علل محیطی
پژوهش‌های بین‌المللی	کولاکو و همکاران (۲۰۲۳)	✓	✓	-	-	-	✓
	جوهری و همکاران <sup>۳۱</sup> (۲۰۲۲)	✓	-	-	✓	✓	-
	اسریواستاوا و دی (۲۰۲۰)	-	✓	-	✓	-	✓
	جینگناک و زاجنکوسکی (۲۰۲۰)	✓	-	✓	-	✓	-
	سوهاردیانته و همکاران (۲۰۲۰)	-	-	✓	✓	-	-
	هونن و هاسلی (۲۰۱۹)	✓	-	-	-	✓	-
	امیرالدین (۲۰۱۹)	✓	✓	-	-	-	-
	اسمیت و همکاران (۲۰۱۸)	-	-	✓	✓	-	-
	کسیملی و همکاران (۲۰۱۸)	✓	-	-	-	✓	-
	اسمیت و همکاران (۲۰۱۷)	✓	-	✓	-	-	-
	یان و ژئو (۲۰۱۶)	-	-	✓	-	✓	-
اسپینوساپیک و باراینکو <sup>۳۰</sup> (۲۰۱۶)	✓	✓	-	-	-	✓	
داخلی	خواجوی و صالحی (۱۳۹۸)	-	-	-	✓	-	✓
	عبدلی و همکاران (۱۳۹۸)	✓	-	-	✓	-	-
	عمادی و همکاران (۱۳۹۸)	-	✓	-	-	✓	-
	مرویان حسینی و لاری (۱۳۹۴)	✓	-	-	-	-	✓
جمع	۱۰	۵	۴	۵	۹	۵	۱۰

براساس این تحلیل نیز مشخص شد، سه مضمون علل فردی؛ علل شغلی و علل محیطی دارای بیشترین فراوانی هستند و براین مبنا در این پژوهش به عنوان معیارهای اصلی برای تعیین گزاره‌های راهبردی ایجادکننده‌ی سرخوردگی حرفه‌ای در حساب‌رسان مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این بخش پس از واکاوی در مبانی نظری پژوهش‌های تایید شده، اقدام به تعیین گزاره‌ها طبق جدول (۳) شده است.

### جدول (۳) مضامین ایجادکننده سرخوردگی حرفه‌ای حساب‌رسان

موضوعات	گزاره‌ها	موضوعات
حرفه‌ای سرخوردگی علی فردی	وجود طرحواره ناسازگار اولیه در فرد عدم ثبات هیجانی در فرد عدم احاطه نسبت به استرس و فشار کاری توسط فرد تناقض نگرش‌های فردی نسبت به محتوای حرفه وجود اختلال خود بزرگ‌بینی / خودشیفتگی وجود روان‌پریشی در زمان احساس نادیده انگاشته شدن تداوم وجود احساس ناامنی نسبت به ایجاد ثبات فقدان منبع کنترل درونی ارزیابی منفی دائم از موفقیت و شایستگی خود	حرفه‌ای سرخوردگی علی شفلی
حرفه‌ای سرخوردگی علی شفلی	وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حساب‌رسی عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حساب‌رسی عدم وجود ارزش‌های منسجم در حرفه حساب‌رسی وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حساب‌رسی تبعیض و نابرابری در ارتقاء؛ حقوق و مزایای و ... محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی شکاف انتظارات بین حساب‌رسان با ذینفعان	حرفه‌ای سرخوردگی علی محیطی
حرفه‌ای سرخوردگی علی محیطی	فقدان نظارت‌های کارآمد نهادی جهت ایجاد رقابت برابر بین حساب‌رسان عدم همسان‌سازی بین استانداردهای حساب‌رسی با ویژگی‌های فرهنگ پیچیدگی‌های بیش از حد استانداردها در حرفه حساب‌رسی عدم پوشش ابعاد توسعه فرهنگ اخلاقی توسط استانداردها وجود فرهنگ تبعیض جنسیت؛ قومیت؛ نژادی و ... در حرفه حساب‌رسی وجود فرهنگ فردگرایی به عنوان مبنایی برای انزوا‌ی حرفه‌ای فقدان انگیزه‌های اجتماعی در توسعه کارراه حرفه‌ای وجود تعارض‌های اجتماعی میان مسئولیت‌های حرفه‌ای با مسئولیت‌های خانوادگی عدم وجود ارزش‌های تقویت یافته اجتماعی در زمینه‌ی معنویات حرفه‌ای	

## ۲) تحلیل دلفی

یکی از روش‌های کسب دانش گروهی در حوزه‌های علوم انسانی تکنیک دلفی است، که فرآیندی است که دارای ساختار پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع‌آوری اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی است. در این بخش به منظور تایید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفاده از مشارکت متخصصان (اعضای پانل) براساس دو مقیاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل فراترکیب که در جدول (۴) آورده شده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول (۴) تحلیل دور اول دلفی

موضوعها	مضامین گزاره‌ای		دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	
عمل فردی سرخوردگی حرفه‌ای	وجود طحواوه ناسازگار اوليه در فرد	۸۰/۰	۶	۸۰/۰	۲۰/۶	۸۵/۰	تایید
	عدم ثبات هیجانی در فرد	۱۰/۵	۵۵/۰	۵۵/۰	۵۰/۵	۷۵/۰	تایید
	عدم احاطه نسبت به استرس و فشار کاری توسط فرد	۵	۵۲/۰	۱۰/۵	۵۵/۰	۵۵/۰	تایید
	تناقض نگرش‌های فردی نسبت به محتوای حرفه	۲۰/۵	۶۰/۰	۵۰/۵	۷۵/۰	۷۵/۰	تایید
	وجود اختلال خود بزرگ‌بینی/خودشیفتگی	۵۰/۵	۷۸/۰	۱۰/۶	۸۲/۰	۸۲/۰	تایید
	وجود روانپریشی در زمان احساس نادیده انگاشته شدن	۲	۲۰/۰	---	---	---	حذف
	تداوم وجود احساس نامنی نسبت به ایجاد ثبات	۶	۸۰/۰	۲۰/۶	۸۵/۰	۸۵/۰	تایید
	ارزیابی منفی دائم از موفقیت و شایستگی خود	۵۰/۳	۳۰/۰	---	---	---	حذف
	فقدان منبع کنترل درونی	۵	۵۰/۰	۱۰/۵	۵۵/۰	۵۵/۰	تایید
	وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه	۲۰/۵	۶۰/۰	۳۰/۵	۶۵/۰	۶۵/۰	تایید
عمل شغلی سرخوردگی حرفه‌ای	وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حسابرسی	۶	۸۰/۰	۲۰/۶	۸۵/۰	۸۵/۰	تایید
	عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حسابرسی	۲۰/۵	۶۰/۰	۵۰/۵	۷۵/۰	۷۵/۰	تایید
	عدم وجود ارزش‌های منسجم در حرفه حسابرسی	۵۰/۳	۳۰/۰	---	---	---	حذف
	وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابرسی	۵۰/۵	۷۵/۰	۱۰/۶	۸۲/۰	۸۲/۰	تایید
	تبعیض و نابرابری در ارتقاء، حقوق و مزایای و ...	۲۰/۵	۶۰/۰	۲۰/۵	۶۲/۰	۶۲/۰	تایید
	محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی	۵	۵۰/۰	۱۰/۵	۵۵/۰	۵۵/۰	تایید
	ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی	۲۰/۵	۶۰/۰	۵۰/۵	۷۵/۰	۷۵/۰	تایید
	شکاف انتظارات بین حسابرسان با دینفعان	۲	۲۰/۰	---	---	---	حذف
	عدم همسان‌سازی بین استانداردهای حسابرسی با ویژگی‌های فرهنگ	۵۰/۵	۷۵/۰	۶	۸۰/۰	۸۰/۰	تایید
	فقدان نظارت‌های کارآمد نهادی جهت ایجاد رقابت برابر بین حسابرسان	۲	۲۰/۰	---	---	---	حذف
عمل محیطی سرخوردگی حرفه‌ای	پيچیدگی‌های بیش از حد استانداردها در حرفه حسابرسی	۲۰/۵	۶۰/۰	۵۰/۵	۷۵/۰	۷۵/۰	تایید
	عدم پوشش ابعاد توسعه فرهنگ اخلاقی توسط استانداردها	۱۰/۵	۵۵/۰	۱۰/۵	۵۸/۰	۵۸/۰	تایید
	وجود فرهنگ تبعیض جنسیت؛ قومیت؛ نژادی و ... در حرفه حسابرسی	۵۰/۵	۷۵/۰	۱۰/۶	۸۲/۰	۸۲/۰	تایید
	وجود فرهنگ فردگرایی به عنوان مبنایی برای انزواي حرفه‌ای	۵	۵۰/۰	۲۰/۵	۶۰/۰	۲۰/۵	تایید
	فقدان انگیزه‌های اجتماعی در توسعه کارراهه حرفه‌ای	۵۰/۵	۷۵/۰	۶	۸۰/۰	۸۰/۰	تایید
	وجود تعارض‌های اجتماعی میان مسئولیت‌های حرفه‌ای با مسئولیت‌های خانوادگی	۶	۸۰/۰	۲۰/۶	۸۵/۰	۸۵/۰	تایید
	عدم وجود ارزش‌های تقویت یافته اجتماعی در زمینه‌ی معنویات حرفه‌ای	۵	۵۲/۰	۱۰/۵	۵۵/۰	۵۵/۰	تایید

همانطور که در قسمت‌های قبلی تشریح شد، براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق در چک‌لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافق که باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تایید شود و میانگین باتوجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ در آن استاندارد می‌باشد، باید بیان نمود، از مجموع ۲۷ مضمون گزاره‌ای اولیه، ۵ گزاره که میانگین زیر ۵ (باتوجه به مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای) و ضریب توافق زیر ۰/۵ داشته‌اند، حذف شدند. بقیه مضامین گزاره‌ای دارای حدکفایت نظری ارزیابی شدند و مورد تایید قرار گرفتند به این معناکه نه مضمون و نه گزاره‌ای از آن حذف شده است و نه به آن اضافه شده است. براین اساس می‌توان براساس مضامین گزاره‌ای تایید شده و اصطلاحاً به حدکفایت نظری رسیده، مدل مفهومی مبتنی بر شناخت محتوایی بیشتر ابعاد پژوهش را ارائه داد:

### شکل (۶) چارچوب نظری



### پژوهش

#### ۳) تحلیل دیمتل فازی

در این بخش هدف تعیین تأثیرگذارترین محور سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان از بین سه عامل فردی، شغلی و اجتماعی به عنوان ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر در ارزیابی حسابرسان می‌باشد. روش دیمتل فازی به هنگام تجزیه و تحلیل روابط علی در بین عوامل مختلف، عدم قطعیت را حل می‌کند (لوترا و همکاران<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۶) و براین پیش فرض ایجاد می‌شود که در مرحله اول، مجموعه‌های از ویژگی‌های  $s = \{s_i | i=1, 2, \dots, n\}$  و روابط جفتی را براساس روابط درونی ارزیابی می‌کند. لذا ابتدا می‌بایست از طریق مقیاس زبانشناختی در ارزیابی، نسبت به ایجاد اثر درونی مثلی متناظر بین ابعاد اقدام نمود.

جدول (۵) مقیاس‌های زبانشناختی برای TFNs متناظر

ارقام فازی، مثلثی متناظر	اولویت‌های زبان شناختی	مقیاس‌ها
(۰,۰,۱,۰,۳)	بدون تاثیر / مهم	۱
(۰,۱,۰,۳,۰,۵)	تاثیر بسیار اندک / مهم	۲
(۰,۳,۰,۵,۰,۷)	تاثیر اندک / مهم	۳
(۰,۵,۰,۷,۰,۹)	تاثیر زیاد / مهم	۴
(۰,۷,۰,۹,۱,۰)	بسیار تاثیرگذار / مهم	۵

برای بسط این تکنیک، فرض می‌شود k پاسخ دهنده وجود دارد و مقیاس زبانشناختی باید به ارقام فازی مثلثی تغییر یابد، تا نشان دهند که تا چه اندازه کدام از این ویژگی x بر ویژگی y در پاسخ kام تاثیر می‌گذارد. فرآیند غیرفازی‌سازی<sup>۴۲</sup> مستلزم این است که ارقام فازی مثلثی به متغیرهای قطعی (crisp) تبدیل شوند (لین و همکاران<sup>۴۳</sup>، ۲۰۱۱). این مطالعه از حداقل-حداکثر برای نرمال‌سازی ارقام فازی مثلثی قبل از دست یافتن به مقادیر کامل شده‌ی استفاده کرد. لذا سه محور اصلی از طریق مقیاس‌های زبانی توابعی را تشکیل می‌دهند که در آن سطر و ستون با تفریق و جمع از یکدیگر می‌توانند نشان دهنده‌ی علی بودن یا معلول بودن معیارها تلقی شوند. لازم به ذکر است که به هریک از محورهای اصلی کد «V» اختصاص داده شده است.

جدول (۶) گروه علی محورهای اصلی

محورهای اصلی	اختصار محورها «V»	ضرایب ستونی «D»	ضرایب سطری «R»	جمع ستون بر سطر «D+R»	جمع سطر بر ستون «D-R»
علل فردی سرخوردگی	V1	۷/۰۲۹	۹/۱۱۷	۱۶/۱۴۶	۲/۰۸۸
علل شغلی سرخوردگی	V2	۱۰/۹۶۸	۱۱/۷۲۹	۲۲/۶۹۷	-۰/۷۶۱
علل اجتماعی سرخوردگی	V3	۶/۶۸۴	۸/۳۲۹	۱۵/۰۱۳	۱/۶۴۵

نتایج نشان می‌دهد، علل فردی و علل اجتماعی سرخوردگی حرفه ای، جزء دو محور اثرپذیری از علل شغلی سرخوردگی «V3» محسوب می‌شوند که براساس نوسانات شغلی می‌تواند کم یا زیاد شوند. لذا می‌بایست «V1» و «V3» را به عنوان وابسته و «V2» را به عنوان محرک اصلی سرخوردگی حرفه‌ای حساب‌رسان معرفی نمود.

#### ۴) تحلیل رتبه‌بندی تفسیری

با تعیین علل شغلی سرخوردگی حرفه‌ای حساب‌رسان، در ادامه نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مضمون علل شغلی به عنوان ویژگی سندروم دانینگ-کروگر جهت ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان اقدام می‌شود. لذا ابتدا می‌بایست نسبت به اختصاص کدهای مشخص در جدول (۷) اقدام نمود.

### جدول (۷) اختصاص کد به مضامین علل شغلی سرخوردگی

اختصار	مضامین پژوهش
V <sub>21</sub>	وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه
V <sub>22</sub>	وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حسابرسی
V <sub>23</sub>	عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حسابرسی
V <sub>24</sub>	وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابرسی
V <sub>25</sub>	تبعیض و نابرابری در ارتقاء؛ حقوق و مزایای و ...
V <sub>26</sub>	محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی
V <sub>27</sub>	ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی

در گام اول جهت انجام فرآیند ارزیابی تاثیرگذاری سطر «i» بر ستون «z» و یا برعکس و یا متقابل، می‌بایست ماتریس تعاملی را ایجاد نمود. به منظور ایجاد این ماتریس می‌بایست اثر مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم هریک از کدهای اختصاص داده را مشخص نمود. برای این منظور نیاز به تعریف روابط اختصاصی این تحلیل در قالب جدول (۸) می‌باشد.

### جدول (۸) اختصاص دستور اجرا برای روابط سطری و ستونی

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
i↔j	i↔j	i↔j	i⇒j	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

براساس این روابط، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

### جدول (۹) تشکیل ماتریس خودتعاملی

مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی	V <sub>2</sub>	V <sub>21</sub>	V <sub>22</sub>	V <sub>23</sub>	V <sub>24</sub>	V <sub>25</sub>	V <sub>26</sub>	V <sub>27</sub>
وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه	V <sub>21</sub>	⊗	V	A	A	A	A	A
وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حسابرسی	V <sub>22</sub>		⊗	A	O	O	A	A
عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حسابرسی	V <sub>23</sub>			⊗	A	A	O	O
وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابرسی	V <sub>24</sub>				⊗	V	V	O
تبعیض و نابرابری در ارتقاء؛ حقوق و مزایای و ...	V <sub>25</sub>					⊗	O	O
محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی	V <sub>26</sub>						⊗	A
ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی	V <sub>27</sub>							⊗

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری براساس مقایسه سطر «i» و ستون «z» و شاخص مُد به ترتیب زیر اقدام شود.

### جدول (۱۰) تفاسیر ماتریسی مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی

V <sub>27</sub>	V <sub>26</sub>	V <sub>25</sub>	V <sub>24</sub>	V <sub>23</sub>	V <sub>22</sub>	V <sub>21</sub>	
					فشارشغلی دلیل بروز ریسک حسابرسی	⊗	V <sub>21</sub>
					⊗		V <sub>22</sub>
				⊗	عدم حمایت ادراک شده مبنای ریسک حسابرسی	عدم حمایت ادراک شده مبنای فشار شغلی	V <sub>23</sub>
	سبک رهبری امرانه مبنای محیط کاری پرتنش	سبک رهبری امرانه مبنای تبعیض شغلی	⊗	سبک رهبری امرانه مبنای عدم حمایت ادراک شده		سبک رهبری امرانه مبنای فشار شغلی	V <sub>24</sub>
		⊗		نابرابری مبنای عدم حمایت ادراک شده		نابرابری مبنای فشار شغلی	V <sub>25</sub>
	⊗				محیط کاری پرتنش مبنای ریسک حسابرسی	محیط کاری پرتنش مبنای فشار شغلی	V <sub>26</sub>
⊗	ساعات کاری زیاد مبنای محیط کاری پرتنش				ساعات کاری زیاد مبنای ریسک حسابرسی	ساعات کاری زیاد مبنای فشار شغلی	V <sub>27</sub>

موانع‌های مستقیم سطر «ا»

در ادامه می‌بایست براساس تبدیل اختصارهای تعریف شده برای ماتریس خودتعاملی به ۰ و ۱ تبدیل شوند تا امکان تشکیل ماتریس دستیابی ایجاد شود. لذا جدول (۱۱) دستورهای مربوط به این اختصار را نشان می‌دهد.

### جدول (۱۱) دستور اختصار هریک از نمادهای تعریف شده

اختصار	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

ماتریس دستیابی در واقع تبدیل اختصار ارائه شده برای مقایسه زوجی سطری «i» و ستونی «j» است که مبنای اولویت بندی در گام آخر را براساس روابط مستقیم نشان می‌دهد.

### جدول (۱۲) تشکیل ماتریس دستیابی مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی

مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی	V <sub>2</sub>	V <sub>21</sub>	V <sub>22</sub>	V <sub>23</sub>	V <sub>24</sub>	V <sub>25</sub>	V <sub>26</sub>	V <sub>27</sub>
وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه	V <sub>21</sub>	1	1	0	0	0	0	0
وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حسابرسی	V <sub>22</sub>	0	1	0	0	0	0	0
عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حسابرسی	V <sub>23</sub>	1	1	1	0	0	0	0
وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی امرانه در نقش شریک حسابرسی	V <sub>24</sub>	1	0	1	1	1	1	0
تبعیض و نابرابری در ارتقاء؛ حقوق و مزایای و ...	V <sub>25</sub>	1	0	1	0	1	0	0
محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی	V <sub>26</sub>	1	1	0	0	0	1	0
ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی	V <sub>27</sub>	1	1	0	0	0	1	1

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی، مقایسه‌ی زوجی  $i$  امین مولفه به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(1+i)$  ام تا  $n$  ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. لذا براساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم‌افزار متلب روابط متقارن سطری « $i$ » و ستونی « $j$ » ماتریس دستیابی نهایی در جدول (۱۳) ارائه می‌شوند.

### جدول (۱۳) تشکیل ماتریس دستیابی نهایی مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی

مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی	$V_2$	$V_{21}$	$V_{22}$	$V_{23}$	$V_{24}$	$V_{25}$	$V_{26}$	$V_{27}$
وجود فشار شغلی ناشی از محتوا و مسئولیت‌های حرفه	$V_{21}$	1	1	0	0	1*	0	0
وجود ریسک‌های مرتبط با حرفه حسابداری	$V_{22}$	0	1	0	0	1*	0	0
عدم حمایت ادراک شده توسط شرکای حسابداری	$V_{23}$	1	1	1	0	1*	0	0
وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابداری	$V_{24}$	1	0	1	1	1	1	0
تبعیض و نابرابری در ارتقاء؛ حقوق و مزایای و ...	$V_{25}$	1	0	1	0	1	0	0
محیط کاری پرتنش و دارای تعارض‌های فردی	$V_{26}$	1	1	0	0	0	1	0
ساعات کار زیاد و فشار بودجه زمانی	$V_{27}$	1	1	0	0	0	1	1

در نهایت در آخرین فرآیند ماتریسی، می‌بایست نسبت به تعیین درصدهای تأثیرگذاری هریک از مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی اقدام می‌شود.

### جدول (۱۴) درصد امتیازهای مضامین سرخوردگی ناشی از علل شغلی

$V_2$	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال‌پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	رتبه‌بندی
$V_{21}$	۲	۳	۱	۶	۱۴/۲۸	3 <sup>rd</sup>
$V_{22}$	۱	۱	۲	۴	۹/۵۲	5 <sup>th</sup>
$V_{23}$	۳	۱	۲	۶	۱۴/۲۸	3 <sup>rd</sup>
$V_{24}$	۵	۰	۴	۹	۲۱/۴۲	1 <sup>st</sup>
$V_{25}$	۳	۰	۲	۵	۱۱/۹۰	4 <sup>th</sup>
$V_{26}$	۳	۰	۲	۵	۱۱/۹۰	4 <sup>th</sup>
$V_{27}$	۴	۰	۳	۷	۱۶/۶۶	2 <sup>nd</sup>
مجموع	۲۱	۵	۱۶	۴۲		
درصد	۵۰	۱۱/۹۰	۳۸/۰۹			

درصد تأثیرگذاری جامع هریک از مضامین نشان داد، بالاترین ضریب تأثیر مربوط به مضمون « $V_{24}$ » یعنی وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابداری می‌باشد که عامل مؤثری در بروز سرخوردگی حرفه‌ای در حسابرسان براساس الگوی سندروم دانینگ-کروگر تلقی می‌شود.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، ارائه‌ی الگوی ویژگی‌های سندروم دانینگ-کروگر باهدف ارزیابی سرخوردگی‌های حرفه‌ای حسابرسان بود. نتایج این مطالعه نشان داد، مؤثرترین عامل اصلی به عنوان محور سرخوردگی حرفه‌ای حسابرسان، مجموع عوامل شغلی در حرفه حسابرسی است که باعث می‌شود به تدریج حسابرسان دچار فرسایش شغلی گردند. در تحلیل این نتیجه باید بیان شود، حرفه حسابرسی به دلیل ویژگی‌های پرتنش شغلی، حسابرسان را در شرایط بحرانی قرار می‌دهند که احتمالاً استرس شغلی بالا و فشار بودجه‌بندی زمانی باعث خواهد شد تا عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تحت تأثیر قرار گیرد. در واقع علل شغلی به عنوان یک فرآیند سرخوردگی در مشاغل پر استرس بیشترین اثرگذاری را دارد، زیرا محرک‌هایی که باعث می‌شود تا حرفه حسابرسی از طریق فشار شغلی حسابرسان را دچار فرسایش نماید، معمولاً گسترده و غالباً غیرقابل کنترل می‌باشند. عواملی که از ماهیت تناسب شغلی با ویژگی‌های فردی حسابرسان را ممکن است شامل شود تا عواملی که خارج از کنترل خود حسابرسان می‌باشد و این مسئله می‌تواند تصمیم‌گیری‌های فردی آن را به مرور دچار چالش کند، زیرا انگیزه‌ی لازم برای طی نمودن مسیر شغلی هموار در حسابرسی را ندارند.

از طرف دیگر مشخص شد، وجود سبک‌های رهبری و مدیریتی آمرانه در نقش شریک حسابرسی به عنوان مؤثرترین مضمون علل شغلی در بروز سرخوردگی برای حسابرسان می‌باشد. در تحلیل این نتیجه باید بیان نمود، این سبک رهبری، به دلیل تمرکز بیش از حد بر رعایت قوانین و الزامات نهادی از یکسو و چارچوب‌های تعیین شده توسط شریک جهت اداره امور مرتبط با حوزه‌های حسابرسی از سوی دیگر، سبب می‌گردد تا حسابرسان انگیزه‌های لازم را برای اجرای اثربخش عملکردهای خود را به تدریج از دست دهند. همچنین به دلیل ایجاد محیط کاری پرتنش و پرتعارض، تعهد حسابرسان احتمالاً کاهش می‌یابد و محیط حرفه‌ای را به یک ساختار مبتنی بر صدور دستورات یک‌طرفه و بدون توجه به ویژگی‌های فردی حسابرسان تبدیل می‌کند که عامل اصلی ایجاد استرس در حرفه‌ی حسابرسی خواهد شد. از سویی دیگر باید بیان شود، سبک رهبری آمرانه‌ی شریک حسابرسی همچنین بدون وجود حمایت ادراک شده از حسابرسان باعث می‌گردد تا انگیزه‌های لازم در مسیر شغلی حسابرسی از بین برود و فشار بالای شغلی باعث گردد تا سرخوردگی در حسابرسان به وجود بیاید. معمولاً حسابرسانی از این دست، با ریسک بودجه زمانی مواجه هستند، زیرا سبک رهبری آمرانه با حفظ منافع خود و پذیرش کارهای حسابرسی متعدد، تناسب بین تخصص‌ها و زمان ارائه گزارش حسابرسی قائل نمی‌شود و این موضوع می‌تواند به کیفیت کار حسابرسی نیز لطمه وارد نماید. پیامد اولیه وجود چنین رویکردهای یک طرفه‌ای افزایش شکاف انتظارات بین ذینفعان با حسابرسان می‌باشد، زیرا بدون حمایت شریک از حسابرسان آنان بایستی کیفیت حسابرسی را حفظ نمایند که هیچگونه انگیزه‌ی لازم را برای افزایش آن بدلیل درگیری‌های شغلی ندارند. در نهایت حسابرس نه درک منسجمی از محتوای شغلی خود خواهد داشت، درکی که بتواند به افزایش علاقه و رضایت حسابرس از حرفه

حسابرسی منجر شود و از طرف دیگر سبب می‌گردد ریسک‌های ناشی از عملیات حسابرسی را برای حسابرسان به همراه داشته باشد، زیرا وجود فشارهای شغلی باعث می‌شوند تا حسابرسان تمرکز لازم را کنترل شرایط و بستن راه نفوذ واسطه‌ها را نداشته باشند و این موضوع به تدریج سبب خواهد شد تا کیفیت حسابرسی کاهش یابد. بدلیل فقدان پژوهش‌های مشابه صرفاً می‌توان تطبیق نتیجه را در مورد مضمون سبک رهبری شریک انجام داد که در پژوهش جوهری و همکاران (۲۰۲۲)؛ اسریواستاوا و دی (۲۰۲۰)؛ سوهاردیان‌تو و همکاران (۲۰۲۰) و هونن و هاسلی (۲۰۱۹) به آن اشاره شده است.

براساس نتیجه کسب شده مبنی بر انتخاب عامل شغلی به عنوان مبنای اصلی سرخوردگی حرفه‌ای، به سیاستگذاران توصیه می‌شود تا با نظارت دقیق‌تر بر شرح شغل و شرایط احراز شغلی در حرفه حسابرسی، نسبت به باز تعریف ارزش‌ها و ویژگی‌های اثربخش در انگیزه‌های شغلی حسابرسان اقدام نمایند تا مانع از بروز فشارهای شغلی بر متصدیان حرفه‌ای در این عرصه گردد. از طرف دیگر به حسابرسان توصیه می‌شود تا براساس شناخت ویژگی‌های فردی و متناسب‌نمودن آن با ویژگی‌های حرفه‌ای تلاش نمایند تا به سطحی از همسانی شغلی در بستر حرفه حسابرسی دستیابند. این خصیصه‌ی شغلی و فردی کمک می‌کند تا فرد به‌زیستی روانشناختی بالاتری از حرفه کسب نماید و دچار فرسایش شغلی به علت ریسک فاکتورهای بیرونی نگردد. یعنی وجود انگیزه‌های مبتنی بر مجموعه ارزش‌های فردی و شغلی باعث می‌گردد تا با اشتیاق شغلی بالاتری نسبت به انجام وظایف شغلی عمل نماید.

## منابع

- احمدی، زانیار، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲): ۶۶-۸۷.
- بهرامی، تورج، بحری‌ثالث، جمال، جبارزاده‌کنگرلوئی، سعید، حق‌ویردی‌زاده، محسن. (۱۴۰۰). تاثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲): ۸۴-۱۰۴.
- پروین، ستار، حلیمی، صلاح. (۱۳۹۴). عوامل درون‌سازمانی مؤثر بر میزان فرسودگی شغلی (مطالعه موردی: مددکاران اجتماعی شاغل در سازمان بهزیستی استان تهران)، پژوهشنامه مددکاری اجتماعی، ۲(۶): ۱۰۱-۱۳۷.
- خواجوی، شکراله، صالحی، تابنده. (۱۳۹۸). تأثیر فرسایش شغلی بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسی، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸): ۲۴۳-۲۷۹.
- عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، واسعی‌چهارمحالی، مهدی، اورویی، مهران. (۱۳۹۸). مفهوم‌سازی مدل ساختار-تفسیری (ISM) استرس در حرفه‌ی حسابرسی براساس روش ارزیابی انتقادی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰): ۱۲۹-۱۴۸.

عمادی، سیداسدالله، حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم فرسودگی نقش، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۲۴۴-۲۳۱.

فروغی‌راد، رسول، بزاززاده تربتی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، ۷۴(۱): ۱۷۴-۱۵۱.

گنجویی، سمیرا اشرف. (۱۳۹۲). بررسی رابطه فرسودگی شغلی با هوش هیجانی، فصلنامه مددکاری اجتماعی، ۲(۶): ۱-۱۷.

مشعشعی، سیدمحمد، هاشمی، سیدعباس، فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳): ۴۳۲-۴۱۵.

واسعی چهارمحالی، مهدی، ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷).

بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید، حسابداری سلامت، ۷(۲): ۸۲-۱۰۳

Abdoli, M., Valiyan, H., Vaseyi Chaharmahali, M. and Orooyee, M. (2019). The Concept of Structure-Interpretive Model (ISM) Stress in the Auditing Profession based on a Critical Evaluation. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30), 129-148. (In Persian)

Ahmadi, Z. and Pourzamani, Z. (2023). The impact of multiple intelligences on auditor's judgment and decision-making in auditing, given the mediating role of auditor's organizational culture. *Professional Auditing Research*, 3(12), 66-87. (In Persian)

Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior, *International Journal of Law and Management*, 61(2): 434-454. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>

Anaza, N. A., Harrison, D. E., Rutherford, B, N. (2020). Multi-faceted organizational buyer burnout, *Journal of Business & Industrial Marketing*, 35(6): 1113-1124. <https://doi.org/10.1108/JBIM-02-2019-0092>

Bahrani, T., Bahri Sales, J., Jabbarzadeh Kangar Louie, S. and Haghvardi Zadeh, M. (2021). The Effect of Stress on the Auditors' Professional Independence. *Professional Auditing Research*, 1(2), 84-104. (In Persian)

Boritz, J, E., Timoshenko, L, M. (2014). On the Use of Checklists in Auditing: A Commentary. *Current Issues in Auditing*, 8(1): 1-25. <https://doi.org/10.2308/ciia-50741>

Bowrin, A. R., King, J. (2010). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness, *Managerial Auditing Journal*, 25(2): 160-181. <https://doi.org/10.1108/02686901011008963>

Chen, Ya-Hui, Kung-Jeng Wang, and Shih-Hsun Liu. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model, *Sustainability*, 15(2): 15-47. <https://doi.org/10.3390/su15021547>

Chithambaranathan, P., Subramanian, N. and Palaniappan, P.K. (2015). An innovative framework for performance analysis of members of supply chains, *Benchmarking: An International Journal*, 22(2): 309-334

Chong, V.K., Monroe, G.S. and Soutar, G.N. (2004). The impact of emotional reaction and

cognitive role of occupational stress on public accountants' performance, *Asian Review of Accounting*, 12(1): 64-78. <https://doi.org/10.1108/eb060774>

Collaku, L., Aliu, M. and Ahmeti, S. (2023). The relationship between job burnout and intention to change occupation in the accounting profession: the mediating role of psychological well-being, *Management Research Review*, <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2022-0726>

Elaoud, A., Jarboui, A. (2023). Strategic foresight and auditor's cognitive contribution: the study of cognitive mapping, *American J of Finance and Accounting*, 6(1):18-41. <https://doi.org/10.1504/AJFA.2019.104189>

Emadi, S. A. and Hosseini, S. H. (2019). An Analysis of Relation between Auditor's behavioral Resilience and Audit Quality within the Role Stress Paradigm. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(31), 231-244. (In Persian)

Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict, *Revista de Contabilidad*, 19(1): 10-20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>

Fooroghi Rad, R., Bazazadeh Torbati, H. (2019). The effect of auditors' work stress on audit quality, *Auditing Knowledge*, 74(1): 151-174. (In Persian)

Freudenberger, H. J. (1974). Staff burn-out. *Journal of Social*, 30(1): 159-165. <https://doi.org/10.1111/j.1540-4560.1974.tb00706.x>

Ganjoui, S, A.. (2013). Investigating the relationship between burnout and emotional intelligence, *Quarterly Journal of Social Work*, 2(6): 1-17. (In Persian)

Gibbs, Sh., Moore, K., Steel, G., Mckinnon, A. (2017). The Dunning-Kruger Effect in a workplace computing setting, *Computers in Human Behavior*, 72(3): 589-595. <https://doi.org/10.1016/j.chb.2016.12.084>

Gignac, G. E., Zajenkowski, M. (2020). The Dunning-Kruger effect is (mostly) a statistical artefact: Valid approaches to testing the hypothesis with individual differences data, *Intelligence*, 80(3/4): 101-149. <https://doi.org/10.1016/j.intell.2020.101449>

Harrel, A. M., Michael, J. S. (1984). McClelland's trichotomy of needs theory and the job satisfaction and work performance of CPA firm professionals, *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4): 241-252. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90010-2)

Hegazy, M., El-Deeb, M.S., Hamdy, H.I. and Halim, Y.T. (2023). Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance, *Journal of Accounting & Organizational Change*, <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2021-0192>

Hohnen, P., Hasle, P. (2019). Third party audits of the psychosocial work environment in occupational health and safety management systems, *Safety Science*, Volume 109, November; 76-85.

Jin, X., Sun, I. Y., Jiang, Sh., Wang, Y., Wen, Sh. (2018). The relationships between job and organizational characteristics and role and job stress among Chinese community correctional workers, *International Journal of Law, Crime and Justice* 52; 36-46.

Johari, R.J., Mohd Hairudin, N.A. and Dawood, A.K. (2022). Analysis of factors affecting dysfunctional audit behavior in Malaysia, *International Journal of Ethics and Systems*, 38(4): 702-719. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0151>

Jones, A., III, Norman, C., & Wier, B (2010). Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 22(1), 21-41.

Jusoh, R., Ibrahim, D. N., & Zainuddin, Y (2008). The performance consequence of multiple performance measures usage. *International Journal of Productivity and Performance*

Management, 57(2), 119-136.

Kesimli I., Karalar S., Tasdemir Ö. (2018). Auditor Stress: Literature Review and Classification. In: Çalıyurt K., Said R. (eds) Sustainability and Social Responsibility of Accountability Reporting Systems. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore. [https://doi.org/10.1007/978-981-10-3212-7\\_18](https://doi.org/10.1007/978-981-10-3212-7_18)

Khajavi, Sh., Salehi, T. (2019). The effect of job burnout on performance in performing complex auditing tasks, *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 4(8): 243-279 . (In Persian)

Kossen, C., McDonald, N. and McIlveen, P. (2021). International backpackers' experiences of precarious visa-contingent farmwork, *Career Development International*, 26(7): 869-887. <https://doi.org/10.1108/CDI-12-2020-0320>

Liu, C., Zhang, J. (2008). Time pressure, accountability and audit judgment performance: an experimental study. *China Account. Rev.* 4, 405-424

Loehlein, L. (2017). Measuring the independence of audit oversight entities: a comparative empirical analysis, *Accounting Research Journal*, 30(2): 165-184. <https://doi.org/10.1108/ARJ-05-2015-0071>

Mashashai, S, M., Hashemi, S, A., Foroughi, D. (2018). The effect of individual differences in auditors on their professional commitment: Examining the mediating role of ethical climate adaptation, *Quarterly Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 25(3): 432-415. (In Persian)

Morgan DG, Semchuk KM, Stewart NJ, D'Arcy C (2002). Job strain among staff of rural nursing homes: A comparison of nurses, aides, and activity workers. *J Nurs Adm*, 32(3):152-61.

Nehme, R., AlKhoury, C. and Al Mutawa, A. (2019). Evaluating the performance of auditors: a driver or a stabilizer of auditors' behaviour, *International Journal of Productivity and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-08-2018-0306>

Nor, M, N, M. (2011). Auditor Stress: Antecedents and Relationships t ess: Antecedents and Relationships to Audit Quality, Doctor of Philosophy, School of Accounting, Finance and Economics, Faculty of Business and Law, Edith Cowan University, Perth

Parvin, P. Halimi, S. (2015). Internal Factors Affecting the Rate of Burnout (Case Study: Social Workers Working in the Organization Tehran Welfare), *Journal of Social Work Research*, 2(6), 101-137. (In Persian)

Sanow, S., Krahrmer, J. (1983). Staff burnout from a social perspective, *Children and Youth Services Review*, 5(3): 255-262. [https://doi.org/10.1016/0190-7409\(83\)90030-0](https://doi.org/10.1016/0190-7409(83)90030-0)

Smith, K, J., Emerson, D, J., Everly, G, S. (2017). Stress Arousal and Burnout as Mediators of Role Stress in Public Accounting, *Advances in Accounting Behavioral Research (Advances in Accounting Behavioural Research, Vol. 20)*, Emerald Publishing Limited, pp. 79-116. <https://doi.org/10.1108/S1475-148820170000020004>

Smith, K. J., Emerson, D. J. and Bošter, C.R. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model, *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9): 736-759. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1611>

Soobaroyen, T., Chengabroyan, C., (2006). Auditors' perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. *Int. J. Auditing* 10 (3), 201-218.

Privaštava, S., Dey, B. (2020). Workplace bullying and job burnout: A moderated mediation model of emotional intelligence and hardiness, *International Journal of Organizational Analysis*, 28(1): 183-204. <https://doi.org/10.1108/IJOA-02-2019-1664>

Suhardianto, N., Leung, S, C, M., Ntim, C, G. (2020). Workload stress and conservatism: An audit perspective, *Cogent Business & Management*, 7(1): 1-19. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1789423>

Sushil, A. (2017a). Multi- criteria valuation of flexibility initiatives using integrated TISM-IRP with a big data framework, *Production Planning & Control*, 28(11/12): 999-1010

Vasei-Chahar-Mahali, M., Valian, H., Abdoli, M, R. Safari grayli, M. (2018). Investigating the effect of auditors' job stress on audit quality with emphasis on the moderating role of the first audit for new clients, *Health Accounting*, 7(2): 82-103. (In Persian)

Yan, H., Xie, Sh. (2017). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market, *China Journal of Accounting Research* 9; 305-319. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>

1. Bowrin & King
2. Chong et al
3. Srivastava & Dey
4. Gibbs et al
5. Gignac & Zajenkowski
6. Chen et al
7. Public Company Accounting Oversight Board
8. Loehlein
9. Soobaroyen & Chengabroyan
10. Elaoud & Jarboui
11. Jones et al
12. Liu & Zhang
13. Jusoh et al
14. Morgan et al
15. Suhardianto et al
16. Kesimli et al
17. Yan & Xie
18. Nor
19. Freudenberger
20. Sanow & Krahmer
21. Theory McClelland
22. Harrel & Michael
23. Imposter Syndrome
24. Dunning & Kruger
25. Hegazy et al
26. Çollaku et al
27. Smit & Emrson
28. Hohnen & Hasle
29. Jin et al
30. Sushil
31. Chithambaranathan et al
32. Attride-Stirling
33. Johari et al
34. Kossen et al
35. Anaza et al
36. Amiruddin
37. Nehme et al
38. Espinosa-Pike & Barrainkua
39. Johari et al
40. Espinosa-Pike & Barrainkua
41. Luthra et al
42. defuzzification
43. Lin et al



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.



# Investigating the Relationship between the Similarity of Demographic Factors in the Formation of Audit Teams from the Perspective of the Sociological Law of Homophily

Bahareh Banitalebi Dehkordi<sup>1</sup>

Received: 2024/07/17

Approved: 2025/04/28

Research Paper

## Abstract:

Until now, the criterion for selecting auditors and forming audit teams has been based on the experience, knowledge and expertise of individuals, but whether auditors, if they have the authority and right to choose, are willing to be in a team and cooperate or not cooperate with other people. Whether they have that team personally or not, and what criteria they prioritize for this cooperation, is an issue that has not been addressed so far. The purpose of this research is to investigate the relationship between demographic factors in the formation of audit teams from the perspective of the sociological law of homophily for the first time in Iran. The current research is practical in terms of purpose and it has studied nine demographic characteristics among 135 auditors working in auditing institutions, members of the public accountants society, with the help of a questionnaire in 2022. These features include gender, age, marital status, degree, field of study, year of entering the university and province of residence, position and years of experience of the auditors. In order to measure the characteristics of homophily in the network of auditors, Newman's network measurement model (2010) has been used. The findings of this research showed that all 9 characteristics of demographic homophily are effective in selecting auditors to form the audit team due to having a positive weight coefficient. Also, based on the weighting factor obtained in the findings of the research, the highest priority for auditors in choosing colleagues is gender, then the two components of education degree and the province of residence, and the lowest priority is the years of experience of people and then the marital status of auditors. The findings of the research showed that in Iran's auditing profession, along with religious and professional laws, there are also laws of homophily.

**Key Words:** Sociological Law of Homophily; Auditor Team; Newman Network Measurement Model.

 [10.22034/JPAR.2025.2007331.1189](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2007331.1189)

1. Associate Professor. Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran. (Corresponding Author) banitalebi57@yahoo.com  
<http://article.iacpa.ir>

## بررسی ارتباط بین تشابه عوامل جمعیت شناختی در تشکیل تیم‌های حسابرسان از منظر قانون جامعه شناختی هوموفیلی

بهاره بنی طالبی دهکردی<sup>✉</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

تا کنون ملاک انتخاب حسابرسان و تشکیل تیم‌های حسابرسان، بر اساس تجربه، دانش و تخصص افراد بوده است، اما اینکه آیا حسابرسان در صورت داشتن اختیار و حق انتخاب، آیا به شخصه تمایل به همکاری با افراد آن تیم را دارند، و اینکه اگر قرار باشد افراد تیم حسابرسان خودشان انتخاب کنند، وجود تشابه در چه ملاک‌هایی بین خود و سایر افراد را برای این همکاری اولویت می‌دانند، موضوعی است که تا کنون به آن پرداخته نشده است. هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین تشابه عوامل جمعیت شناختی در تشکیل تیم‌های حسابرسان از منظر قانون جامعه شناختی هوموفیلی برای اولین بار در ایران است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی است و ۹ ویژگی جمعیت شناختی در بین ۱۳۵ حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسانی عضو جامعه حسابداران رسمی را به کمک ابزار پرسشنامه، در سال ۱۴۰۱، مورد مطالعه قرار داده است. این ویژگی‌ها شامل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و استان محل سکونت، سمت و سنوات تجربه حسابرسان است. به منظور سنجش ویژگی‌های هوموفیلی در شبکه حسابرسان، از مدل سنجش شبکه‌ای نیومن (۲۰۱۰)، استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که تشابه در هر ۹ ویژگی هوموفیلی جمعیت شناختی به دلیل داشتن ضریب وزنی مثبت در انتخاب حسابرسان جهت تشکیل تیم حسابرسان موثر هستند. همچنین بر اساس ضریب وزنی بدست آمده در یافته‌های پژوهش، بالاترین اولویت از نظر حسابرسان در انتخاب همکاران، متعلق به تشابه جنسیت، سپس تشابه دو مولفه مدرک تحصیلی و استان محل سکونت و کمترین اولویت متعلق به تشابه سنوات تجربه و سپس وضعیت تأهل حسابرسان است. یافته‌های پژوهش نشان داد که در حرفه حسابرسان ایران، در کنار قوانین مذهبی و حرفه‌ای، قوانین هوموفیلی نیز وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: قانون جامعه شناختی هوموفیلی؛ تیم حسابرسان؛ مدل سنجش شبکه‌ای نیومن

## ۱- مقدمه

در دنیای امروز، تشکیل یک تیم حسابرسی قوی، اولین گام به سمت افزایش کیفیت حسابرسی است. از اینرو مدیران شرکت‌های حسابرسی همواره در تلاشند تا جهت دستیابی به حسابرسی با کیفیت، به تشکیل تیم‌های حسابرسی بر اساس دانش، تجربیات و تخصص کارکنان حسابرسی بپردازند. هرچند در این فرآیند معمولاً ترجیحات افراد چندان تأثیری ندارد (آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸). بررسی‌ها نشان می‌دهد در تشکیل تیم‌های حسابرسی قوی، موسسات، تا حد امکان تلاش می‌کنند تا ضمن توجه به مفاهیم و عوامل گوناگون نظیر متعادل‌سازی تداوم تیم همچنین عینیت و توسعه حرفه‌ای آن، ترکیب اعضای مشارکت‌کننده در تیم حسابرسی را نیز مورد توجه قرار دهند (چن و همکاران ۲۰۲۲؛ گری و همکاران، ۲۰۱۰)؛ چرا که انتخاب درست اعضای تیم حسابرسی و حفظ آنها در کنار هم، ضمن کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، منجر به بهبود کارایی تیم حسابرسی و ارتقاء کیفیت آن می‌شود (ظریف‌راد و همکاران، ۱۴۰۳).

به اعتقاد هیئت عمومی نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، مشکلات مربوط به کیفیت حسابرسی ممکن است ناشی از عواملی همچون تشکیل و انتخاب اعضای تیم حسابرسی و عدم توجه به علائق و نیازهای ادراکی آنها باشد (تامپلسون، ۲۰۲۰). چرا که تخصیص کارکنان به تیم‌ها بدون ملاحظه علائق شغلی، ممکن است بواسطه فقدان انگیزش و رضایت درونی، اثرات مخربی بر اثربخشی و کارایی حسابرسی داشته باشد (ارنست برگر و همکاران، ۲۰۲۰).

همچنین، سازگاری بین نیازهای مشتریان و شایستگی کارکنان ممکن است خدشه دار شود چراکه آگاهی و ملاحظه نیازهای مشتریان توسط تیم حسابرسی، امری ضروری است (دوو، ۲۰۱۶)، و این مسئله از طریق تشکیل تیم‌های حسابرسی با صلاحیت متناسب، امکانپذیر می‌شود (پورعلی، ۱۴۰۱). برای مثال، مشتریان با محیط پیچیده و ناپایدار ممکن است نیازمند به تیم‌های حسابرسی با رویکردهای منعطف‌تر باشند، درحالی‌که تیم‌های حسابرسی ساختارمند ممکن است برای مشتریانی با محیط‌های کمتر پیچیده و پایدار مناسب باشند (بلیبترو و همکاران، ۲۰۲۲).

با این حال، هرچند پژوهش‌های حسابرسی رفتاری تا کنون به چگونگی تأثیرگذاری ساختار حسابرسی بر نتایج آن پرداخته است صفاجو و همکاران، (۱۴۰۰)، اما بررسی‌ها نشان می‌دهد با وجود اهمیت و نقش تیم‌های حسابرسی در ارتقاء جایگاه موسسات حسابرسی، تا کنون از منظر علمی به چگونگی شکل‌گیری و پیامدهای تشکیل تیم‌های حسابرسی از منظر حساب‌رسان و توجه به علائق آنها جهت حضور یا عدم حضور در تیم‌های حسابرسی پرداخته نشده و عوامل بالقوه مؤثر بر شکل‌گیری، انسجام و حفظ تیم‌های حسابرسی توسط اعضا، از این منظر، تا حد زیادی ناشناخته باقی مانده است (خواجه‌وی و همکاران، ۱۳۸۸).

در این راستا، قانون هوموفیلی<sup>۲</sup>، برگرفته از انجام مطالعات علوم اجتماعی به ویژه جامعه‌شناسی و ارتباطات، بیان می‌کند که در شبکه‌های اجتماعی، افرادی که ویژگی‌های مشابه دارند نسبت به افرادی که با هم شباهت ندارند، تمایل بیشتری به ارتباط با یکدیگر و تشکیل تیم مشترک دارند (مک فرسون و همکاران، ۲۰۰۱). این شباهت، شامل ویژگی‌های افراد نظیر سن، قومیت، مذهب،

شغل، جنسیت و مقطع تحصیلی می‌شود که به آنها ویژگی‌های هوموفیلی گفته می‌شود و تقریباً در تمام مطالعات صورت گرفته، تأثیر هر یک از ویژگی‌های هوموفیلی، یکسان در نظر گرفته شده است (یو و همکاران، ۲۰۲۳)، این در حالی است که بر اساس مطالعات انجام شده در سال‌های اخیر، مشخص شده است که یکسان در نظر گرفتن وزن ویژگی‌های هوموفیلی، منطبق با واقعیت نمی‌باشد و این مسئله نیازمند مطالعات و ارزیابی‌های دقیق بر روی شرایط رخ داده در هر رویداد است (آلسوس و همکاران، ۲۰۱۷؛ هان و همکاران، ۲۰۱۶).

از آنجا که حرفه حسابرسی نیز از لحاظ نهادی، یک محیط غنی برای تشکیل تیم‌های تخصصی و حرفه‌ای است؛ که در قالب یک محیط اجتماعی متشکل از افراد و نقش‌هایی است که بر اساس عوامل متعددی در کنار یکدیگر قرار گرفته و در قالب یک شبکه در هم تنیده به ایفای نقش می‌پردازند و کنار یکدیگر ماندن و یا جدا شدن آنها از این شبکه نیز تحت تأثیر عوامل گوناگونی رقم می‌خورد که بر اساس ادبیات جامعه‌شناسی می‌توان شکل‌گیری ارتباطات و نقش آفرینی فنی و جامعه‌شناختی حسابرسان را از منظر قانون هوموفیلی تبیین، بررسی و ارزیابی کرد. چرا که چگونگی تشکیل تیم‌های حسابرسی قوی همچنین حفظ و انسجام پیوند بین آنها در فرآیند حسابرسی همواره از موضوعات مهمی است که موسسات حسابرسی به آن می‌اندیشند و موفقیت موسسات حسابرسی در گرو پرداختن به این مهم است. با این وجود تا کنون از منظر قانون هوموفیلی، به وجود تشابه‌ها و تفاوت‌ها در بین حسابرسان و نقش آنها در شکل‌گیری و انسجام و یا گسستن ارتباطات درون شبکه‌ای بین آنها پرداخته نشده و این درحالی است که قانون هوموفیلی در حوزه جامعه‌شناختی به خوبی می‌تواند در قالب یک شبکه اجتماعی ضمن به تصویر کشیدن چگونگی شکل‌گیری ارتباطات بین افراد بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌های فردی و یا سایر عوامل، چشم‌اندازی از تداوم و یا قطع ارتباطات در اختیار موسسات حسابرسی قرار دهد و بستر مناسبی در جهت برقراری ارتباطات موثر و تشکیل یک تیم منسجم و قوی بر اساس شرایط هر صاحبکار برای حسابرسان فراهم کند. از اینرو، این پژوهش درصدد است تا برای اولین بار در ایران، ضمن تبیین قانون هوموفیلی در فرآیند تشکیل تیم‌های حسابرسی از منظر دانش، به بررسی و رتبه‌بندی تشابه عوامل هوموفیلی جمعیت‌شناختی در انتخاب حسابرسان بپردازد. تا از این طریق ضمن تشویق دست‌اندرکاران حسابرسی به تفکر مجدد در مورد تشکیل تیم‌های حسابرسی، بستر مناسب جهت ارائه شیوه‌های موثر در جهت ارتقاء فرآیند تشکیل تیم حسابرسی را فراهم کند.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### قانون هوموفیلی

هوموفیلی به لحاظ نظری پدیده‌ای است که در همه جا رخ می‌دهد و بر کنش‌های اجتماعی و هویت‌بخشی افراد در شبکه‌های گوناگون اجتماعی تأثیر انکارناپذیر دارد. در حقیقت می‌توان چنین عنوان نمود که این رویکرد نظری، سنتزی از سه رویکرد فنی، جامعه‌شناختی و ارتباطات نسبت به رخدادهای هوموفیلی در فضای شبکه است (هو و همکاران، ۲۰۰۸). هر چند ادبیات جامعه

شناسی، بر نقش هوموفیلی در ایجاد هر رابطه، تأکید می‌کند (مک فرسون و همکاران، ۲۰۰۱)، اما بر اساس نوع هوموفیلی شکل گرفته، روند ایجاد و حفظ ارتباط افراد با یکدیگر متفاوت است. (جان و همکاران، ۲۰۲۲).

بر اساس نظریه هویت اجتماعی، می‌توان پیامدهای هوموفیلی را چنین تفسیر کرد که احساس پیوند بین افراد از طریق اشتراک گذاری شباهت‌ها، افزایش می‌یابد و باعث می‌گردد تا افراد بتوانند در هنگام تکیه بر دیگران، دیدگاه مثبت نسبت به خودشان را حفظ کنند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳). ضمن اینکه ارزیابی و پیش‌بینی رفتار دیگران با ویژگی‌های مشابه و برقراری ارتباط با آنها، اغلب آسان‌تر است (هان و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، اشتراک ویژگی‌های مشابه می‌تواند به ایجاد درک متقابل، اعتماد بین فردی و همبستگی کمک کند (فرزین و همکاران، ۱۳۹۷). به‌طور کلی دو دسته ویژگی‌های هوموفیلی، شامل ویژگی‌های اکتسابی، نظیر درآمد، مقطع تحصیلی، مذهب، شغل، حرفه و الگوهای رفتاری هستند که منشأ ذاتی ندارند و خود افراد، از طرق مختلف به آن دست می‌یابند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین ویژگی‌های انتسابی، نظیر جنسیت، نژاد، سن، ملیت، قومیت، زبان، ژنتیک و فرهنگ (موقعیت جغرافیایی شهر محل تولد) که منشأ ذاتی دارند و افراد نمی‌توانند آنها را تغییر دهند (مک فرسون و همکاران، ۲۰۰۱).

پژوهش‌ها در حوزه جامعه‌شناسی نشان می‌دهد که هوموفیلی انواع روابط در شبکه‌های اجتماعی از جمله دوستی، ازدواج و روابط کاری را شکل می‌دهد. به اعتقاد تیلور (۲۰۱۹)، دلایل اصلی ایجاد روابط بر اساس جنسیت مواردی همچون ترجیح و فرصت است. بدین معنا که افراد تمایل دارند و ترجیح می‌دهند با افراد مشابه از نظر جنسیت ارتباط برقرار کنند (هوموفیلی مبتنی بر انتخاب). از سوی دیگر داشتن روابط با افراد دارای جنسیت مشابه فرصتی جهت هدایت و حرکت افراد هم جنس تلقی شده است (دو، ۲۰۱۶؛ هو و همکاران، ۲۰۰۸).

در هوموفیلی مبتنی بر انتخاب<sup>۳</sup>، ترجیح افراد، وابستگی به دیگرانی است که با آنها ویژگی‌های مشابهی دارند، اما هوموفیلی القایی<sup>۴</sup> زمانی ظاهر می‌شود که افراد خود را در موقعیت‌هایی می‌یابند که توسط افراد مشابه احاطه شده‌اند (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۹). در این نوع هوموفیلی، روابط زمانی می‌تواند ایجاد شود که افراد فرصت آشنایی با یکدیگر را در یک زمینه اجتماعی داشته باشند. همچنین ممکن است زمانی این نوع هوموفیلی اتفاق بیفتد که افراد در یک منطقه زندگی و یا برای یک سازمان کار می‌کنند (مک فرسون و همکاران، ۲۰۰۱). در هر صورت در هر دو دسته بندی هوموفیلی این قابلیت وجود دارد که بر اساس شباهت‌هایی نظیر قومیت، سن، مذهب، تحصیلات، شغل و جنسیت ساختارمند شوند (یوسف و همکاران، ۲۰۲۳).

پژوهش‌های انجام شده در مورد مشارکت‌های تجاری نشان می‌دهد که اعتماد بین فردی در افرادی که پیشینه قومی مشابهی دارند (چن و همکاران، ۲۰۲۲) و در افرادی که ویژگی‌های مشابه را درک می‌کنند (رحیمی کاکلکی و همکاران، ۱۳۹۶) بالاتر است. به همین ترتیب، گری و همکاران (۲۰۱۰) دریافته‌اند روابط محرمانه معمولاً با افرادی که قومیت، سن و جنسیت یکسانی دارند، شکل می‌گیرد. در بسیاری از شرایط، وجود اعتماد، به دلیل اینکه عدم اطمینان

و آسیب‌پذیری در میان اعضای تیم را کاهش می‌دهد و همکاری موثرتر و کارآمدتری را ممکن می‌سازد، عملکرد تیم را بهبود می‌بخشد (لی و همکاران، ۲۰۱۵). به همین ترتیب، انتظار می‌رود که بر اساس رویکرد هوموفیلی، اعتماد حاصل از اشتراک‌گذاری شباهت‌ها، هماهنگی و تبادل اطلاعات را بهبود بخشد (یو و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر هوموفیلی، گاهی اوقات، افراد تمایل دارند با کسانی که با آنها، در یک ویژگی مشخص، شباهت ندارند، معاشرت کنند. مثلاً در مجامع خانوادگی، افراد با پدربزرگ‌ها و مادربزرگ‌ها که از نظر سنی با آنها تفاوت زیادی دارند، ارتباط بیشتری برقرار می‌کنند و یا در روابط عاشقانه، با کسانی که جنسیت متفاوتی با آنها دارند، معاشرت می‌کنند که به این تمایل در ادبیات علوم شبکه، اختلاط ناهماهنگ<sup>۵</sup> و در ادبیات علوم اجتماعی هتروفیلی<sup>۶</sup> گفته می‌شود (خورانا و همکاران، ۲۰۲۳).

به هر حال روابط افراد در محدوده‌های جغرافیایی و سازمانی توسعه می‌یابد. از آنجایی که افراد از نظر ویژگی‌های اجتماعی، به طور یکنواخت، در سطح جامعه (لی و همکاران، ۲۰۱۵) و یا در بین سازمان‌ها (مک فرسون و همکاران، ۲۰۰۱)، پراکنده نشده‌اند، لذا بر پایه هوموفیلی مبتنی بر انتخاب، می‌توان مجموعه‌های تاثیرگذارتری را در جهت ورود به روابط همگن تر انتخاب کرد.

### شبکه‌های اجتماعی و قانون هوموفیلی

شبکه‌های اجتماعی<sup>۷</sup> و تحلیل آنها به عنوان یک جریان تحقیقاتی در سال‌های اخیر، پارادایم جدیدی را در علوم اجتماعی و رفتاری ایجاد کرده است که هم از نظر مفهومی و هم از نظر روش‌شناسی بر ویژگی‌های رابطه‌های پدیده‌های اجتماعی و الگوهای رفتاری تمرکز دارد (هان و همکاران، ۲۰۱۶).

تحلیل شبکه‌های اجتماعی، فرایند بررسی و ارزیابی ساختارهای یک شبکه اجتماعی متشکل از بازیگران شبکه، برای مثال اشخاص یا سازمان‌ها و روابط میان آنها است که از گره‌ها<sup>۸</sup> و یال‌ها<sup>۹</sup> تشکیل شده و با استفاده از دانش ریاضی و قانون هوموفیلی در قالب گراف‌ها، شکلی علمی و ساخت‌یافته به خود گرفته و از گرافها، برای مصورسازی شبکه‌های اجتماعی استفاده می‌کند (بارون و همکاران، ۲۰۰۶). بازیگران در شبکه‌های اجتماعی، همان راس‌های گراف و روابط میان آنها یال‌های گراف است. توپولوژی شبکه نیز که به وسیله گراف ترسیم می‌شود، می‌تواند اطلاعات مهم و قابل توجهی از آنچه در شبکه به وقوع پیوسته را ارائه کند (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

در سال‌های اخیر توجه محققان به مطالعه نقش قانون هوموفیلی در میزان ارتباطات موجود در شبکه‌های اجتماعی جلب شده (بالاچاندرا و همکاران، ۲۰۱۹) و بررسی‌ها نشان می‌دهد پژوهش‌های نظری گوناگونی بر روی شناسایی الگوی رفتاری افراد در انتخاب دوستان، همچنین تشکیل تیم و گروه و پیش‌بینی ارتباطات آینده آنها بر اساس قوانین هوموفیلی در شبکه‌های اجتماعی غیرمجازی (چی و همکاران، ۲۰۲۱؛ مک فرسون و اسمیت-لاوین، ۲۰۰۱) و شبکه‌های اجتماعی مجازی (بارون و همکاران، ۲۰۰۶؛ هو و ژو، ۲۰۰۸؛ هال و همکاران، ۲۰۲۳) صورت گرفته است.

یو و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی تلاش کردند با ارائه معیارهایی همچون تشابه بین نوع تحصیلات، جنسیت، مذهب، تاهل، میزان وجود قانون هوموفیلی بین افراد در شبکه اجتماعی مجازی تویتر را اندازه‌گیری نمایند. یافته‌های آنها نشان داد که هر چه افراد بر اساس قانون هوموفیلی تشابه داشته باشند، احتمال برقراری ارتباط آنها در شبکه تویتر بیشتر خواهد بود. یافته‌های جان و همکاران (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای که بر روی شبکه‌های اجتماعی غیرمجازی حاصل از برخی از دانشگاه‌های آمریکا بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ انجام شده، نشان می‌دهد که میزان تأثیر هر یک از ویژگی‌های هوموفیلی متفاوت می‌باشد و در طول زمان این میزان می‌تواند تغییر کند. بر اساس یافته‌های آنها، در طول سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸، میزان تأثیر خصوصیت سن و نژاد تغییر زیادی نکرده است، اما از میزان تأثیر خصوصیت هوموفیلی جنسیت کاسته شده و میزان اندکی به تأثیر ویژگی‌های هوموفیلی تحصیلات و مذهب اضافه شده است.

### حسابرسی و قانون هوموفیلی

در تشکیل یک تیم حسابرسی، جدای از جایگاه همکار حسابرسی، برخی از شرکت‌های حسابرسی باقی سطوح سلسله مراتب تیم را بر اساس دسترسی به کارکنان یا ترجیحات تصمیم‌گیرنده پر می‌کنند. بر این اساس کارکنان در صورتی به یک تیم اختصاص می‌یابند که در دسترس باشند یا تصمیم‌گیرنده (مثلاً همکار) کار با آنها را ترجیح دهد (بلیترو و همکاران، ۲۰۲۲). این اقدام تشکیل تیم‌ها بر اساس دسترسی به کارکنان یا ترجیحات تصمیم‌گیرنده در تمامی اندازه‌های شرکت‌های حسابرسی قابل مشاهده است (گری و همکاران، ۲۰۱۰).

تحقیقات حسابرسی رفتاری نظیر اکبری نفت چالی و همکاران، (۱۳۹۸) به تأثیر ویژگی‌های تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان پرداختند. اما بررسی‌های جامع‌تر نشان می‌دهد عوامل بالقوه مؤثر بر شکل‌گیری تیم‌های حسابرسی تا حد زیادی ناشناخته باقی مانده است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه موسسات حسابرسی، از گروه منتخبی از حسابرسان تشکیل شده‌اند، بررسی نقش قانون هوموفیلی اجتماعی بر انتخاب و تشکیل زوج حسابرس در واحد سازمانی مؤسسه حسابرسی حائز اهمیت خواهد بود؛ چرا که بررسی‌ها نشان می‌دهد تا کنون مشخص نشده است که آیا هوموفیلی اجتماعی مبتنی بر انتخاب، نقشی در تشکیل تیم‌های حسابرسی ایفا می‌کند یا خیر؟

لیورچ و همکاران (۲۰۱۱) در بررسی چگونگی تشکیل تیم‌های حسابرسی بر اساس قواعد جامعه‌شناسی، دریافتند وجود شرایط همسان و مساوی در افراد، معمولاً در تشکیل تیم‌های حسابرسی اثر دارد. از سوی دیگر، بر اساس تئوری سلسله مراتب سازمانی، نیاز به ایجاد تمایز ناشی از تفاوت در وضعیت یا قدرت نیز در تشکیل تیم‌های حسابرسی تأثیرگذار است. بنابراین، هرچند تمایز سلسله مراتبی در فرآیند حسابرسی، تقسیم کار را تسهیل و در نتیجه هماهنگی و همکاری بین اعضای تیم را افزایش می‌دهد (هو و ژو، ۲۰۰۸)، با این وجود ایجاد روابط مبتنی بر شباهت در بین افراد، ممکن است با تمایز سلسله مراتبی در موسسات حسابرسی، در تضاد باشد و به طور

بالقوه نقش هوموفیلی مبتنی بر انتخاب اعضای تیم حسابرسی را کاهش دهد. با اینحال، به اعتقاد هان و همکاران (۲۰۱۶)، حسابرسی از لحاظ نهادی، یک محیط غنی است که بستر مناسب برای نقش آفرینی قانون هوموفیلی در تشکیل زوج را فراهم می‌کند. در این فضا ضمن تاکید بر حفظ سلسله مراتبی ناشی از تفاوت در قدرت و وضعیت حسابرسان، تلاش بر شکل‌گیری حرفه‌ای و منطبق با قوانین هوموفیلی است تا در نهایت به بهبود عملکرد و تحقق اهداف حسابرسی موسسه منجر گردد. (تانگ، ۲۰۱۸)

هر چند صاحب نظران معتقدند در حوزه‌های تخصصی و فنی نظیر حسابرسی، قرار گرفتن افراد در معرض وظایف مختلف، که اغلب در قالب تیم‌های تخصصی انجام می‌پذیرد، علاوه بر لزوم داشتن تخصص و تجربه حرفه‌ای، نیازمند در نظر گرفتن ویژگی‌های فردی و نوع انگیزه افراد برای قرار گرفتن در یک تیم خاص و کار کردن با اعضای آن تیم نیز می‌باشد تا روند کار بر اساس انگیزه و علائق فردی به همکاری با سایر افراد، تسهیل و سرعت گیرد. کما اینکه انتخاب نادرست اعضای تیم و فقدان انگیزه و عدم تمایل آنها به همکاری با یکدیگر، منجر به محدود شدن تحقق اهداف پروژه می‌گردد (چی و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین قانون جامعه شناختی هوموفیلی در موسسات حسابرسی یعنی ترجیح ضمنی حسابرسان برای انتخاب اعضای تیم و یا گروه‌های دوتایی حسابرسی منطبق با اشتراکات و یا تضادها (بارون و همکاران، ۲۰۰۶). مطابق با این دیدگاه، پژوهش‌های حسابرسی رفتاری نشان می‌دهد که حسابرسان با اعتماد بیشتر به دیگران از طریق تأثیرات هوموفیلی ایجاد شده، کمتر به شواهد گزارشگری پرخاشگرانه توجه می‌کنند و قضاوت‌های بدبینانه کمتری نشان می‌دهند (آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸). در این زمینه ادبیات حسابرسی تأکید می‌کند که اعتماد نقطه مقابل سوء ظن است و گرفتار سوء ظن شدن منجر به افزایش شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسان می‌شود (هان و همکاران، ۲۰۱۶).

در همین راستا، مطالعات اخیر در مورد روابط حسابرس و صاحبکار نشان می‌دهد که وجود معیارهای مشابه نظیر گویش مشترک، دانشگاه مشترک، دوره حرفه‌ای مشترک یا استخدام قبلی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (تانگ، ۲۰۱۸؛ هان و همکاران، ۲۰۱۶).

علاوه بر این، از آنجا که در ادبیات نوظهور اقتصادی، قانون هوموفیلی مبتنی بر انتخاب، نه تنها می‌تواند در انتخاب شرکتهای تجاری و شرکای آنها در شرایطی با ریسک بالا، تأثیرگذار باشد، بلکه در حذف و یا عدم انتخاب شرکای تجاری که انتخاب نشده‌اند نیز تأثیر گذار است (آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸)، از اینرو همین رویکرد و نگرش در انتخاب مشتریان و انعقاد قرارداد با آنها توسط شرکتهای حسابرسی نیز می‌تواند مصداق داشته باشد (هال و همکاران، ۲۰۲۳)؛ چرا که رویکرد جدید این امکان را فراهم می‌کند که ترجیحات برای ویژگی‌های خاص شریک تجاری (هوموفیلی مبتنی بر انتخاب)، از شیوع آن ویژگی‌ها در مجموعه شرکای تجاری موجود (هوموفیلی القایی) تفکیک گردد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

در این زمینه بررسی‌ها نشان می‌دهد در کشور آلمان، حسابرسان علاوه بر تشکیل تیم‌ها بر اساس رویکرد هوموفیلی، رابطه سلسله مراتبی را نیز در فرآیند حسابرسی رعایت می‌کنند (کیم و

همکاران، ۲۰۱۳). به گونه‌ای که هم شریک حسابرسی و هم مدیر ارشد هر دو گزارش حسابرسی را امضا کرده و طبق قوانین این کشور هر دو از نظر قانونی مسئول کار حسابرسی هستند، اما هنوز یک رابطه سلسله مراتبی نیز بین هر دو وجود دارد (بلاچاندرا و همکاران، ۲۰۱۹).

بررسی عملکرد حسابرسان، نشان می‌دهد که آن‌ها در قالب گروهی و در عین حال سلسله مراتبی، عملکرد موسسه شان را توصیف و تایید می‌کنند و امضاکنندگان نهایی گزارش حسابرسی، از نزدیک با سایر اعضای گروه همکاری نموده و تلاش می‌نمایند تا در مورد موضوعات بحث برانگیز با یکدیگر به توافق برسند (آسیتو و همکاران، ۲۰۱۸). با این حال، نظر حسابرسان دارای قدرت یا موقعیت حرفه‌ای بالاتر، معمولاً وزن بیشتری در گروه دارد. در عمل نیز معمولاً حسابرس و یا شریک موسسه، از مدیر حسابرسی می‌پرسند که آیا با تصمیم گرفته شده و نظری که قرار است در گزارش نوشته شود، موافق است یا خیر؟ اگر مدیر موافق نباشد، از طریق صحبت و بررسی دیدگاه‌ها و در نهایت رسیدن به یک جمع بندی نهایی، به توافق نظر می‌رسند؛ چرا که معمولاً، تصمیم نهایی، تصمیمی توافقی است (گری و همکاران، ۲۰۱۰).

در هر صورت، هرچند همیشه در فرآیند حسابرسی، رعایت و توجه به سلسله مراتب، خصوصاً در پایان پروژه و تصمیم‌گیری نهایی و دفاع از آن تصمیم، بسیار اهمیت دارد؛ اما اینکه این رویکرد چگونه در مسیر فرآیند کاری روزمره، و در مسیر کاری مورد توجه قرار گیرد، به افراد بازیگر و نقش آفرین در تیم حسابرسی بستگی دارد (هال و همکاران، ۲۰۲۳). هرچند بررسی‌ها نشانگر آن است که حسابرسی به شدت بر پایه مفاهیمی همچون شایستگی و استقلال پایه ریزی شده و مواردی همچون خط‌مشی‌های مؤسسه حسابرسی و تأثیر مشتریان، میزان هوموفیلی مبتنی بر انتخاب را محدود می‌کند (چی و همکاران، ۲۰۲۱)، اما با این همه باید ادعان نمود که رویکرد هوموفیلی نیز بر اساس موارد تشابه و تضاد در تشکیل تیم‌های حسابرسی و ارتقای کیفیت حسابرسی مهم است.

یافته‌های پژوهشگران در کشورهای مختلف نشانگر این مطلب است که موسسات حسابرسی دستورات عمل جامع، مدون و یکسانی برای انتخاب عضو جدید ندارند و مواردی همچون تخصص، تجربه، آموزش در زمینه IFRS را به عنوان ملاک‌های اصلی پذیرش حسابرسان جدید در نظر می‌گیرند (گری و همکاران، ۲۰۱۰؛ بلیبترو و همکاران، ۲۰۲۲).

به اعتقاد مدیران حسابرسی، عضو جدید در صورتی برای یک موسسه حسابرسی فرد مناسبی است که بتواند با اعضای تیم، به خوبی تعامل برقرار کند و در شرایط لازم، جایگزین یک نفر حسابرس شود. از سوی دیگر بتوان به وی در فرآیند کار حرفه‌ای اعتماد کرد. در هر صورت اگر معیارهای رسمی انتخاب برای اعضای جدید تیم حسابرسی وجود داشته باشد، ممکن است فرصت‌های اعضای تیم حسابرسی را برای انتخاب یک عضو حسابرس جدید دارای شباهت‌های مشترک، محدود کند و هوموفیلی مبتنی بر انتخاب ممکن است نقش کمتری در تشکیل تیم‌های حسابرسی داشته باشد.

## مروری بر پیشینه پژوهش

یافته‌های پژوهش بلیترو و همکاران (۲۰۲۲)، نشانگر آن است که در تشکیل تیم‌های حسابرسی و فرآیند انتخاب اعضا، موسسات همواره با مرزهای محدود کننده‌ای نظیر ماهیت سلسله مراتبی روابط، محدودیت‌های اختیار حسابرسان در انتخاب شریک خود و وجود معیارهای انتخاب بر اساس دستورالعمل‌ها یا قراردادهای رسمی مواجه هستند. با این وجود، حسابرسان در انتخاب اعضای جدید تیم از اختیارات خود نیز استفاده کرده و عوامل شخصی را در هنگام انتخاب اعضا در نظر می‌گیرند. بنابراین، تا زمانی که مرزهای محدود کننده، تسلط یا دخالتی در انتخاب‌ها نداشته باشد، نقش هوموفیلی مبتنی بر انتخاب، در تشکیل تیم‌های حسابرسی قابل مشاهده خواهد بود.

چی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به شناسایی عوامل تشکیل دهنده تیم‌های حسابرسی در سطح موسسات حسابرسی از دیدگاه خبرگان پرداختند. آنها با استفاده از رویکرد مصاحبه نیمه ساختاریافته، به مصاحبه شوندگان اجازه دادند تجربیات شخصی خود را آزادانه بیان کنند. یافته‌ها نشان داد حسابرسان ارشد معمولاً قضاوت‌های مهم و نتیجه‌گیری‌های مربوط به کارهای مهم تیمی را با تشکیل یک شورای مشورتی داخلی انجام می‌دهد و در نهایت رای صادره حسابرسی توسط دو شریک موسسه یا یک شریک و یک مدیر ارشد امضا می‌شود، هر چند سایر عوامل نظیر تجربه، سطح تحصیلات، جنسیت افراد همچنین قومیت از دیگر عوامل تشکیل دهنده تیم‌های حسابرسی عنوان شده است.

یافته‌های ارنست برگر و همکاران (۲۰۲۰)، درخصوص انتخاب اعضای تیم‌های حسابرسی کشور آلمان در موسساتی که سالهاست اعضا با یکدیگر کار می‌کنند و وابستگی‌های حرفه‌ای زیادی دارند، به مطالعه ۵۵۲ حسابرس شاغل در این کشور پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد بر اساس قانون هوموفیلی، حسابرسان عضو این تیم‌ها از نظر ویژگی‌های جمعیت شناختی نظیر جنسیت، سن، تاریخ انتصاب CPA، تاریخ تولد و شهر تولد همچنین گویش، مشابهت دارند. یافته‌های این پژوهش شباهت‌های زیادی بین قومیت و جنسیت حسابرسان نشان داد به طوری که بیش از ۹۰ درصد حسابرسان دارای گویش یکسان و تنها ۹ درصد از زوج‌های حسابرس، فاقد شباهت لهجه‌ای بودند. یافته‌های پژوهش چی و همکاران (۲۰۲۱)، در مورد معیارهای بکارگیری حسابرسان در موسسات حسابرسی با رویکرد محافظه کاری، نشان داد که اصلی‌ترین معیار برای انتخاب حسابرس جدید، داشتن تجربه در صنعت، تجربه کار با شرکت‌های پیچیده مشابه، تجربه فنی و تجربه حسابرسی عمومی است. با این حال، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که برخی مدیران حسابرسی، کیفیت رابطه کاری بین حسابرس جدید با سایر حسابرسان را نیز به عنوان یک معیار مهم ذکر می‌کنند و معتقدند در پروژه‌های حسابرسی افراد باید بتوانند با یکدیگر کار کنند و به هم اعتماد داشته باشند. از اینرو آنها دریافتند نه تنها عوامل حرفه‌ای، بلکه عوامل مبتنی بر ارتباط نیز در انتخاب حسابرس جدید مهم است و فرصتی را برای هوموفیلی مبتنی بر انتخاب فراهم می‌کنند.

هان و همکاران (۲۰۱۶)، با بررسی ارتباط بین رویکرد هوموفیلی و انتخاب حسابرسان بر اساس اندازه موسسه دریافتند این رویکرد در موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک وجود دارد.

هرچند واحدهای بزرگتر دارای فرصت‌های بیشتری برای تشکیل تیم‌های زوجی بر اساس رویکرد هوموفیلی مبتنی بر انتخاب هستند، اما ممکن است در این مسیر به دلیل وجود فرآیندهای اداری رسمی‌تر، این انتخاب‌ها محدودتر شود. علاوه بر این در تشکیل تیم‌های حسابرسی مبتنی بر رعایت سلسله مراتبی، احتمال وجود سن مشابه کمتر است.

یافته‌های پژوهشگرانی نظیر لی و همکاران (۲۰۱۵) و مک فرسون و همکاران (۲۰۰۱)، نشان می‌دهد قومیت، مهمترین عامل تعیین کننده در برقراری ارتباط در شبکه‌های اجتماعی و تجاری است. همچنین در شبکه‌های تجاری، اشتراک قومیت یکسان منجر به شکل‌گیری اعتماد بالاتر شده و در نهایت منجر به احتمال همکاری بیشتر می‌شود. از اینرو انتظار می‌رود در شکل‌گیری تیم‌های حسابرسی و انتخاب اعضا، هوموفیلی مبتنی بر انتخاب، با توجه به قومیت یکسان مشاهده گردد.

درخصوص تاثیر جنسیت یکسان در محل کار، تیلور (۲۰۱۹) دریافت که مردان تمایل دارند شبکه‌های همجنس گرایانه تری در مقایسه با زنان داشته باشند و معمولاً برای تشکیل شبکه‌های حرفه‌ای به مردان دیگر روی می‌آورند، در حالی که زنان تمایل دارند فقط برای حمایت اجتماعی و دوستی به زنان دیگر روی بیاورند و در محیط‌های حرفه‌ای مایل به همکاری با مردان هستند. هرچند، مطالعات خورانا و همکاران (۲۰۲۳)، نشان می‌دهد که زنان در مقایسه با مردان با نرخ بالاتری با افراد همجنس در داخل و خارج از واحدهای سازمانی ارتباط برقرار می‌کنند. علی‌رغم یافته‌های مختلف، نتیجه‌گیری کلی چنین است که هم زنان و هم مردان ترجیح می‌دهند با افراد هم‌جنس در محیط کار تعامل داشته باشند.

یافته‌های آلسوز و همکاران (۲۰۱۷)، بلاچاندرا و همکاران (۲۰۱۹) و چن و همکاران (۲۰۲۲)، نیز نشانگر آن است که شبکه‌های اجتماعی بزرگسالان، از نظر جنسیت، همگن هستند و در طول دهه‌های گذشته، این همگنی بر پایه هوموفیلی مبتنی بر انتخاب ادامه پیدا کرده است. همچنین در شبکه‌های سازمانی به‌ویژه در سازمان‌های متنوع‌تر و بزرگ‌تر، تفکیک جنسیتی نشانگر کاربست هوموفیلی مبتنی بر انتخاب، است.

درخصوص متغیر سن، یافته‌های مک فرسون و همکاران (۲۰۰۱)، نشان می‌دهد که درجه همگرایی سنی در شبکه‌ها عمدتاً به نوع رابطه بستگی دارد. مثلاً در ایجاد روابطی نظیر ازدواج و یا دوستی، سن نقش مهمی را در توسعه و تسهیل روابط ایفا می‌کند، زیرا در زندگی افراد زمینه مشترکی را جهت تجربه دوره‌ای مشابه و رویدادهای یکسان فراهم می‌کند.

با این حال، نقش سن ممکن است در یک رابطه سلسله مراتبی متفاوت باشد. تحقیقات جامعه‌شناختی، سن را به عنوان یک عامل بالقوه و مهم برای ایجاد یک سلسله مراتب در رابطه با نقش‌ها یا موقعیت اجتماعی مورد بحث قرار می‌دهد. به عنوان مثال، یافته‌های وانگ و همکاران (۲۰۱۷)، نشانگر آن است که در حسابرسی، سن نقش مهمی در ایجاد سلسله مراتب دارد، زیرا روند شغلی معمولاً به این صورت است که حساب‌رسان مسن‌تر تمایل دارند موقعیت‌های بالاتری داشته باشند. یافته‌های گری و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی به دنبال پاسخ به این پرسش بودند که آیا پیشینه تحصیلی مشابه در مقطع تحصیلی دکتری در یک رشته و دانشگاه یکسان، برای تشکیل

تیم مشترک حسابرسی اهمیت دارد یا خیر، آنها دریافتند که بیش از ۸۸ درصد از حساب‌برسان پیشینه تحصیلی مشترک در رشته‌های تجارت یا اقتصاد دارند. همچنین یافته‌ها نشان داد ارتباط بین دانشگاه مشابه و تشکیل تیم حسابرسی در بین دانشجویان دانشگاه‌های ایالات متحده نسبت به دانشجویان دانشگاه‌های آلمان بیشتر است.

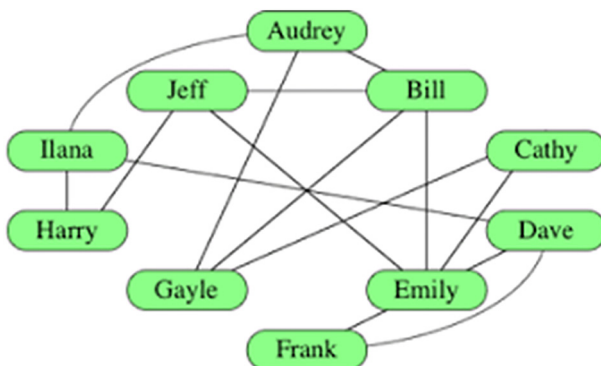
در ایران بررسی‌ها نشان می‌دهد تا کنون پژوهشی به بررسی نقش قانون هموفیلی در انتخاب اعضای تیم‌های حسابرسی نپرداخته اما در سایر رشته‌ها پژوهش‌هایی انجام گرفته که از آن جمله می‌توان به پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۵)، با عنوان «هموفیلی در شبکه‌های اجتماعی مجازی» اشاره کرد که در آن وزن ویژگی‌های مختلف هموفیلی نظیر جنسیت، مقطع تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه، شهرستان محل سکونت و وضعیت تأهل و تاثیر آنها در دوست یابی در شبکه اجتماعی مجازی دانشگاه تحصیلات تکمیلی زنجان مورد مطالعه قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان داد به ترتیب تشابه جنسیت، تشابه وضعیت تأهل، تشابه مقطع تحصیلی، تشابه رشته تحصیلی، تشابه سال ورود به دانشگاه و در نهایت تشابه شهرستان محل سکونت تاثیرگذارترین مولفه‌ها در دوست یابی دانشجویان دانشگاه زنجان در شبکه‌های اجتماعی است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

در ابتدا به معرفی مدل اندازه‌گیری ویژگی‌های هموفیلی پرداخته شده است.

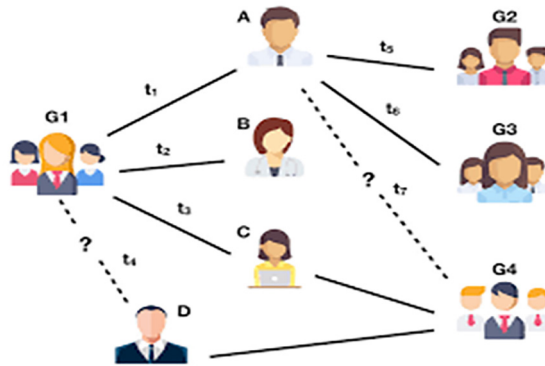
#### روش اندازه‌گیری ویژگی‌های هموفیلی

برای سنجش ویژگی‌های هموفیلی در شبکه‌های اجتماعی، نیومن (۲۰۱۰)، معیاری ارائه کرده که به کمک آن می‌توان وزن ویژگی‌های هموفیلی برای متغیرهای اسمی را تعیین و اندازه‌گیری کرد. بر اساس این معیار، شبکه ارتباطی در قالب یک گراف تعریف می‌شود که در آن، مشابه شکل ۱، گره‌ها نشان‌دهنده کاربران شبکه ارتباطی و یال‌ها نشانگر نوع ارتباط بین افراد در شبکه، نظیر دوستی و همکاری است.



شکل ۱- گره‌ها و نوع ارتباطات بین افراد

همچنین تعداد دوستان و یا همکاران هر فرد در شبکه‌های ارتباطی، به وسیله درجه گره متناظر آن معرفی می‌گردد (نیومن، ۲۰۱۰). به عنوان مثال در شبکه شکل ۲ تعداد یال‌هایی که بین گره‌ها با طبقه یکسان تشکیل شده، عدد دو می‌باشد که به صورت منقطع رسم شده است. بنابراین حاصل رابطه (۱) برای این شبکه برابر با عدد ۲ می‌شود. در این شکل هر یال، نشان‌دهنده ارسال درخواست دوستی افراد در این شبکه است. یال‌های سیاه ارتباطات دوستی بین افراد بر اساس جنسیت یکسان را نشان می‌دهد (هوموفیلی).



شکل ۲- نمونه ای از شبکه ارتباطی بین افراد

همچنین یال‌های منقطع نیز ارتباطات دوستی بر اساس جنسیت متفاوت افراد را نشان می‌دهد (هتروفیلی). برای به دست آوردن شبکه تصادفی، ابتدا احتمال ارتباط بین هر دو فرد بر اساس ساختار شبکه مورد مطالعه و ویژگی‌های افراد، سنجیده می‌شود، سپس از طریق اعمال آن برای هر دو فرد در گراف مورد نظر، تعداد یال‌های مورد انتظار بین افراد با ویژگی مشابه به دست می‌آید. برای این منظور، ابتدا تعداد یال‌هایی که مابین گره‌ها با طبقه مشابه وجود دارد، شمرده شده و سپس این تعداد با تعداد یال مورد انتظار بین گره‌ها با طبقه مشابه در شبکه تصادفی مقایسه می‌شود.

در علوم شبکه، شبکه تصادفی، به گراف حاصل از یک تعداد مشخص گره و یال‌های بین آنها که به صورت تصادفی و با محاسبات ریاضی بدست می‌آید، اطلاق می‌گردد (نیومن، ۲۰۱۰). بنابراین، شبکه تصادفی حاصل از گراف مورد مطالعه بر اساس ساختار شبکه، یعنی ارتباطات افراد و گراف حاصل از آن با ویژگی‌های افراد، حاصل می‌شود. تعداد یال‌های بین گره‌ها در گراف اصلی با طبقه مشابه، از طریق رابطه محاسبه می‌شود (نیومن، ۲۰۱۰)

رابطه (۱)

$$\sum_{ij}^n \delta(c_i, c_j) = \frac{1}{2} \sum_u A_{ij} \delta(c_i, c_j)$$

که در آن  $c_i$  طبقه ویژگی C برای فرد i را مشخص می‌کند، همچنین  $\delta(c_i, c_j)$  یک متغیر

بولی<sup>۱۰</sup> می‌باشد و در صورتی که دو فرد  $i$  و  $j$  در ویژگی  $C$  در یک طبقه قرار بگیرند، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.  $A_{ij}$  نیز ماتریس مجاورت گراف مورد مطالعه می‌باشد و گراف‌ها را می‌توان با ماتریس مجاورت پیاده‌سازی نمود. ماتریس مجاورت  $n$  در  $n$  می‌باشد که  $n$  برابر تعداد کل گره‌ها می‌باشد. هر درایه  $i$  و  $j$  برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. برای به دست آوردن شبکه تصادفی، ابتدا احتمال ارتباط بین هر دو فرد بر اساس ساختار شبکه مورد مطالعه و ویژگی‌های افراد، سنجیده می‌شود و سپس از طریق اعمال آن برای هر دو فرد در گراف مورد نظر، تعداد یال‌های مورد انتظار بین افراد با ویژگی مشابه به دست می‌آید.

فرض کنید بخواهیم برای دو گره  $i$  و  $j$  با درجات  $k_i$  و  $k_j$ ، احتمال ایجاد یک یال با طبقه مشابه را به دست آوریم. برای این که یک یال از گره  $i$  به گره  $j$  متصل شود، به تعداد درجه گره  $i$  راه وجود دارد، که این مقدار باید بر روی کل تعداد راه‌های موجود (کل یال‌های شبکه) تقسیم شود،  $\frac{k_i}{2m}$ ، که در آن  $m$  تعداد ارتباطات شبکه برای گراف غیر جهت‌دار می‌باشد. احتمال فوق به ازای یکی از یال‌های گره  $j$  محاسبه شده است، بنابراین باید رابطه فوق در درجه گره  $j$  ضرب شود،  $\frac{k_i k_j}{2m}$ . زمانی یک یال در شبکه تصادفی شمرده می‌شود که دو فرد  $i$  و  $j$  در ویژگی  $C$  مشابه باشند، بنابراین رابطه بالا باید در  $\delta(c_i, c_j)$  ضرب شود. در نهایت، با احتساب رابطه فوق به ازای هر دو فرد، تعداد یال‌های مورد انتظار مابین افراد با طبقه مشابه از رابطه ذیل حاصل می‌شود:

$$\text{رابطه ۲)} \quad \frac{1}{2} \sum_{i,j}^n \frac{k_i k_j}{2m} \delta(c_i, c_j)$$

در انتها وزن هموفیلی  $C$  از طریق تفریق رابطه ۱ و ۲ به صورت رابطه ذیل حاصل می‌شود:

$$\text{رابطه ۳)} \quad w(c) = \frac{1}{2} \sum_{i,j}^n (A_{ij} \frac{k_i k_j}{2m}) \delta(c_i, c_j)$$

حاصل رابطه ۳ می‌تواند در بازه  $-1 \leq w(c) \leq +1$  باشد. از بازه‌های عددی وزن حاصل، نتایج زیر حاصل می‌شود:

- $W(c) > 0$ : مثبت بودن وزن هموفیلی برای ویژگی  $C$  به این معنا است که تعداد ارتباطاتی که در این شبکه بر اساس تشابه وجود دارد، از تعداد ارتباطاتی که در حالت تصادفی به دست می‌آید، بیشتر است. در واقع در شبکه مورد مطالعه تعداد بیشتری ارتباطات بر اساس تشابه ویژگی  $C$  از مقدار مورد انتظار وجود دارد. بنابراین از مثبت بودن وزن هموفیلی برای ویژگی  $C$  دو نتیجه می‌توان گرفت: اول آن که در شبکه مورد مطالعه در رابطه با ویژگی  $C$  هموفیلی وجود دارد نه هتروفیلی. به طور مثال برای ویژگی جنسیت، مشابه بودن آن باعث می‌شود افراد تمایل بیشتری به برقراری ارتباط با یکدیگر در شبکه داشته باشند (هموفیلی) و عدم شباهت آن باعث می‌شود این تمایل وجود نداشته باشد. دوم آنکه بزرگ بودن مقدار عددی وزن ویژگی  $C$  نشان‌دهنده تأثیرگذاری بیشتر ویژگی  $C$  در انتخاب دوستان و همکاران می‌باشد.

- $W(c) < 0$ : منفی بودن وزن هموفیلی برای ویژگی  $C$  به این معنا است که تعداد ارتباطاتی که در این شبکه بر اساس تشابه وجود دارد، از تعداد ارتباطاتی که در حالت تصادفی به دست

می‌آید، کمتر است. در واقع در شبکه مورد مطالعه، تعداد کمتری ارتباطات بر اساس تشابه ویژگی C از مقدار مورد انتظار وجود دارد. بنابراین از منفی بودن وزن هوموفیلی برای ویژگی C دو نتیجه می‌توان گرفت: اول آن که در شبکه مورد مطالعه، در رابطه با ویژگی C ویژگی هتروفیلی وجود دارد نه هوموفیلی. به طور مثال برای ویژگی جنسیت، عدم تشابه آن باعث می‌شود افراد تمایل بیشتری به برقراری ارتباط با یکدیگر در شبکه داشته باشند (هتروفیلی) و شباهت آن باعث می‌شود این تمایل وجود نداشته باشد. دوم آنکه بزرگ بودن مقدار عددی وزن ویژگی C نشان‌دهنده تأثیرگذاری بیشتر ویژگی C در انتخاب دوستان و همکاران است.

•  $W(c) = 0$ : از صفر بودن وزن هوموفیلی برای ویژگی C می‌توان فهمید که این ویژگی تأثیری در انتخاب دوستان و همکاران توسط افراد در شبکه مورد مطالعه ندارد.

• به عنوان مثال اگر  $W$  برای جنسیت افراد در شبکه مورد مطالعه برابر  $0/18$  باشد، مثبت بودن این مقدار، بدین معناست که در این شبکه، مشابهت جنسیت، باعث افزایش احتمال دوستی و همکاری بین افراد می‌شود (هوموفیلی) و وزن این احتمال برابر  $0/18$  است. نزدیک بودن این عدد به صفر، نشان می‌دهد که شباهت جنسیت در شبکه مورد نظر در جذب افراد به یکدیگر تأثیر زیادی ندارد. اگر تعداد روابط هوموفیلی و هتروفیلی با هم برابر باشد، عدد صفر برای این ویژگی حاصل می‌شود.

در هر صورت نکته‌ای که باید در مطالعه هوموفیلی به آن دقت کرد، نوع ساختار و ارتباطات افراد در شبکه است.

**بنابراین به کمک مدل بالا این پژوهش درصدد است به سئوالات پژوهش پاسخ دهد:**

۱- آیا تشابه ۹ ویژگی هوموفیلی در بین حسابرسان، شامل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و شهرستان محل سکونت، سمت و تجربه در انتخاب حسابرسان به عنوان همکار تأثیر دارد؟

۲- ضریب وزنی و به تبع آن رتبه بندی تشابه در ۹ ویژگی هوموفیلی در بین حسابرسان، شامل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و شهرستان محل سکونت، سمت و تجربه از نظر تأثیر در انتخاب حسابرسان چگونه است؟

### روش پژوهش

از مهمترین نکات در اندازه‌گیری متغیرهای هوموفیلی، توجه به نوع مقیاس اندازه‌گیری این ویژگی‌ها است. به طور مثال، مقیاس اندازه‌گیری متغیر جنسیت، در سطح اسمی است و در این سطح، متغیرها یا دارای آن صفت می‌باشند یا آن صفت را دارا نیستند. مقیاس در سطح ترتیبی نیز مانند متغیر مقطع تحصیلی، دارای قابلیت اولویت پذیری است. مقیاس در سطح فاصله‌ای نیز مانند متغیرهای قد و وزن، علاوه بر داشتن قابلیت اولویت پذیری، دارای فاصله یکسان و عدد پذیر هستند. همچنین عدد صفر نیز در این سطح مقیاس اندازه‌گیری، قراردادی می‌باشد. در مقیاس اندازه‌گیری نسبی، متغیرها، همه ویژگی‌های مقیاس‌های اسمی، ترتیبی و فاصله‌ای را دارند با این

تفاوت که صفر در آن، مطلق یا واقعی است.

در پژوهش حاضر، که در حوزه پژوهش‌های رفتاری و از نظر هدف، کاربردی است، تاثیر تشابه در ۹ ویژگی هموفیلی در بین حساب‌رسان، شامل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و استان محل سکونت، سمت و تجربه آنها بر روی انتخاب حساب‌رسان جهت همکاری با یکدیگر به کمک مدل نیومن (۲۰۱۰)، مورد بررسی قرار گرفت. ابزار پژوهش پرسشنامه، از بین ۱۵ ویژگی جمعیت شناختی، بر اساس نظر ۱۱ نفر از متخصصان شامل استادان رشته‌های حسابداری (۵ نفر)، استادان رشته جامعه‌شناسی (۳ نفر) و حساب‌رسان خبره (۳ نفر)، این ۹ ویژگی جمعیت شناختی به عنوان متغیرهای اصلی تاثیرگذار در انتخاب حساب‌رسان و شکل‌گیری تیم‌های حساب‌رسانی شناسایی و انتخاب گردید.

**از منظر مقیاس اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش**، ویژگی‌های جنسیت، استان محل سکونت، وضعیت تأهل، رشته تحصیلی و سال ورود به دانشگاه در دسته ویژگی‌های اسمی قرار می‌گیرند. همچنین ویژگی مدرک تحصیلی، جزء ویژگی‌های ترتیبی دسته بندی می‌شود. در مطالعات علوم اجتماعی، می‌توان مقیاس‌های اندازه‌گیری متغیرها را از نسبی به ترتیب به فاصله‌ای، ترتیبی و اسمی تبدیل کرد. متغیرهای این مطالعه که در مقیاس‌های اسمی و ترتیبی می‌باشند، در مقیاس اسمی اندازه‌گیری می‌شوند. برای ویژگی‌هایی از جنس اسمی نظیر جنسیت و ملیت طبقه‌های مشخصی وجود دارد مانند: طبقه مرد و زن برای جنسیت. هر فرد در هر ویژگی به یکی از این طبقه‌ها تعلق دارد. یکسان بودن طبقه‌ها در هر ویژگی برای دو فرد به معنی یکسان بودن ویژگی مورد نظر برای آنها می‌باشد.

**جامعه آماری پژوهش حاضر**، کلیه حساب‌رسان شاغل در مؤسسه‌های حساب‌رسانی عضو جامعه حسابداران رسمی است که در سال ۱۴۰۱ افزون بر ۱۷۰۰ نفر هستند<sup>۱۱</sup>. حجم نمونه نیز بر اساس تعداد جامعه آماری، از طریق فرمول کوکران و در سطح خطای ۵ درصد تعیین شده و نمونه‌ای برابر با ۳۱۳ نفر به دست آمد. در همین راستا تعداد ۳۱۳ پرسشنامه بین افراد شاغل در مؤسسه‌های حساب‌رسانی عضو جامعه حسابداران رسمی، از طریق ایمیل، گروه‌های واتس‌آپی، تلگرامی و مراجعه حضوری توزیع گردید و پس از پیگیری فراوان، تعداد ۱۵۲ پرسشنامه پاسخ و بازگشت داده شد که از این تعداد، در نهایت تعداد ۱۳۵ پرسشنامه (نرخ بازگشت حدود ۴۳ درصد) کامل بوده و جهت ارزیابی مورد تایید قرار گرفته است. لازم به ذکر است از بین پرسشنامه‌های ارزیابی شده ۴۸ عدد (نرخ بازگشت حدود ۳۵ درصد) از طریق ایمیل، گروه‌های واتس‌آپی و تلگرامی و ۸۷ پرسشنامه باقیمانده (نرخ بازگشت حدود ۶۴ درصد) به صورت حضوری جمع‌آوری شده است. بازه زمانی توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها در ۶ ماهه دوم سال ۱۴۰۱ بوده است.

**ابزار پژوهش**، پرسشنامه محقق ساخته بوده است که در آن سؤال‌های مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی، شامل ۹ ویژگی هموفیلی جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه، استان محل سکونت، سمت و سنوات تجربه افراد از پاسخ‌دهندگان

پرسیده شده است. در خصوص اعتبار پرسشنامه لازم بذکر است که از بین ۱۵ ویژگی جمعیت شناختی، بر اساس نظر ۱۱ نفر از متخصصان شامل استادان رشته‌های حسابداری (۵ نفر)، استادان رشته جامعه‌شناسی (۳ نفر) و حسابرسان خبره (۳ نفر)، این ۹ ویژگی جمعیت شناختی به عنوان متغیرهای اصلی تاثیرگذار در انتخاب حسابرسان و شکل‌گیری تیم‌های حسابرسی شناسایی و انتخاب گردیده است.

پس از توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه، پاسخ‌ها در مدل نیومن قرار گرفته شده و بر اساس شباهتها و تفاوت‌های موجود در بین افراد، میزان ضریب وزنی و نوع تاثیر آن ویژگی جمعیت شناختی در تشکیل تیم حسابرسی مشخص می‌گردد. دسته‌بندی سن افراد مطابق با جدول ۲، انجام شده است.

در خصوص مدرک تحصیلی، ۵ گزینه در پرسشنامه قید شده اما با توجه به اینکه پاسخ دهندگان یکی از سه گزینه کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری را انتخاب کرده‌اند، لذا گویه‌های دیپلم و کاردانی در جدول ۲، ارائه نگردیده است. رشته تحصیلی شامل ۴ گویه مندرج در جدول ۲ است. بر اساس سالی که پاسخ دهندگان بابت ورود به دانشگاه اعلام نمودند، پاسخ‌های متغیر سال ورود به دانشگاه، در قالب ۵ گویه مندرج در جدول ۲ دسته‌بندی شدند. در خصوص استان محل سکونت، براساس شهرستان اعلام شده توسط پاسخ دهندگان، استان محل سکونت آنها مشخص و در قالب استان‌های مندرج در جدول ۲ اعلام گردید. استان‌هایی که اسم آنها در جدول ۲ ذکر نگردیده، پاسخ دهنده‌ای ساکن شهرهای آن استان نبوده است. پس از گردآوری و دسته‌بندی پاسخ‌ها در نهایت در قالب ۲۰ استان منطبق با جدول ۲ ارائه گردید. در خصوص سمت پاسخ دهندگان نیز منطبق با جدول ۲، سمت افراد در قالب نه گویه شریک، مدیر ارشد، مدیر فنی، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس در پرسشنامه ارائه گردید. در نهایت در خصوص مولفه سنوات تجربه افراد نیز از پاسخ دهندگان درخواست شد سنوات تجربه خود را در پاسخ نامه درج نمایند. سپس پاسخ‌ها دسته‌بندی و در قالب ۶ گویه ارائه شده در جدول شماره ۲ مطرح شد.

لازم بذکر است که در پرسشنامه توزیع شده، نوشتن اسامی افراد اختیاری بوده و به جای آن برای افراد، شناسه کاربری از عدد ۱ تا ۱۳۵ تعریف شده است. سپس داده‌ها از طریق مدل نیومن (۲۰۱۰)، مورد ارزیابی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### آمار توصیفی:

نتایج آمار جمعیت شناختی در جدول ۲ گزارش شده است. بر مبنای جزئیات دموگرافیک پاسخ‌دهندگان در جدول ۲، ۷۷ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۵۹ درصد نیز کمتر از ۴۰ سال سن دارند. بیش از ۶۶ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدارک کارشناسی ارشد و دکتری همچنین رشته تحصیلی ۷۶ درصد پاسخ‌دهندگان در حوزه حسابداری و مالی بوده است.

جدول ۲: نتایج آمار جمعیت شناختی

متغیر جمعیت شناختی	زیرمجموعه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۰۴	۷۷/۰۳
	زن	۳۱	۲۲/۹
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۲۴	۱۷
	۳۰ تا ۴۰ سال	۵۶	۴۲
	۴۰ تا ۵۰ سال	۳۵	۲۶
	بالتر از ۵۰ سال	۲۰	۱۵
وضعیت تاهل	مجرد	۴۲	۳۱
	متاهل	۹۳	۶۹
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۴۷	۳۴
	کارشناسی ارشد	۷۱	۵۳
	دکتری	۱۷	۱۳
رشته تحصیلی	حسابداری و مالی	۱۰۳	۷۶
	اقتصاد	۱۲	۹
	مدیریت	۱۵	۱۱
	سایر رشته‌ها	۵	۴
	سال ۱۳۷۰ و قبل از آن	۱۰	۷
سال ورود به دانشگاه	سال ۱۳۷۱ تا ۱۳۸۰	۲۵	۱۸
	سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۰	۷۷	۵۸
	سال ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰	۲۳	۱۷
	سال ۱۴۰۱ به بعد	۰	۰
	آذربایجان غربی	۳	۲
استان محل سکونت	آذربایجان شرقی	۶	۵
	اصفهان	۱۰	۸
	البرز	۹	۷
	تهران	۴۶	۳۴
	خراسان	۶	۵
	خوزستان	۵	۵
	زنجان	۴	۴
	سمنان	۳	۲
	فارس	۴	۴
	قزوین	۲	۱
	قم	۳	۲
	کرمان	۴	۴
	کرمانشاه	۳	۲
	کردستان	۳	۲
	گیلان	۴	۴
	مرکزی	۵	۵
	مازندران	۳	۲
	همدان	۲	۱
	یزد	۲	۱

۶	۸	شریک	سمت افراد
۵	۶	مدیر ارشد	
۷	۹	مدیر فنی	
۴	۵	سرپرست ارشد	
۲۴	۳۳	سرپرست	
۳۵	۴۸	حسابرس ارشد	
۱۹	۲۶	حسابرس	
۶	۸	کمتر از ۵ سال	تجربه کاری
۲۲	۲۹	۵ تا ۱۰ سال	
۲۷	۳۷	۱۰ تا ۱۵ سال	
۲۱	۲۸	۱۵ تا ۲۰ سال	
۱۳	۱۸	۲۰ تا ۲۵ سال	
۱۱	۱۵	بیشتر از ۲۵ سال	

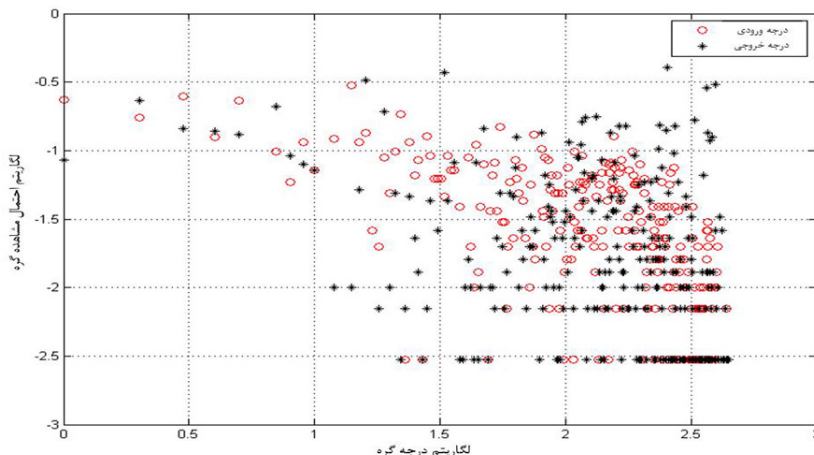
۵۸ درصد حساب‌برسان طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۰ به دانشگاه راه یافته‌اند. بیشترین آمار سکونت حساب‌برسان مورد مطالعه در این پژوهش با ۳۴ درصد مربوط به استان تهران و سپس اصفهان با ۸ درصد است. از نظر رده شغلی، حساب‌برسان ارشد با فراوانی ۴۸ نفر دارای بیشترین فراوانی و کمترین فراوانی نیز مربوط به سرپرست ارشد با فراوانی ۵ نفر است. بیشترین درصد سنوات تجربه کاری حساب‌برسان نیز با فراوانی ۲۷ درصد بین ۱۵ تا ۲۰ سال و کمترین درصد فراوانی از نظر سنوات تجربه کاری مربوط به سوابق تجربه کمتر از ۸ سال با ۶ درصد فراوانی می‌باشد.

#### مدل شبکه ارتباطی نیومن (۲۰۱۰):

برای ادامه روند این پژوهش، نمونه حساب‌برسان مورد مطالعه و ارتباطاتشان با موسسه و همکاران بر اساس تشابه ویژگی‌های جمعیت‌شناختی اعلام شده از سوی آنها، به عنوان یک شبکه ارتباطی در نظر گرفته و در شکل ۱ گراف مربوط به این ارتباطات در قالب یک شبکه به تصویر کشیده شده است. در این تصویر، برچسب و اندازه گره‌ها برحسب درجه آنها (تعداد همکاران آن‌ها) بزرگنمایی شده است، بدین نحو افرادی که در شبکه بیشترین ارتباطات را دارا می‌باشند، به وضوح در تصویر مشخص هستند. درخواست ارتباط در شبکه حسابرسی به صورت جهت‌دار می‌باشد. افراد به درخواست ارتباط، به چهار صورت واکنش نشان می‌دهند: ۱- پذیرش، ۲- عدم پذیرش، ۳- مشاهده نشده، ۴- مشاهده شده (ولی هنوز تصمیم به پذیرش و یا عدم پذیرش نگرفته‌اند). برای درخواست ارتباطات کاربران در داده‌های جمع‌آوری شده، تمام چهار حالت فوق، ذخیره شده است. برای به دست آوردن گراف ارتباطات، درخواست‌هایی که مورد پذیرش افراد قرار گرفته‌اند (حالت اول)، در نظر گرفته شده است. به عبارت دیگر، به ازای هر درخواست ارسال شده که مورد پذیرش واقع شده است، یک یال جهت‌دار در گراف ارتباطات ایجاد شده است.

همچنین توزیع درجه<sup>۱۲</sup> ورودی و توزیع درجه خروجی شبکه ارتباطی حساب‌برسان مورد مطالعه در شکل ۱ نشان داده شده است. در این شکل محور عمودی، نشانگر لگاریتم احتمال مشاهده هر گره و محور افقی، نشان‌دهنده لگاریتم درجه گره‌ها می‌باشد. در شکل مذکور، توزیع درجه از توزیع قانون توانی<sup>۱۳</sup> تبعیت می‌کند. بدین معنا که در گراف شبکه، تعداد محدودی گره با درجه

بسیار بزرگ مشاهده می‌شود که به آنها هاب می‌گویند؛ همچنین تعداد زیادی گره که درجه آنها کوچک می‌باشد، نیز وجود دارد.



شکل ۱- توزیع درجه ورودی شبکه ارتباطی حسابرسان

بر اساس یافته‌ها بزرگترین درجه در این شبکه به ترتیب متعلق به افرادی با شناسه‌های ۷، ۱۸، ۳۹، ۴۷، ۶۳، ۹۶، ۱۰۱، ۱۲۰ و ۱۳۳ است و درجه آنها به ترتیب برابر با ۱۳۹، ۱۲۷، ۱۲۵، ۱۲۱، ۱۲۳، ۱۲۰، ۱۱۷، ۹۸، ۹۷ می‌باشد. تأثیرگذارترین حسابرس در این شبکه با بیشترین درجه خروجی، فردی با شناسه ۹۶ است که درجه خروجی وی ۱۲۲ می‌باشد. بر اساس یافته‌ها تأثیرپذیرترین حسابرس در این شبکه با بیشترین درجه ورودی نیز، فردی با شناسه ۲۸ است که درجه ورودی اش ۹۴ می‌باشد.

برطبق یافته‌های بدست آمده پژوهش حاضر، شبکه ارتباطاتی حسابرسان دارای یک مؤلفه همبندی ضعیف<sup>۱۴</sup> و هشتماد مؤلفه همبندی قوی<sup>۱۵</sup> است. به هر یک از زیرگراف‌های همبند یک گراف، مؤلفه همبندی گفته می‌شود. در گراف‌های جهت‌دار به مؤلفه‌ای که در آن به ازای هر دو گره دلخواه، مسیر جهت‌دار وجود داشته باشد، مؤلفه همبندی قوی می‌گویند و اگر فقط با تبدیل یال‌های جهت‌دار به یال‌های غیر جهت‌دار بین هر دو رأس دلخواه، مسیر وجود داشته باشد، مؤلفه همبندی ضعیف نامیده می‌شود.

چگالی این شبکه برابر با  $0,028$  است و نشان می‌دهد این شبکه تنک می‌باشد. گراف تنک، گرافی است که یال‌های اندکی داشته باشد در مقابل گراف چگال، گرافی است که شمار یال‌های آن به بیشینه شمار یال‌ها نزدیک باشد. قطر گراف در این شبکه با بیشترین فاصله‌ای که بین دو فرد در گراف شبکه وجود دارد، برابر با ۶ و میانگین فاصله گره‌ها، برابر با  $2/78$  است.

### ضریب وزنی و اولویت بندی متغیرهای هوموفیلی

در ادامه به ترتیب نتایج به دست آمده برای ضریب وزنی همچنین رتبه بندی تشابه ۹ ویژگی

هوموفیلی شامل متغیرهای جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مقطع تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و شهرستان محل سکونت، سمت و تجربه از نظر اولویت انتخابی توسط حسابرسان برای همکاری به همراه گراف حاصل شده از نظر تعداد گره و یال برای هر متغیر ارائه شده است.

**جدول ۳- وزن ویژگی‌های جمعیت شناختی در تشکیل شبکه اجتماعی هوموفیلی**

ویژگی مورد مطالعه	رتبه	گراف حاصل شده	ضریب وزنی بدست آمده
جنسیت	۱	تعداد گره = ۱۳۵	۰/۳۴
		تعداد یال = ۱۴۶۷	
سن	۵	تعداد گره = ۷۹	۰/۲۹
		تعداد یال = ۱۰۰۶	
وضعیت تاهل	۷	تعداد گره = ۹۷	۰/۲۷
		تعداد یال = ۱۱۲۸	
مدرک تحصیلی	۲	تعداد گره = ۵۸	۰/۳۳
		تعداد یال = ۸۵۷	
رشته تحصیلی	۴	تعداد گره = ۴۸	۰/۳۱
		تعداد یال = ۶۶۷	
سال ورود به دانشگاه	۳	تعداد گره = ۴۵	۰/۳۲
		تعداد یال = ۶۴۱	
استان محل سکونت	۲	تعداد گره = ۶۳	۰/۳۳
		تعداد یال = ۹۵۲	
سمت افراد	۶	تعداد گره = ۶۲	۰/۲۸
		تعداد یال = ۸۳۶	
تجربه کاری	۸	تعداد گره = ۱۲۰	۰/۲۶
		تعداد یال = ۱۳۲۱	

بر اساس یافته‌های جدول ۳، همه ضرایب وزنی مثبت می‌باشند که نشان از وجود روابط هوموفیلی بین مولفه‌ها است. همچنین بیشترین ضریب وزنی مربوط به مولفه جنسیت، سپس مدرک تحصیلی و استان محل سکونت و کمترین ضریب وزنی نیز متعلق به سمت افراد، وضعیت تاهل و تجربه کاری آنها می‌باشد. در ادامه به تفکیک نتایج مرتبط به هر مولفه جمعیت شناختی تبیین شده است.

#### • جنسیت

بر اساس یافته‌های ارائه شده در جدول ۳، وزن ویژگی جنسیت برای شبکه ارتباطی حسابرسان، ۰/۳۴ به دست آمده است. برای به دست آوردن وزن ویژگی جنسیت، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۱۳۵ گره و ۱۴۶۷ یال به دست آمد و سپس وزن ویژگی جنسیت بر روی آن محاسبه گردید. مثبت بودن این مقدار نشانگر آن است که در شبکه ارتباطی حسابرسان، افراد تمایل

دارند با افراد همجنس خود همکار شوند (هوموفیلی) و شدت این تمایل برابر با  $0/34$  است که بیشترین ضریب وزنی همچنین اولین اولویت در بین ویژگی‌های هوموفیلی در شبکه حسابرسان مورد مطالعه است. بر این اساس حسابرسان در انتخاب همکاران خود، به داشتن تشابه جنسیتی، نسبت به سایر ویژگی‌ها اهمیت بیشتری می‌دهند و می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حسابرسان تمایل زیادی دارند که همکار آنها، همجنس‌شان باشد.

این در حالی است که بر اساس مطالعه یوسف و همکاران (۲۰۲۳)، در زمینه تأثیر هوموفیلی بر خلق نوآوری در شرکت‌های SME، به این نتیجه رسیده‌اند که از اهمیت وزن ویژگی جنسیت در طول سال‌ها کاسته شده است و اهمیت این ویژگی در مقایسه با تجربه کاری، تحصیلات و نژاد تفاوت چندانی نمی‌کند. با توجه به این نکته که از گذشته تا به امروز تجربیات در کشور ایران، نشان‌دهنده حفظ حرمت روابط با جنس مخالف می‌باشد، همچنین به دلیل ماهیت فعالیت حسابرسی که ممکن است نیاز به سفر به سایر شهرها و اقامت در آنجا داشته باشد، می‌توان اینگونه نتیجه‌گیری نمود که در نمونه آماری مورد مطالعه، نسبت به جوامع غربی و آمریکایی، روابط با جنسیت مشابه در فضای حسابرسی همچنان، ریشه در سنت‌های ایرانی-اسلامی دارد.

#### • سن

بر اساس یافته‌های ارائه شده در جدول ۳، ضریب وزنی ویژگی سن برای شبکه ارتباطی حسابرسان،  $0/29$  و تعداد گره و یال‌ها برای این متغیر به ترتیب ۷۹ و ۱۰۰۶ بوده است. مثبت بودن این مقدار نشانگر آن است که در شبکه ارتباطی حسابرسان، افراد کمتر تمایل دارند با حسابرسانی که از نظر سنی تفاوت چندانی با یکدیگر ندارند، همکار شوند (هوموفیلی). هر چند بر اساس یافته‌ها این موضوع در بین افراد رده‌های سنی زیر ۴۰ سال بیشتر قابل مشاهده است و افراد بالاتر از ۴۰ سال معمولاً تمایل به همکاری با رده‌های سنی پایین‌تر دارند. از نظر اولویت بندی نیز این متغیر رتبه پنجم را در بین متغیرهای هوموفیلی بدست آورده و چندان اولویت اصلی از نظر انتخاب حسابرسان نمی‌باشد. این موضوع بدین صورت قابل توجیه است که معمولاً افراد در سنین بالاتر به رده‌های بالا در موسسات حسابرسی ارتقاء یافته‌اند و از اینرو در تیم حسابرسی خود، نیازمند بکارگیری حسابرسان در رده‌های پایین‌تر هستند و سن این افراد معمولاً نسبت به رده‌های بالاتر، کمتر است.

#### • وضعیت تأهل

برای به دست آوردن وزن ویژگی وضعیت تأهل، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۹۷ گره و ۱۱۲۸ یال به دست آمد و سپس وزن ویژگی وضعیت تأهل بر روی آن محاسبه گردید. وزن این ویژگی برابر با  $0/27$  بدست آمد. مثبت بودن این مقدار عددی، نشانگر آن است که حسابرسان در این شبکه تمایل دارند با افرادی که وضعیت تأهلشان مشابه آنها است دوست و همکار شوند، هر چند شدت این تمایل کم و برابر با  $0/27$  است.

از نظر اولویت‌بندی این متغیر رتبه هفتم و تقریباً انتهایی را در بین متغیرهای هوموفیلی بدست آورده و اولویت اصلی از نظر انتخاب حسابرسان نمی‌باشد. از مقدار عددی حاصل شده برای وزن

ویژگی تأهل، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که در شبکه حسابرسی، به دلیل تخصصی بودن حرفه و تمرکز آن بر قابلیت‌های فردی و دانش و تجربه افراد، معمولاً تاهل و یا مجرد حساب‌برسان، ارتباط چندانی به برقراری روابط همکاری آنها با یکدیگر ندارد. هرچند با فرض وجود ویژگی‌های حرفه‌ای لازم در حساب‌برسان، در نهایت، حساب‌برسان مجرد و به‌طور مشابه حساب‌برسان متأهل تمایل به برقراری ارتباط و همکاری با حساب‌برسانی را دارند که از نظر شرایط تاهل با آنها مشابه هستند.

### • مدرک تحصیلی

برای وزن ویژگی مدرک تحصیلی ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۵۸ گره و ۸۵۷ یال به دست آمد. ضریب وزنی ویژگی مدرک تحصیلی بر روی این زیرگراف، بالا و برابر با  $0/۳۳$  است و از این مقدار چنین نتیجه گرفته می‌شود که شدت تمایل حساب‌برسان در این شبکه برای همکاری با افرادی که مدرک تحصیلی شان مشابه آنها است، بسیار بالا و از نظر اولویت بندی در بین ویژگی‌های هوموفیلی به صورت مشترک با استان محل سکونت در رتبه دوم و پس از ویژگی جنسیت، قرار دارد. بنابراین می‌توان گفت حساب‌برسان برای انتخاب همکار در موسسات حسابرسی، بعد از توجه به همجنس بودن، به دو متغیر هوموفیلی یکسان بودن مدرک تحصیلی در دانشگاه همچنین هم استانی بودن از نظر محل سکونت اهمیت می‌دهند و چه بسا از دوران دانشجویی به دلیل داشتن دوستی و شناخت از یکدیگر، با هم کلاسی‌های دانشگاهی خود در پروژه‌های مشترک همکاری نمایند و این روند را در آینده در حرفه حسابرسی ادامه دهند.

### • رشته تحصیلی

برای ویژگی رشته تحصیلی حساب‌برسان، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۴۸ گره و ۶۶۷ یال به دست آمد، که وزن آن برابر با  $0/۳۱$  است و از نظر اولویت بندی در بین ویژگی‌های هوموفیلی، در رتبه چهارم قرار گرفته است. بر اساس ضریب وزنی بدست آمده، می‌توان چنین نتیجه گرفت که حساب‌برسان در این شبکه با شدت  $0/۳۱$  تمایل دارند با افرادی که رشته تحصیلی شان مشابه آنها می‌باشد، همکار شوند. پس از ویژگی‌های جنسیت، استان محل سکونت، مدرک تحصیلی و سال ورود به دانشگاه، این ویژگی رتبه چهارم و بیشترین وزن را در شبکه حساب‌برسان مورد مطالعه، به خود اختصاص داده است. از آنجا که در نمونه مورد مطالعه ۷۶ درصد از حساب‌برسان در رشته‌های حسابداری و مالی تحصیل نموده اند، کسب چنین نتیجه‌ای منطقی و متناسب با یافته‌های مرتبط با نمونه این پژوهش است. ضمن آنکه اقتضای فرآیند حرفه‌ای و تخصصی حسابرسی، داشتن دانش تخصصی این رشته برای اعضای موسسات حسابرسی و قرار گرفتن افرادی با چنین ویژگی‌هایی در کنار یکدیگر است.

### • سال ورود به دانشگاه

ضریب وزنی بدست آمده برای ویژگی سال ورود به دانشگاه، تقریباً بالا و برابر با  $0/۳۲$  و جایگاه آن از نظر اولویت بندی در بین ویژگی‌های هوموفیلی، سوم می‌باشد. همچنین زیرگراف از گراف اصلی با ۴۵ گره و ۶۴۱ یال برای این ویژگی حساب‌برسان به دست آمد. از مثبت بودن وزن حاصل شده، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که حساب‌برسان در این شبکه تمایل نسبتاً بالایی

دارند که در زمان انتخاب همکاران خود، با هم ورودی هایشان در دانشگاه، همکاری نمایند. از دلایل این تمایل می‌توان به اصل هوموفیلی اشاره کرد که هم ورودی‌ها در دانشگاه با یکدیگر دوست و صاحب شناخت شده و در آینده شغلی ترجیح می‌دهند با یکدیگر در کارهای تیمی همکاری نمایند.

### • استان محل سکونت

درخصوص ویژگی استان محل سکونت حساب‌رسان، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۶۳ گره و ۹۵۲ یال برای این ویژگی به دست آمد. ضریب وزنی این ویژگی نیز بر روی زیرگراف محاسبه و ضریب نسبتاً بالا برابر با تمایل ۰/۳۳ حاصل شد. مثبت بودن وزن حاصل شده، نشان می‌دهد که حساب‌رسان در این شبکه تمایل بالایی دارند با افرادی که شهرستان محل سکونتشان مشابه آنها است، همکاری نمایند. مقدار عددی بالای وزن این ویژگی، نیز بیانگر این نکته است که در شبکه حساب‌رسان، یکسان بودن شهرستان و یا استان محل سکونت، از نظر اصل هوموفیلی جزء اولویت‌های اصلی حساب‌رسان برای همکاری با یکدیگر است و این امر می‌تواند ناشی از وجود تشابه‌های قومیتی، زبانی، لهجه‌ای و فرهنگی - شناختی موجود در بین افراد متعلق به یک شهر، استان و یا قوم و طایفه باشد که باعث گردیده است تا از نظر اولویت‌بندی، دو ویژگی مدرک تحصیلی و استان محل سکونت، پس از ویژگی جنسیت، بیشترین ضریب وزنی و تمایل را در شبکه حساب‌رسان با رتبه دو به خود اختصاص دهند.

### • سمت افراد

درخصوص ویژگی سمت حساب‌رسان، که در قالب ۷ گروه شریک، مدیر ارشد، مدیر فنی، سرپرست ارشد، سرپرست، حساب‌رس ارشد و حساب‌رس مورد بررسی قرار گرفت، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۶۲ گره و ۸۳۶ یال به دست آمد. سپس ضریب وزنی این ویژگی بر روی زیرگراف محاسبه و وزنی نسبتاً پایین و برابر با ۰/۲۸ که از نظر اولویت‌بندی نیز در بین حساب‌رسان، رتبه ششم را بدست آورده، حاصل گردد. مثبت بودن وزن حاصله نشانگر آن است که حساب‌رسان در این شبکه تمایل دارند با افرادی که سمت آنها با همدیگر مشابه است، همکاری شوند. هر چند مقدار عددی پایین وزن این ویژگی بیانگر این نکته است که به دلیل نوع ماهیت تیمی موسسات حساب‌رسی، در شبکه حساب‌رسان، یکسان بودن سمت آنها با یکدیگر، اولویت اصلی برقراری همکاری نیست.

### • سنوات تجربه افراد

درخصوص ویژگی تجربه حساب‌رسان، ابتدا یک زیرگراف از گراف اصلی با ۱۲۰ گره و ۱۳۲۱ یال به دست آمد. سپس ضریب وزنی این ویژگی بر روی زیرگراف محاسبه و پایین‌ترین ضریب وزنی موجود برابر با شدت تمایل ۰/۲۶ حاصل شد. مثبت بودن وزن حاصله، نشان می‌دهد که حساب‌رسان در این شبکه تمایل دارند با حساب‌رسان دارای تجربه همکاری شوند. هر چند مقدار عددی پایین ضریب وزنی این ویژگی، بیانگر این نکته است که تجربه جزء ویژگی‌هایی اصلی در انتخاب حساب‌رسان است که توسط موسسات حساب‌رسی مورد توجه قرار می‌گیرد. درحالی که طبق قانون

هوموفیلی، جزء انتخاب‌های اولیه خود حسابرسان نیست و ویژگی‌هایی که خود افراد به دنبال آنها برای انتخاب همکارانشان می‌روند، ممکن است متفاوت با الزامات حرفه باشد، چرا که مولفه تجربه جزء ملاک‌های اولیه انتخابی موسسات حسابرسی برای همکاری است. در هر صورت باید اذعان نمود از آنجا که حسابرسان در فرآیند حسابرسی با موضوعات پیچیده و ساختارنیافته مثل قضاوت در مورد موضوع تداوم فعالیت صاحبکار و اظهار نظر در حسابرسی مواجه هستند، از اینرو تجربه تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسان دارد و عدم توجه به آن از سوی موسسات حسابرسی، ممکن است باعث شده تا موسسات حسابرسی در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی شوند. بنابراین، تجربه از نظر حرفه حسابرسی و نه خود حسابرسان به تنهایی جزء مولفه‌های مهمی است که می‌تواند در سازمان‌دهی و جمع‌آوری اطلاعات، قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر گذارد. این نتایج با یافته‌های پژوهش اکبری نفت چالی و همکاران (۱۳۹۸) و خواجهی و همکاران (۱۳۸۸) همسو است.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی نقش تشابه عوامل جمعیت شناختی در انتخاب حسابرسان جهت همکاری و تشکیل تیم‌های حسابرسی از منظر قانون جامعه شناختی هوموفیلی و رتبه‌بندی آنها برای اولین بار در کشور ایران است. به منظور سنجش نقش تشابه ویژگی‌های هوموفیلی در انتخاب و تشکیل شبکه حسابرسان، نه ویژگی جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سال ورود به دانشگاه و شهرستان محل سکونت، سمت و تجربه، در بین ۱۳۵ حسابرس شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۱ به کمک ابزار پرسشنامه، مورد مطالعه قرار گرفت.

به منظور پاسخگویی به دو پرسش اصلی پژوهش، ابتدا از طریق مدل سنجش ویژگی‌های هوموفیلی ارائه شده توسط نیومن (۲۰۱۰)، وزن ویژگی‌های هوموفیلی برای متغیرهای ۹ گانه پژوهش، در قالب یک گراف تعیین و اندازه‌گیری شده است. برای این منظور، ابتدا تعداد یال‌های بین گره‌ها در گراف اصلی با طبقه مشابه از طریق روابط ریاضی، محاسبه سپس تعداد یال‌هایی که مابین گره‌ها با طبقه مشابه وجود دارد، شمرده و با تعداد یال مورد انتظار بین گره‌ها با طبقه مشابه در شبکه تصادفی، مقایسه گردیده و در نهایت شبکه تصادفی حاصل از گراف مورد مطالعه بر اساس ساختار شبکه، ترسیم شده است. در ادامه ضریب وزنی مولفه‌ها محاسبه و از نظر اولویت، تشابه مولفه‌های هوموفیلی جمعیت شناختی بر اساس ضریب وزنی تأثیرشان در انتخاب توسط حسابرسان، رتبه بندی شدند.

یافته‌های پژوهش، نشان داد که تشابه هر ۹ متغیر هوموفیلی بر روی انتخاب حسابرسان جهت همکاری با سایر افراد تأثیرگذار هستند، هر چند شدت تأثیرگذاری آنها بر اساس ضریب وزنی شان متفاوت خواهد بود. بر اساس یافته‌های پژوهش اولویت انتخابی حسابرسان جهت همکاری با سایر افراد به ترتیب ضریب وزنی بدست آمده در این پژوهش به ترتیب شامل تشابه در جنسیت، مدرک

تحصیلی، استان محل سکونت، سال ورود به دانشگاه، رشته تحصیلی، سن، سمت افراد، وضعیت تاهل، سنوات تجربه کاری می‌باشد. به نحوی که تشابه در مولفه جنسیت دارای بالاترین اولویت و سنوات تجربه کاری دارای پایین‌ترین اولویت در انتخاب حسابرسان جهت همکاری با سایر حسابرسان است. بر این اساس حسابرسان در انتخاب همکاران خود، به داشتن تشابه جنسیتی، نسبت به سایر ویژگی‌ها اهمیت بیشتری می‌دهند و می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حسابرسان تمایل زیادی دارند که همکار آنها، همجنس‌شان باشد. این در حالی است که بر اساس مطالعه یوسف و همکاران (۲۰۲۳)، در زمینه تاثیر هوموفیلی بر خلق نوآوری در موسسات SME، به این نتیجه رسیده‌اند که از اهمیت وزن ویژگی جنسیت در طول سال‌ها کاسته شده است و اهمیت این ویژگی در مقایسه با تجربه کاری، تحصیلات و نژاد تفاوت چندانی نمی‌کند. با توجه به این نکته که از گذشته تا به امروز تجربیات در کشور ایران، نشان‌دهنده حفظ حرمت روابط با جنس مخالف می‌باشد، همچنین به دلیل ماهیت فعالیت حسابرسی که ممکن است نیاز به سفر به سایر شهرها و اقامت در آنجا داشته باشد، می‌توان اینگونه نتیجه‌گیری نمود که در نمونه آماری مورد مطالعه، نسبت به جوامع غربی و آمریکایی، روابط با جنسیت مشابه در فضای حسابرسی همچنان، ریشه در سنت‌های ایرانی-اسلامی دارد.

به هر حال، بر اساس یافته‌های پژوهش اکبری نفت چالی و همکاران (۱۳۹۸)، با وجود آنکه جامعه ایران در حال تغییر می‌باشد، اما هنوز هم سنت‌ها در کنار ویژگی‌های هوموفیلی موجود در باور و اعتقاد افراد، باعث می‌شود که در همکاری‌های حسابرسی نیز حسابرسان ترجیح دهند که با افراد هم‌جنس خود همکاری کنند. چرا که همجنس‌گرایی، مبتنی بر انتخاب و همسو با قانون هوموفیلی است و مبنای آن، مبتنی بر این تفکر است که حسابرس با جنسیت مشابه، عامل موفقیت و حسابرس با جنسیت مخالف عامل شکست است. البته شرط لازم و اصلی برای همجنس‌گرایی و ایجاد مشروعیت در تشکیل تیم‌های حسابرسان همچنین هشت مولفه جمعیت شناختی دیگر، این است که حسابرسان در انتخاب همکاران خود اختیاری داشته باشند. هرچند یافته‌ها نشان می‌دهد این ترجیح فقط مختص به جامعه حسابرسان ایران نیست و یافته‌های پژوهش‌های ارنست برگر و همکاران (۲۰۲۰) نیز نشان می‌دهد حسابرسان در انجام فرآیندهای کاری ترجیح می‌دهند با افراد همجنس همکاری نمایند.

از سوی دیگر، یافته‌های مک فرسون و همکاران (۲۰۰۱) بر این نکته تاکید دارد که مجاورت جغرافیایی یک پیش شرط مهم برای توسعه قانون هوموفیلی است، زیرا باعث تسهیل ارتباطات در شبکه حسابرسان می‌شود. چرا که تشکیل تیم‌های همکاری در حسابرسی بر اساس قانون هوموفیلی و کار در یک دفتر حسابرسی مشترک توسط افراد، فرصت‌هایی جهت ملاقات در محیط‌های غیررسمی، سالن‌های جلسات و یا کلاس‌های آموزشی برای حسابرسان فراهم می‌کند. بر اساس یافته‌های مک فرسون و همکاران، (۲۰۰۱)، معمولاً در تحلیل‌های اساسی، سن به عنوان یکی از پایه‌های مهم برای توسعه روابط همجنس‌گرایانه مطرح می‌شود و در پژوهش‌های جامعه شناختی نیز به آن پرداخته شده است؛ چرا که به اشتراک گذاشتن سن مشابه، توسعه

روابط بین حسابرسان با یکدیگر را تسهیل و به مرور زمان، زمینه مشترکی را در رویدادهای مشابه برای آنها فراهم می‌کند (تاملینسون و همکاران، ۲۰۲۰). از سوی دیگر سن، فرصت کسب تجربه حسابرسی را فراهم می‌کند. بر اساس یافته‌های جان و همکاران (۲۰۲۲) این موضوع بدین صورت قابل توجیه است که معمولاً افراد در سنین بالاتر به رده‌های بالا در موسسات حسابرسی ارتقاء یافته‌اند و از اینرو در تیم حسابرسی خود، نیازمند بکارگیری حسابرسان در رده‌های پایین‌تر هستند و سن این افراد معمولاً نسبت به رده‌های بالاتر، کمتر است. با این حال، تأثیر سن بر انتخاب حسابرسان، ممکن است متفاوت باشد، زیرا اگر یک سلسله مراتب از قبل از طریق مکانیسم‌های دیگر مانند رتبه و جایگاه حسابرسان، ایجاد شده باشد، نیاز به ایجاد مشروعیت از طریق تشابه سن کمتر است. در مقابل، تمایز سنی فقط برای همکاری حسابرسان با رتبه سلسله مراتبی یکسان، مهم است و نشان می‌دهد که ایجاد سلسله مراتب بر اساس سن، در زمانی که یک سلسله مراتب بر اساس رتبه وجود داشته باشد، اهمیت کمتری پیدا می‌کند.

بر اساس یافته‌های پژوهش، ۴ مولفه هوموفیلی تشابه در سن، سمت افراد، وضعیت تاهل و تجربه سنواتی از نظر درصد ضریب وزنی در رتبه‌های انتهایی قرار دارند. طبق قانون هوموفیلی از آنجا که در حرفه حسابرسی، حسابرسان در رده‌های مختلف مشغول به کار هستند و انتخاب تیم حسابرسی توسط حسابرسان ارشد انجام می‌گردد و در این انتخاب، به دلیل نوع فعالیت حرفه، تخصص و تجربه افراد ملاک انتخاب قرار می‌گیرد، لذا حسابرسان در زمینه انتخاب افراد هم‌رده ممکن است آزادی انتخاب کمتری داشته باشند، از سوی دیگر معمولاً حسابرسان با تجربه بالا، معمولاً سن نیز متفاوت از حسابرسان تازه کار و یا کم تجربه است، از اینرو طبق قانون هوموفیلی، انتخاب افراد هم‌سن در حرفه حسابرسی، همیشه امکان‌پذیر نیست و تیم حسابرسی، معمولاً متشکل از افراد با سنین متفاوت است. ضمن اینکه عدم انتخاب این مولفه‌ها از سوی حسابرسان به عنوان اولویت‌های اصلی، دلیل بر کم اهمیت بودن نقش و جایگاه آنها نیست؛ به گونه‌ای که مثلاً طبق یافته‌های پژوهش ارنست برگر و همکاران (۲۰۲۰) مولفه سنوآت تجربه افراد، همواره از دیدگاه موسسات حسابرسی و حرفه جزء مولفه‌های اصلی در انتخاب حسابرسان لحاظ می‌گردد و اهمیت بسیار بالایی دارد، اما در این پژوهش تلاش گردیده تا از دیدگاه خود حسابرسان و در صورتی که اختیار و آزادی عمل به آنها داده شود، بررسی گردد که ملاک انتخاب‌هایشان جهت همکاری با سایر حسابرسان، چه مولفه‌ها و با چه اولویت‌هایی است.

در هر صورت بر اساس یافته‌های پژوهش اکبری نفت چالی و همکاران (۱۳۹۸) باید اذعان نمود از آنجا که حسابرسان در فرآیند حسابرسی با موضوعات پیچیده و ساختارنیافته مثل قضاوت در مورد موضوع تداوم فعالیت صاحبکار و اظهارنظر در حسابرسی مواجه هستند، از اینرو تجربه تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسان دارد و عدم توجه به آن از سوی موسسات حسابرسی، ممکن است باعث شده تا موسسات حسابرسی در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی شوند. بنابراین، تجربه از نظر حرفه حسابرسی و نه خود حسابرسان به تنهایی جزء مولفه‌های مهمی است که می‌تواند در سازمان‌دهی و جمع‌آوری اطلاعات، قضاوت

و انتخاب نوع گزارش تأثیر گذارد. این نتایج با یافته‌های پژوهش خواجهی و همکاران (۱۳۸۸) نیز همسو است.

ضمن اینکه یافته‌های پژوهش چی و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که تبیین نظری قانون هوموفیلی در حوزه حسابرسی نیز درست است، و با وجود در حال تغییر بودن جامعه ایران، یافته‌ها نشان داد که شبکه ارتباطی حسابرسان در ایران، هم تحت تأثیر قانون هوموفیلی و هم تحت تأثیر سنت‌های مذهبی و ایرانی موجود در فضای حرفه است. ضمن آنکه طبق یافته‌های پژوهش ارنست برگر و همکاران (۲۰۲۰)، اقتضای فرآیند حرفه‌ای و تخصصی حسابرسی، داشتن دانش تخصصی این رشته برای اعضای موسسات حسابرسی و قرار گرفتن افرادی با چنین ویژگی‌هایی در کنار یکدیگر است.

با همه این اوصاف، باید اذعان نمود که در فرایند شکل‌گیری تیم‌های حسابرسی، آن چنان بر رعایت الزامات و استانداردهای مبتنی بر رعایت شایستگی و استقلال تأکید می‌شود که ممکن است تأثیر هوموفیلی مبتنی بر انتخاب را در تشکیل تیم‌های حسابرسی کم رنگ‌تر و در مواردی به طور کلی نادیده انگاشته شود. از سوی دیگر نقش تعیین‌کننده شرکای حسابرسی در تشکیل موسسه حسابرسی و انتخاب اعضای تیم، ممکن است تشکیل زوج‌های حسابرس به دلخواه حسابرسان را محدود کند.

در هر صورت این مقاله مقدمه‌ای برای پرداختن به قانون هوموفیلی در حرفه حسابرسی است که می‌تواند زمینه برای انجام پژوهش‌های گسترده‌تر آتی را از منظر جامعه شناختی فراهم نمایند. این پژوهش قابلیت بسط گسترده و تنوعی در حوزه حسابرسی دارد؛ از اینرو به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن متغیرهای گسترده تر نظیر تیپ شخصیتی حسابرسان و ارتباط آن با قانون هوموفیلی به بررسی چگونگی روند تشکیل تیم‌های حسابرسی و تداوم فعالیت آنها بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود ارتباط بین حسابرسان و صاحبکاران از منظر قانون هوموفیلی چنین بررسی شود که آیا ویژگی‌های هوموفیلی در انتخاب صاحبکاران موسسات حسابرسی و نیز تمدید یا فسخ قرارداد بین آنها تأثیر گذار است یا خیر؟ علاوه بر این به بررسی این موضوع پرداخته شود که آیا نوع اظهار نظر حسابرسان، همچنین تعداد بندهای گزارش حسابرسی را می‌توان از منظر قانون هوموفیلی تجزیه و تحلیل نمود یا خیر؟ همچنین پیشنهاد می‌گردد تأثیر نوع ویژگی‌های هوموفیلی حسابرسان در موفقیت حرفه‌ای و گسترش موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

در هر صورت باید یادآور شد که این پژوهش دارای محدودیت‌هایی نیز بوده که از آن جمله می‌توان به کمبود منابع علمی در حوزه حسابداری و حسابرسی با رویکرد هوموفیلی اشاره کرد. ضمن آنکه نوع ابزار بکار رفته جهت گردآوری داده‌ها نیز، خود دارای محدودیت‌های ذاتی است.

## منابع

اکبری نفت چالی، عیسی، پور حیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر

رفتارهای غیرارادی حساب‌برسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۱(۴۱)، ۱۹۷-۲۲۸.  
[https://faar.ctb.iau.ir/article\\_664348.html#ar\\_info\\_pnl\\_cite](https://faar.ctb.iau.ir/article_664348.html#ar_info_pnl_cite)

پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر اظهار نظر حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۸)، ۶۸-۸۶. doi: 10.22034/jpar.2022.559178.1102  
 خواجهی، شکراله، نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تجربه حسابداری و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختاریافته حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱(۳)، ۱۰۸-۱۲۲. doi: 10.22034/iaar.2009.105198

رحیمی کالکلی مینا، بنی طالبی بهاره، پیک فلک جمشید. (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۱)، ۷۵-۸۷. [https://ethicsjournal.ir/browse.php?a\\_id=537&sid=1&slc\\_lang=fa](https://ethicsjournal.ir/browse.php?a_id=537&sid=1&slc_lang=fa)

صالحی، مصطفی، عبداللهیان، حمید، اسحاق پور، علیرضا. (۱۳۹۵). هموفیلی در شبکه‌های اجتماعی مجازی (مطالعه موردی شبکه اجتماعی مجازی دانشگاه تحصیلات تکمیلی زنجان). مطالعات رسانه‌های نوین، ۲(۶)، ۹۳-۱۲۰

doi: 10.22054/cs.2016.7162 [https://nms.atu.ac.ir/article\\_7162.html](https://nms.atu.ac.ir/article_7162.html)

صفاجو، محسن، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. [https://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_18028.html#ar\\_info\\_pnl\\_cite](https://jmaak.srbiau.ac.ir/article_18028.html#ar_info_pnl_cite) 337-349. (۳۹)۱۰

ظریف راد، سیروس، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌برسان و تأثیرات متقابل آنها بر قضاوت حساب‌برسان. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۴)، ۳۴-۵۵. doi: 10.22034/jpar.2023.1990658.1144

فرزین، فرشیده، بنی طالبی دهکردی، بهاره، بخشی‌نژاد، محمود. (۱۳۹۷). ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی بر آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳(۱) ۱۴۵-۱۵۳:

URL: <http://ethicsjournal.ir/article-1-1003-fa.html>

Acito, A.A., C.E. Hogan, and R.D. Mergenthaler. (2018). The effects of PCAOB inspections on auditor-client relationships. *The Accounting Review*, 93 (2): 1-35. <https://doi.org/10.2308/accr-51811>

Ahl, H. (2006). Why research on women entrepreneurs needs new directions. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30(5), 595-621. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2006.00138.x>

Akbari Naft Chahi, E. Pour Heidari. O. Khodami Pour, A (2019), The effect of experience on auditors' involuntary behaviors, *Financial Accounting and Auditing Research*, 41(11), 197-228. (in Persian) <https://sanad.iau.ir/fa/Journal/faar/Article/664348?jid=664348>

Alsos, G. A., & Ljunggren, E. (2017). The role of gender in entrepreneur-investor relationships: A signaling theory approach. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 41(4), 567-590. <https://doi.org/10.1111/etp.12226>

Balachandra, L., Briggs, T., Eddleston, K., & Brush, C. (2019). Don't pitch like a girl!: How gender stereotypes influence investor decisions. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 43(1),

116–137. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(97\)00031-1](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(97)00031-1)

Baron, R. A., Markman, G. D., & Bollinger, M. (2006). Exporting social psychology: Effects of attractiveness on perceptions of entrepreneurs, their ideas for new products, and their financial success 1. *Journal of Applied Social Psychology*, 36(2), 467–492. <https://doi.org/10.1111/j.0021-9029.2006.00015.x>

Bleibtreu, C., Stefani, U.(2022). The interdependence between market structure and the quality of audited reports: the case of non-audit services. *Rev Account Stud (audit)*. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09734-9>

Chen, H., Deng, W.(2022), Leveraging heterogeneous information based on heterogeneous network and homophily theory for community recommendations. *Electron Commer Res*. <https://doi.org/10.1007/s10660-022-09546-8>

Chy, Mahfuz , Hope, Ole-Kristian,(2021), Real Effects of Auditor Conservatism , *Review of Accounting Studies*, 26(2) , 730-771. <https://ssrn.com/abstract=3736094>

Dev, P. (2016). Homophily and community structure in networks. *Journal of Public Economic Theory*, 18(2), 268–290. <https://doi.org/10.1111/jpet.12142>

Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E. M., & Trompeter, G. (2020). Are audit firms' compensation policies associated with audit quality? *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 218-244. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12528>

Farzin, F., Banitalebi Dehkordi, B., & bakhshinejad, M. (2018). Relationship between individual and social structures in teaching accounting professional ethics. *Ethics in science and technology*, 13 (1), 145-153. (in Persian) <http://ethicsjournal.ir/article-1-1003-fa.html>

Gray, G., Ratzinger, N. (2010). Perceptions of preparers, users and auditors regarding financial statement audits conducted by Big 4 accounting firms. *Int J Discl Gov* 7, 344–363. <https://doi.org/10.1057/jdg.2010.15>

Hall, C., Judd, J.S. & Sunder, J.(2023). Auditor conservatism, audit quality, and real consequences for clients. *Rev Account Stud* 28, 689–725 . <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09653-1>

Han, X., Wang, L., Farahbakhsh, R., Cuevas, Á., Cuevas, R., Crespi, N., & He, L. (2016). CSD: A multi-user similarity metric for community recommendation in online social networks. *Expert Systems with Applications*, 53, 14–26. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2016.01.003>

Hu, D., & Zhao, J. (2008). Expert Recommendation Via Semantic Social Networks. In *ICIS 2008 proceedings*. <https://aisel.aisnet.org/icis2008/196>

Jun, J., Mizuno, T.(2022). Analysis of Ethnic Homophily in International Trade Using Large-Scale Surname Data. *Rev Socionetwork Strat* 16, 399–415 . <https://doi.org/10.1007/s12626-022-00117-9>

Khajavi, S. and Noshadi, M. (2009). Auditor experience and its role in judging unstructured audit matters. *Accounting and Auditing Research*, 1(3). (in Persian) 108-122. doi: 10.22034/iaar.2009.105198

Khosravi Farsani, Z., Banitalebi Dehkordi, B., Jafari Dehkordi, H. R .(2023). Providing a Model for Developing the Motivation of Public Sector Accountants. *Journal of Accounting Knowledge (JAK)*. 14 (54), 143-160. [https://jak.uk.ac.ir/article\\_3598.html](https://jak.uk.ac.ir/article_3598.html)

Khurana, I., Lee, D.J.(2023). Gender bias in high stakes pitching: an NLP approach. *Small Bus Econ* 60, 485–502. <https://doi.org/10.1007/s11187-021-00598-y>

Kim, H.-N., & Saddik, A. E. (2013). Exploring social tagging for personalized community recommendations. *User Modeling and User-Adapted Interaction*, 23(2–3), 249–285. <https://doi.org/10.1007/s11187-021-00598-y>

doi.org/10.1007/s11257-012-9130-3

Le Vourc'h, J., Morand, P. (2011). Study on the effects of the implementation of the “acquis” on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market. <https://op.europa.eu/de/publication-detail/-/publication/6cf054a9-03fb-429c-99b7-8937e5522f62>.

Li, L., Peng, W., Kataria, S., Sun, T., & Li, T. (2015). Recommending users and communities in social media. *ACM Trans. Knowl. Discov. Data*, 10(2), 1:71-17:27. <https://doi.org/10.1145/2757282>

McPherson, M., Smith-Lovin, L., & Cook, J. M. (2001). Birds of a feather: homophily in social networks. *Annual Review of Sociology*, 27(1), 415–444. <https://doi.org/10.1146/annurev.soc.27.1.415>

Newman, M. (2010). *Networks An Introduction*. New York, United States: Oxford University Press Inc. <https://www.amazon.com/Networks-Introduction-Mark-Newman/dp/0199206651>

Pourali, M. R. (2022). The Effect of Audit Market Concentration on Audit Opinion. *Professional Auditing Research*, 2(8), 68-86. (in Persian) <https://doi.org/10.22034/jpar.2022.559178.1102>

Rahimi Kakolaki, M., Banitalebi Dehkordi, B., Peikfalak, J., (2017), Effective Factors on Performing Professional Ethics by Accounts, *Journal of Ethics in Science and Technology*; 12 (1):75-87. (in Persian) <http://ethicsjournal.ir/article-1-537-fa.html>

Safajoo, M., Pourzamani, Z. (2021). The effect of professional skepticism on auditors' judgments and decisions regarding the mediating role of individual creativity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 337-349. (in Persian) [https://www.jmaak.ir/article\\_18028.html?lang=en](https://www.jmaak.ir/article_18028.html?lang=en)

Salehi, M. , Abdollahyan, H. Eshaghpour, A. (2016). Homophily in Virtual Social Networks: A Case Study of Virtual Social Network in Graduate University of Zanjan. *New Media Studies*, 2(6), 93-120. (in Persian) doi: 10.22054/cs.2016.7162

Tang, V. W. (2018). Wisdom of crowds: Cross-sectional variation in the informativeness of third-party-generated product information on Twitter. *Journal of Accounting Research*, 56(3), 989–1034. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12183>

Taylor, C. (2019). A third of the world's female entrepreneurs face gender bias from investors, HSBC claims. <https://www.cnbc.com/2019/10/03/hsbc-a-third-of-the-worlds-female-entrepreneurs-face-gender-bias.html>.

Tomlinson, E. C. (2020). Stasis in the Shark Tank: Persuading an audience of funders to act on behalf of entrepreneurs. *Journal of Business and Technical Communication*, 1050651920910219,

<https://doi.org/10.1177/1050651920910219>

Wang, Y., Xia, Y., Tang, S., Wu, F., & Zhuang, Y. (2017). Flickr group recommendation with auxiliary information in heterogeneous information networks. *Multimedia Systems*, 23(6), 703–712. <https://doi.org/10.1007/s00530-015-0502-5>

Yousaf, Z., Palazzo, M. (2023). Influential role of homophily on innovative work behavior: evidence from innovation management of SMEs. *Int Entrep Manag J* . 19(3), 1239-1256 . <https://doi.org/10.1007/s11365-023-00865-2>

Yu, C., Liao, W. (2023). Professionalism and homophily bias: A study of Airbnb stay choice and review positivity. *International Journal of Hospitality Management*, 110, 103433.

<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2023.103433>

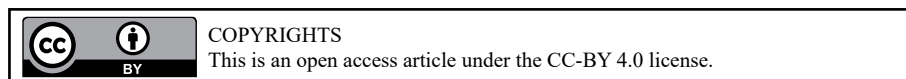
Zarifrad, S. and Pourzamani, Z. (2024). The Effect of transformational leadership on the

process of creation, transfer, application and maintenance of auditors' knowledge and their mutual effects on auditors' judgment. Professional Auditing Research, 4(14), 34-55. (in Persian) doi: 10.22034/jpar.2023.1990658.1144

Zhang, X., Wang, H., Wang, G., & Ma, J. (2019). Heterogeneous network-based group recommendation method for scientific social network. In PACIS 2019 proceedings. <https://aisel.aisnet.org/pacis2019/4>

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





# Modeling Fraudulent Financial Reporting Affected by Fees and Audit Firm Size with a Meta-Composite Approach

Fatemeh Ahmadi<sup>1</sup>

Received: 2024/05/29

Approved: 2025/02/18

Research Paper

## Abstract:

Fraud in financial reporting has grown significantly in recent years and has become one of the concerns of organizations and their managers. Because fraudulent financial reporting has dire consequences. In this regard, this research was conducted with the aim of modeling fraudulent financial reporting affected by the fee and size of the audit firm. A mixed research method (qualitative-quantitative) has been used to conduct the present research. In the qualitative section with the help of metacombination method, 18 variables including; Risk of non-discovery, equity, financial goals, stability and financial stability, financial forecasting, financial performance, financial productivity, relevance of financial statements, level of reliance and trust in financial statements, level of quality of information and financial decisions, profit management, representation of financial statements, information symmetry, tax policies, income quality, operational characteristics, comparability of financial statements and asset management were identified and for their analysis in a quantitative part, interpretive structural modeling method was used. Its data was collected with the help of self-interaction matrix from 16 experts, and the result was a nine-level model, where reliability and trust were the most influential factors in the analysis of these works.

**Key Words:** audit fee, audit firm size, fraudulent financial reportin

[10.22034/JPAR.2025.2030611.1323](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2030611.1323)

1. Department of Accounting, Il.C., Islamic Azad university, Ilam, Iran. (Corresponding Author)  
fatemehahmady60@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی با رویکرد فراترکیب

فاطمه احمدی<sup>✉</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

تقلب در گزارشگری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است و تبدیل به یکی از دغدغه‌های سازمان‌ها و مدیران آنها شده است. چرا که، گزارشگری مالی متقلبانه پیامدهای ناگواری دارد. در همین راستا این پژوهش با هدف مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی انجام شد. برای انجام پژوهش حاضر از روش پژوهش آمیخته (کیفی-کمی) استفاده شده است. در بخش کیفی با کمک روش فراترکیب ۱۸ متغیر شامل؛ ریسک عدم کشف، حقوق صاحبان سهام، اهداف مالی، پایداری و ثبات مالی، پیش بینی مالی، عملکرد مالی، بهره‌وری مالی، مربوط بودن صورت‌های مالی، سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی، سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی، مدیریت سود، ارائه مجدد صورت‌های مالی، تقارن اطلاعاتی، سیاست‌های مالیاتی، کیفیت درآمدها، ویژگی‌های عملیاتی، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مدیریت دارایی‌ها شناسایی شدند و برای تحلیل آنها در بخش کمی از روش مدلسازی ساختاری تفسیری استفاده گردید که داده‌های آن با کمک ماتریس خودتعاملی از ۱۶ خبره گردآوری شد و حاصل آن الگویی نه سطحی بود که قابلیت اتکا و اعتماد، تاثیر گذارترین مورد در تحلیل این آثار بود.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، گزارشگری مالی متقلبانه.

## ۱- مقدمه

رشد و دگرگونی سریع روابط اقتصادی، منجر به رقابت شدیدی در عرصه تجارت، صنعت و سرمایه‌گذاری شده است. لذا شرکت‌ها برای بقا و گسترش فعالیت‌های خود، نیاز به انجام سرمایه‌گذاری‌های مناسب و به موقع دارند. گزارش‌های مالی شرکت‌ها باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان در سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیمات مشابه سودمند باشد و این اطلاعات عاری از تحریف‌های با اهمیت و تقلب‌های احتمالی باشد تا سرمایه‌گذاران بتوانند نسبت به تأیید عملکرد و پیش‌بینی آینده اقدام نمایند و در نهایت با توجه به انتظارات خود بتوانند بازدهی و ریسک متناسب با آن را ارزیابی نمایند. بر همین اساس ارزیابی گزارشگری مالی متقلبانه بوسیله استفاده‌کنندگان از اطلاعات یکی از فاکتورهای مهم در تخمین آینده بنگاه‌ها می‌باشد تا بوسیله آن قدرت تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات ارزیابی گردد (آنتل و همکاران، ۲۰۰۶). تقلب‌های صورت‌های مالی به شکل چشمگیری توجه عموم جامعه، رسانه‌ها، سرمایه‌گذاران، جامعه مالی و قانونگذاران را به خود جلب کرده و این به خاطر چندین تقلب مشهوری است که در شرکت‌های بزرگی از قبیل انرون، لوسنت و ورلدکام در طول سالیان گذشته روی داده است. گزارشگری متقلبانه در صورت‌های مالی بیشتر از طریق بیش از اظهاری‌داری‌ها، فروش‌ها و سود و کم اظهاری‌دهی‌ها، هزینه‌ها و زیان‌ها، انجام می‌شود (فایرچیلد، ۲۰۰۸). شفافیت در گزارشگری مالی از اولویت‌های ارائه صورت‌های مالی در هر سازمان به شمار می‌آید و در این راستا مطمئناً مسئله تقلب در صورت‌های مالی، اصلی‌ترین عاملی است که بر کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند تأثیرگذار باشد (صفرزاده، ۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها نقش مهمی در روند تصمیمات کاربران اطلاعات حسابداری دارد. باین حال، استدلال می‌شود که شرکت‌ها ممکن است از دستکاری سود و تقلب در ارقام صورت‌های مالی، برای پنهانکاری عملکرد ضعیف شرکت‌ها استفاده کنند (کای‌هان، ۲۰۲۱). اما برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار، با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسانتر نمود (گریفین و همکاران، ۲۰۱۱). از طرفی، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما، علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که بطور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه‌هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات

حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که موسسات حسابرسی حق الزحمه بیشتری را نسبت به هزینه‌های صرف کرده برای انجام خدمات حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه خواهد شد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸). کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تئیمین مالی می‌شود (علوی و همکاران، ۱۳۹۶). مساله دیگر اینکه، بعد از تفکیک مدیریت از مالکیت، نیاز به اطلاعات مالی قابل اتکاء و شفاف بشدت افزایش یافته است به همین خاطر دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه مؤسسه حسابرسی را به عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی مطرح می‌کند. وی معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ تر، انگیزه قوی تری برای ارائه حسابرسی باکیفیت بالاتر دارند زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان زیاد است، نگران از دست دادن مشتری نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیش تر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه کنند. از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت برای مؤسسات بزرگ قابل ملاحظه است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). به همین خاطر این پژوهش به دنبال تدوین مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متاثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### پیشینه پژوهش

فلیسا نازانیا (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان رونمایی از انگیزه صورت‌های مالی متقلبانه: نظریه مثلث تقلب به کشف انگیزه‌های پشت تولید صورت‌های مالی متقلبانه پرداختند. وی از یک رویکرد مطالعه موردی و نظریه مثلث تقلب برای روشن کردن این موضوع مهم استفاده می‌کند. یافته‌های اولیه این تحقیق نشان می‌دهد که سه عامل کلیدی نقش مهمی در تشویق صورت‌های مالی متقلبانه دارند. این عوامل عبارتند از فشار، فرصت و منطقی سازی. انگیزه چنین اقدامات متقلبانه‌ای به فشار اعمال شده بر حفظ قیمت‌های بالای سهام بازمی‌گردد. فرصت‌های دستکاری ناشی از کمبود مکانیسم‌های نظارت داخلی است که باعث سوءرفتار می‌شود. علاوه بر این، منطقی سازی‌ها برای توجیه انحراف وجوه به گونه‌ای که با اطلاعات افشا شده همسو باشد. این تحقیق درک دقیقی از عواملی که باعث تقلب در صورت‌های مالی در شرکت‌های عمومی آندونزی می‌شود، ارائه می‌دهد. این نشان می‌دهد که فعالیت‌های متقلبانه اغلب نتیجه ترکیبی از فشارها، فرصت‌ها و منطقی‌سازی هستند. شناخت این عوامل می‌تواند در اجرای اقدامات پیشگیرانه برای کاهش وقوع چنین تقلب‌هایی در آینده مؤثر باشد.

رکسانا و محسنیا (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان ارتباط بین احتمال گزارشگری مالی متقلبانه و حاکمیت شرکتی: شواهدی از بنگلادش رابطه بین امکان گزارشگری مالی متقلبانه و حاکمیت شرکتی در بنگلادش را آزمایش کردند. تجزیه و تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه برای ۱۲۵ شرکت تولیدی فهرست شده بنگلادشی انجام شد. آنها بیش از یک مدل شاخص تقلب مانند مدل‌های Beneish M-score و Altman Z-score را برای تعیین دقیق‌تر شانس گزارشگری مالی متقلبانه به کار بردند. شانس گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس اینکه یکی یا هر دو مدل Beneish M-score و Altman Z-score نشانه‌های تقلب احتمالی را نشان دهند تعیین شد. این مطالعه نشان داد که اعضای هیئت‌مدیره با سوابق مالی یا حسابداری کمتر، احتمال دارد گزارشگری مالی متقلبانه را ارائه دهند. زیرا ممکن است دانش لازم برای درک استراتژی‌های گزارشگری مالی متقلبانه را داشته باشند. این نتیجه حاکی از آن است که مدیران واجد شرایط ممکن است عملکردهای گزارشگری مالی را بهتر نظارت کنند و در نتیجه کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود بخشند. از سوی دیگر، برخی دیگر از مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، مانند اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت مدیر، تنوع جنسیتی و استقلال حسابرسان، تأثیرات ناچیزی بر شیوه‌های گزارشگری مالی متقلبانه دارند.

بی و کینوتها (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان اثرات کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در میان شرکت‌های فهرست شده در کنیا به بررسی تاثیر کمیته؛ جنسیت، تخصص مالی، اندازه و استقلال کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در کنیا پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند تنوع جنسیتی، اندازه کمیته حسابرسی، تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی بر گزارش‌های مالی متقلبانه در بین شرکت‌های فهرست‌شده تأثیر می‌گذارد. بر اساس یافته‌ها، این مطالعه افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی در پیشگیری از تقلب را توصیه می‌کند. گزارش مالی شرکت‌ها باید برای تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی تلاش کنند. و تعیین نامزدهای زن واجد شرایط برای کمیته حسابرسی، ترویج تنوع طیفی از دیدگاه‌ها و تجارب، منجر به بحث‌های قوی‌تر، افزایش نظارت بر رویه‌های گزارشگری مالی و بهبود تصمیم‌گیری می‌شود. همچنین، شرکت‌ها باید استقلال کمیته حسابرسی را با اطمینان از وجود اعضای کمیته در اولویت قرار دهند. که عاری از هرگونه تضاد منافع هستند و هیچ ارتباط مستقیمی با مدیریت ندارند. علاوه بر این، شرکت‌ها باید به دقت اندازه کمیته حسابرسی برای بهینه‌سازی اثربخشی آن در رسیدگی به گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی کنند. در نهایت، شرکت‌ها باید مکانیسم‌هایی برای نظارت و ارزیابی مستمر عملکرد کمیته حسابرسی ایجاد کنند.

ماهارانتسی و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان تعیین شش ضلعی تقلب در گرایش گزارشگری مالی متقلبانه در استان‌های اندونزی بیان می‌کنند که گزارشگری مالی متقلبانه زمانی اتفاق می‌افتد که مقامات دولتی و سایرین عمداً دست به اقدامات غیرصادقانه و غیرقانونی برای تغییر یا پنهان کردن اطلاعات مالی می‌زنند و در نتیجه تصویری نادرست از سلامت و عملکرد مالی ایجاد می‌کنند. در نتیجه، صورت‌های مالی در هنگام تصمیم‌گیری‌های مهم برای ذینفعان

غیر قابل اعتماد و گمراه کننده می‌شوند. مطالعه آنها شش ضلع تقلب را اتخاذ می‌کند که شش عنصر (فشار، قابلیت، تبانی، فرصت، منطقی سازی و تکبر) را برای تجزیه و تحلیل و به دست آوردن شواهد تجربی در رابطه با عواملی که بر گرایش گزارشگری مالی متقالبانه تأثیر می‌گذارد، شناسایی می‌کند. در مجموع ۳۴ دولت استانی در اندونزی در سال ۲۰۱۹-۲۰۲۲ جامعه و نمونه مورد استفاده در این مطالعه را تشکیل دادند. در این تحقیق از تکنیک‌های تحلیل داده‌های رگرسیون خطی چندگانه برای ارزیابی فرضیه‌ها با استفاده از داده‌های ثانویه استفاده شد. نتایج نشان داد که تمایل به گزارشگری مالی متقالبانه به طور همزمان تحت تأثیر عناصر شش ضلعی تقلب بوده است. گرایش گزارشگری مالی متقالبانه تا حدی تحت تأثیر فشار، فرصت و غرور است. با این حال، تمایل به گزارشگری مالی متقالبانه تا حدی تحت تأثیر قابلیت، تبانی و منطقی نیست. بر اساس نتایج این مطالعه، توصیه می‌شود که دولت، جامعه و سایر ذینفعان بر عناصر کلیدی که بر یکپارچگی گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند، تمرکز کنند.

کای توکو و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان ساختار هیئت‌مدیره و احتمال تقلب در صورت‌های مالی. آیا حق‌الزحمه حسابرسی مهم است؟ شواهدی از شرکت‌های تولیدی در جامعه آفریقای شرقی به بررسی اثر تعدیل‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی بر رابطه بین ساختار هیئت‌مدیره و احتمال تقلب در صورت‌های مالی (LFSF) پرداختند. این مطالعه از رگرسیون لجستیک و نمونه‌ای از ۱۵ شرکت تولیدی فهرست شده در کشورهای شریک جامعه آفریقای شرقی از سال ۲۰۰۷ تا ۲۰۲۱ استفاده کرد. از امتیاز Beneish M به عنوان معیاری برای سنجش احتمال تقلب در صورت‌های مالی استفاده شد. یافته‌های این مقاله نشان داد که تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره، تخصص مالی هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، دفعات جلسات هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی متغیرهای مهمی در کاهش احتمال تقلب در صورت‌های مالی هستند. نتایج همچنین نشان داد که تأثیر ساختار هیئت‌مدیره بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی به طور قابل توجهی تحت تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی است. یافته‌های این مطالعه اطلاعات ارزشمندی را برای سرمایه‌گذاران و سایر مناطق با محیط قانونی و نهادی مشابه در رابطه بین ساختار هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال تقلب در صورت‌های مالی فراهم می‌کند. این مطالعه با ارزیابی اینکه آیا حق‌الزحمه حسابرسی رابطه بین شرکت‌های تولیدی را تعدیل می‌کند به ساختار هیئت‌مدیره و ادبیات احتمال تقلب در صورت‌های مالی کمک می‌کند.

اسپهدی و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیق خود تحت عنوان تأثیر گزارش موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از هنگ کنگ بیان کردند که در سال ۲۰۱۵، مؤسسه حسابداران رسمی هنگ کنگ استاندارد را صادر کرد که در آن حساب‌رسان را ملزم می‌کرد موضوعات کلیدی حسابرسی را در گزارش حسابرسی اعلام کنند. این استاندارد فرصتی را برای بررسی اثر موضوعات کلیدی حسابرسی‌ها بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی فراهم می‌کند. با استفاده از شرکت‌های سهامی عام فهرست شده در هیئت‌مدیره اصلی بورس هنگ کنگ به عنوان گروه مورد بررسی و شرکت‌های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار شانگهای و شنژن به عنوان گروه کنترل، تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که اگرچه افزایش حق‌الزحمه حسابرسی با خطر اظهارات نادرست صورت‌های مالی با اهمیت و ریسک تجاری مؤسسه حسابرسی مرتبط بود، بهبود گزارش‌گری مالی که برای شرکت‌هایی با کیفیت گزارش‌گری مالی پایین رخ داده، ناشی از «تهدید» به مدیریت افشا در موضوعات کلیدی حسابرسی بود.

سبیل پور و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای با عنوان ارائه‌ی الگوی شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابرسی بر مبنای رویکرد گراند تئوری ۳۰ مقوله شناسایی کردند که منجر به الگویی پارادایمی جهت شناسایی علل وقوع پنهان کاری در گزارشات مالی و حسابرسی شد که دربردارنده شرایط علی، عوامل مداخله گر، بستر و همچنین راهبردهای مربوط به شناسایی علل وقوع پنهان کاری و پیامدهای آنها می‌باشد.

خاکساری (۱۴۰۳) در مقاله خود تحت عنوان پیش بینی تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری به بررسی توانایی مدل بنیاد در کشف گزارشگری مالی متقلبانه پرداخت. برای شناسایی شرکت‌های احتمالاً متقلب، از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شد. در این راستا، داده‌های ۱۰۰ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۵۰۰ مشاهده) طی سالهای ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ بررسی شد. نتایج نشان داد که مدل بنیاد، در پیش بینی گزارشگری مالی متقلبانه قدرت خوبی ندارد و امکان پیش بینی و کشف گزارشگری مالی متقلبانه توسط این مدل وجود ندارد.

یزدی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی پرداختند. در این تحقیق گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه مدنظر است. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که فشار اخلاقی درک شده، تأثیر منفی و معنی‌داری بر اعتقادات اخلاقی دارد. همچنین اعتقادات اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا، فرصت‌طلبانه، گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت دارد؛ بنابراین فشار درک شده توسط حسابداران می‌تواند باعث ایجاد استرس در آنها شود و زمینه‌هایی را فراهم کند که عمل به روش‌های اخلاقی نادیده گرفته‌شده، نگرش و عملکرد حسابداران تحت تأثیر قرار گیرد و منجر به تغییر اعتقادات در افراد و درنهایت رفتارهای سؤال‌برانگیز در گزارشگری مالی شود.

مهدوی و صادقی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر تعدیل‌کنندگی راهبرد تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که متغیر تعدیلی راهبردهای تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری اثر گذاشته و رابطه بین این دو را تشدید می‌کند. به این صورت که گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری در شرکت‌های پیرو راهبردهای تجاری رهبری هزینه و تدافعی از شرکت‌های پیرو راهبردهای تمایز و تهاجمی ضعیف‌تر است. باید توجه شود که شرکت‌های پیرو راهبرد تجاری تدافعی گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری

کمتری نسبت به شرکت‌های پیرو راهبرد تجاری تهاجمی دارند.

فروغی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد گزارش مسیولیت اجتماعی بر گزارشگری مالی متقلبانه تاثیر منفی دارد و با افزایش امتیاز مسیولیت اجتماعی شرکت‌ها، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه کاهش می‌یابد. و می‌توان گفت شرکت‌های با مسیولیت اجتماعی، بیشتر تمایل دارند که فعالیت‌های اخلاقی را برای رسیدن به رفاه اجتماعی دنبال کنند. بنابراین انگیزه کمتری برای انجام فعالیت متقلبانه دارند. همچنین مسیولیت اجتماعی، سودآوری شرکت را افزایش می‌دهد. در نتیجه سودآوری خوب و نداشتن مشکلات مالی موجب کاهش احتمال فعالیت متقلبانه می‌شود. دانش افزایی: فراهم کردن شواهدی در رابطه با کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه با افزایش امتیاز مسیولیت اجتماعی شرکت‌ها منجر به آگاهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نهادهای قانون گذار از این موضوع شده و موجب بهبود تصمیم‌گیری‌های آتی اقتصادی می‌شود.

یاری و باغومیان (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بدین معنا که دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالا (پایین) توسط حسابرسان، بروز تحریف‌های حسابداری را کاهش (افزایش) می‌دهد و این یافته در رابطه با موسسات حسابرسی که از شهرت بالایی برخوردار هستند، قوی‌تر است. به عبارت دیگر، شهرت بالای حسابرس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند.

سلیمانی و شکریمان (۱۴۰۰) در مقاله‌ای تحت عنوان تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی با داده‌های به کار گرفته شده، شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ نتایج نشان‌دهنده رابطه بین بکارگیری موسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار و نیز تایید تاثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان داد الزام جامعه حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق‌الزحمه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند.

فلاح حمیدی و همکاران (۱۴۰۰) قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانه را مورد پژوهش قرار دادند. در این پژوهش قدرت مدیر با استفاده از معیارهای استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی وظیفه مدیرعامل و دوره تصدی و بیش اطمینانی با استفاده از دو معیار مخارج سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری بیش از حد شناسایی شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره بهره گرفته شده است. نمونه مورد مطالعه ۱۲۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار تهران برای دوره‌های زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ می‌باشد که با استفاده از روش داده‌های تلفیقی مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن بود که بین قدرت مدیران و گزارشگری متقلبانه رابطه معناداری وجود ندارد. با این حال بین بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانه رابطه معناداری مشاهده شد.

### نوآوری پژوهش

همانطور که در بخش پیشینه پژوهش و با بررسی جدیدترین تحقیقات در حوزه گزارشگری مالی متقلبانه مشاهده می‌شود. بیشتر تحقیقات قبلی به بررسی تاثیر مولفه‌های دیگر بر گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند و هیچکدام به تدوین یک مدل جامع از گزارشگری مالی متقلبانه که متاثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی باشد نپرداختند. لذا این تحقیق با بررسی ابعاد تازه‌ای از گزارشگری مالی متقلبانه تحت تاثیر دو متغیر اساسی و مهم با نام‌های حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی می‌پردازد. قطعا نتایج این تحقیق می‌تواند هم مورد استفاده شرکت‌ها باشد و هم موسسات حسابرسی. و نگاه تازه و ویژه‌ای به موسسات حسابرسی خواهد داد که حق‌الزحمه آنها چقدر می‌تواند در تدوین گزارش‌های مالی متقلبانه تاثیر گذار باشد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش به دنبال مدل‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه متاثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی با استفاده از یک روش پژوهش آمیخته (کیفی - کمی) است. در بخش کیفی به منظور درک، شناخت و استخراج متغیرها از روش فراترکیب تا رسیدن به متغیر استفاده شده است. برای انجام روش فراترکیب از روش سندلوسکی و باروسو استفاده می‌شود. روش سندلوسکی و باروسو یک روش کاربردی برای پژوهش فراترکیب است. روش فراترکیب یکی از انواع روش‌های فرامطالعه است و یک روش تحقیق کیفی محسوب می‌شود. در واقع فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات یافته‌های مستخرج از مطالعات دیگر در زمینه موضوع مرتبط، استفاده می‌کند. پژوهشگر در روش فراترکیب، داده‌های ثانویه نتایج حاصل از سایر مطالعه‌ها را برای پاسخگویی به نتایج مطالعه خود باهم ترکیب نموده و نتایج جدیدی بدست می‌آورد. در بخش کیفی این پژوهش جامعه آماری شامل همه مقالات و پژوهش‌های معتبر داخلی و خارجی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ است. در بخش کمی برای تدوین الگوی پژوهش روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) بکار گرفته شده که داده‌های مورد نیاز برای تکمیل ماتریس خودتعاملی برگرفته از نظرات خبرگانی است که با روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری و ماتریس خودتعاملی آشنایی دارند. مدل‌سازی ساختار تفسیری قادر است ارتباط بین شاخص که به صورت تکی یا گروهی به یکدیگر وابسته‌اند، را تعیین نماید. جامعه آماری این پژوهش در بخش تکمیل ماتریس خودتعاملی به صورت هدفمند از خبرگانی انتخاب می‌شوند که خبرگان آشنا با گزارشگری مالی و حسابرسی هستند و همچنین دارای مدرک دکتری در یکی از رشته‌های مرتبط بوده و دارای درجه علمی دانشجویی به بالا و سابقه کاری بالای ده سال هستند و در دسترس قرار دارند. تعداد آنها نیز ۱۶ نفر بود. برای تحلیل

داده‌ها در بخش مدل‌سازی با روش ISM، از نرم افزار ISM متلب استفاده شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

روش‌های متعددی برای انجام فراترکیب پیشنهاد شده است که الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو بیشترین کاربرد را دارد.

#### گام نخست: تنظیم سوال‌های پژوهش

نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش‌های پژوهش است. به همین خاطر برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش از جدول یک در زیر استفاده شده است.

#### جدول (۱) مشخصه‌ها و پرسش‌های پژوهش

مشخصه‌ها	پرسش‌های پژوهش
چیستی کار (What)	مدل‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی
جامعه مورد مطالعه (Who)	منابع مختلف اعم از مقاله و پایان‌نامه در مورد گزارشگری متقلبانه
محدودیت زمانی (When)	کلیه منابع موجود بین سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ میلادی
چگونگی روش (how)	بررسی موضوعی منابع، استخراج کدها، بررسی و تحلیل مفاهیم، دسته‌بندی مفاهیم و ایجاد مقوله‌ها

#### گام دو: بررسی نظام‌مند متون

در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مقاله‌های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، موثق و مرتبط در بازه زمانی مناسب پرداخت. پس از گزینش کلمات کلیدی مرتبط و متفاوت، واژگان کلیدی زیر که در جدول دو مشاهده می‌شوند مورد جستجو قرار گرفت.

#### جدول (۲) واژگان کلیدی جستجوی سیستماتیک مقالات

ردیف	کلید واژه	انگلیسی / فارسی
۱	حق الزحمه حسابرسی	فارسی
۲	اندازه موسسه حسابرسی	فارسی
۳	گزارشگری مالی متقلبانه	فارسی
۵	Audit fees	انگلیسی
۶	The size of the audit firm	انگلیسی
۷	Fraudulent financial reporting	انگلیسی

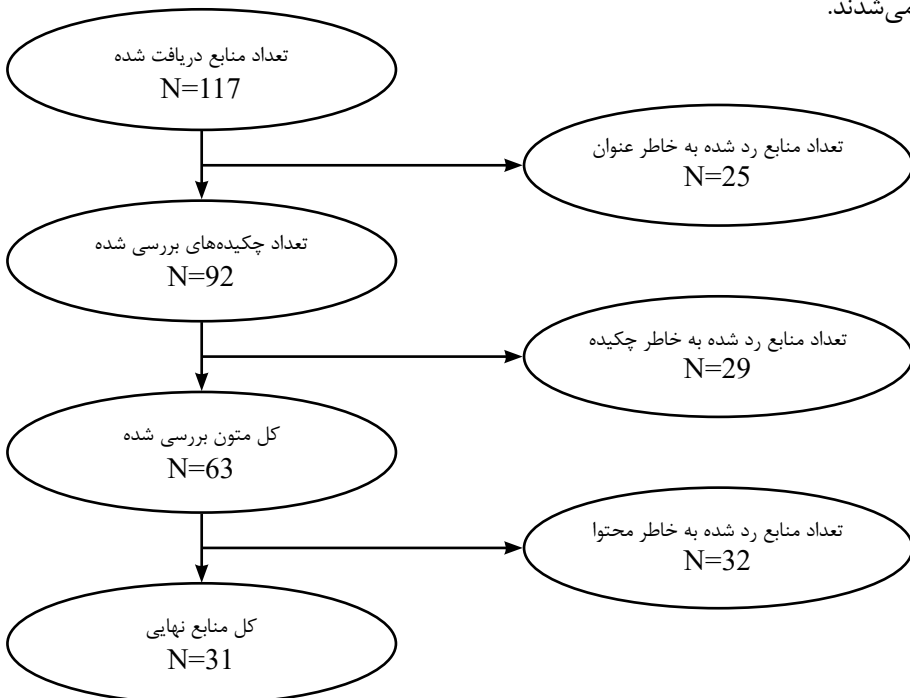
برای جستجوی سیستماتیک متون مرتبط جدول ۳ مورد استفاده قرار گرفت. همانطور که ملاحظه می‌شود این کلید واژه‌ها در پایگاه‌های اطلاعاتی برای بازیاب مقالات مورد استفاده قرار گرفت.

جدول ۳) مقالات بازیابی شده به تفکیک پایگاه‌های مورد استفاده

تعداد مقاله	نام پایگاه
۲۶	Scopus (اسکوپوس)
۲۹	Science Direct (ساینس دایرکت)
۱۲	Emerald (امرالد)
۱۵	Springer (اشپرینگر)
۱۶	SID
۱۱	Noor mags
۸	Magiran
۱۱۷	مجموع

گام سه: جستجو و بررسی مقاله‌های مرتبط

پس از شناسایی واژگان کلیدی تحقیق، مجموعه مقاله‌های حاوی واژگان کلیدی شناسایی شدند. این مقالات براساس مواردی چون عنوان، چکیده، محتوا و روش تحقیق در پایگاه داده‌های مذکور مانند شکل (۱) در زیر غربال می‌شوند و مقاله‌های نهایی به تعداد ۳۱ مورد استخراج می‌شدند.



شکل ۱- مراحل و تعداد منابع بررسی شده در فراترکیب

روند بررسی گام سوم با استفاده از برنامه CASP انجام گرفت. برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP ابزاری برای ارزیابی کیفیت مطالعات اولیه در روش تحقیق کیفی است. این ابزار یکی از روش‌های سنجش روایی و پایایی تحقیق کیفی است و به‌ویژه برای سنجش روایی و اعتبار در روش تحقیق فراترکیب مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این مرحله، کلیه مقالات جسجتو شده از نظر عنوان، چکیده، ساختار مقاله، محتوا و سایر بخش‌های مقالات مورد بررسی قرار گرفت. در مطالعات کیفی، به طور معمول از ابزار برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP که شامل معیارهای ۱۰ گانه روبریک استفاده شده که عبارتند از: ۱. تناسب اهداف ۲. روش ۳. طرح پژوهش ۴. روش نمونه‌گیری ۵. کیفیت جمع‌آوری داده‌ها ۶. انعکاس‌پذیری ۷. اخلاق پژوهش ۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها ۹. وضوح بیان یافته‌ها ۱۰. ارزش کلی پژوهش. در این ابزار هر مقاله بر اساس نمره یا درجه کسب شده، به مرحله بعد راه می‌یابد. امتیازدهی و درجه بندی CASP بر اساس ضعیف (کسب نمره ۰ تا ۱۰)، متوسط (کسب نمره ۱۱ تا ۲۰)، خوب (کسب نمره تا ۳۰)، خیلی خوب (کسب نمره ۳۱ تا ۴۰)، عالی (کسب نمره ۴۱ تا ۵۰) انجام می‌شود. جدول زیر بر اساس معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات استفاده شد.

جدول ۴) معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات پذیرفته شده

ردیف	مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش	طرح تحقیق	روش نمونه‌برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل یافته‌ها	بیان واضح و روشن یافته‌ها	ارزش تحقیق	امتیاز کسب شده	نتیجه نهایی
۱	Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms.	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۲	Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting.	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۳	Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۴	Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴۸	پذیرش
۵	Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification: a Behavioral Game-Theoretic Approach.	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۴۸	پذیرش
۶	Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۴۸	پذیرش
۷	A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting.	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۸	Quantitative Measures of the Quality of Fraudulent Financial Reporting	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۷	پذیرش
۹	Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse	۴	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۰	Fraud Auditing and Forensic Accounting	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۱	Forensic accounting methods and instruments for detecting fraud in financial statements.	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۲	Application of Forensic Tools to Detect Fraud: The Case of Toshiba	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۴۷	پذیرش
۱۳	according to the findings of this study that has focused on fraud detection in financial reporting, can rely on the presented model in future studies and development of scientific theories	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۴۶	پذیرش

پذیرش ۴۶	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴	An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud	۱۴
پذیرش ۴۶	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting.	۱۵
پذیرش ۴۶	۴	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	Using Logistic Regression to Identify Fraudulent Financial Reporting.	۱۶
پذیرش ۴۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	Neural network detection of management fraud using published financial data	۱۷
پذیرش ۴۵	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۵	A computational model for financial reporting fraud detection	۱۸
پذیرش ۴۵	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۵	Beyond the numbers: Mining the annual reports for hidden cues indicative of financial statement fraud	۱۹
پذیرش ۴۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	Assessing the risk of management fraud through neural network technology, Auditing	۲۰
پذیرش ۴۵	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	A solution for preventing fraudulent financial reporting using financial reporting	۲۱
پذیرش ۴۴	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	Providing Financial Reporting Fraud Risk Rating Model	۲۲
پذیرش ۴۴	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	The relationship between real earnings management and accrual earnings management in companies suspected of fraud listed in tehran stock exchange.	۲۳
پذیرش ۴۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۵	۴	۵	۵	The relation between earnings management and financial statement fraud	۲۴
پذیرش ۴۳	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	Fraudulently misstated financial statements and insider trading: An empirical analysis	۲۵
پذیرش ۴۳	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory: Understanding The Convergent and Divergent for Future Resarch	۲۶
پذیرش ۴۳	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	The Analysis of The Effect of Fraud Pentagon on Financial Statement Fraud Using Beneish Model in Companies.	۲۷
پذیرش ۴۳	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۵	The Effectiveness of Fraud Early Warning System in Fraudulent Financial Reporting.	۲۸
پذیرش ۴۳	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۴	۴	۴	Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness od The Fraud Triangel and SAS No.99	۲۹
پذیرش ۴۲	۵	۴	۵	۴	۵	۳	۴	۵	۴	۴	Fraudulent Financial Reporting: Pengujian Teori Fraud Pentagon Pada Sektor Keuangan dan Perbankan di Indonesia Approach	۳۰
پذیرش ۴۲	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	An Analysis of the Fraud Triangle	۳۱

### گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله محتوای مقالات به دقت مطالعه شده و شاخص‌های اساسی استخراج می‌شود. در واقع در این بخش پس از مشخص شدن سؤالات پژوهشی، از طریق انتخاب کلیدواژه‌ها و جستجوی این عبارات، منابع شناسایی و پس از تایید مستندات بر اساس معیارهای ورودی مشخص شده، استخراج داده‌ها از روش کدگذاری انجام می‌شود. سوال روش فراترکیب در این پژوهش این است که: مدل‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی چگونه است؟ برای پاسخ به این سوال مطابق کلیدواژه‌های انتخاب شده در مراحل قبل جستجو انجام شد و نهایتاً ۳۱ منبع از میان ۱۷ منبع شناسایی شده جهت استخراج آثار مورد پژوهش شدند.

### گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

مهمترین بخش یک تحقیق کیفی به روش فراترکیب این مرحله است که در این بخش انجام می‌شود. در این گام آثار حاصل از ۳۱ مقاله انتخاب شدند. این موارد را در جدول زیر قرار گرفته

اند. همه موارد استخراج شده که به صورت عبارت بوده اند در جدول زیر نشان داده شده است و امتیاز دریافتی آنها نیز که برگرفته از جدول CASP است هم آورده شده است.

**جدول ۵) متغیرهای شناسایی شده**

ردیف	صفحه	اثر شناسایی شده	نوع پژوهش	امتیاز دریافتی	رتبه
۱	۲	ریسک عدم کشف	کیفی	۴۹	۱
۲	۱	حقوق صاحبان سهام	کیفی	۴۹	۱
۳	۳	اهداف مالی	آمیخته	۴۹	۱
۴	۵	پایداری و ثبات مالی	آمیخته	۴۸	۲
۵	۲	پیش بینی مالی	کیفی	۴۸	۲
۶	۶	عملکرد مالی	کمی	۴۸	۲
۷	۸	بهره وری مالی	کیفی	۴۷	۳
۸	۱۱	مربوط بودن صورت‌های مالی	کمی	۴۷	۳
۹	۲	سطح اتکاء و اعتماد به صورت های مالی	کمی	۴۷	۳
۱۰	۶	سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی	کمی	۴۷	۳
۱۱	۱۶	مدیریت سود	کمی	۴۷	۳
۱۲	۱۵	ارائه مجدد صورت‌های مالی	کیفی	۴۶	۴
۱۳	۳	تقارن اطلاعاتی	آمیخته	۴۶	۴
۱۴	۵	سیاست های مالیاتی	کمی	۴۶	۴
۱۵	۱۶	کیفیت درآمدها	کمی	۴۶	۴
۱۶	۷	ویژگی‌های عملیاتی	کمی	۴۵	۵
۱۷	۳	قابلیت مقایسه صورت‌های مالی	کیفی	۴۵	۵
۱۸	۹	مدیریت دارایی‌ها	کمی	۴۵	۵

### گام شش: پایایی و اعتبار مدل (کنترل کیفیت)

در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی شامل دفاع‌پذیری، باورپذیری، تصدیق‌پذیری و حتی بازتاب‌پذیری نتایج تحقق است. یکی از شاخص‌های پایایی تحقیق کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. با محاسبه شاخص کاپا می‌توان پایایی را ارزیابی کرد. چرا که منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای سؤالات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد پژوهش را اندازه‌گیری کند. کاپا مناسب‌ترین و قابل اعتمادترین روش بررسی و تخمین توافق میان مشاهدات است. برای سنجش و ارزیابی پرسشنامه و یا هر ابزار سنجشی، از ملاک روایی استفاده می‌شود، اگر دارای این معیار باشد، بدان معناست که میزان یا درصد اشتباه پژوهشگر در اندازه‌گیری ملاکها و عوامل موردنظر به حداقل رسیده است. پایایی بخش فراترکیب پژوهش با ۴ نفر از اساتید حوزه حسابرسی و صورت‌های مالی نیز آثار شناسایی شده مجدد مورد بررسی

قرار گرفت و با کمک کاپای کوهن انجام شده است. ضریب کاپای کوهن محاسبه و برابر ۰/۸۹ شد که نشان از روایی مناسب روش فراترکیب دارد.

$$K = \frac{PO - Pe}{1 - Pe}$$

که در آن PO نشان دهنده واحدهای مورد توافق و Pe واحدهایی که احتمال توافق تصادفی وجود دارد.

### گام هفت: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله از فراترکیب یافته‌های حاصل از مراحل قبل ارائه می‌شود. متغیرهای استخراج شده برای مدل‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی از روش فراترکیب تعداد ۱۸ مورد است که در جدول ۶ در زیر نشان داده شده است.

جدول ۶) متغیرهای نهایی استخراج شده

کد	اثر شناسایی شده
C1	مدیریت دارایی‌ها
C2	پایداری و ثبات مالی
C3	ارائه مجدد صورت‌های مالی
C4	تقارن اطلاعاتی
C5	مربوط بودن صورت‌های مالی
C6	مدیریت سود
C7	قابلیت مقایسه صورت‌های مالی
C8	کیفیت درآمدها
C9	سیاست‌های مالیاتی
C10	اهداف مالی
C11	سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی
C12	بهره‌وری مالی
C13	عملکرد مالی
C14	ویژگی‌های عملیاتی
C15	ریسک عدم کشف
C16	حقوق صاحبان سهام
C17	پیش‌بینی مالی
C18	سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی

اکنون در بخش کمی پژوهش، با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) و با کمک نرم افزار ISM متلب سطوح و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری عوامل ارزیابی می‌شوند. در

گام اول ماتریس خودتعاملی ساختاری پژوهش را با استفاده از نظر پاسخ‌دهندگان که خبرگان بخش کمی پژوهش هستند تشکیل می‌شود. برای تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری خبرگان معیارها را به صورت زوجی با یکدیگر در نظر گرفته و بر اساس طیف V: عامل سطر i باعث محقق شدن عامل ستون j می‌شود. A: عامل ستون j باعث محقق شدن عامل سطر i می‌شود. X: هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می‌شوند (عامل i و j رابطه دوطرفه دارند) و O: بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد به مقایسات زوجی پاسخ می‌دهند. ماتریس خودتعاملی در جدول ۱۱ آورده شده است.

### ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

در این بخش، جهت آشنایی با تعداد ۱۸ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به پرسش‌نامه مقایسات زوجی از جنبه: جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه کار و رشته تحصیلی به توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان پرداخته شد.

جدول ۷) توزیع فراوانی مربوط به جنسیت خبرگان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۱	٪۶۱
زن	۷	٪۳۹
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۸) توزیع فراوانی مربوط به سن خبرگان

سن	فراوانی	درصد فراوانی
۲۰ تا ۳۰ سال	۰	۰
۳۱-۳۵ سال	۰	۰
۳۵-۴۱ سال	۴	٪۲۲
۴۱ سال به بالا	۱۴	٪۷۸
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۹) توزیع فراوانی مربوط به سابقه کار خبرگان

سابقه خدمت	فراوانی	درصد فراوانی
۵-۹ سال	۱	٪۵
۱۰-۱۴ سال	۷	٪۳۸
۱۵-۲۰ سال	۱۰	٪۵۵
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۱۰) توزیع فراوانی مربوط به رشته تحصیلی خبرگان

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۸	٪۴۴
مدیریت مالی	۵	٪۲۸
حسابرسی	۵	٪۲۸
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۱۱) ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM)

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
C1		V	V	V	O	O	V	O	A	X	A	V	O	A	O	O	A	A
C2			V	A	A	A	A	A	A	V	O	A	O	O	O	A	A	O
C3				A	V	O	A	A	O	V	A	A	O	O	O	A	O	O
C4					V	V	V	V	V	V	O	A	A	A	A	A	A	A
C5						V	V	V	V	V	O	O	O	O	O	X	V	O
C6							A	A	A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C7								V	A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C8									A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C9										V	A	A	A	A	O	A	A	A
C10											A	A	A	A	O	O	A	A
C11												V	V	V	V	V	V	O
C12													V	A	A	X	X	A
C13															X	A	A	A
C14															O	V	A	A
C15																V	V	O
C16																	V	O
C17																		A
C18																		

سپس جدول ماتریس دستیابی اولیه بر اساس اعداد صفر و یک تشکیل و سپس روابط ایجاد شده و ماتریس دستیابی نهایی تشکیل می‌شود. تمام درایه‌هایی که در این جدول \* ۱ هستند در ماتریس اولیه مقدار صفر داشته‌اند. در ادامه برای تعیین قدرت نفوذ و میزان وابستگی که نقش مهمی در سطح بندی شاخص‌ها دارد از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده استفاده می‌شود این ماتریس در جدول ۱۲ در زیر نشان داده شده است.

جدول ۱۲) ماتریس دستایی نهایی

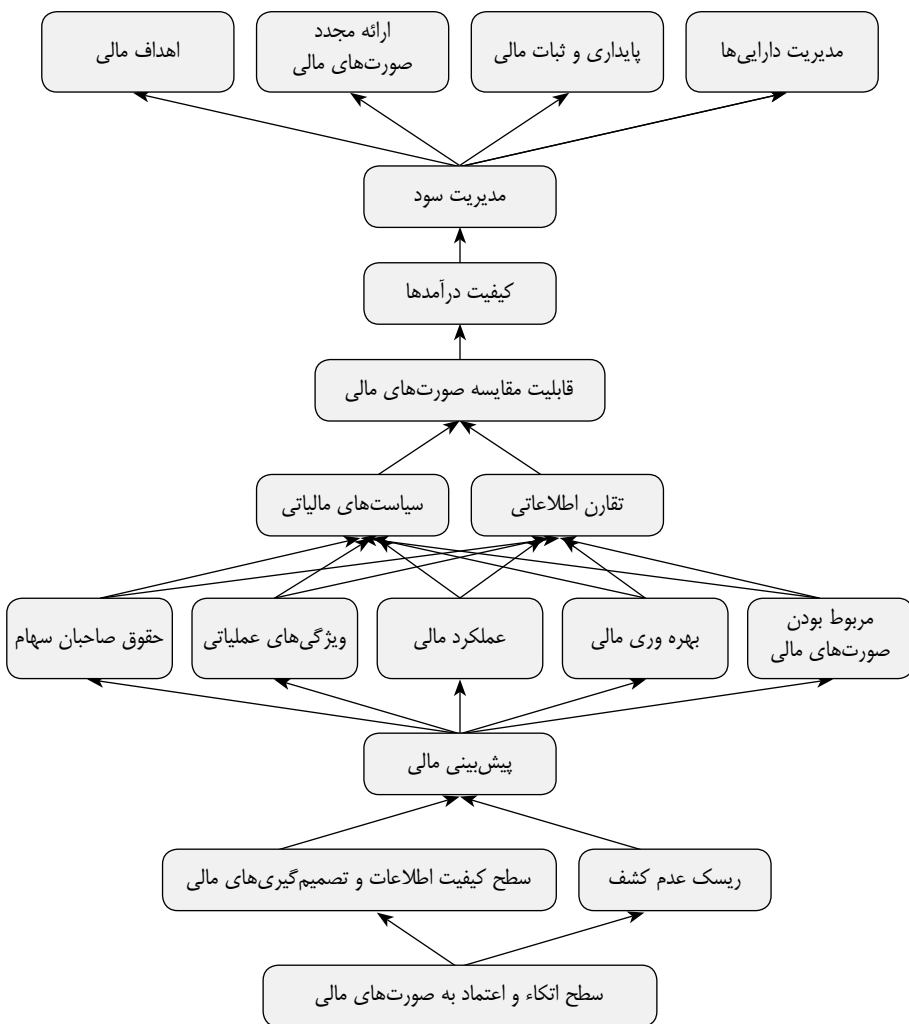
	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	قدرت نفوذ
C1	1	1	1	1	1*	1*	1	1*	1*	1	0	1	1*	0	0	1*	1*	0	۱۴
C2	1*	1	1	0	1*	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۵
C3	1*	1*	1	0	1	1*	1*	1*	1*	1	0	0	0	0	0	1*	1*	0	۱۱
C4	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1*	1*	0	۱۲
C5	1*	1	1*	1*	1	1	1	1	1	1	0	1*	1*	1*	0	1	1	0	۱۵
C6	1*	1	1*	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۵
C7	1*	1	1	0	1*	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۸
C8	1*	1	1	0	1*	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۷
C9	1	1	1*	1*	0	1	1	1	1	1	0	1*	0	0	0	0	0	0	۱۰
C10	1	1*	1*	1*	0	0	1*	0	0	1	0	1*	0	0	0	0	0	0	۷
C11	1	1*	1	1*	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	۱۷
C12	1*	1	1	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1*	0	1	1	0	۱۵
C13	1*	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1*	1	1	0	1*	0	0	۱۴
C14	1	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1*	0	۱۵
C15	1*	1*	1*	1	1*	1*	1*	1*	1*	1*	0	1	1	1*	1	1	1	0	۱۶
C16	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1*	0	1	1	1*	0	1	1	0	۱۵
C17	1	1	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1*	1	0	۱۵
C18	1	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1*	1	1	۱۶
میزان وابستگی	18	18	18	13	15	16	15	15	13	18	1	12	10	9	2	12	11	1	

در این گام مجموعه معیارهای ورودی (پیش‌نیاز) و خروجی (دستیابی) برای هر اثر محاسبه و سپس آثار مشترک نیز مشخص می‌شود در این گام آثاری دارای بالاترین سطح است که مجموعه خروجی (دستیابی) با مجموعه مشترک برابر باشد. پس از شناسایی این متغیر یا متغیرها، سطر و ستون آن‌ها از جدول حذف و عملیات دوباره بر روی دیگر آثار تکرار می‌گردد. خروجی‌ها و ورودی‌ها از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده استخراج می‌شود برای این کار، تعداد ۱۸ها در هر سطر بیانگر خروجی، و تعداد ۱۸ها در ستون برابر ورودی هستند که برای تعیین سطح اول، نتایج در جدول ۱۳ آورده شده است.

### جدول (۱۳) تعیین سطوح شاخص‌ها

سطح	مجموعه اشتراک	مجموعه پیشنهاد	مجموعه دستیابی
1	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C16-C17-
1	C1-C2-C3-C5-C10-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C10-
1	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-
5	C1-C4-C5-C9-C10-C16-C17-	C1-C4-C5-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-
6	C1-C2-C3-C4-C5-C7-C8-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C2-C3-C4-C5-C7-C8-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
2	C1-C3-C6-	C1-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C6-C10-
4	C1-C3-C5-C7-C10-	C1-C3-C4-C5-C7-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C10-
3	C1-C3-C5-C8-	C1-C3-C4-C5-C7-C8-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C8-C10-
5	C1-C3-C4-C9-C12-	C1-C3-C4-C5-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C6-C7-C8-C9-C10-C12-
1	C1-C2-C3-C4-C7-C10-C12-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C7-C10-C12-
9	C11-	C11-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-
6	C1-C5-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C5-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
6	C1-C5-C12-C13-C14-C16-	C1-C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-
6	C5-C12-C13-C14-C16-C17-	C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
8	C15-	C11-C15-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C15-C16-C17-
6	C1-C3-C4-C5-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C3-C4-C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
7	C1-C3-C4-C5-C12-C14-C16-C17-	C1-C3-C4-C5-C11-C12-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
8	C18	C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-C18

پس از مشخص شدن سطوح هریک از آثار و با در نظر گرفتن ماتریس دست یابی نهایی، مدل ساختاری تفسیری پژوهش ترسیم می‌شود. مدل نهایی در شکل دو مشاهده می‌شود. این مدل از نه سطح تشکیل شده است. که سطح اول آن تاثیرپذیرترین سطح و سطح پنجم آن تاثیرگذارترین سطح می‌باشد.



شکل ۲) مدل گزارشگری مالی متقالبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف مدل‌سازی گزارشگری مالی متقالبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه

حسابرسی انجام شد. حاصل این پژوهش مدلی متشکل از ۱۸ شاخص در نه سطر بود. سطح نهم، اثر بر سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی قرار دارد که در واقع تاثیرگذارترین مورد در این تحلیل است. برای اینکه اطلاعات سودمند باشد باید قابل‌اتکا و اعتماد نیز باشد. اطلاعاتی قابل‌اتکا (اتکاپذیر) و اعتماد است که عاری از اشتباه، تمایلات جانبدارانه و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. به همین خاطر ممکن است سطح حق‌الزحمه حسابرسان و همچنین موسسات بزرگ و یا کوچک بر اتکاپذیری و اعتماد اطلاعات اثرگذار باشد. زیرا، هنگامی که نمی‌توان مبالغ را به‌طور قابل‌اتکاپذیری برآورد کرد، به افشای آثار احتمالی آن برای کاربران صورت‌های مالی بسنده می‌شود یعنی استانداردهای حسابداری اجازه نمی‌دهد قابل‌اتکا بودن اطلاعات فدای مربوط بودن اطلاعات شود چراکه موجب گمراه‌کنندگی اطلاعات می‌شود. از این رو اطلاعات باید دارای ویژگی بیان صادقانه باشد. تا قابلیت اتکاپذیری و اعتماد به صورت‌های مالی افزایش یافته و جنبه متقلبانانه بودن آنها تضعیف می‌شود. موارد مدیریت دارایی‌ها، پایداری و ثبات مالی، ارائه مجدد صورت‌های مالی و اهداف مالی نیز آثاری هستند که به موجب سایر آثار تاثیر می‌پذیرند. هدف‌گذاری مالی به معنای برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری برای رسیدن به درآمد مشخص یا سطح دلخواهی از وضعیت اقتصادی است. این برنامه‌ریزی برای زمان‌بندی خاصی در نظر گرفته شده و در پایان باید به هدف خود و میزان درآمد و سرمایه موردنظر رسیده باشید. این اهداف مالی و برنامه‌ریزی می‌تواند شامل موارد مختلفی از جمله یافتن روش‌هایی برای کسب درآمد بیشتر، حذف هزینه‌های غیر ضروری و روش‌هایی برای پس انداز کردن باشد تا در نهایت به آنچه در ذهن مدیران است، دست یابند. حق‌الزحمه حسابرسان با توجه به آثار آن بر عملکرد حسابرس می‌تواند در صورت‌های مالی اثرگذار باشد و نهایتاً منجر به اثرگذاری بر اهداف مالی باشد. همچنین باید توجه داشت که معمولاً موسسات بزرگ در راستای کسب اعتبار برآن هستند تا با افزایش کیفیت حسابرسی بر افزایش اعتبار صورت‌های مالی موسسات و نهادهای حسابرسی شده اثر بگذارند و منجر به بهبود دستیابی به اهداف مالی سازمان شوند. سایر آثار بیان شده نیز نقش رابط بین سطح اول و سطح هشتم تحلیل را دارند. آنچه که پژوهش حاضر را از سایر پژوهش‌ها متمایز می‌کند اینکه اکثریت پژوهش‌های انجام گرفته پیشین به صورت کمی انجام شده و به سنجش و ارزیابی اثر و رابطه حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر سایر متغیرهای دیگر در حسابرسی، حسابداری و یا مدیریت مالی پرداخته شده است. در حالیکه این پژوهش با رویکرد آمیخته که اعتبار آن از پژوهش‌های صرفاً کیفی یا کمی بسیار بیشتر است، در بخش کیفی آثار حق‌الزحمه حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی بر صورت‌های مالی متقلبانانه شناسایی شد و سپس از در بخش کمی به تحلیل سلسله‌مراتبی این آثار در قالب یک مدل پرداخته شد. بنابراین، پژوهش حاضر از اعتبار مناسب و مطلوبی برخوردار است چرا که در بخش کیفی بر مطالعات کتابخانه‌ای استوار است و در بخش کمی از نظر خبرگان حوزه حسابرسی و مالی در ایران بهره می‌برد و جنبه بومی بودن تحلیل این آثار هم بسیار مهم است.

### مقایسه با پژوهش‌های پیشین

این پژوهش از روش تحقیق کیفی برخوردار بود و با استفاده از روش فراترکیب به شناسایی ۱۸ بعد گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی پرداخت لذا در مقایسه با تحقیقاتی مانند فلیسا نازانیا (۲۰۲۴) که فقط سه بعد فشار، فرصت و منطقی سازی را بررسی نمود می‌توان گفت ابعاد این تحقیق بیشتر و کاملتر بود. همچنین رکسانا و محسنیا (۲۰۲۴) در تحقیق خود بیان کردند که مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، مانند اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت مدیر، تنوع جنسیتی و استقلال حسابرسان، تأثیرات ناچیزی بر شیوه‌های گزارشگری مالی متقلبانه دارند. در صورتی که مقاله آنها بعد کمی و چند نوع مولفه در برداشت. بی و کینوتها (۲۰۲۴) نیز به بررسی تأثیر کمیته؛ جنسیت، تخصص مالی، اندازه و استقلال کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در کنیا پرداختند که این مقاله در مقایسه با نتایج آنها نگاه کلی و جامع تری به گزارشگری مالی متقلبانه دارد. کای توکو و همکاران (۲۰۲۳) نیز نشان دادند که تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره، تخصص مالی هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، دفعات جلسات هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی متغیرهای مهمی در کاهش احتمال تقلب در صورت‌های مالی هستند. که همانطور مشخص است در این تحقیقات تعداد ابعاد محدودی شناسایی و تأثیر آنها بر گزارشگری مالی متقلبانه بررسی شده است. و همچنین هیچکدام از روش تحقیق کیفی برخوردار نبوده و خروجی تحقیق‌های قبلی ارائه مدل نبوده است. که در این مقاله مدلی نه سطحی از گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی براساس معادلات ساختاری تفسیری به دست آمده است.

### پیشنهاد‌های کاربردی و آتی پژوهشی

با توجه به نتایج به دست آمده از این تحقیق می‌توان پیشنهاد نمود که مقررات حرفه‌ای و چارچوب قانونی بیشتر جهت جلوگیری از تقلب‌های مالی وضع و اعمال شود و در این راستا همه دستگاه‌ها و سازمان‌ها متناسب با شرایط خود پیشنهادهایی به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی و حسابداری بدهند. همچنین شرکت‌ها می‌توانند منشور حاکمیت شرکتی خود را در این راستا تقویت و ارتقا دهند. موضوع قابل بحث دیگری که می‌توان به آن اشاره نمود تدوین و تهیه قانون دستمزد حسابرسان است. تا مانع از گرفتن دستمزدهای کلان توسط حسابرسان و چشم پوشی از تقلب‌های مالی اینگونه شرکت‌ها شود. از موارد دیگری که شرکت‌ها می‌توانند جهت جلوگیری از تقلب‌های مالی اعمال کنند ارتقای کیفیت کنترل داخلی شرکت هاست. وقتی قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های یک شرکت قوی و عاری از عیب و ایراد باشند، معمولاً تقلب کمتری در فعالیت‌های شرکت رخ می‌دهد. مورد بعدی بحث آموزش حسابداران جهت آشنایی با هرگونه تقلب و جلوگیری از آن است. زیرا محیط‌های کاری امروزی بسیار پویا با چالش‌های زیادی روبرو هستند. جهت جلوگیری از تقلب همچنین می‌توان جرائم اقتصادی بیشتر

برای گزارشگری متقالبانه توسط قانون گذار وضع شود تا میزان تقلب کاهش یابد. با توجه به تجربیات کسب شده در طی مراحل اجرایی این مطالعه، پیشنهادهای برای فعالیت‌های پژوهشی آتی ارائه می‌شود.

از الگوهای ریاضی در رابطه با پیش بینی تقلب‌های صورت‌های مالی استفاده شود. برای تایید مدل بدست آمده از این تحقیق می‌توان از تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل آماری ارتباطات استفاده نمود. با توجه به اینکه در بعضی مشاغل فرصت و شرایط ایجاد تقلب بیشتر است پیشنهاد می‌شود تحقیقی در راستای ارائه مدل تقلب‌های بیمه‌ای با استفاده از روش‌هایی مانند فراترکیب و فراتحلیل انجام شود. با توجه به اینکه تحقیقات قبلی در راستای گزارشگری متقالبانه سنتی شده‌اند پیشنهاد می‌شود از روش‌های تحلیل عاملی اکتشافی برای ارائه مدل‌های جدید گزارشگری مالی متقالبانه استفاده گردد. در بسیاری از موارد جرایم مالی، حسابداران دادگاهی با بازرسان، وکلا و مقامات قضایی همکاری می‌کنند تا داده‌ها و تحلیل‌های مرتبطی را ارائه دهند که از دادرسی کیفری پشتیبانی می‌کند. مشارکت آنها می‌تواند برای ارائه قضاوت‌های منصفانه بسیار مهم باشد. علاوه بر این، در نظر گرفتن و ارزیابی دقیق صلاحیت‌های کارشناسان در مورد فناوری‌های جدید بسیار مهم است، و بنابراین پیشنهاد می‌شود به بررسی نقش حسابداران دادگاهی در عدالت کیفری و دعاوی مدنی پرداخته شود.

## منابع

- خاکساری، ایمان، (۱۴۰۳)، پیش‌بینی تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری، دهمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران. <https://civilica.com/doc/2026474>
- سبیل پور، مهرناز، وکیلی فرد، حمیدرضا، عامریان، علیرضا. (۱۴۰۳). ارائه ی الگوی شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابداری بر مبنای رویکرد گراندد تئوری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۶)، ۱۲۴-۱۴۹. doi: 10.22034/jpar.2024.2018230.1259
- سلیمانی، ابوالفضل، شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه حسابداری، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابداری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵. doi: 10.22034/jpar.2022.248813
- صفرزاده، محمدحسین، بیگ پناه، بهزاد. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابرس مستقل و به موقع بودن گزارش‌های مالی سالانه، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۵(۱)، ۹۳-۱۱۴.
- علوی، سیدمصطفی، قائمی، محمدحسین، رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر فعالیت‌های کمیته‌های حسابداری بر گزارشگری مالی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۳۵-۶۶. [https://www.arfr.ir/article\\_53108.html](https://www.arfr.ir/article_53108.html)
- فروغی، داریوش، حمیدیان، نرگس، بهرامی، فاطمه. (۱۴۰۱). تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقالبانه، دانش حسابداری مالی، ۹(۱). doi: 10.30479/

jfak.2022.16357.2933

فلاح حمیدی، حامی، فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی، (۱۴۰۰)، قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانه، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۵۴. <https://dorl.net/dor/20.10.01.1.25383833.1400.15.54.15.6>

مهدوی، غلامحسین، صادقی، مینا. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر تعدیل‌کنندگی راهبرد تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری، دانش حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۶۷-۹۶. doi: 10.30479/jfak.2023.18754.3091

نیکبخت، محمد رضا، شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱. <http://uctjournals.com/farsi/archive/accounting/2016/spring/15.pdf>. یاری، حسن، باغومیان، رافیک. (۱۴۰۱). اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۵) 145-162. doi: 10.30495/faar.2022.697090

یزدی، زینب، بنی مهد، بهمن، نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۲). بررسی نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۶(۶۱). ۱۸۵-۱۵۱. <https://doi.org/10.30495/faar.2023.1967411.3548>

Alavi, S. M., Ghaemi, M.H., Rezazadeh, J. (2017). Investigating the impact of audit committee activities on financial reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 6(10), 35-66. [https://www.arfr.ir/article\\_53108.html](https://www.arfr.ir/article_53108.html) (in Persian)

Antle, R., E. Gordon, G. Narayanamoorthy, and L. Zhou. (2006). The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 2(3), 235-266. DOI 10.1007/s11156-006-9430-y

Bii. P. K. & Kinuthia, P.M., (2024). Effects of Audit Committee on Fraudulent Financial Reporting Among Listed Firms in Kenya. *JEFMS JOURNAL*, Volume 07 Issue 04 April 2024, <https://doi.org/10.47191/jefms/v7-i4-03>

DeAngelo .L. (1981). "Author size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No.3, pp. 183-99. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

Espahbodi, R., Jiarong, L., Nan, L., Theodore, J. Song, M.M., (2023), The Effect of Reporting Key Audit Matters on Audit Fees and Financial Reporting Quality: Evidence from Hong Kong, *Journal of International Accounting Research*, June 2023, DOI: 10.2308/JIAR-2021-045

Fairchild, R. (2008). Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification: a Behavioral Game-Theoretic Approach. *International Journal of Behavioral Accounting and Finance* 1(1), 27-37. <https://doi.org/10.1504/IJBAF.2008.021023>

Fallah Hamidi, H., Faghani Makrani, Kh., Zabihi, A., (2021), Managerial Power and Overconfidence and Fraudulent Reporting, *Quarterly Journal of Financial Economics*, No. 54. <https://dorl.net/dor/20.1001.1.25383833.1400.15.54.15.6> (in Persian)

Felicia N., (2024). "Unveiling the Motivation of Fraudulent Financial Statement in ENVY: Fraud Triangle Theory", *January 2024 Owner* 8(1):284-288. DOI:10.33395/owner.v8i1.1923

Foroughi, D., Hamidian, N., Bahrami, F. (2022). 'The Effect of Corporate Social Responsibility on Fraudulent Financial Reporting', *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), pp. 1-27. doi: 10.30479/jfak.2022.16357.2933 (in Persian)

Griffin, P.A. & Lont, D.H., (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7 PP. 65–81. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jcae.2011.10.001>

Kaituko, L. E., Githaiga, P. N., & Chelogoi, S. K. (2023). Board structure and the likelihood of financial statement fraud. Does audit fee matter? Evidence from manufacturing firms in the East Africa community. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2218175.

Kayhan, N. (2021). Financial Frauds and Governments' Role, *Journal of Financial Accounting Research*, 3(4), 112-124. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.33312.92166>

Khaksari, I., (2024), Predicting fraud in financial statements of companies listed on the Tehran Stock Exchange using discretionary accruals, 10th International Conference on Management and Accounting Sciences, Tehran, <https://civilica.com/doc/2026474> (in Persian)

Maharanti, P., Friyani, Y.Y.R., (2024), Determination of the Fraud Hexagon on the Tendency of Fraudulent Financial Reporting in the Provinces of Indonesia, *Journal/International-Journal of Multidisciplinary Approach Research and Science*, Vol. 2 No. 03 (2024).

Mahdavi, Gh., Sadeghi, M. (2023). 'Investigating the moderating effect of business strategy on the relationship between fraudulent financial reporting and sustainability', *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), pp. 67-96. doi: 10.30479/jfak.2023.18754.3091 (in Persian)

Nikbakht, M.R., Shabanzadeh, M., Konarkar, A., (2016), The relationship between audit fees and auditor experience with audit quality, *Quarterly Journal of Management and Accounting Studies*, Volume 2, Number 1. <http://uctjournals.com/farsi/archive/accounting/2016/spring/15.pdf> (in Persian)

Ruksana P., Mohsina A., (2024), Nexus Between Possibility of Fraudulent Financial Reporting and Corporate Governance: Evidence from Bangladesh, January 2024, *International Journal of Accounting and Business Finance*, DOI: 10.4038/ijabf.v9i2.145

Sabilpour, M., Vakilifard, H., Amerian, A. (2024). 'Presenting a model for identifying factors of information concealment with a focus on the audit field based on the grounded theory approach', *Professional Auditing Research*, 4(16), pp. 124-149. doi: 10.22034/jpar.2024.2018230.1259 (in Persian)

Safarzadeh, M.H., & Beigpanah, B. (2016). 'Improvement in Independent Auditor's Opinion and Timeliness of Annual Financial Reports', *Applied Research in Financial Reporting*, 5(1), pp. 93-114. (in Persian)

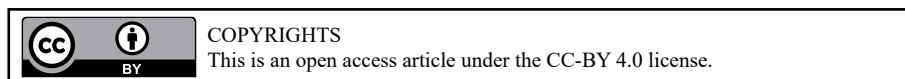
Soleimani, A., & Shokrian Berenjestanaki, M. (2021). 'Audit Fee Discount, Fraud Probability, and Disclosure of Material Misstatement: Exploring the Moderating Role of Audit Quality', *Professional Auditing Research*, 1(4), pp. 70-95. doi: 10.22034/jpar.2022.248813 (in Persian)

Yari, H., Baghomian, R. (2022). 'The moderating effect of auditor reputation on the relationship between audit fees and the incidence of accounting distortions', *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(55), (pp. 145-162. doi: 10.30495/faar.2022.697090 (in Persian)

Yazdi, Z., Bani Mahd, B., Nikomaram, H. (2023). 'Investigating the role of perceived pressure on accountants' ethical beliefs in financial reporting', *Financial Accounting and Auditing Research*, 16 (61), 151-185. doi: 10.30495/faar.2023.1967411.3548 (in Persian)

پی‌نویس:

1. Antle et al,2006
2. Fairchild,2008
3. Kayhan,2021
4. Griffin et al,2011
5. DeAngelo,1981
6. Critical Appraisal Skills Program





# Corporate Governance Quality and Timeliness of Financial Reporting: The Moderating Role of Internal Auditing Quality

Bitra Mashayekhi<sup>1</sup>, Amirreza Afrasiab<sup>2</sup>, Reza Mokhtarian<sup>3</sup>, Zahra Azizzadeh parikhani<sup>4</sup>

Received: 2025/01/08

Approved: 2025/05/16

Research Paper

## Abstract:

The timeliness of financial reporting can enhance the trust of investors and shareholders in financial information while preventing potential legal and financial issues. Among the critical factors, internal auditing is a vital component of the oversight process, ensuring the accuracy and reliability of financial information. This study examines the impact of corporate governance quality on the timeliness of financial reporting and the moderating role of internal audit quality in this relationship. The research employs a quantitative approach based on a correlational research design. Data from 109 companies listed on the Tehran Stock Exchange from 2016 to 2023 were analyzed using logistic regression to test the hypotheses. The results indicate that corporate governance quality has a positive and significant effect on the timeliness of financial reporting. However, internal audit quality is not a moderating factor in this relationship. Accordingly, corporate governance quality plays a crucial role in ensuring the timeliness of financial reporting and enhances investors' trust in financial information.

Nevertheless, internal auditing, on its own, cannot address structural or managerial deficiencies that may lead to reporting delays. This study elucidates the role of corporate governance quality and internal auditing in improving the quality of financial reporting. It highlights the importance of effective governance and internal oversight management.

**Key Words:** Corporate governance, Timeliness, Internal auditing, financial reporting

[10.22034/JPAR.2025.2050194.1379](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2050194.1379)

1. professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. (Corresponding Author) mashayekhi@ut.ac.ir

2. MSc. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. amirafra@ut.ac.ir

3. MSc. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. Mokhtarian.reza@ut.ac.ir

4. MSc. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. zahraazizzade1379@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

# کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی: نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی داخلی

بیبا مشایخی<sup>۱</sup>، امیررضا افراسی آب<sup>۲</sup>، رضا مختاریان<sup>۳</sup>، زهرا عزیززاده<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۲۶

مقاله‌ی پژوهشی

## چکیده:

گزارشگری مالی به‌موقع می‌تواند موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و سهام‌داران به اطلاعات مالی شود و درعین‌حال از بروز مشکلات قانونی و مالی جلوگیری کند. در این میان، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از ارکان حیاتی در فرایند نظارتی و اطمینان از صحت اطلاعات مالی، نقشی کلیدی ایفا می‌کند. این پژوهش به بررسی تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی و نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی داخلی در این رابطه می‌پردازد. این تحقیق از نوع کمی و با استفاده از طرح پژوهش همبستگی انجام شده است. به‌منظور آزمون فرضیه‌ها، داده‌های ۱۰۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۲ و روش رگرسیون لجستیک به کار گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهند که کیفیت حاکمیت شرکتی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی دارد. درعین‌حال، کیفیت حسابرسی داخلی هیچ نقش تعدیلگری در این رابطه ایفا نمی‌کند. براین‌اساس کیفیت حاکمیت شرکتی نقش مهمی در به‌موقع بودن گزارشگری مالی دارد و موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات مالی می‌شود. با این حال، حسابرسی داخلی به‌طور مستقل قادر به رفع مشکلات ساختاری یا مدیریتی که ممکن است منجر به تأخیر در گزارش‌ها شوند نیست. این پژوهش نقش کیفیت حاکمیت شرکتی و حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی را روشن کرده و اهمیت مدیریت مؤثر حاکمیت و نظارت داخلی را برجسته می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حاکمیت شرکتی، به‌موقع بودن، گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی

 [10.22034/JPAR.2025.2050194.1379](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2050194.1379)

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
mashaykhi@ut.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
amirafra@ut.ac.ir

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
mokhtarian.reza@ut.ac.ir

۴. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
zahraazizzade1379@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

گزارشگری مالی به‌موقع، به‌عنوان یکی از ارکان اصلی شفافیت و پاسخگویی در بازارهای مالی، نقش کلیدی در جلب‌اعتماد سرمایه‌گذاران و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ایفا می‌کند (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۲). تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی می‌تواند پیامدهایی نظیر افزایش هزینه‌های تأمین مالی و کاهش اطمینان سرمایه‌گذاران را به دنبال داشته باشد (چانگ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). در بورس اوراق بهادار تهران، شواهد نشان‌دهنده درج‌ات متفاوتی از تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده است که می‌تواند ناشی از ضعف در سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، پیچیدگی عملیات، کمبود منابع یا ناهنجاری‌های سازمانی باشد.

در این راستا، حاکمیت شرکتی، به‌عنوان مجموعه‌ای از ساختارها، فرایندها و کنترل‌های نظارتی، با ارتقای شفافیت و پاسخگویی، زمان‌بندی گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد (کینگ<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳). با این حال، اثربخشی این سازوکارها به کیفیت حسابرسی داخلی، به‌عنوان یکی از اجزای کلیدی سیستم حاکمیت شرکتی که کنترل‌های داخلی را تقویت می‌کند، وابسته است (ساپوترا و یوسف<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹).

این موضوع در بازار سرمایه ایران، با توجه به الزامات نظارتی، اهمیتی مضاعف دارد. شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موظفاند مطابق با مقررات جاری، صورت‌های مالی حسابرسی شده خود (اعم از شرکت اصلی و تلفیقی) را حداکثر چهار ماه پس از پایان سال مالی و حداقل ده روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی سالیانه منتشر نمایند. تأخیر در این فرایند، شفافیت بازار را تهدید کرده و اعتماد سرمایه‌گذاران را تضعیف می‌کند. حاکمیت شرکتی با کیفیت و گزارشگری مالی به‌موقع، به ثبات بازارهای مالی و جلب‌اعتماد سرمایه‌گذاران کمک می‌کند، در حالی که قصور در این زمینه می‌تواند ریسک‌های سیستماتیک را تشدید نماید (آنجینر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸؛ برگر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که شرکت‌های با حاکمیت شرکتی قوی‌تر، گزارشگری مالی بهتری دارند (اتردج و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱)، در حالی که ضعف در حاکمیت شرکتی با تأخیر بیشتری همراه است (ایرانی و اوش<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳). همچنین، حسابرسی داخلی مؤثر، به‌ویژه در چارچوب‌های نظارتی مانند قانون ساربنز-اکسلی (SOX)، می‌تواند با پیشگیری از تأخیر، اعتماد ذی‌نفعان را تقویت کند (اولوفمی و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۱؛ بار-هاوا<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۱؛ ویاس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱؛ برگر و همکاران، ۲۰۱۶).

با این حال جستجوهای صورت‌گرفته در این پژوهش نشان داد که در ایران تا کنون مطالعه‌ای به‌منظور بررسی این نقش‌ها انجام نشده است. این خلأ پژوهشی، ضرورت انجام مطالعه‌ای بومی را برجسته می‌سازد. این مطالعه تلاش می‌کند برای اولین بار در ایران نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی داخلی در رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را بررسی کند که می‌تواند به پر کردن خلأ پژوهشی موجود کمک کند. همچنین، با استفاده از نظریه نمایندگی، چارچوبی نظری برای تبیین تضاد منافع بین مدیران و سهام‌داران ارائه می‌دهد که به درک بهتر این روابط کمک می‌کند. هدف از انجام این پژوهش مطالعه تأثیرپذیری

به‌موقع بودن گزارشگری مالی از کیفیت حاکمیت شرکتی است. همچنین در این مطالعه، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که آیا کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را تعدیل نماید یا خیر. در راستای تحقق این امر، پرسش‌های پژوهش به شرح زیر طراحی شده‌اند:

۱. آیا ارتباطی میان کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی وجود دارد و در صورت وجود ارتباط، جهت آن چگونه است؟

۲. آیا کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند ارتباط میان کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را تعدیل نماید؟

برای پاسخ به این پرسش‌ها، پژوهش حاضر از رویکرد کمی و طرح همبستگی بهره می‌گیرد و داده‌های ۱۰۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۲ را تحلیل می‌کند. نتایج این پژوهش می‌تواند رهنمودهایی عملی برای مدیران اجرایی، اعضای هیئت‌مدیره و حساب‌رسان داخلی فراهم آورد و با ارائه شواهد تجربی از بازار ایران، به ادبیات این حوزه بیفزاید.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱- حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن: نظریه نمایندگی

به‌موقع بودن گزارشگری مالی، یکی از مؤلفه‌های اصلی کیفیت اطلاعات مالی است که نقش بسزایی در تصمیم‌گیری آگاهانه ذی‌نفعان، ارتقای شفافیت سازمان‌ها و افزایش کارایی بازار سرمایه ایفا می‌کند (دویل و ماگیلک<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۳). در مقابل، تأخیر در افشای اطلاعات می‌تواند شکاف اطلاعاتی میان شرکت و ذی‌نفعان ایجاد کرده، تصویری ناقص از وضعیت مالی شرکت ارائه دهد و در نتیجه، سطح ریسک‌های مالی را افزایش دهد (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰).

در بازارهای بی‌ثبات، انتشار به‌موقع اطلاعات با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را بهبود می‌بخشد (احمد و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۹). همچنین، اعتباردهندگان برای ارزیابی توان بازپرداخت تسهیلات، به اطلاعات مالی به‌روز نیاز دارند؛ بنابراین، افشای سریع اطلاعات می‌تواند در کاهش ریسک‌های اعتباری مؤثر باشد (پیک و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۰؛ کاستلو و ویتنبرگ - مورمن<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۰).

افشای بهنگام اطلاعات مالی علاوه بر افزایش شفافیت، موجب کاهش هزینه‌های تأمین مالی و محدودسازی فرصت سوءاستفاده از اطلاعات نهانی می‌شود (بال و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۲؛ گیلت و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۰). در این زمینه، نقش نهادهای نظارتی مانند کمیسیون بورس و اوراق بهادار در الزام شرکت‌ها به رعایت مهلت‌های افشا بسیار کلیدی است؛ چرا که به تقویت شفافیت بازار و ایجاد فضای رقابتی منصفانه منجر می‌شود (بال<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۳؛ احمد و همکاران، ۲۰۱۳). در سطح کلان اقتصادی نیز، گزارشگری سریع اطلاعات با ارائه تصویری به‌روز از عملکرد سازمان‌ها، پایداری اقتصاد را تقویت کرده و شناسایی به‌موقع بحران‌های مالی را تسهیل می‌سازد (گورملی

و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۱؛ ویاس، ۲۰۱۱). با این حال، پیچیدگی‌های محیط کسب و کار، به‌ویژه در اقتصادهای نوظهور، نیاز به توسعه زیرساخت‌های لازم برای تسریع گزارشگری مالی را برجسته می‌سازد.

در چارچوب نظریه نمایندگی که توسط جنسن و مک کلین<sup>۲۰</sup> مطرح شده است، تضاد منافع میان سهام‌داران و مدیران به‌عنوان منشأ اصلی هزینه‌های نمایندگی شناخته می‌شود. این تضاد اغلب ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی است که می‌تواند منجر به اتخاذ تصمیمات غیربهبینه از سوی مدیران و در نهایت، تضعیف عملکرد مالی شرکت گردد (لیسووسکی و مینیس<sup>۲۱</sup>، ۲۰۲۰؛ کریستنسن و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۶؛ رویچودوری و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۹). در نظریه نمایندگی، گزارشگری مالی ابزاری کلیدی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهام‌داران تلقی می‌شود. اگر اطلاعات مالی با تأخیر یا تحریف منتشر شود، سهام‌داران نمی‌توانند عملکرد واقعی مدیران را ارزیابی کرده یا در مورد حفظ یا برکناری آن‌ها تصمیم آگاهانه بگیرند. این موضوع باعث افزایش هزینه‌های نمایندگی می‌شود. به‌موقع بودن گزارشگری مالی با کاهش فاصله زمانی بین عملکرد واقعی و افشای آن، ابزار کنترلی برای مهار رفتار فرصت‌طلبانه مدیران فراهم می‌کند و نقش مهمی در کاهش این هزینه‌ها دارد.

برای مثال، مدیران ممکن است به دلایل شخصی مانند حفظ موقعیت شغلی یا کسب پاداش، اطلاعات مالی را دست‌کاری کرده یا عملکرد ضعیف شرکت را پنهان کنند، امری که به طور مستقیم شفافیت و به‌موقع بودن گزارشگری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (بدارد و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۴؛ ادمنز و لیو<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۰). در مقابل، گزارشگری بهنگام با تقویت شفافیت اطلاعاتی، امکان نظارت مؤثر سهام‌داران بر عملکرد مدیران را فراهم کرده و هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد (هوپ و توماس<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۸). همچنین، ارائه گزارش‌های فصلی مکرر به سهام‌داران این فرصت را می‌دهد که انحرافات مدیریتی را به‌سرعت شناسایی و کنترل نمایند (دانار و همکاران<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۸).

حاکمیت شرکتی به‌عنوان ابزاری ساختاری برای کاهش تضاد منافع و محدودسازی هزینه‌های نمایندگی، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (ارواحی و رجایی‌زاده، ۱۴۰۱؛ نیک‌بخت و احمد خان‌بیگی، ۱۳۹۷؛ باکو<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۸). حاکمیت شرکتی می‌تواند نقش مؤثری در بهبود به‌موقع بودن گزارشگری مالی ایفا کند (ماتووا و همکاران<sup>۲۹</sup>، ۲۰۱۹؛ سیلیوریانیتی<sup>۳۰</sup>، ۲۰۲۲؛ گرامی و همکاران، ۱۴۰۲). برای نمونه، هیئت‌مدیره مستقل با نظارت بر فعالیت‌های مدیریتی، از تحریف اطلاعات مالی جلوگیری کرده و تضمین می‌کند که گزارش‌ها با دقت و در زمان مقرر منتشر شوند (فن و همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۰). کمیته‌های حسابرسی نیز از طریق بررسی فرایندهای گزارشگری، زمان‌بندی و کیفیت افشا را بهبود می‌بخشند (مرادی و جودکی، ۱۴۰۲؛ کاستلو و ویتنبرگ - مورمن، ۲۰۱۰؛ ابوت و همکاران<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۵). افزون بر آن، قراردادهای شرطی در بدهی‌ها، مدیران را ملزم به افشای دقیق و به‌موقع اطلاعات می‌سازند که این موضوع به بهبود کارایی قراردادهای مالی و کاهش هزینه‌های نمایندگی کمک می‌کند (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰؛ بوزانیچ و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، گزارشگری به‌موقع با کاهش امکان

پنهان کاری، احتمال دست کاری سود را نیز کاهش می دهد (عبدالرحیم و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۲۲؛ جونگ و همکاران<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۴).

نقش حاکمیت شرکتی در ارتقای به موقع بودن گزارشگری، همچنین از طریق تقویت سازوکارهای نظارتی نظیر حسابرسی مستقل و کنترل های داخلی مشهود است (فردریکسون و همکاران<sup>۳۶</sup>، ۲۰۲۰). مقررات نظارتی، مانند قانون ساربنز-آکسلی، با الزام شرکت ها به بهبود سیستم های کنترل داخلی، مدیران را به ارائه گزارش های دقیق و به موقع ملزم می کند (وانگ<sup>۳۷</sup>، ۲۰۱۰؛ لی و همکاران<sup>۳۸</sup>، ۲۰۱۴). افزون بر این، سازوکارهای حاکمیتی که منافع مدیران و سهام داران را هم راستا می سازند، با مهار پنهان کاری اطلاعات، فرایند گزارشگری را بهبود می دهند (دیمیتروف و جین<sup>۳۹</sup>، ۲۰۱۱). با وجود این شواهد، نقش حاکمیت شرکتی در بهبود به موقع بودن گزارشگری مالی، به ویژه در شرکت هایی با ساختارهای پیچیده مالکیتی یا در بازارهای کمتر توسعه یافته، کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین، چگونگی تأثیرگذاری ساختارهای نظارتی بر زمان بندی و شفافیت افشای اطلاعات مالی، به پژوهش های بیشتر نیاز دارد. براین اساس، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه اول: کیفیت حاکمیت شرکتی با به موقع بودن گزارشگری مالی ارتباط دارد.

## ۲-۲- نقش تعدیلگری کیفیت حسابرسی داخلی در ارتباط میان حاکمیت شرکتی و به موقع بودن گزارشگری مالی

حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر کلیدی سیستم حاکمیت شرکتی، نقش مهمی در ارائه اطمینان از کارآمدی سیستم حاکمیت شرکتی، کنترل های داخلی و مدیریت ریسک ایفا می کند. حسابرسی داخلی، بازدارنده زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی و مانعی مؤثر برای تقلب مدیر است (خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰). کوهن و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۰۲) بیان کردند که حسابرسی داخلی با کیفیت می تواند اعتبار گزارش های مالی را افزایش داده و افشای به موقع اطلاعات را تسهیل کند. بیزلی و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۹) نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی مشکلات نمایندگی ناشی از جدایی مالکیت و کنترل را کاهش می دهد. فان و ونگ<sup>۴۲</sup> (۲۰۰۴) نیز تأکید کردند که کنترل های داخلی مؤثر و حسابرسی داخلی با کیفیت می توانند مدیریت سود را کاهش داده و فرهنگی مبتنی بر شفافیت و پاسخگویی ایجاد کنند.

این امر به موقع بودن گزارشگری مالی را تقویت می کند؛ زیرا شرکت هایی که اطلاعات مالی خود را دقیق می دانند، کمتر تمایل به تأخیر در افشای اطلاعات دارند. ارتباط بین کیفیت حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و به موقع بودن گزارشگری مالی با یافته های دفوند و همکاران<sup>۴۳</sup> (۲۰۰۵) تقویت می شود. آن ها نشان دادند که بازار سرمایه به انتصاب متخصصان حسابداری به کمیته های حسابرسی واکنش مثبت نشان می دهد. این واکنش حاکی از تأثیر کیفیت سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر اعتماد ذی نفعان به به موقع بودن افشای اطلاعات است.

همرزلی و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۰۷) رابطه کیفیت حسابرسی داخلی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را در چارچوب الزامات نظارتی بررسی کردند. تصویب قانون ساربنز-آکسلی برای تقویت کنترل‌های داخلی و ارتقای کیفیت فرایند حسابرسی نقش مهمی ایفا کرد. کوهن و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی تأثیرات این قانون، به بهبود عملکرد حسابرسی داخلی اشاره کردند و آن را عاملی کلیدی برای به‌موقع بودن و دقت گزارشگری مالی دانستند.

چارچوب نظارتی، اهمیت کیفیت حسابرسی داخلی را به‌عنوان متغیر تعدیلگر برجسته می‌کند. نقش حسابرسی داخلی در ارتقای به‌موقع بودن گزارشگری مالی، به‌ویژه در سازمان‌های پیچیده، بسیار مهم است. باکستر و همکاران<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۳) تأکید کردند که پیچیدگی‌های سازمانی نیازمند حسابرسی داخلی قدرتمند برای مدیریت گزارشگری مالی است. یافته‌های گدهامی و پیتمن<sup>۴۶</sup> (۲۰۰۶) نیز تأیید کردند که شرکت‌هایی با کنترل‌های داخلی قوی، بهتر می‌توانند الزامات گزارشگری مالی به‌موقع را برآورده کنند.

کیفیت حاکمیت شرکتی به‌طور مستقیم با اثربخشی کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک مرتبط است. چارچوب قوی حاکمیت شرکتی، شفافیت و صداقت در گزارشگری مالی را تضمین می‌کند و حسابرسی داخلی نقش مهمی در این میان دارد. ویاس و همکاران<sup>۴۷</sup> (۲۰۱۱) دریافتند که شرکت‌هایی با حاکمیت شرکتی قوی‌تر، توانایی بیشتری در شناسایی زیان‌ها و گزارش به‌موقع نتایج مالی دارند. آبوت و همکاران (۲۰۱۵) بر نقش حسابرسی داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و شناسایی ریسک‌های مرتبط تأکید کردند. آن‌ها نشان دادند کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی که با استقلال و صلاحیت حرفه‌ای مشخص می‌شود، برای دقت و به‌موقع بودن اطلاعات مالی ضروری است.

پینکوس و همکاران<sup>۴۸</sup> (۲۰۱۷) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی داخلی می‌تواند اتکای حسابرس مستقل به یافته‌های حسابرسی داخلی را افزایش داده و فرایند گزارشگری مالی را تسهیل کند. تعامل بین کیفیت حاکمیت شرکتی و حسابرسی داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر بسزایی دارد. کاسل و همکاران<sup>۴۹</sup> (۲۰۱۸) به این موضوع اشاره کردند که ساختارهای قوی حاکمیت شرکتی اثربخشی حسابرسی داخلی را تقویت کرده و مسائل مرتبط با گزارشگری مالی را سریع‌تر شناسایی و رفع می‌کند. کاستلو و ویتنبرگ - مورمن (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند تأثیر حاکمیت شرکتی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی را تعدیل کند.

علاوه بر تأثیرات مستقیم، تعامل بین کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی مستقل نیز اهمیت دارد. فیتزجرالد و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که همکاری بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل می‌تواند مسائل حسابرسی را سریع‌تر حل کرده و به گزارشگری مالی به‌موقع دست یابد. این همکاری برای بهینه‌سازی به‌موقع بودن گزارشگری مالی ضروری است.

اگرچه پژوهش‌های بسیاری تأثیر مثبت حسابرسی داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی را تأیید کرده‌اند اما برخی از مطالعات نشان داده‌اند که این تأثیر ممکن است محدود باشد.

به‌عنوان مثال، شاه منصوریان و مران جوری (۱۳۹۷) دریافتند که هیچ رابطه معناداری بین وجود واحد حسابرسی داخلی و دوره تصدی مدیرعامل با به‌موقع بودن گزارشگری مالی وجود ندارد. همچنین، محسنی‌نیا و باباجانی (۱۳۹۹) نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی تأثیری معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد.

با وجود مطالعات متعدد جهانی در زمینه تأثیر حاکمیت شرکتی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی، در ایران پژوهش‌های محدودی به این موضوع پرداخته‌اند. با این حال، بررسی هم‌زمان نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی داخلی در این رابطه، به‌ویژه در بازار سرمایه ایران که با ویژگی‌هایی مانند تمرکز مالکیت، پیچیدگی‌های ساختار شرکتی، و محدودیت‌های نظارتی مواجه است، به‌عنوان یک خلأ پژوهشی برجسته باقی مانده است. نتایج متناقض برخی مطالعات داخلی (مانند شاه منصوریان و مران جوری، ۱۳۹۷؛ محسنی‌نیا و باباجانی، ۱۳۹۹) نیز ضرورت بررسی دقیق‌تر این نقش را در چارچوب بومی ایران نشان می‌دهد. این پژوهش با تمرکز بر نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی داخلی، به دنبال پر کردن این خلأ و ارائه شواهد جدیدی در این زمینه است. در سال‌های اخیر عوامل گوناگونی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است و از بین آن‌ها اندازه و سن کارکرد و سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی از جمله عواملی هستند که در ادبیات پیشین به‌دفعات مورد مطالعه قرار گرفته‌اند (ال مطاری و مگمل<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹؛ ولی‌زاده لاریجانی و همکاران، ۲۰۲۱؛ حقیقت شهرستانی و همکاران، ۱۴۰۰؛ محسنی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرسی داخلی با اندازه بزرگ‌تر، با منابع بیشتر و تجربه گسترده‌تر، توانایی بالاتری در شناسایی انحرافات و بهبود کیفیت حسابرسی دارد (بیلز و همکاران<sup>۵۱</sup>، ۲۰۱۵؛ فرانسیس و همکاران<sup>۵۲</sup>، ۲۰۱۳؛ گودوین و وو<sup>۵۳</sup>، ۲۰۱۵). حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند بار کاری را بهتر مدیریت کرده و فشار بر تیم‌ها را کاهش دهد (پرسلین و همکاران<sup>۵۴</sup>، ۲۰۱۹). پژوهش‌ها نیز نشان داده‌اند که حسابرسی داخلی بزرگ‌تر، توانایی مدیریت حسابرسی‌های پیچیده و ارائه نظارت دقیق‌تر را دارد (گولدی و همکاران<sup>۵۵</sup>، ۲۰۱۷؛ ریچلت و وانگ<sup>۵۶</sup>، ۲۰۱۰).

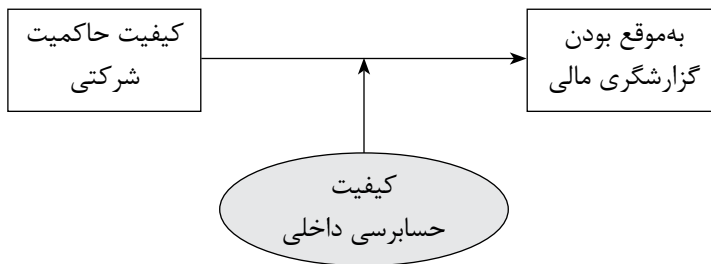
سن حسابرسی داخلی نیز به‌عنوان عاملی کلیدی در کیفیت آن شناخته می‌شود. حسابرسی داخلی با قدمت بیشتر، به دلیل فرایندهای مستقرتر و کارکنان باتجربه‌تر، کیفیت بالاتری دارد (بن یوسف و دریرا<sup>۵۷</sup>، ۲۰۱۹). حسابرسان باتجربه، با شناخت عمیق‌تر از عملیات شرکت، می‌توانند از مدیریت سود جلوگیری کرده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشند (ایگه و همکاران<sup>۵۸</sup>، ۲۰۲۲). همچنین، استقلال و صلاحیت حسابرسی داخلی با افزایش سن و تجربه ارتقا می‌یابد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۵). فلیکس و همکاران<sup>۵۹</sup> (۲۰۰۵) نیز نشان داده‌اند که تجربه و بلوغ واحد حسابرسی داخلی، اعتماد حسابرسان مستقل و کیفیت خدمات حسابرسی را افزایش می‌دهد.

همچنین مطالعات نشان داده‌اند که تحصیلات بالاتر مدیران، با کیفیت بالاتر حسابرسی داخلی مرتبط است. حسابرسان داخلی با تحصیلات بالاتر توانایی بیشتری در تحلیل محیط‌های مالی پیچیده و اجرای استانداردهای حسابرسی دارند (بک و همکاران<sup>۶۰</sup>، ۲۰۱۷). شایستگی حسابرسان

داخلی که با تحصیلات مرتبط است، عامل مهمی در کیفیت حسابرسی داخلی محسوب می‌شود (پلان و همکاران<sup>۶۱</sup>، ۲۰۱۷).

در این پژوهش به دلیل افشای منظم این اطلاعات در سامانه کدال، از این متغیرها برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی استفاده می‌شود؛ بنابراین، بر اساس مفاهیمی که در بالا ذکر شد، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی داخلی ارتباط میان کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را تعدیل می‌نماید.  
مدل مفهومی این پژوهش در شکل شماره (۱) نشان داده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

#### ۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۲ طبق شرایط زیر است:

۱. تا قبل از سال ۱۳۹۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
۲. مجموعه کامل صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت در دسترس باشند.
۳. به دلیل تفاوت در افشای اطلاعات مالی، از جمله شرکت‌های صنعت مالی شامل بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، بیمه‌ها و لیزینگ نباشند.
۴. طی سال‌های مذکور تغییر سال مالی و توقف فعالیت نداشته باشند.
۵. اطلاعات آن‌ها طی دوره پژوهش در دسترس باشند.

شرکت‌های مالی (بانک‌ها، بیمه‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ‌ها و لیزینگ‌ها) به دلیل تفاوت‌های اساسی در ساختار گزارشگری مالی و الزامات نظارتی از نمونه حذف شدند. این اقدام برای اطمینان از یکنواختی داده‌ها و قابلیت مقایسه نتایج ضروری بود. اگرچه این حذف ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج به صنعت مالی را محدود کند، اما تمرکز بر شرکت‌های غیرمالی که بخش عمده بورس اوراق بهادار تهران را تشکیل می‌دهند، همچنان امکان تعمیم نتایج به این

دسته از شرکت‌ها را فراهم می‌کند.

### جدول (۱): غربالگری و پالایش نمونه پژوهش

۵۵۹	جامعه آماری در سال ۱۴۰۲
(۱۶۹)	کسر می‌شود: شرکت‌های لغو پذیرش شده
(۸۵)	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا توقف فعالیت داشته‌اند.
(۳۲)	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۵ در بورس پذیرش شده‌اند
(۱۰۰)	کسر می‌شود: شرکت‌های صنعت مالی
(۶۴)	شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز آن‌ها در دسترس نبود
۱۰۹	جامعه در دسترس

پس از اعمال شرایط بالا، ۱۰۹ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۲ به‌عنوان جامعه مورد مطالعه انتخاب می‌شوند. بر اساس قواعد تجربی در تحلیل‌های رگرسیون لجستیک، حداقل ۱۰ مشاهده به‌ازای هر متغیر مستقل برای جلوگیری از بیش‌برازش توصیه می‌شود (پدووزی و همکاران<sup>۶۲</sup>، ۱۹۹۶). در این پژوهش، با توجه به تعداد متغیرهای مستقل و کنترلی (حداکثر ۶ متغیر در مدل ۲)، حداقل ۶۰ مشاهده مورد نیاز بود، در حالی که ۸۷۲ مشاهده در دسترس قرار داشت که به‌مراتب بیشتر از این حداقل است. علاوه بر این، برای اطمینان از کفایت حجم نمونه، از روش تعیین قدرت آماری استفاده شد که نشان داد با حجم نمونه فعلی، قدرت آزمون بالای ۸۰ درصد برای تشخیص اثرات معنادار در سطح خطای ۰.۰۵ به دست می‌آید.

تمامی اطلاعات مورد نیاز پژوهش به‌صورت دستی از سامانه کدال و صورت‌های مالی حسابرسی شده استخراج گردید. با توجه به اینکه هدف از اجرای پژوهش، مطالعه میزان تأثیر یک متغیر تعدیلگر، برآورد ضریب متغیرهای تحت بررسی و در نهایت ارائه مدل برای پیش‌بینی است و همچنین به دلیل دودویی (باینری) بودن متغیر وابسته پژوهش، از داده‌های پانل و رگرسیون لجستیک چندگانه استفاده شده است.

### ۲-۳- مدل آزمون فرضیه‌ها و متغیرهای پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه‌ها به ترتیب از مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر استفاده گردید:

مدل (۱)

$$\text{Logit}(\text{TFR}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \text{CGQ}_{it} + \sum \beta_n \text{Controls}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$\text{Logit}(\text{TFR}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \text{CGQ}_{it} + \beta_2 \text{IAUQ}_{it} + \beta_3 \text{CGQ}_{it} * \text{IAUQ}_{it} + \sum \beta_n \text{Controls}_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این رابطه  $\text{TFR}_{it}$  بیانگر به‌موقع بودن گزارشگری مالی،  $\text{CGQ}_{it}$  کیفیت حاکمیت شرکتی،  $\text{IAUQ}_{it}$  کیفیت حسابرسی داخلی و  $\text{Controls}_{it}$  نشان‌دهنده متغیرهای کنترلی است. در ادامه

در خصوص هر یک از این متغیرها توضیحات بیشتری ارائه می‌گردد.

### ۳-۲-۱- به‌موقع بودن گزارشگری مالی (TFR)

به‌موقع بودن گزارشگری مالی به معنای ارائه اطلاعات در زمان مناسب برای تصمیم‌گیری است. برای سنجش آن، ابتدا میانگین تاریخ افشای صورت‌های مالی هر سال محاسبه شد. سپس، شرکت‌ها به‌صورت دودویی امتیازدهی شدند: تاریخ افشا دیرتر از میانگین (امتیاز صفر) و مساوی یا زودتر از میانگین (امتیاز یک) (بوهیان و همکاران<sup>۶۳</sup>، ۲۰۲۴).

### ۳-۲-۲- کیفیت حاکمیت شرکتی (CGQ)

کیفیت حاکمیت شرکتی نشان‌دهنده اثربخشی سیستم در حفاظت از منافع ذی‌نفعان است. برای سنجش آن، چک‌لیستی شامل ۲۳ سؤال کاملاً متکی بر دستورالعمل حاکمیت شرکتی بورس اوراق بهادار تهران (۱۴۰۱) طراحی و به شرکت‌ها امتیازدهی شد. هر سؤال با رعایت الزام (امتیاز یک) یا عدم رعایت آن (امتیاز صفر) ارزیابی گردید و با جمع‌بندی امتیازات، شاخص کلی کیفیت حاکمیت شرکتی محاسبه شد.

### ۳-۲-۳- کیفیت حسابرسی داخلی (IAUQ)

برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از سه شاخص سن و اندازه واحد حسابرسی داخلی و تحصیلات مدیر آن استفاده شد. سن حسابرسی داخلی از زمان شروع فعالیت مستمر واحد تا زمان ارزیابی محاسبه می‌شود. اندازه واحد به تعداد کارکنان آن واحد اشاره دارد. تحصیلات مدیر نیز از طریق رشته تحصیلی و مقطع تحصیلی وی ارزیابی می‌شود. برای محاسبه شاخص‌های سن و اندازه، میانگین آن‌ها در نمونه محاسبه و به واحدهای بالاتر یا پایین‌تر از میانگین امتیاز یک یا صفر اختصاص یافت. برای شاخص تحصیلات، در صورتی که مدیر تحصیلات مالی با مقطع کارشناسی ارشد یا دکتری داشته باشد، امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر داده شد. در نهایت، با ترکیب این شاخص‌ها، شاخص کلی کیفیت حسابرسی داخلی محاسبه شد (المطاری و مگمل، ۲۰۱۹؛ ولی‌زاده لاریجانی و همکاران، ۲۰۲۱).

### ۳-۲-۴- متغیرهای کنترلی (CONTROLS)

متغیرهای کنترلی پژوهش به شرح زیر هستند:

اندازه شرکت (size) معادل لگاریتم طبیعی فروش آن است. رابطه میان اندازه شرکت و به‌موقع بودن گزارشگری مالی متناقض است. طبق مطالعه رایس و وبر<sup>۶۴</sup> (۲۰۱۲)، شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل ساختار پیچیده‌تر ممکن است گزارشگری مالی را به تأخیر اندازند، درحالی‌که طبق مطالعه انگل<sup>۶۵</sup> (۲۰۱۰)، در این شرکت‌ها به دلیل تقاضای بیشتر برای نظارت، گزارشگری به‌موقع انجام می‌شود. با این حال، اندازه شرکت بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر دارد.

اهرم (lev) برابر با بدهی‌های بلندمدت تقسیم بر جمع دارایی‌ها است. سطح بالای بدهی می‌تواند محدودیت‌های مالی برای شرکت‌ها ایجاد کرده و توانایی آن‌ها در رعایت الزامات گزارشگری به موقع را تحت تأثیر قرار دهد. شرکت‌هایی با بدهی بالا، برای مدیریت جریان نقدینگی به عنوان اولویت اصلی تمرکز کرده و ممکن است از گزارشگری به موقع غافل شوند، به ویژه زمانی که فشارهای ناشی از تعهدات افزایش یابد (رحمان<sup>۶۶</sup>، ۲۰۱۹). همچنین، این شرکت‌ها به دلیل انعطاف پذیری مالی کمتر، در تخصیص منابع برای گزارشگری به موقع با چالش مواجه‌اند (مارچیکا و مورا<sup>۶۷</sup>، ۲۰۱۰).

سودآوری شرکت (prof) برابر با نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها است. شرکت‌های با سودآوری بالا تمایل کمتری به مدیریت سود تهاجمی دارند و به طور کلی به دقت و به موقع بودن افشای اطلاعات مالی اهمیت بیشتری می‌دهند (فرانسیس و مارتین<sup>۶۸</sup>، ۲۰۱۰؛ دجو و همکاران<sup>۶۹</sup>، ۲۰۱۰).

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- آمار توصیفی

در این قسمت آماره‌های توصیفی مربوط به ۱۰۹ شرکت نمونه طی سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۲ که در مجموع ۸۷۲ سال-شرکت است در جدول (۲) ارائه شده‌اند.

جدول (۲): آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف استاندارد
کیفیت حاکمیت شرکتی	CGQ	۰,۶۶	۰,۶۴	۰,۹۶	۰,۳۸	۰,۱۲
کیفیت حسابرسی داخلی	IAUQ	۲,۳۷	۲,۰۰	۴,۰۰	۱,۰۰	۰,۹۴
اندازه شرکت	SIZE	۱۵,۵۶	۱۵,۳۶	۱۹,۲۳	۱۲,۸۷	۱,۷۱
سودآوری	PROF	۱۶,۷۵	۱۳,۹۳	۴۴,۶۸	-۴,۶۷	۱۴,۲۳
اهرم مالی	LEV	۰,۵۲	۰,۵۳	۰,۸۸	۰,۱۶	۰,۲۰

میانگین کیفیت حاکمیت شرکتی ۰/۶۶ است که نشان‌دهنده سطح نسبتاً مطلوبی از حاکمیت شرکتی در شرکت‌های مورد مطالعه است. دامنه تغییرات بین ۰/۳۸ تا ۰/۹۶ حاکی از تفاوت‌های چشمگیر در این زمینه است. لازم به ذکر است که عدم الزام به اجرای دستورالعمل‌های حاکمیت شرکتی در سال‌های ابتدایی دوره پژوهش می‌تواند عامل این پراکندگی باشد. انحراف معیار ۰/۱۲ نشان‌دهنده شباهت سطح حاکمیت شرکتی در بیشتر شرکت‌ها، ولی وجود نقاط ضعف در برخی از آن‌هاست. میانگین کیفیت حسابرسی داخلی ۲/۳۷ است که نشان‌دهنده سطح نسبتاً بالای کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌هاست، ولی انحراف معیار ۰/۹۴ تفاوت‌های قابل توجهی در این کیفیت بین شرکت‌ها نشان می‌دهد. برای کاهش اثر داده‌های پرت، داده‌ها در ۱ و ۹۹ درصد وینزوری شده‌اند.

### جدول (۳): توزیع فراوانی متغیر به‌موقع بودن گزارشگری مالی

مقدار TFR	شرح	فراوانی	درصد
۰	گزارشگری با تأخیر (دیرتر از میانگین)	۴۴۹	۵۱.۵٪
۱	گزارشگری به‌موقع (زودتر یا برابر میانگین)	۳۴۲	۴۸.۵٪
جمع	—	۸۷۲	۱۰۰٪

پیش از انجام مقایسه بین مدل‌ها ابتدا پایایی متغیرهای پژوهش با آزمون لوین، لین و چو بررسی شده است. نتایج آزمون پایایی در جدول (۴) نشان می‌دهد که تمامی متغیرها دارای پایایی لازم هستند.

### جدول (۴): نتایج آزمون‌های پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره لوین، لین و چو	معناداری	نتیجه
TFR	-۷	۰/۰۰۰	پایا
CGQ	-۳۴	۰/۰۰۰	پایا
IAUQ	-۳۷	۰/۰۰۰	پایا
SIZE	-۱۸	۰/۰۰۰	پایا
PROF	-۱۴	۰/۰۰۰	پایا
LEV	-۱۷	۰/۰۰۰	پایا

برای بررسی نقض فروض کلاسیک، از آزمون‌های ویگینز - پوی (برای ناهمسانی واریانس) و براش‌گادفری (برای عدم خودهمبستگی) استفاده شده است. نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که هر دو مدل فاقد ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی هستند. همچنین، بررسی عدم هم‌خطی چندگانه در مدل‌ها نتایج مطلوبی را نشان داد که نتایج آن در جداول برازش مدل‌ها ارائه شده است. پس از برآورد نهایی مدل‌ها، باقیمانده‌ها از نظر صفر بودن میانگین و نرمال بودن توزیع آزمون شدند که نتایج نشان می‌دهد فرض صفر بودن میانگین تأیید شده و توزیع باقیمانده‌ها نرمال است. سپس، نتایج برآورد نهایی مدل‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه شده است.

### جدول (۵): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و آزمون عدم خودهمبستگی

مدل	آزمون	سطح معناداری آزمون	نتیجه آزمون
مدل (۱)	ناهمسانی واریانس	۰/۹۹۱	عدم وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۲)	ناهمسانی واریانس	۰/۹۹۴	عدم وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)	عدم خودهمبستگی	۰/۳۱۷	عدم وجود خودهمبستگی
مدل (۲)	عدم خودهمبستگی	۰/۲۱۷	عدم وجود خودهمبستگی

## ۴-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

### ۴-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول، از نتایج برازش مدل (۱) استفاده شده که در جدول (۶) ارائه گردیده است. باتوجه به محدود بودن متغیر وابسته (متغیر مجازی با مقادیر صفر و یک)، از رگرسیون لجستیک و برآوردگر لاجیت استفاده شده است. در داده‌های ترکیبی، نیازی به آزمون‌های تشخیصی نیست و تنها آزمون‌های نقض فروض کلاسیک کافی است (افلاطونی، ۱۴۰۱).

در فرضیه اول ارتباط بین به کیفیت حاکمیت شرکتی و موقع بودن گزارشگری مالی بررسی شده است. سطح معناداری آماره Z برای این متغیر ۰/۰۰۰۰ است که کوچکتر از سطح خطای آزمون ۰/۰۱ است در نتیجه فرض صفر آزمون رد و فرض مقابل در سطح معناداری ۰/۹۹ پذیرفته می‌شود که بیانگر عدم رد فرضیه پژوهشی اول است. همچنین باتوجه به مثبت بودن ضریب رگرسیونی متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی می‌توان بیان کرد نوع رابطه مثبت است؛ یعنی با افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی، احتمال به موقع بودن گزارشگری مالی نیز افزایش می‌یابد.

در رابطه با متغیرهای کنترلی نیز سودآوری و اهرم مالی با به موقع بودن گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار دارند. شرکت‌های سودآور به دلیل انگیزه‌های قوی‌تر برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران، گزارشگری به موقع دارند. همچنین، شرکت‌های با اهرم مالی بالاتر، تحت فشار اعتباردهندگان برای رعایت الزامات نظارتی، به ارائه به موقع گزارش‌ها تمایل بیشتری نشان می‌دهند. همچنین اندازه شرکت با به موقع بودن گزارشگری مالی رابطه منفی و معنادار دارد. این یافته می‌تواند به پیچیدگی‌های عملیاتی شرکت‌های بزرگ‌تر مرتبط باشد که فرایندهای گزارشگری مالی را زمان‌بر می‌کنند.

جدول (۶): نتایج برازش مدل (۱) به روش لاجیت

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
CGQ	۳,۱۰۶	۰,۶۹۸	۴,۴۵۲	۰,۰۰۰۰	۱,۱۶
SIZE	-۰,۶۱۷	۰,۰۵۹	-۱۰,۳۴۹	۰,۰۰۰۰	۱,۲۵
PROF	۰,۰۵۹	۰,۰۰۷	۷,۹۱۹	۰,۰۰۰۰	۱,۶۳
LEV	۴,۲۴۰	۰,۵۱۳	۸,۲۷۲	۰,۰۰۰۰	۱,۵۱
عرض از مبدأ	۴,۲۷۷	۰,۸۰۷	۵,۲۹۸	۰,۰۰۰۰	-
ضریب مک فادن	۰/۱۵		درصد صحت پیش‌بینی		۶۸/۵۴
آماره LR	۱۷۹/۹۱		معناداری آماره LR		۰/۰۰۰۰
آماره هاسمر لمشو	۹/۴۳۲		معناداری آماره هاسمر لمشو		۰/۳۰۷۱
آماره اندروز	۹/۶۲۷		معناداری آماره اندروز		۰/۴۷۳۸

## ۲-۴- نتایج آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم، از نتایج برازش مدل (۲) استفاده شده که در جدول (۷) ارائه گردیده است. مدل (۲) نیز مشابه مدل (۱) با استفاده از رگرسیون لجستیک و برآوردگر لاجیت برازش شده است. فرضیه دوم تأثیر تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی را بررسی می‌کند. باتوجه‌به سطح معناداری آماره Z برای متغیر تعاملی (CGQ×IAUQ) که برابر با ۰.۵۳۲۹ است ( $p > 0.05$ )، اثر تعدیلی کیفیت حسابرسی داخلی بر این رابطه از نظر آماری معنادار نیست. برای بررسی اثر تعدیل‌گری یک متغیر (گسسته)، معناداری ضریب رگرسیونی متغیر تعاملی شرط اصلی است (حصارزاده، ۱۴۰۲).

جدول (۷): نتایج برازش مدل (۲) به روش لاجیت

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
CGQ	۰٫۳۷۸	۰٫۰۸۵	۴٫۴۴۵	۰٫۰۰۰۰	۱٫۱۵
IAUQ	-۰٫۱۴۲	۰٫۰۸۹	-۱٫۶۰۷	۰٫۱۰۷۹	۱٫۱۷
CGQ*IAUQ	-۰٫۰۵۳	۰٫۰۸۵	-۰٫۶۲۴	۰٫۵۳۲۹	۱٫۰۰
SIZE	-۰٫۵۸۵	۰٫۰۶۳	-۹٫۳۵۲	۰٫۰۰۰۰	۱٫۴۳
PROF	۰٫۰۵۹	۰٫۰۰۷	۷٫۸۴۷	۰٫۰۰۰۰	۱٫۷۴
LEV	۴٫۲۳۸	۰٫۵۱۳	۸٫۲۶۰	۰٫۰۰۰۰	۱٫۶۴
عرض از مبدأ	۵٫۸۲۷	۰٫۹۰۲	۶٫۴۶۳	۰٫۰۰۰۰	-
ضریب مک فادن	۰/۱۵	درصد صحت پیشبینی	۶۸/۳۱		
آماره LR	۱۸۲/۹۱۹	معناداری آماره LR	۰/۰۰۰۰		
آماره‌های لکشو	۹/۱۰۴	معناداری آماره‌های لکشو	۰/۳۳۳۵		
آماره اندروز	۱۳/۵۹۸	معناداری آماره اندروز	۰/۱۹۲۱		

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

از آنجاکه به‌موقع بودن گزارشگری مالی یکی از ارکان مهم شفافیت و پاسخگویی شرکت‌هاست، تأخیر در گزارشگری مالی به‌طور بالقوه به پنهان‌سازی وضعیت واقعی مالی شرکت و عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و ذی‌نفعان منجر می‌شود و در نتیجه به کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و افزایش هزینه‌های مالی می‌انجامد. از سوی دیگر، بر اساس پژوهش‌های گذشته حاکمیت شرکتی قوی‌تر، موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی شامل به‌موقع بودن و دقت بیشتر می‌گردد. حسابرسی داخلی باکیفیت نیز از یک سو به‌طور قابل‌توجهی بر به‌موقع بودن و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد و از سوی دیگر از طریق تقویت اعتبار گزارش‌های مالی، به

افزایش اعتماد و اطمینان ذی نفعان به مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی می‌انجامد؛ بنابراین، انجام مطالعه‌ای پیرامون تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر به موقع بودن گزارشگری مالی از یک سو و بررسی تأثیر تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی داخلی بر این رابطه ضروری به نظر می‌رسد. در این راستا، این پژوهش با هدف پاسخ به این دو پرسش انجام شده است: (۱) آیا ارتباطی میان کیفیت حاکمیت شرکتی و به موقع بودن گزارشگری مالی وجود دارد و جهت آن در صورت وجود چگونه است؟ و (۲) آیا کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند این ارتباط را تعدیل نماید؟

نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهند که اجرای درست و باکیفیت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر زمان‌بندی گزارشگری مالی این شرکت‌ها تأثیر بسزایی دارد به طوری که هرچه کیفیت حاکمیت شرکتی بالاتر باشد گزارشگری مالی شرکت‌ها نیز به موقع خواهد بود. این یافته از منظر نظریه نمایندگی قابل تفسیر است، زیرا مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی قوی، با تقویت پاسخگویی مدیران و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذی نفعان، انگیزه‌های مدیران را برای ارائه به موقع گزارش‌های مالی افزایش می‌دهند. در واقع، حاکمیت شرکتی مؤثر به عنوان یک ابزار نظارتی عمل می‌کند که تضاد منافع بین مدیران و سهامداران را کاهش داده و شفافیت مالی را تقویت می‌کند؛ بنابراین نظریه نمایندگی در این خصوص در شرکت‌های مورد مطالعه در این تحقیق تأیید گردید. این نتایج با نتایج گرمای و همکاران (۱۴۰۲) و سیلوپریانی‌تی (۲۰۲۲) و موتوا ماتووا و همکاران (۲۰۱۹) همسو است. از این رو نتایج این پژوهش با پژوهش‌های ارواحی و رجایی‌زاده (۱۴۰۱) و نیک‌بخت و احمدخان بیگی (۱۳۹۷) و باکو (۲۰۱۸) نیز مطابقت دارد.

برخلاف پژوهش‌های گذشته که نشان داده بودند حسابرسی داخلی باکیفیت بر به موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۵)، نتایج این پژوهش نشان دادند شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی باکیفیت‌تری دارند، لزوماً گزارشگری مالی به موقع ندارند. به عبارتی دیگر، کیفیت حسابرسی داخلی هیچ تأثیری بر به موقع بودن گزارشگری مالی در شرکت‌های مورد بررسی در این پژوهش ندارد. علاوه بر این نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی داخلی هیچ نقش تعدیل‌گری بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و به موقع بودن گزارشگری مالی ایفا نمی‌کند. عدم تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی و نقش تعدیل‌گری آن ممکن است به چند عامل مرتبط باشد. نخست، در شرکت‌های مورد مطالعه، حسابرسی داخلی احتمالاً بیشتر بر وظایف نظارتی سنتی (مانند انطباق با قوانین) متمرکز بوده و نقش استراتژیکی در بهبود فرایندهای گزارشگری مالی ایفا نکرده است. این موضوع با نظریه نمایندگی که بر اهمیت هماهنگی بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی برای کاهش مشکلات نمایندگی تأکید دارد و نتایج حاصل از پژوهش شاه منصوریان و مران جوری (۱۳۹۷) و محسنی‌نیا و باباجانی (۱۴۰۰) همسو است. دوم، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی استفاده شده در این پژوهش ممکن است تمام ابعاد اثربخشی این فرایند، مانند استقلال، منابع مالی یا صلاحیت حرفه‌ای واحد حسابرسی

داخلی را به طور کامل پوشش نداده باشند. برای مثال، در مطالعات پیشین مانند ابوت و همکاران (۲۰۱۵)، استقلال و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان عوامل کلیدی کیفیت حسابرسی داخلی برجسته شده‌اند، درحالی‌که این پژوهش به دلیل محدودیت‌های اطلاعاتی، بر شاخص‌های قابل‌دسترس در سامانه کدال تمرکز کرده است.

ارزش‌آفرینی این مطالعه به استفاده آن از نظریه نمایندگی در بررسی ارتباط میان کیفیت گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی به‌علاوه بررسی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی داخلی در این ارتباط مربوط می‌شود. همچنین، نتایج این پژوهش دارای برخی کاربردهای عملی است. باتوجه‌به نتایج آزمون فرضیه اول، به مدیران اجرایی و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های بورسی پیشنهاد می‌شود مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی را به‌صورت کامل و دقیق اجرا کنند چرا که رعایت این موضوع باعث افزایش سرعت گزارشگری اطلاعات و صورت‌های مالی می‌شود که با بهبود به‌موقع بودن گزارشگری مالی شاهد افزایش کیفیت اطلاعات مالی خواهند بود. از طرفی دیگر باتوجه‌به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم، به اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها و حساب‌رسان داخلی توصیه می‌شود علاوه بر تمرکز بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی اقدام به برقراری و اجرای سایر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی کنند چرا که نتایج ما نشان داد که حسابرسی داخلی باکیفیت نتوانست جایگزین مناسبی برای سایر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی به‌خصوص بهبود به‌موقع بودن گزارشگری مالی باشد.

## منابع

- ارواحی، سمانه، رجایی‌زاده هرنندی، احسان. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۲۰(۶)، ۳۹-۵۵.
- افلاطونی، عباس. (۱۴۰۱). اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار ایویوز (چاپ سوم). انتشارات ترمه.
- حصارزاده، رضا. (۱۴۰۲). اصول نگارش مبانی نظری و آزمون فرضیه‌های دارای متغیر تعدیل‌گر (چاپ دوم). انتشارات دانشگاه فردوسی.
- حقیقت شهرستانی، خردیار، سینا، محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حساب‌رس. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۰۱-۱۲۹.
- خجسته، علیرضا و وادی‌زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.
- شاه منصوریان افروز، افروز، مران جوری، مهدی. (۱۳۹۷). تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی.
- گرامی، آمنه، حاجتی پور، امید، نظری. (۱۴۰۲). تاثیر حاکمیت شرکتی و برخی ویژگی‌های

مرادی، مجید و جودکی، رضا. (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۰)، ۷۲-۹۵. نیک‌بخت، احمدخان بیگی. (۱۳۹۷). تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی: رویکرد یکپارچه. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۴۳۳-۴۵۵.

ولسی‌زاده لاریجانی، ا.، خدایی، م.، مونا. (۱۴۰۰). اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، ۱-۲۲.

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S. W., & Peters, G. F. (2015). Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.

Abdel-Rahim, H., Hales, J., & Stevens, D. E. (2022). How far will managers go to look like a good steward? an examination of preferences for trustworthiness and honesty in managerial reporting†. *Contemporary Accounting Research*, 39(2), 1023-1053.

Aflatooni, Abbas. (2022). *Econometrics in Financial and Accounting Research with EViews Software*. 3rd edition, Termeh Publications, Tehran. (in persian)

Ahmed, A., Christensen, B., Olson, A., & Yuš, C. (2019). Déjà vu: the effect of executives and directors with prior banking crisis experience on bank outcomes around the global financial crisis. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 958-998.

Ahmed, A., Neel, M., & De-chun, W. (2013). Does mandatory adoption of ifrs improve accounting quality? preliminary evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1344-1372.

Al Matari, E. M., & Mgamal, M. H. (2019). The moderating effect of internal audit on the relationship between corporate governance mechanisms and corporate performance among Saudi Arabia listed companies. *Contaduría y administración*, 64(4), 9.

Anginer, D., Demirgüç-Kunt, A., Huizinga, H., & Ma, K. (2018). Corporate governance of banks and financial stability. *Journal of Financial Economics*, 130(2), 327-346.

Armstrong, C., Balakrishnan, K., & Cohen, D. (2012). Corporate governance and the information environment: evidence from state antitakeover laws. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 185-204.

Armstrong, C., Guay, W. R., & Weber, J. (2010). The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 179-234.

Arvahi, Saman, & Rajai Zadeh Herandi, Ehsan. (2022). Investigating the Impact of Corporate Governance and Internal Audit Quality on Financial Reporting Quality. *New Research Approaches in Management and Accounting Journal*, 6(20), 39-55. (in persian)

Bako, M. A. (2018). The impact of corporate governance on the quality of financial reporting in the Nigerian chemical and paint industry. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(7),

42-59.

BALL, R. (2023). By what criteria do we evaluate accounting? some thoughts on economic welfare and the archival literature. *Journal of Accounting Research*, 62(1), 7-54.

Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: a test of the confirmation hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 136-166.

Bar-Hava, K. (2021). Switching to semi-annual financial statement reports - market reaction, audit fee and corporate governance quality. *Journal of Finance and Accounting*, 9(6), 249.

Baxter, R., Bedard, J., Hoitash, R., & Yezegel, A. (2013). Enterprise risk management program quality: determinants, value relevance, and the financial crisis. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1264-1295.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process\*. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.

Beck, M. J., Francis, J. R., & Gunn, J. L. (2017). Public company audits and city-specific labor characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 394-433.

Bedard, J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2014). Chief financial officers as inside directors. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 787-817.

BenYoussef, N. & Drira, M. (2019). Auditor monitoring and restatement dark period. *International Journal of Accounting and Information Management*, 28(1), 73-95.

Berger, A., Imbierowicz, B., & Rauch, C. (2016). The roles of corporate governance in bank failures during the recent financial crisis. *Journal of Money Credit and Banking*, 48(4), 729-770.

Bhuiyan, M. B. U., Man, Y., & Lont, D. H. (2024). Audit report lag and the cost of equity capital. *Journal of Capital Markets Studies*, 8(2), 212-241.

Bills, K. L., Swanquist, Q. T., & Whited, R. L. (2015). Growing pains: audit quality and office growth. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 288-313.

Bozanic, Z., Loumiotis, M., & Vasvari, F. (2017). Corporate loan securitization and the standardization of financial covenants. *Journal of Accounting Research*, 56(1), 45-83.

Cassell, C. A., Myers, L. A., Schmardebeck, R., & Zhou, J. (2018). The monitoring effectiveness of co-opted audit committees. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1732-1765.

Cheung, Y., Connelly, J. T., Jiang, P., & Limpaphayom, P. (2011). Does corporate governance predict future performance? evidence from hong kong. *Financial Management*, 40(1), 159-197.

Christensen, H. B., Nikolaev, V. V., & Wittenberg-Moerman, R. (2016). Accounting information in financial contracting: the incomplete contract theory perspective. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 397-435.

Chung, K., Elder, J., & Kim, J. (2010). Corporate governance and liquidity. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 45(2), 265-291.

Cohen, J. P., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2002). Corporate governance and the audit process\*. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 573-594.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). Corporate governance in the post-sarbanes-oxley era: auditors' experiences\*. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 751-786.

Costello, A. & Wittenberg-Moerman, R. (2010). The impact of financial reporting quality on debt contracting: evidence from internal control weakness reports. *Journal of Accounting*

Research, 49(1), 97-136.

Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401.

DeFond, M. L., Hann, R. N., & Hu, X. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors?. *Journal of Accounting Research*, 43(2), 153-193.

Dimitrov, V. & Jain, P. C. (2011). It's showtime: do managers report better news before annual shareholder meetings?. *Journal of Accounting Research*, 49(5), 1193-1221.

Downar, B., Ernstberger, J., & Link, B. (2018). The monitoring effect of more frequent disclosure. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 2058-2081.

Doyle, J. & Magilke, M. (2013). Decision usefulness and accelerated filing deadlines. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 549-581.

Edmans, A. & Liu, Q. (2010). Inside debt\*. *Review of Finance*, 15(1), 75-102.

Ege, M., Seidel, T. A., Sterin, M., & Wood, D. A. (2022). The influence of management's internal audit experience on earnings management\*. *Contemporary Accounting Research*, 39(3), 1834-1870.

Engel, E., Hayes, R., & Wang, X. (2010). Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 136-154.

Ettredge, M., Johnstone, K., Stone, M., & Wang, Q. (2011). The effects of firm size, corporate governance quality, and bad news on disclosure compliance. *Review of Accounting Studies*, 16(4), 866-889.

Fan, J. & Wong, T. (2004). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? evidence from east asia. *Journal of Accounting Research*, 43(1), 35-72.

Fan, Z., Radhakrishnan, S., & Zhang, Y. (2020). Corporate governance and earnings management: evidence from shareholder proposals\*. *Contemporary Accounting Research*, 38(2), 1434-1464.

Felix, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2005). The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit\*. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 31-53.

Fitzgerald, B., Omer, T. C., & Thompson, A. H. (2018). Audit partner tenure and internal control reporting quality: u.s. evidence from the not-for-profit sector. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 334-364.

Francis, J. & Martin, X. (2010). Acquisition profitability and timely loss recognition. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 161-178.

Francis, J. R., Michas, P. N., & Yu, M. D. (2013). Office size of big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1626-1661.

Fredriksson, A., Kiran, A., & Niemi, L. (2020). Reputation capital of directorships and demand for audit quality. *European Accounting Review*, 29(5), 901-926.

Gerami, A., Hajati Pour, O., Omidi, & Nazari. (2023). The impact of corporate governance and certain company characteristics on the timeliness of financial statements. *Accounting and Management Perspective*, 6(80), 267-280. (in persian)

Gillette, J., Samuels, D., & Zhou, F. (2020). The effect of credit ratings on disclosure: evidence from the recalibration of moody's municipal ratings. *Journal of Accounting Research*, 58(3), 693-739.

Goldie, B. A., Li, L., & Masli, A. (2017). Do mutual fund investors care about auditor quality?. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1505-1532.

Goodwin, J. & Wu, D. (2015). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 341-377.

Gormley, T., Kim, B., & Martin, X. (2011). Do firms adjust their timely loss recognition in response to changes in the banking industry?. *Journal of Accounting Research*, 50(1), 159-196.

Guedhami, O. & Pittman, J. (2006). Ownership concentration in privatized firms: the role of disclosure standards, auditor choice, and auditing infrastructure. *Journal of Accounting Research*, 44(5), 889-929.

Haghighat Shahrani, K., Khordiar, S., Mohammadi Nodeh, M., & Fazel, F. (2021). The impact of internal audit effectiveness and financial reporting quality on the information asymmetry between the manager and the auditor. *Advances in Accounting*, 13(1), 101-129. (in persian)

Hammersley, J. S., Myers, L. A., & Shakespeare, C. (2007). Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the sarbanes oxley act of 2002. *Review of Accounting Studies*, 13(1), 141-165.

Hasarzadeh, Reza. (2023). Principles of Writing the Theoretical Foundations and Hypothesis Testing with Moderating Variables. 2nd edition, Ferdowsi University Press, Mashhad. (in persian)

Hope, O. & Thomas, W. (2008). Managerial empire building and firm disclosure. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 591-626.

Irani, R. & Oesch, D. (2013). Monitoring and corporate disclosure: evidence from a natural experiment. *Journal of Financial Economics*, 109(2), 398-418.

Jung, B., Lee, W., & Weber, D. P. (2014). Financial reporting quality and labor investment efficiency. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 1047-1076.

khoshjasteh, A., & Vadizadeh, K. (2022). The deterrent role of internal controls and the internal audit unit in fraud prevention. *Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55. (in persian)

King, H. (2023). Assessing the impact of audit quality on accountability and transparency among financial institutions in the united states: a systematic review and meta-analysis. *Journal of Finance and Accounting*, 7(2), 11-21.

Lee, E., Strong, N., & Zhu, Z. (2014). Did regulation fair disclosure, sox, and other analyst regulations reduce security mispricing?. *Journal of Accounting Research*, 52(3), 733-774.

Lisowsky, P. & Minnis, M. (2020). The silent majority: private u.s. firms and financial reporting choices. *Journal of Accounting Research*, 58(3), 547-588.

Marchica, M. & Mura, R. (2010). Financial flexibility, investment ability, and firm value: evidence from firms with spare debt capacity. *Financial Management*, 39(4), 1339-1365.

Mathuva, D. M., Taurigana, V., & Owino, F. J. O. (2019). Corporate governance and the timeliness of audited financial statements: The case of Kenyan listed firms. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(4), 473-501.

Mohseni Nia, Baba Jani, & Jafar. (2021). Investigating the Impact of Internal Audit Quality on Financial Reporting Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(4), 19-38.

Moradi, M., & Jodaki, R. (2023). The effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on auditors' performance. *Professional auditing research*, 3(10), 72-95. (in persian)

Nikbakht, & Ahmadkhani Bighi. (2018). The Impact of Corporate Governance on Financial

Reporting Quality: An Integrated Approach. *Studies in Accounting and Auditing*, 25(3), 433-455. (in persian)

Olufemi, O., Festus, A., & Adekunle, A. (2021). Accounting software in computerized business environment and quality of corporate reporting. *Journal of Finance and Accounting*, 9(3), 101.

Peduzzi, P., Concato, J., Kemper, E., Holford, T. R., & Feinstein, A. R. (1996). A simulation study of the number of events per variable in logistic regression analysis. *Journal of clinical epidemiology*, 49(12), 1373-1379.

Peek, E., Cuijpers, R., & Buijink, W. (2010). Creditors' and shareholders' reporting demands in public versus private firms: evidence from europe\*. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 49-91.

Persellin, J., Schmidt, J., Vandervelde, S., & Wilkins, M. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction. *Accounting Horizons*, 33(4), 95-117.

Pincus, M., Tian, F., Wellmeyer, P., & Xu, S. X. (2017). Do clients' enterprise systems affect audit quality and efficiency?. *Contemporary Accounting Research*, 34(4), 1975-2021.

Plant, K., Barac, K., & Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 368-390.

Rahman, S. (2019). Credit supply and capital structure adjustments. *Financial Management*, 49(4), 949-972.

Reichelt, K. J. & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647-686.

Rice, S. & Weber, D. (2012). How effective is internal control reporting under sox 404? determinants of the (non-)disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-843.

Roychowdhury, S. & Srinivasan, S. (2019). The role of gatekeepers in capital markets. *Journal of Accounting Research*, 57(2), 295-322.

Roychowdhury, S., Shroff, N., & Verdi, R. S. (2019). The effects of financial reporting and disclosure on corporate investment: a review. *Journal of Accounting and Economics*, 68(2-3), 101246.

Saputra, I. & Yusuf, A. (2019). The role of internal audit in corporate governance and contribution to determine audit fees for external audits. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1-5.

Shah Mansourian Afrouz, & Meraan Joori, Mehdi. (2018). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Timely Financial Reporting. (in persian)

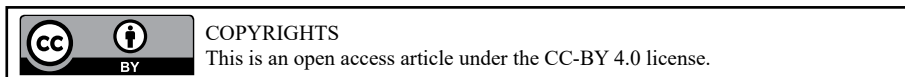
Silvirianiti, R. (2022). Pengaruh Struktur Good Corporate Governance Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan. *Journal of Culture Accounting and Auditing*, 1(1), 51-67.

Valizadeh Larijani, E., Khodaei, M., & Mona, M. (2021). The moderating effect of internal audit performance quality on the relationship between corporate governance quality and company performance. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(52), 1-22. (in persian)

Vyas, D. (2011). The timeliness of accounting write-downs by u.s. financial institutions during the financial crisis of 2007-2008. *Journal of Accounting Research*, 49(3), 823-860.

Wang, X. (2010). Increased disclosure requirements and corporate governance decisions: evidence from chief financial officers in the pre- and post-sarbanes-oxley periods. *Journal of Accounting Research*, 48(4), 885-920.

1. Armstrong et al.
2. Chung et al.
3. King.
4. Saputra & Yusuf.
5. Anginer et al.
6. Berger et al.
7. Ettredge et al.
8. Irani & Oesch
9. Olufemi et al.
10. Bar-Hava
11. Vyas
12. Doyle & Magilke
13. Ahmed et al.
14. Peek et al.
15. Costello & Wittenberg-Moerman
16. Ball et al.
17. Gillette et al.
18. Ball
19. Gormley et al.
20. Jensen & Meckling
21. Lisowsky & Minnis
22. Christensen et al.
23. Roychowdhury et al.
24. Bedard et al.
25. Edmans & Liu
26. Hope & Thomas
27. Downar et al.
28. Bako
29. Mathuva et al.
30. Silvirianiti, R.
31. Fan et al.
32. Abbott et al.
33. Bozanic et al.
34. Abdel-Rahim et al.
35. Jung et al.
36. Fredriksson et al.
37. Wang
38. Lee et al.
39. Dimitrov & Jain
40. Cohen et al.
41. Beasley et al.
42. Fan & Wong
43. DeFond et al.
44. Hammersley et al.
45. Baxter et al.
46. Guedhami & Pittman
47. Vyas et al.
48. Pincus et al.
49. Cassell et al.
50. Al Matari et al.
51. Bills et al.
52. Francis et al.
53. Goodwin, J. and Wu
54. Persellin et al.
55. Goldie et al.
56. Reichelt & Wang
57. Ben Youssef & Drira
58. Ege et al.
59. Felix et al.
60. Beck et al.
61. Plant et al.
62. Peduzzi et al.
63. Bhuiyan et al.
64. Rice, S. and Weber, D.
65. Engel, E.
66. Rahman, S.
67. Marchica, M. and Mura, R.
68. Francis, J. and Martin, X.
69. Dechow, P et al.





## The role of emerging technologies on the quality of internal audit in Iraqi public universities

Mohammad Hossein Setayesh<sup>1</sup>, Murtadha Saleh Aljuafari<sup>2</sup>, Navid Reza Namazi<sup>3</sup>

Received: 2025/04/08

Approved: 2025/06/10

Research Paper

### Abstract:

The main objective of this study is to investigate the impact of new technologies on the quality of internal audit in Iraqi public universities. The research is of the correlation type. The nature of the study is descriptive and inferential. The present study is a questionnaire and field study that is in the applied research group. The questionnaire was prepared based on previous studies and after the questionnaire was prepared, it was provided to the Delphi group to confirm the validity and reliability of the questionnaire. Then, it was distributed in the statistical sample of the present study. The statistical population of this study is the staff of the internal control and audit department as well as the members of the academic staff of the accounting and auditing departments in the universities of the cities of southern Iraq including (Baghdad, Muštansiriya, Nahrin), Karbala, Babylon, Kufa, Diwaniyah and Amara. Considering that the size of the population is known, the Cochran formula for the known population was used to determine the sample size. Based on this formula and considering the size of the population, 500 people from public universities (Baghdad, Muštansiriya, Nahrin), Karbala, Babol, Kufa, Diwaniya and Amara were selected. In this study, data analysis was performed based on variance-based modeling and using Smart PLS software. The results of the present study showed that the use of emerging technologies is effective on audit independence and objectivity, audit efficiency and professional care, internal audit quality assurance and improvement program, and management support for internal audit.

**Key Words:** Emerging technologies, Internal audit quality, Universities in Iraq.

[10.22034/JPAR.2025.2056833.1410](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2056833.1410)

1. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. (Corresponding Author) setayesh@shirazu.ac.ir
  2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. mrtdyaljyfy57@gmail.com
  3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. nnamazi@rose.shirazu.ac.ir
- <http://article.iacpa.ir>

## نقش فناوری‌های نوظهور بر کیفیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق

محمد حسین ستایش<sup>۱</sup>، مرتضی صالح الجعیفری<sup>۲</sup>، نویدرضا نمازی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۲۰

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر فناوری‌های نوین بر کیفیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق است. پژوهش از نوع همبستگی است. ماهیت مطالعاتی این پژوهش توصیفی و استنباطی است. مطالعه حاضر به صورت پرسشنامه‌ای و میدانی است که در گروه تحقیقات کاربردی می‌باشد. تهیه پرسشنامه بر اساس مطالعات پیشین صورت گرفت و بعد از تهیه پرسشنامه در اختیار گروه دلفی قرار گرفت تا روایی و پایایی پرسشنامه تایید گردد. سپس در نمونه آماری مطالعه حاضر توزیع گردید. جامعه آماری این پژوهش را کارکنان بخش کنترل و حسابرسی داخلی و همچنین اعضای هیئت علمی بخش‌های حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل (بغداد، مستنصریه، نهرین)، کربلا، بابل، کوفه، دیوانیه و عماره می‌باشد. با توجه به معلوم بودن حجم جامعه برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه معلوم بهره‌مندی شد. براساس این فرمول و با توجه به حجم جامعه ۵۰۰ نفر که از دانشگاه‌های دولتی (بغداد، مستنصریه، نهرین)، کربلا، بابل، کوفه، دیوانیه و عماره بودند، انتخاب شدند. در این پژوهش، تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس مدلسازی واریانس محور و با استفاده از نرم افزار Smart PLS انجام گرفت. نتایج حاصل از پژوهش حاضر نشان داد که به‌کارگیری فناوری‌های نوظهور بر استقلال و عینیت حسابرسی، کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسی، برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و همچنین بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی موثر است.

**واژه‌های کلیدی:** فناوری‌های نوظهور، کیفیت حسابرسی داخلی، دانشگاه‌های کشور عراق.

 [10.22034/JPAR.2025.2056833.1410](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2056833.1410)

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول) setayesh@shirazu.ac.ir  
۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. mrtedyaljyfy7@gmail.com  
۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. nnamazi@rose.shirazu.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

ورود به انقلاب فناوری‌های جدید به عصر نوین اطلاعاتی، حساب‌رسان را بر آن داشت که با شیوه‌های نوین و امکانات مجهز در حوزه فناوری‌های نوظهور آشنایی پیدا کنند. بحث حسابداری و حسابرسی کامپیوتری از همین امر برخاسته شده است (لامبورگیلیا<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). فناوری‌های نوین نقش بارزی در دگرگونی تمدن انسان و تکوین یک جهان‌بینی جدید بر عهده داشته و تحول را از دوران باستان به عصر صنعت و سپس الکترونیک می‌کشاند (سون<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). فناوری‌های نوظهور با رشد سریع خود ماهیت تعاملات میان دولت‌ها و کنشگران نظام بین‌الملل را تغییر داده‌اند. در میان مشهورترین انواع این فناوری‌ها، چندین حوزه تأثیرگذار و عمده با فناوری برتر وجود دارد که عبارتند از هوش مصنوعی<sup>۳</sup> و گروه مرتبط با فناوری‌های دیجیتال مانند اینترنت اشیا<sup>۴</sup> و کلان داده<sup>۵</sup>، زنجیره بلوکی<sup>۶</sup>، محاسبات کوانتومی<sup>۷</sup>، رباتیک پیشرفته<sup>۸</sup>، وسایل نقلیه خودران و سایر سیستم‌های خودکار، چاپ سه بعدی (تولید افزایشی)، شبکه‌های اجتماعی<sup>۹</sup>، فناوری‌های فضایی نسل جدید مهندسی زیست فناوری<sup>۱۰</sup>، ژنتیک<sup>۱۱</sup> و غیره. رشد شتابان فناوری‌ها و تفاوت عمده آن با نوع ماقبل خود و ایجاد مخاطرات و دغدغه‌های نو برای نظام حسابرسی ضرورت بررسی مستمر و دائمی انواع فناوری نوظهور را بیش از پیش مورد توجه قرار داده است. در نتیجه تحولات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که دنیای امروز شاهد آن است، این تحولات در نقش دستگاه‌های دولتی و دولت منعکس شده است، زیرا هدف آن حفظ هویت دولت، تامین امنیت و دستیابی به آن است. این تحولات اخیر منجر به تحولات عمده‌ای در حوزه حسابداری و به طور کلی در حوزه حسابداری یا حسابرسی مالی شده است. عناصر مهم سیستم کنترل داخلی و نقش آن‌ها به منظور اطمینان از صحت اطلاعات و کشف اشتباهات، به عملیات مالی و حسابداری محدود نمی‌شود، بلکه توسعه یافته و تمامی حوزه‌های مرتبط با انواع مختلف گرایش‌های مالی را در برمی‌گیرد. نیاز به دسترسی سریع به اطلاعاتی دقیق و سالم، مربوط و بهنگام، با حداقل بهای تمام شده و حداکثر کارایی، گرایش به استفاده از فناوری‌های نوین را به عنوان یک عامل حاکم بر سازمان‌ها مطرح و آن‌ها را مجبور به همگام شدن با شرایط کرده است (لاکوویک<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). حسابرسی داخلی، به تبع آن کیفیت حسابرسی داخلی و همچنین راهبردهای دستیابی به ارتقای آن، در کانون توجه قرار گرفته است. پژوهش‌های مختلفی در گذشته، کیفیت حسابرسی داخلی را از جنبه‌های محدودی مورد بررسی قرار داده است که اهمیت آن را دو چندان می‌نماید (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به مطالب پیش گفته، بررسی نقش فناوری‌های نوظهور اعم از رایانش ابری، بلاکچین، اینترنت اشیا، هوش مصنوعی، متاورس و به طور کلی فناوری اطلاعات بر کیفیت حسابرسی داخلی اعم از استقلال، عینیت، کارائی، مراقبت حرفه‌ای و پشتیبانی مدیریت می‌تواند از اهمیت والایی برخوردار باشد. شیرری و حمیدیان (۱۴۰۴) فناوری اطلاعات را یکی از ارکان مهم در ارتقای کنترل‌های داخلی و موثر بر قضاوت حساب‌رسان دانستند، به طوری که جمع آوری اطلاعات، حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی و اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای

حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارند.

پژوهش حاضر در راستای تحقیق این مهم، به دنبال پاسخ به این سؤال است که تأثیر بکارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کیفیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌های دولتی عراق چگونه است؟ هدف مطالعه حاضر پاسخگویی به سوالات زیر است:

آیا به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر استقلال و عینیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است؟  
آیا به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است؟

آیا به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است؟

آیا به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است؟

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر فناوری‌های نوین بر کیفیت و کارایی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق به عنوان یکی از کاربردهای فناوری اطلاعات و استخراج مهمترین عناصر فعال سازی آن در پرتو حرفه‌ای حاکم است. استانداردها و قوانین، با اشاره به ماهیت خطرات و چالش‌های مرتبط با اجرای این سازوکارها در دانشگاه‌های دولتی و در نهایت تعیین پیامدهای آنها برای افزایش پاسخگویی، شفافیت و بهبود عملکرد دولت در دانشگاه‌های عراق، در راستای پیگیری اهداف فرعی زیر می‌باشد:

- ۱- بیان چارچوب نظری حسابرسی داخلی، مفهوم، منشأ و انواع آن.
- ۲- آشنایی با فناوری‌های جدید و فناوری مدرن و بیان یک چارچوب نظری جامع
- ۳- بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و فناوری‌های نو ظهور
- ۴- اندازه‌گیری تأثیر برخورداری حسابرس داخلی از مهارت‌های الکترونیکی و فناوری در خصوص توانمند سازی آن در ارائه عملکرد بهتر و کارایی بالاتر و بر اساس موارد فوق، می‌توان نتیجه گرفت که به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کیفیت حسابرسی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک‌چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر استقلال و عینیت، کارایی و مراقبت حرفه‌ای، برنامه تضمین و بهبود کیفیت و پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلا، بابل، دیوانیه و عماره موثر است. استفاده از فناوری‌های نو ظهور در حسابرسی، به موقع بودن اطلاعات و همچنین واقعی بودن و عینی بودن آن‌ها را افزایش می‌دهد. علاوه بر آن فناوری‌های نو ظهور به جمع‌آوری ساده‌تر، سریع‌تر اطلاعات و همچنین پردازش به موقع داده‌ها و ذخیره‌سازی آن‌ها کمک شایانی می‌کند. در این مطالعه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود. سپس روش‌شناسی و فرضیه‌ها ارائه می‌شود. در نهایت پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، یافته‌های پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه جهان با حجم وسیعی از تغییرات و پیشرفت در فناوری‌های نوین مواجه است. این تغییرات تمام جوانب زندگی بشر را تحت تاثیر قرار داده است که بخش مالی نیز از این قاعده مستثنی نیست. تحولات تکنولوژیک، حرفه حسابداری را با چالش منسوخ شدن روش‌های قدیمی و سنتی مواجه کرده است.

حسابرسی به عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته، عمر نسبتاً کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می‌رسد. اما همزمان با تحولات شتاب آمیز یکصد سال گذشته، حرفه حسابداری نیز به سرعت خود را با شرایط زمان تطبیق داده و به عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است. فرایند تکاملی حسابداری با بکارگیری علوم و فنونی مانند آمار و ریاضیات، مدیریت و سیستم‌های اطلاعاتی در حسابداری و حسابرسی همراه بود (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۲). علاوه بر وضع قوانین و مقررات فعالیت‌های اقتصادی، قوانین مالیاتی و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، حسابرسی را به رشته‌ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است (صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱).

روش‌های سنتی حسابداری دیگر پاسخگوی حسابداری سازمان‌های بزرگ و پیچیده امروزی نیستند. حرفه حسابداری به تبع این تغییرات برای همگام شدن با تحولات فناوری و پاسخ به رقابت و فشار فزاینده برای ارائه اطلاعات مربوط و موثق، چاره‌ای جز سرمایه‌گذاری در این عرصه ندارد. ابزارهای فناورانه با تبدیل حسابداری به فرآیندی ساختار یافته‌تر و برنامه‌ریزی شده‌تر، سبب می‌شود حسابرسان قادر به حسابرسی محیط‌های پیچیده تجاری با ریسک ذاتی بالا شوند که به ارائه خدمات حسابداری با درجه بالایی از قضاوت فردی، حرفه‌ای و تخصصی منجر می‌شود (اولوفومالیو<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

برخی صاحب نظران اعتقاد دارند با توجه به تغییرات پیش آمده در محیط‌های تجاری و پیشرفت‌های سریع فناوری اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی با گذشت زمان، ویژگی مربوط بودن خود را از دست داده‌اند و ثبات اصول و رویه‌های بنیادی باعث شده تا الگوی کنونی تهیه و ارائه صورت‌های مالی، سال‌های سال بدون تغییر اساسی باقی بماند. طبق یافته نقدی و همکاران (۱۴۰۴)، عوامل زیرساختی، فرهنگی و انسانی، به ترتیب، عوامل موثر بر استقرار اثربخش فناوری اطلاعات در سازمان‌ها هستند. عموماً پیشرفت تکنولوژی سریعتر از قوانین و مقررات است. زیرا مقررات فقط می‌تواند به تغییرات خارجی واکنش نشان دهند، اما معمولاً پیش بینی آینده را نمی‌کند. همیشه یک شکاف بین موقعیت‌های جدید و تنظیم قوانین آن‌ها وجود دارد و این تحولات در فناوری اطلاعات و پیشرفت تکنولوژی‌های جدید تمام جنبه‌های زندگی بشر را تحت تاثیر قرار داده و متحول کرده است. امروزه دیجیتالی شدن با سرعت به طور قابل توجهی مدل‌های موجود در تجارت و شیوه عملکرد در همه صنایع را به چالش کشیده است. بخش مالی نیز همانند سایر بخشها تحت تاثیر پیشرفت فناوری اطلاعات به ویژه در تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها، هوش مصنوعی و تکنولوژی بلاکچین قرار گرفته است. کلان داده‌ها به مجموعه

داده‌هایی اطلاق می‌شود که دارای ویژگی‌های خاصی از جمله حجم زیاد داده‌ها و سرعت زیاد رشد داده‌ها است (کروس<sup>۱۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). این ویژگی‌ها باعث ایجاد چالش‌های متعدد در تحلیل داده‌ها شده که رفع این چالش‌ها مستلزم ارائه الگوریتم‌های جدید برای هر کدام از آن‌ها می‌باشد. کاربرد تجزیه و تحلیل داده‌ها در حسابرسی پتانسیل بسیار زیادی برای اصلاح کیفیت حسابرسی، کاهش خطاها، افزایش شفافیت فرآیند و افزایش اعتماد ذینفعان دارد (چرلسون<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۲). استفاده از فناوری مبتنی بر هوش مصنوعی در حسابرسی امکان خودکارسازی روش‌های حسابرسی را از مرحله‌ای به مرحله دیگر برای حسابرسان فراهم می‌کند. در این راستا، درک عملکرد مالی و غیرمالی یک شرکت در استفاده از مقادیر وسیعی از داده‌های ساختاریافته و بدون ساختار چالش برانگیز شده است (کرون<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). فناوری بلاک چین را می‌توان زیر ساختی جدید برای برپایی اقتصاد دیجیتالی دانست که در آینده امکان تاثیرات شگرفی بر صنعت مالی خواهد داشت. با استفاده از فناوری بلاک چین اصول و مبانی حسابداری تغییر نمی‌کند، زیرا هدف اصلی این سیستم پردازش اطلاعات می‌باشد. از آنجا که این تحولات می‌تواند کل صنعت حسابرسی را تهدید کند، اطلاع از این تحولات برای حسابرسان و مخاطبان آن‌ها بسیار مهم است (کونسالوس<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۲).

استفاده از فناوری نو ظهور در انجام تجارت و پردازش داده‌ها به یک ضرورت و آرزوی اساسی برای اکثر مؤسسات خدماتی و تجاری تبدیل شده است، زیرا به ایجاد مؤسسات موفق و ایجاد روابط متمایز با مشتریان خود کمک می‌کند و در نتیجه سهم بازار خود را افزایش می‌دهد. همچنین به فرآیند تصمیم‌گیری، بهبود بهره‌وری و تشویق رقابت جهانی کمک می‌کند و این پیشرفت‌ها در دنیای فناوری اطلاعات، حرفه حسابرسی داخلی برای توسعه ابزارها و روش‌ها برای ادامه ارائه خدمات با کیفیت بالا با چالش بزرگی مواجه شده است. همانطور که این فناوری به این حرفه کمک کرد تا در صورت اعمال قضاوت حرفه‌ای مناسب بر برخی از کاستی‌های انسانی غلبه کند.

دانشگاه‌ها به عنوان سازمان‌های غیرانتفاعی نقشی حیاتی در زندگی مردم و نسل‌ها ایفا می‌کنند. از این روی مطالعه حاضر به بررسی تأثیر استفاده از ابزارهای الکترونیکی، رایانش ابری و در مجموع فناوری‌های نو ظهور بر کیفیت و کارایی حسابرسی داخلی می‌پردازد. حسابرسی در این دانشگاه‌ها (دانشگاه‌های فرات میانه) به عنوان نمونه پژوهشی، به منظور دستیابی به اهداف مالی و اداری مورد نظر و کمک به مدیریت دانشگاه در دستیابی به اهداف خود از طریق رویکردی روشن، مشخص، دقیق و مستحکم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، نظارت و فرآیند کنترل، که مستلزم اتخاذ استانداردهای شناخته شده حسابرسی داخلی است که به اجرای فعالیت‌های دستگاه حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی و انجام وظایف و وظایف محوله به آن کمک می‌کند. هرگونه سوء استفاده در اعمال سیستم‌های مالی و اداری و ارائه هرگونه مشاوره یا توصیه به مدیریت دانشگاه در این زمینه نیز مورد توجه است. در حالی که گسترش آموزش عالی اعم از رسمی یا خصوصی در عراق در بعد اقتصادی از طریق حجم سرمایه‌گذاری در این زمینه، جهانی شدن و باز بودن آموزشی در سطح جهانی و افزایش تنوع منعکس می‌شود.

پیچیدگی فرآیندهای اداری و مالی به دلیل افزایش تعداد دانشجویان و آنچه دانشگاه‌ها به این دانشجویان ارائه می‌دهند، معافیت از شهریه، وام، بورسیه تحصیلی و افتتاح رشته‌های تخصصی جدید در همه رشته‌ها نیاز دولت به یافتن نهادهای حسابداری داخلی مرتبط در بالاترین سطح در ساختار سازمانی دانشگاه تلاش می‌کند تا از فعال شدن سیستم‌های حسابداری داخلی اطمینان حاصل کند و اطلاعات لازم را برای مدیریت دانشگاه در جهت بهبود عملکرد خود فراهم کند تا از اجرای سیستم‌ها اطمینان حاصل شود. منابع اداری و مالی کمک به بهره‌برداری مؤثر از منابع موجود و تضمین تداوم و تعالی آن‌ها در ارائه خدمات آموزشی و پژوهشی و خدمات اجتماعی (بغداد، مستنصریه، نهرین)، کربلا، بابل، کوفه، دیوانیه و عماره می‌باشد.

### فناوری‌های نوظهور، کیفیت حسابداری داخلی دانشگاه‌ها

دانشگاه‌ها به عنوان سازمان‌های غیرانتفاعی نقشی حیاتی در زندگی مردم و نسل‌ها ایفا می‌کنند. از این روی مطالعه حاضر به بررسی تأثیر استفاده از ابزارهای الکترونیکی، رایانش ابری و در مجموع فناوری‌های نوظهور بر کیفیت و کارایی حسابداری داخلی می‌پردازد. حسابداری در این دانشگاه‌ها (دانشگاه‌های فرات میانه) به عنوان نمونه پژوهشی، به منظور دستیابی به اهداف مالی و اداری مورد نظر و کمک به مدیریت دانشگاه در دستیابی به اهداف خود از طریق رویکردی روشن، مشخص، دقیق و مستحکم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، نظارت و فرآیند کنترل، که مستلزم اتخاذ استانداردهای شناخته شده حسابداری داخلی است که به اجرای فعالیت‌های دستگاه حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی و انجام وظایف و وظایف محوله به آن کمک می‌کند. در حالی که گسترش آموزش عالی اعم از رسمی یا خصوصی در عراق در بعد اقتصادی از طریق حجم سرمایه‌گذاری در این زمینه، جهانی شدن و باز بودن آموزشی در سطح جهانی و افزایش تنوع منعکس می‌شود. پیچیدگی فرآیندهای اداری و مالی به دلیل افزایش تعداد دانشجویان و آنچه دانشگاه‌ها به این دانشجویان ارائه می‌دهند، معافیت از شهریه، وام، بورسیه تحصیلی و افتتاح رشته‌های تخصصی جدید در همه رشته‌ها نیاز دولت به یافتن نهادهای حسابداری داخلی مرتبط در بالاترین سطح در ساختار سازمانی دانشگاه تلاش می‌کند تا از فعال شدن سیستم‌های حسابداری داخلی اطمینان حاصل کند و اطلاعات لازم را برای مدیریت دانشگاه در جهت بهبود عملکرد خود فراهم کند تا از اجرای سیستم‌ها اطمینان حاصل شود.

### پیشینه پژوهش

علوی<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند موضوع حسابداری داخلی و ارتباط آن با فناوری مدرن را به عنوان یکی از تجربیات جدید در لیبی معرفی کرد، زیرا حسابداری داخلی اولین خط دفاعی در پیشگیری از اشتباهات، محدود کردن خطرات و اقدامی پیشگیرانه با هدف حفظ دارایی‌های مؤسسه‌ها می‌باشد. از سوی دیگر، به دلیل اینکه موضوعی منطبق با مقتضیات عصر مدرن است، نیاز روزافزون به جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، پردازش و استفاده مؤثر از آن‌ها به یک نیاز اساسی

برای موفقیت مؤسسه‌ها در همه جا تبدیل شده است. نگوین<sup>۱۹</sup> و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که حسابرسان در هنگام انجام عملیات حسابرسی به مهارت‌های شایسته و حرفه‌ای کافی، به‌ویژه در محیط فناوری اطلاعات که نیاز به مهارت‌های باکیفیت بالایی دارد، نیاز دارند. نچل<sup>۲۰</sup> (۲۰۲۱) نشان دادند تأثیر استفاده از فناوری اطلاعات حسابداری در بهبود عملکرد حسابرسی خارجی، علاوه بر وجود درجه بالایی از استفاده از فناوری اطلاعات حسابداری توسط مؤسسات مورد بررسی و حسابرس خارجی، عملکرد خوبی دارد. راسید<sup>۲۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که استفاده از فناوری اطلاعات تأثیر معنی‌داری بر زمان‌بندی گزارش‌های حسابرسی در شرکت‌های حسابداری دولتی در زمان همه‌گیری نداشت. در حالی که متغیر سهولت استفاده درک شده تأثیر قابل توجهی بر زمان‌بندی گزارش‌های حسابرسی در زمان همه‌گیری دارد. آنکا<sup>۲۲</sup> (۲۰۲۳) نشان داد که پیاده‌سازی راهکارهای فناوری‌های نوظهور در حسابداری مدیریت، گزینه‌های متعددی را از طریق نوآوری و فرآیندهای کوتاه‌تر به مدیران پیشنهاد می‌دهد، استفاده از اطلاعات حسابداری را بهبود داده و با توجه به سطح بالای اتوماسیون و سفرشی‌سازی، استفاده از آن نسبتاً آسان است. هاریکمار<sup>۲۳</sup> و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای نتیجه گرفتند فناوری‌های نوظهور در تجارت الکترونیک و صنایع مالی، برای دستیابی به تجربه بهتر مشتری، مدیریت کارآمد زنجیره تامین، بهبود کارایی عملیاتی و کاهش میزان مواد با هدف طراحی روش‌های استاندارد و قابل اعتماد کنترل کیفیت محصول و جستجوی راه‌های جدید دستیابی به مشتریان و خدمت‌رسانی به مشتریان با هزینه پایین، به کار گرفته شده است. امیری و شمس (۱۳۹۳) نتیجه گرفتند که حسابرسی داخلی مترادف کنترل نیست و حسابرسان دشمنان و مخالفان واحد تجاری نیستند، بلکه ابزار نظارتی مدیریت هستند که به تصمیم‌گیران درون سازمانی امکان می‌دهند فعالیت‌ها را بهتر مدیریت کنند. درضمن، وجود یک سیستم کنترل داخلی موثر می‌تواند بسیاری از کارهای تکراری حسابرسان را کاهش دهد. نکته‌ی اصلی حائز اهمیت این است که هر دو این عوامل نیاز به بهبود و تغییرات دایمی دارند تا خود را با تحولات سازمان‌ها همگام سازند. محمدی و صالحی‌راد (۱۳۹۹) در مطالعه خودشان به این نتیجه رسیدند که استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مزایای زیادی دارد: از جمله افزایش سرعت گردش عملیات، مدیریت آسان کاربرگ‌ها، بی‌نیازی به چاپ یا رونوشت مدارک صاحبکار، تجزیه و تحلیل آسان داده‌ها، تسهیل وظایف کنترل کیفیت و افزایش امنیت اطلاعات موسسه‌های حسابرسی بزرگ از روش‌ها و ابزار الکترونیکی در حسابرسی، لذا سایر موسسه‌ها نیز در آینده ناگزیر به استفاده از پرونده‌های الکترونیکی خواهند بود. حسینی و همکاران (۱۴۰۱) نتیجه گرفتند انتظارات حسابرس از عملکرد تکنیک‌های رایانه‌ای انتظار آن‌ها از تلاش مورد نیاز برای تکنیک‌های رایانه‌ای، درک حسابرس از پیامدهای اجتماعی تکنیک‌های رایانه‌ای و درک آن‌ها از شرایط تسهیل‌کننده بر استفاده از تکنیک‌های رایانه‌ای را نشان می‌دهد. علاوه بر این، انتظار عملکرد و درک حسابرسان جوان و مسن اجتماعی، باعث بروز رفتارهای متفاوت در به‌کارگیری تکنیک‌های رایانه‌ای می‌شود. گنجی و همکاران (۱۴۰۲) نشان می‌دهند سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری

دارند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی و نتایج حسابرسی کیفی برای محافظت از بهترین منافع مدیران و در عین حال انجام الزامات حاکمیت شرکتی، به نظریه نمایندگی کمک می‌کند.

### مقایسه پیشینه پژوهش

شبهات‌ها و تفاوت‌های مطالعه حاضر با مطالعات قبلی در این است که تمام مطالعات قبلی به موضوع حسابرسی داخلی با استفاده از روش‌های الکترونیکی و ابزارهای فن‌آوری نوین و روش‌های اجرا و پیگیری آن پرداخته‌اند، زیرا نشان‌دهنده ابزار کنترل و ابزاری برای حفظ رویه‌های مالی اصلی برای هر واحد دولتی از نظر هزینه است.

آنچه مطالعه کنونی ما را از مطالعات قبلی متمایز می‌کند، تلاش برای پیاده‌سازی رویه‌ها و روش‌های فناوری‌های جدید و ابزارهای فن‌آور مدرن در فرآیند حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق، تدوین چارچوب نظری جامع برای مفاهیم فناوری‌های نوین و روش‌های پیاده‌سازی است. جنبه‌های مثبت یا منفی اجرای این تکنیک‌ها و استفاده از آن‌ها در فرآیند حسابرسی را به عنوان جایگزینی برای روش‌های دیگر مورد شناسایی قرار می‌دهد. موسسات دولتی و اینکه دانشگاه دولتی فاقد این نوع مطالعه است که بتواند به تشویق مقامات ذیصلاح در دانشگاه برای اتخاذ فرآیند تغییری که در خدمت نظام مالی در دانشگاه باشد، به طور خاص و سیستم مالی دولت به طور عام مبادرت نماید. همچنین این اولین مطالعه به زبان فارسی است که به توسعه استفاده از فناوری‌های نو ظهور در زمینه حسابرسی داخلی برای دستیابی به اهداف دانشگاه‌های دولتی کمک می‌کند.

### فرضیه‌های پژوهش

به دنبال مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها به صورت زیر پدیدار گردید.

#### فرضیه اصلی

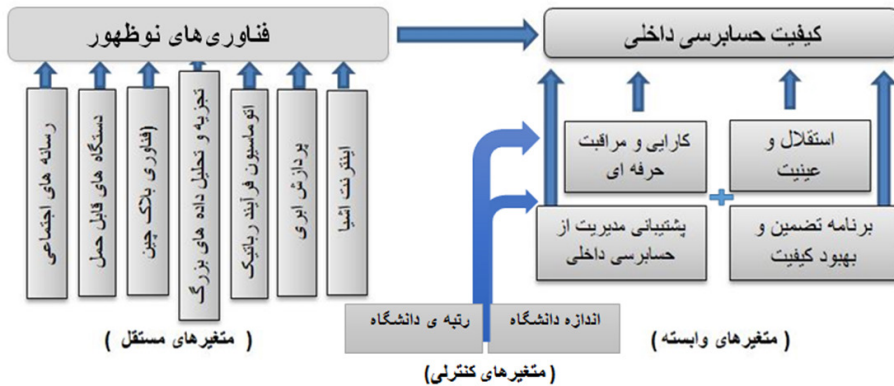
به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کیفیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است.

#### فرضیات فرعی

- ۱- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر استقلال و عینیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است.
  - ۲- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است.
  - ۳- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است.
  - ۴- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی داخلی دانشگاه‌ها موثر است.
- با توجه به فرضیه‌های بیان شده، مدل پژوهش به صورت زیر طراحی گردید.

## الگوی مفهومی پژوهش

شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش



### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش از نوع همبستگی است. ماهیت مطالعاتی این پژوهش توصیفی و استنباطی است، زیرا هدف هر مطالعه توصیفی عبارتست از تشریح جنبه‌هایی از پدیده‌های مورد نظر پژوهشگر و هدف مطالعات استنباطی تعمیم نتایج است. همچنین در این پژوهش سعی شده روابط بین متغیرهای وابسته و مستقل تحلیل شود. مطالعه حاضر به صورت پرسشنامه‌ای و میدانی است که در گروه تحقیقات کاربردی می‌باشد که تهیه پرسشنامه بر اساس مطالعات پیشین صورت گرفت و بعد از تهیه پرسشنامه به گروه دلفی فرستاده شده تا روایی و پایایی پرسشنامه تایید گردد و سپس در نمونه آماری مطالعه حاضر توزیع گردید. روش تحقیق مطالعه حاضر شامل دو قسمت روش دلفی و معادلات ساختاری می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش را کارکنان بخش کنترل و حسابرسی داخلی و همچنین اعضای هیئت علمی بخش‌های حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل (بغداد، مستنصریه، نهرین)، کربلا، بابل، کوفه، دیوانیه و عماره می‌باشد. در این پژوهش، در بخش کیفی، از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی (نمونه برداری هدفدار یا قضاوتی) و در بخش کمی از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی (تصادفی ساده) استفاده شده است. در این پژوهش در بخش کیفی از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی استفاده شده است. در این بخش در دور اول دلفی، ۲۰ نفر از افراد خبره برای همکاری در ارائه نظرات کارشناسی شناسایی گردید. در این تحقیق، برای نمونه‌گیری در بخش کمی از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. با توجه به معلوم بودن حجم جامعه برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه معلوم بهره‌مندی شد. براساس این فرمول و با توجه به حجم جامعه ۵۵۰ نفر که از دانشگاه‌های (بغداد، مستنصریه، نهرین)، کربلا، بابل، کوفه، دیوانیه و عماره که دانشگاه دولتی بودند، انتخاب شدند که با توجه به عدم بازگشت برخی پرسشنامه ۵۵۰ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت ۵۰۰ پرسشنامه پاسخ داده شده، دریافت شد. در این تحقیق، تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس مدل‌سازی واریانس محور و با استفاده از نرم افزار Smart PLS انجام گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در گام اول پرسشنامه پژوهش، در اختیار ۲۰ نفر از خبرگان قرار گرفت که ویژگی‌های جمعیت شناختی ایشان در جدول ۱ ارائه شده است.

در این راستا افرادی به عنوان گروه دلفی انتخاب شدند که شروط خبرگی زیر را داشته باشند:

الف) عضو هیات علمی دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلاء، بابل، دیوانیه و عماره در کشور عراق باشند.

ب) دارای مدرک دکترا و بالاتر باشند.

ج) بیش از ۱۰ سال سابقه تدریس داشته باشند.

د) هیات علمی در رشته‌های حسابداری، مدیریت، حسابرسی، مدیریت، مالیات و اقتصاد باشند.

مطالعه دلفی به منظور سنجش درصد پذیرش سؤالات در سه مرحله در اختیار خبرگان قرار گرفت. مبنای تصمیم در خصوص سؤالات بر اساس مطالعات پیشین در روش دلفی بدین صورت است که، درصد پذیرش کمتر از ۳۰ درصد بیانگر عدم پذیرش سؤالات، درصد پذیرش مابین ۳۰ الی ۷۰ درصد بیانگر ارجاع به دور بعد و درصد پذیرش بالای ۷۰ درصد بیانگر پذیرش سؤال می‌باشد.

**جدول ۱ - ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان در مطالعه دلفی**

درصد فراوانی	فراوانی	میزان تحصیلات	درصد فراوانی	فراوانی	تخصص علمی
۵۰	۱۰	دکتری	۳۵	۷	حسابرسی
۵۰	۱۰	کارشناسی ارشد	۶۵	۱۳	حسابداری
۱۰۰	۲۰	کل	۱۰۰	۲۰	کل
درصد فراوانی	فراوانی	میزان سابقه کار	درصد فراوانی	فراوانی	رده سنی
۵	۱	زیر ۵ سال	۱۵	۳	بین ۲۵ تا ۳۵ سال
۲۵	۵	بین ۵ تا ۱۵ سال	۶۵	۱۳	بین ۳۵ تا ۴۵ سال
۲۵	۷	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	۱۰	۲	بین ۴۵ تا ۵۰ سال
۳۵	۷	۲۰ سال و بالاتر	۱۰	۲	بالای ۵۰ سال
۱۰۰	۲۰	کل	۱۰۰	۲۰	کل

منبع: یافته پژوهش

طبق نتایج جدول ۱، از ۲۰ نفری که در مطالعه دلفی مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند، ۳۵ درصد (شامل ۷ نفر) دارای تخصص حسابرسی و ۶۵ درصد (شامل ۱۳ نفر) دارای تخصص حسابداری می‌باشند؛ ۵۰ درصد (شامل ۱۰ نفر) دارای تحصیلات دکتری و ۵۰ درصد (شامل ۱۰ نفر) دارای تحصیلات کارشناسی ارشد می‌باشند؛ ۱۵ درصد (شامل ۳ نفر) در محدوده سنی ۲۵ الی ۳۵ سال، ۶۵ درصد (شامل ۱۳ نفر) در محدوده سنی ۳۵ الی ۴۵ سال، ۱۰ درصد (شامل ۲ نفر) در محدوده سنی ۴۵ الی ۵۰ سال و یا بالای ۵۰ سال می‌باشند؛ ۵ درصد افراد (شامل ۱ نفر) زیر ۵ سال، ۲۵ درصد افراد (شامل ۵ نفر) بین ۵ الی ۱۵ سال، ۳۵ درصد افراد (شامل ۷ نفر) بین ۱۵

الی ۲۰ سال و ۲۰ سال به بالا سابقه کار دارند. منظور از پایایی، میزان توانایی یک وسیله اندازه‌گیری برای حفظ ثبات خود در طول زمان است. سنجش پایایی ابزار اندازه‌گیری پژوهش نیز با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ<sup>۲۴</sup> و ضریب پایایی ترکیبی (CR<sup>۲۵</sup>) بررسی شده است.

- تحلیل توصیفی افراد شرکت‌کننده در پژوهش

### جدول ۲ - رشته تحصیلی افراد شرکت‌کننده در پژوهش

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
حسابداری	۲۱۲	۴۲,۴	۴۲,۴
حسابرسی	۱۷۲	۳۴,۴	۷۶,۸
مدیریت	۱۱۶	۲۳,۲	۱۰۰
کل	۵۰۰	۱۰۰	

منبع: یافته پژوهش

### جدول ۳ - رده سنی افراد شرکت‌کننده در پژوهش

رده سنی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۳۰ سال	۱۶۶	۳۳,۲	۳۳,۲
بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۱۷۴	۳۴,۸	۶۸
بالای ۴۱ سال	۱۶۰	۳۲	۱۰۰
کل	۵۰۰	۱۰۰	

منبع: یافته پژوهش

### جدول ۴ - سابقه کاری افراد شرکت‌کننده در پژوهش

سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۱۰ سال	۲۱۵	۴۳	۴۳
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۶۱	۳۲,۲	۷۵,۲
بالای ۲۰ سال	۱۲۴	۲۴,۸	۱۰۰
کل	۵۰۰	۱۰۰	

منبع: یافته پژوهش

### جدول ۵ - مدرک دانشگاهی افراد شرکت‌کننده در پژوهش

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	۱۷۰	۳۴	۳۴
کارشناسی ارشد	۱۷۸	۳۵,۶	۶۹,۶
دکتری	۱۵۲	۳۰,۴	۱۰۰
کل	۵۰۰	۱۰۰	

منبع: یافته پژوهش

بررسی جدول ۲، نشان می‌دهد ۴۲/۴ درصد افراد (شامل ۲۱۲ نفر) در رشته تحصیلی حسابداری، ۳۴/۴ درصد افراد (شامل ۱۷۲ نفر) در رشته حسابداری و ۲۳/۲ درصد افراد (شامل ۱۱۶ نفر) در رشته مدیریت تحصیل کرده‌اند. جدول ۳ نشان می‌دهد، ۳۳/۲ درصد افراد (شامل ۱۶۶ نفر) کمتر از ۳۰ سال، ۳۴/۸ درصد افراد (شامل ۱۷۴ نفر) بین ۳۱ تا ۴۰ سال و ۳۲ درصد افراد (شامل ۱۶۰ نفر) بالای ۴۱ سال سن دارند. جدول ۴ نشان می‌دهد، ۴۳ درصد افراد (شامل ۲۱۵ نفر) کمتر از ۱۰ سال، ۳۲/۲ درصد افراد (شامل ۱۶۱ نفر) بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۲۴/۸ درصد افراد (شامل ۱۲۴ نفر) بالای ۲۰ سال سابقه کار دارند. جدول ۵ نشان می‌دهد، ۳۴ درصد افراد (شامل ۱۷۰ نفر) دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۳۵/۶ درصد افراد (شامل ۱۷۸ نفر) دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۳۰/۴ درصد افراد (شامل ۱۵۲ نفر) دارای مدرک دکتری می‌باشند.

### جدول ۶ - بررسی مقادیر ضریب پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ برای هر کدام از

#### مؤلفه‌های پژوهش

ضریب پایایی ترکیبی (CR)		ضریب آلفای کرونباخ		عنوان مؤلفه
سطح قابل قبول	اندازه	سطح قابل قبول	اندازه	
۰,۶۰	۰,۷۲	۰,۷۰	۰,۷۴	استقلال و عینیت
۰,۶۰	۰,۹۰	۰,۷۰	۰,۷۷	اندازه دانشگاه
۰,۶۰	۰,۷۹	۰,۷۰	۰,۷۶	برنامه تضمین و بهبود کیفیت
۰,۶۰	۰,۹۰	۰,۷۰	۰,۷۷	رتبه دانشگاه
۰,۶۰	۰,۹۴	۰,۷۰	۰,۹۳	فناوری‌های نوظهور
۰,۶۰	۰,۸۲	۰,۷۰	۰,۷۶	پشتیبانی مدیریت از حسابداری داخلی
۰,۶۰	۰,۷۷	۰,۷۰	۰,۷۴	کارایی و مراقبت حرفه‌ای

منبع: یافته پژوهش

بررسی نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد اندازه ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی مؤلفه‌ها بزرگتر از سطح قابل قبول خود می‌باشند، لذا می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های پرسشنامه از پایایی مطلوبی برخوردارند.

در این پژوهش بر اساس روابط متغیرها در فرضیه‌های مورد آزمون، دو مدل ساختاری طراحی شده است که به روش حداقل مربعات جزئی تحلیل شده است. این روش یک روش ناپارامتریک است که برای اعتبارسنجی یک مدل با بررسی همزمان نقش متغیرهای پنهان و آشکار استفاده می‌شود. روش حداقل مربعات جزئی به حجم نمونه حساسیت کمتری دارد و نیازی به نرمال بودن داده‌ها ندارد.

نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد، شاخص HTMT برای تمامی مؤلفه‌های پژوهش در بررسی متقابل، کمتر از ۰/۹ قرار دارد که بیانگر وجود روایی و اگرایی قابل قبول برای مؤلفه‌های پژوهش می‌باشد.

### جدول ۷ شاخص HTMT<sup>۲۶</sup> برای تحلیل روایی واگرای مؤلفه‌های پژوهش

متغیرها	استقلال و عینیت	اندازه دانشگاه	برنامه تضمین و بهبود کیفیت	رتبه دانشگاه	فناوری‌های نوظهور	پشتیبانی مدیریتی از حسابرسی داخلی
اندازه دانشگاه	۰,۴۲					
برنامه تضمین و بهبود کیفیت	۰,۵۱	۰,۵۵				
رتبه دانشگاه	۰,۵۴	۰,۸۷	۰,۵۰			
فناوری‌های نوظهور	۰,۸۲	۰,۶۵	۰,۶۷	۰,۵۶		
پشتیبانی مدیریتی از حسابرسی داخلی	۰,۰۲	۰,۶۸	۰,۶۲	۰,۷۲	۰,۷۶	
کارایی و مراقبت حرفه‌ای	۰,۰۴	۰,۲۹	۰,۸۲	۰,۳۷	۰,۴۱	۰,۶۵

منبع: یافته پژوهش

بررسی نتایج جدول ۸ نشان می‌دهد اندازه شاخص میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی مؤلفه‌ها بزرگتر از ۰/۵ می‌باشد؛ بنابراین سازه‌های پرسشنامه یا به عبارتی مؤلفه‌های پژوهش از روایی تشخیصی مطلوبی برخوردارند.

### جدول ۸ شاخص HTMT<sup>۲۷</sup> برای تحلیل روایی واگرای مؤلفه‌های پژوهش

متغیرها	استقلال و عینیت	اندازه دانشگاه	برنامه تضمین و بهبود کیفیت	رتبه دانشگاه	فناوری‌های نوظهور	پشتیبانی مدیریتی از حسابرسی داخلی
اندازه دانشگاه	۰,۴۲					
برنامه تضمین و بهبود کیفیت	۰,۵۱	۰,۵۵				
رتبه دانشگاه	۰,۵۴	۰,۸۷	۰,۵۰			
فناوری‌های نوظهور	۰,۸۲	۰,۶۵	۰,۶۷	۰,۵۶		
پشتیبانی مدیریتی از حسابرسی داخلی	۰,۰۲	۰,۶۸	۰,۶۲	۰,۷۲	۰,۷۶	
کارایی و مراقبت حرفه‌ای	۰,۰۴	۰,۲۹	۰,۸۲	۰,۳۷	۰,۴۱	۰,۶۵

منبع: یافته پژوهش

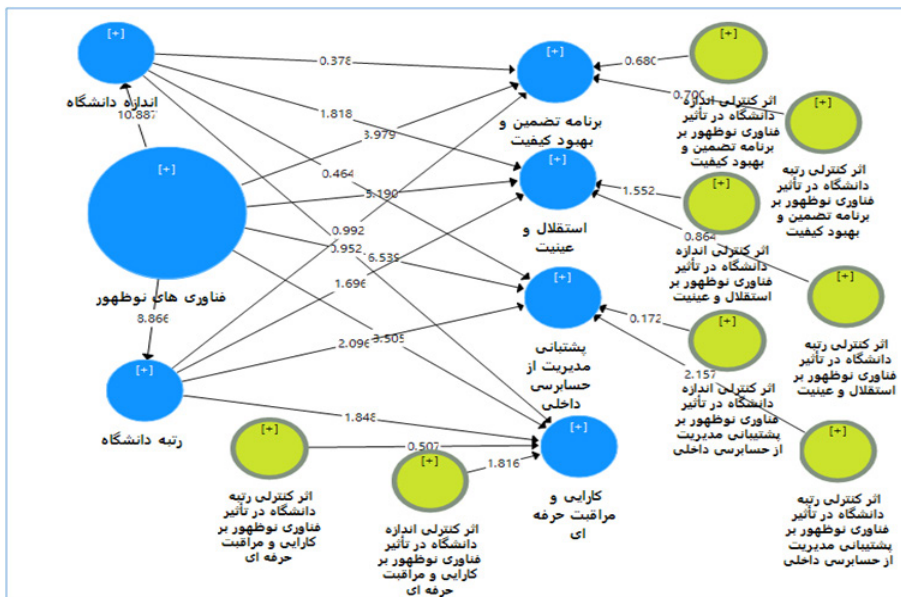
### شاخص‌های نیکویی برازش مدل

نتایج ضریب تعیین (R2) و شاخص ارتباط پیش‌بین (Q2) و بزارش مدل (CFO) در جدول زیر نشان می‌دهد که متغیرهای درون‌زاد در مسیر ساختاری که دارای ضریب تعیین بالاتر از ۰/۷۵ بوده و قابل توجه هست. قدرت پیش‌بینی مدل با توجه به مقدار Q2 متغیر درون‌زاد که از ۰/۳۵ بیشتر شده است، متوسط بوده و برازش مدل ساختاری پژوهش را تعیین می‌کند. همچنین مقادیر متوسط مقادیر اشتراکی برابر با ۰/۵۵۲ می‌باشد و ضریب تعیین ۰/۸۷ و مقدار برازش کلی ۰/۶۶۱ می‌باشد که نشان دهنده برازش قوی مدل است.

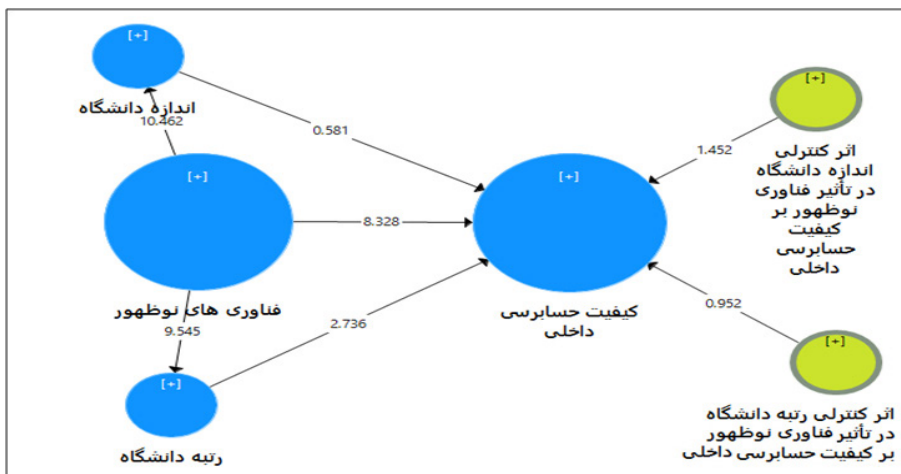
### مقادیر شاخص ضریب تعیین

متغیر درونزا	ضریب تعیین (R2)	شاخص ارتباط پیشین (Q2)
کیفیت حساسی	۰/۸۷	۰/۴۳۲
		۰/۶۶۱

منبع: یافته پژوهش

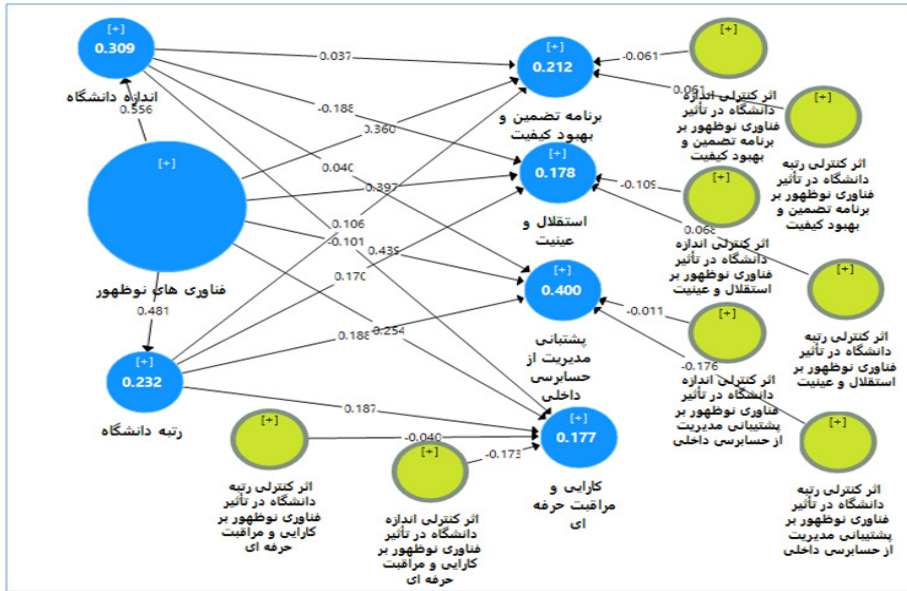


شکل ۲: آماره تی مربوط به معنادار بودن ضرایب مسیر و بارهای عاملی در اولین مدل ساختاری پژوهش

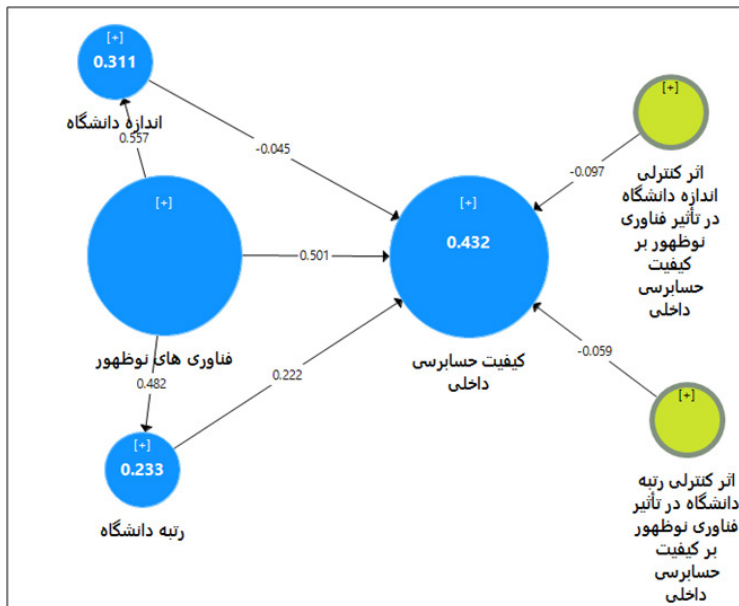


شکل ۳: آماره تی مربوط به معنادار بودن ضرایب مسیر و بارهای عاملی در دومین مدل ساختاری پژوهش

در شکل‌های ۳ و ۲ مقادیر بالای ۱/۹۶ برای آماره‌ی تی مسیره‌ها بیانگر معنی دار بودن مسیر تأثیرگذاری در سطح احتمال خطای نوع اول ۰/۰۵ می‌باشد.



شکل ۴. ضرایب مسیر و بارهای عاملی در اولین مدل ساختاری پژوهش



شکل ۵. ضرایب مسیر و بارهای عاملی در دومین مدل ساختاری پژوهش

در شکل‌های ۴ و ۵ ضرایب مسیر مثبت بیانگر تأثیر مستقیم و ضرایب مسیر منفی بیانگر تأثیر معکوس متغیر مستقل یا تأثیرگذار بر متغیر وابسته یا تأثیرپذیر می‌باشد. اگر قدر مطلق ضریب مسیر کمتر از ۰/۵ باشد بیانگر تأثیر ضعیف، اگر مابین ۰/۵ الی ۰/۷ باشد بیانگر تأثیر متوسط و اگر بالای ۰/۷ باشد بیانگر تأثیر قوی می‌باشد.

### جدول ۹. نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس تحلیل معادلات ساختاری پژوهش

عنوان فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	خطای معیار	آماره T	مقدار احتمال معنی‌دار نبودن ضریب مسیر	نتیجه‌ی آزمون فرضیه در سطح خطای ۰,۰۵
فرضیه اصلی	فناوری‌های نوظهور -> کیفیت حسابرسی داخلی	۰,۵۰۱	۰,۰۶۰	۸,۳۲۸	۰,۰۰۰	تأیید شد.
اولین فرضیه فرعی	فناوری‌های نوظهور -> استقلال و عینیت	۰,۳۹۷	۰,۰۷۷	۵,۱۹۰	۰,۰۰۰	تأیید شد.
دومین فرضیه فرعی	فناوری‌های نوظهور -> کارایی و مراقبت حرفه‌ای	۰,۲۵۴	۰,۰۷۳	۳,۵۰۵	۰,۰۰۰	تأیید شد.
سومین فرضیه فرعی	فناوری‌های نوظهور -> برنامه تضمین و بهبود کیفیت	۰,۳۶۰	۰,۰۹۰	۳,۹۷۹	۰,۰۰۰	تأیید شد.
چهارمین فرضیه فرعی	فناوری‌های نوظهور -> پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی	۰,۴۳۹	۰,۰۶۷	۶,۵۳۹	۰,۰۰۰	تأیید شد.

جدول ۹ با توجه به آماره T، ضریب مسیر و خطای معیار نشان می‌دهد که فناوری‌های نوظهور بر کیفیت حسابرسی داخلی موثر است. به‌کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر استقلال و عینیت حسابرسی، کارایی و مراقبت حرفه‌ای، برنامه تضمین و بهبود کیفیت و پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها موثر است.

### نتایج آزمون فرضیات.

- به‌کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر استقلال و عینیت حسابرسی دانشگاه‌ها موثر است. با توجه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که به‌کارگیری فناوری‌های نوظهور بر استقلال و عینیت دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر استقلال و عینیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلا، بابل، دیوانیه و عماره موثر است.
- به‌کارگیری فناوری‌های نوظهور بر کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسی دانشگاه‌ها موثر است. با توجه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که به‌کارگیری فناوری‌های نوظهور بر کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون

فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر کارایی و مراقبت حرفه‌ای حسابرس داخلی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلاء، بابل، دیوانیه و عماره موثر است. ۳- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی دانشگاهها موثر است.

با توجه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر برنامه تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلاء، بابل، دیوانیه و عماره موثر است.

۴- به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی دانشگاهها موثر است.

با توجه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلاء، بابل، دیوانیه و عماره موثر است.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر فناوری‌های نوین بر کیفیت و کارایی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی عراق است. با توجه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که به کارگیری فناوری‌های نو ظهور بر کیفیت حسابرسی دانشگاه‌های دولتی عراق موثر است. بدان معنا که رسانه‌های اجتماعی، دستگاه‌های قابل حمل، فناوری بلاک چین، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، اتوماسیون فرآیند رباتیک، پردازش ابری و اینترنت اشیا بر استقلال و عینیت، کارایی و مراقبت حرفه‌ای، برنامه تضمین و بهبود کیفیت و پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های شهرهای جنوب عراق شامل بغداد، نجف، کربلاء، بابل، دیوانیه و عماره موثر است.

استفاده از فناوری‌های نو ظهور در حسابرسی، به موقع بودن اطلاعات و همچنین واقعی بودن و عینی بودن آن‌ها را افزایش می‌دهد. علاوه بر آن فناوری‌های نو ظهور به جمع آوری ساده تر، سریع تر اطلاعات و همچنین پردازش به موقع داده‌ها و ذخیره سازی آن‌ها کمک شایانی می‌کند. به کمک این فناوری می‌توان زمان و کارآمدی تولید هر کارمند را محاسبه و آن را ارزیابی کرد که همه این‌ها به تسهیل کسب و کار و افزایش قدرت اطلاعات برای ارزیابی کارمندان کمک می‌کند. در نهایت باعث تقویت دانشگاه می‌شود و اجازه می‌دهد تمام فرآیندها بهبود پیدا کند و عملکرد دانشگاه نیز بهتر شود. فناوری‌های نو ظهور کاربردهای متنوعی دارند و می‌تواند در بهبود

سیستم ثبت اطلاعات حسابداری و گزارش دهی کمک کرده و همچنین فرآیند حسابداری را راحت، مداوم‌تر و شواهد مورد استفاده حسابرسان را قابل اتکا تر کند.

فناوری‌های نوظهور با توجه به مجموعه فعالیت‌هایی که توسط آن صورت می‌گیرد باعث خلق فعالیت‌های ارزش می‌شود که در نهایت دانشگاه‌ها را برای کسب مزیت رقابتی به جلو رانده، باعث موفقیت چشمگیر آن‌ها می‌شوند. حسابرسان داخلی در خدمات حرفه‌ای که به شکل فزاینده‌ای از فناوری برای جمع آوری و ذخیره سازی اطلاعات استفاده می‌کنند، در حال توسعه سرویس فناوری‌های نوین جهت پشتیبانی از فعالیت‌های حرفه‌ای خود می‌باشند. این فعالیت‌ها ترکیب شده از نوعی از پایگاه‌های اطلاعاتی کسب شده اطلاعات قانونی و مستند سازی، شواهد حاصل از کار حرفه‌ای می‌باشد که مبنایی برای تجربیات واقعی در گستره دانشگاه‌ها را فراهم می‌سازند. حسابرسان حرفه‌ای به اینترنت نیز که سرعت و قابلیت دسترسی به اطلاعات جاری را افزایش داده دسترسی دارند. به هر حال دنیای مجازی چالش‌ها و فرصت‌های زیادی برای حسابرسان داخلی حرفه‌ای فراهم می‌سازد. انواع فناوری‌های نوظهور سرعت دسترسی به اطلاعات را برای مصرف‌کنندگان افزایش داده است. بسیاری از این مصرف‌کنندگان و سرویس‌گیرندگان حسابرسان می‌باشند. انفجار اطلاعات باعث درخواست‌های بسیاری از این سرویس‌گیرندگان در مورد خدمات حسابداری استاندارد، نظیر حسابداری شده است که دقت اطلاعات را که هنوز به میزان زیادی با تأخیر ارائه می‌گردد، افزایش می‌دهد. امروزه دانشگاه‌های زیادی درصددند تا اطلاعات مالی خود را با فناوری‌های نوین در استفاده از عرصه وسیع‌تری منتشر کنند. آن‌ها همزمان از شبکه‌های درون سازمانی استفاده می‌کنند و با اتصال به آن، اطلاعات وب سایت ایجاد شده در اختیار ذینفعان قرار می‌دهند. مدیران و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌توانند به موقع به آسانی و نیاز اطلاعات مورد را به دست آورند. با بهره‌گیری از راهکار حسابداری داخلی با فناوری‌های نوظهور، هزینه تهیه و پردازش اطلاعات کاهش می‌یابد، کیفیت حسابداری افزایش می‌یابد، فاصله جغرافیایی و زمان بین بازارها از میان می‌رود، تجارت بین الملل به صورت یک عرصه به هم پیوسته بدون مرز در می‌آید و در حقیقت مدیریت مؤثر اطلاعات سبب جا به جایی مزیت‌های سنتی می‌شود و خود بعنوان یک برتری رقابتی نیرومند در صحنه تجارت ظاهر می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱- به دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود که از اینترنت اشیا، بلاک چین و کلان داده‌ها به عنوان یک تکنولوژی نوظهور جهت جمع آوری داده‌ها، ثبت و گزارش‌گیری آن‌ها در واحد حسابداری داخلی استفاده کنند تا مزایای استفاده از این تکنولوژی مانند پردازش تراکنش دقیق‌تر و خودکارتر، ردیابی دارایی بهتر، امنیت داده‌های ورودی، دیجیتالی و خودکار شدن نمایان گردد و از این طریق به بهبود و افزایش کیفیت حسابداری در دانشگاه‌ها کمک کرد. همچنین از مزایای استفاده از بلاک چین می‌توان به شفافیت بیشتر اطلاعات، افشا، به موقع بودن، قابل اعتماد بودن، مقرون به صرفه بودن، انعطاف پذیری، کاهش ریسک، حذف واسطه‌ها، دسترسی آسان و سریع و تغییرناپذیری اطلاعات اشاره کرد. کلان داده‌ها در فرآیند حسابداری موجب بهبود کیفیت کار

حسابرسی می‌گردد. از جمله مزایای استفاده از داده‌های بزرگ، پیشرفت‌های بالقوه در تجزیه و تحلیل داده‌ها شامل مدارک حسابرسی با کیفیت بالاتر، به حداقل رساندن وظایف تکراری و همبستگی بهتر وظایف حسابرسی با خطرات و ادعاها است.

۲- نرم افزارهای ویژه حسابرسی از جمله عواملی هستند که باعث عدم بکارگیری عامل‌های هوشمند در حسابرسی در دانشگاه‌ها می‌شوند. لذا جهت به کارگیری فناوری‌های هوشمند در حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در نشریات تخصصی مرتبط و دروس دانشگاهی بیشتر به کاربرد فناوری‌های هوشمند در حسابرسی پرداخته شود. همچنین آموزش کاربردی نرم افزارهای هوشمند در حسابرسی داخلی در برنامه‌های آموزشی دوران خدمت کارکنان در دانشگاه‌ها قرار گیرد و جهت زمینه سازی به کارگیری نرم افزارهای هوشمند در عراق پیشنهاد می‌گردد از نرم افزارهای ویژه حسابرسی بیشتر استفاده شود. همچنین نمونه‌ای از نرم افزارهای هوشمند در حوزه حسابرسی داخلی، خریداری یا طراحی گردد.

۳- بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که دانشگاه‌ها به حسابرسی داخلی خود، فناوری‌های نوظهور را آموزش دهند. دانشگاه‌ها و مراکز علمی، دانشجویان را برای رویارویی با فناوری نوین آشنا کنند و به صورت تئوری و عملی به دانشجویان آموزش دهند. همچنین همایش‌های بیشتری با موضوعات حسابرسی داخلی در عصر دیجیتال، کاربرد فناوری‌های نوظهور مانند کلان داده، بلاکچین، هوش مصنوعی در حسابرسی، افزایش شفافیت اقتصاد دیجیتال، نحوه حسابرسی و غیره برگزار کنند.

۴- با عنایت به نتایج و فرضیه‌های پژوهش، به مدیران دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود که واحد حسابرسی داخلی را از ابعاد مختلف مالی و معنوی اعم از حقوق و مزایا، پاداش، تسهیلات جانبی و همچنین ارتقاء جایگاه سازمانی پرسنل حسابرسی داخلی، آنان را پشتیبانی و مورد حمایت قرار دهند.

۵- به کارکنان واحد حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها توصیه می‌شود که با به کارگیری فناوری‌های نوظهور، مطابق با نتایج و فرضیه‌های پژوهش حاضر، بر استقلال، کارایی و بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی خود بیفزایند.

۶- به مولفان، خبرگان، پژوهشگران و برنامه‌ریزان پیشنهاد می‌شود که با توجه به ویژگی‌ها و پتانسیل بالای این فناوری و تأثیرات قابل توجه آن بر سایر حوزه حسابرسی، ضروریست حرفه حسابرسی خود را برای این تحول بزرگ آماده نمایند و نهادهای متولی هرچه سریعتر نسبت به برنامه ریزی و تدوین استانداردها و قوانین روش‌های مربوطه اقدام معمول را در دستور کار خود قرار دهند. با عنایت به قابلیت‌های فناوری‌های نوظهور و پتانسیل بالای آن در جهت ارتقاء و بهره گیری هوشمند و یکپارچه که به صورت آنی، رمزنگاری، غیرقابل تغییر در گستره عظیمی توزیع می‌گردد، پیشنهاد می‌شود که زیر ساخت‌های لازم برای ایجاد این تکنولوژی‌های در دانشگاه‌ها فراهم گردد تا در بستر آن کلیه نرم افزارهای نوین و سایر فناوری‌ها، بهبود کیفیت حسابرسی داخلی صورت گیرد.

### پیشنهاد‌های آتی

- به دانشجویان و پژوهشگران آینده، مطالعات پژوهشی زیر پیشنهاد می‌شود:
- ۱- طراحی الگوی به‌کارگیری فناوری‌های نو ظهور در شفافیت اطلاعات حسابداری.
  - ۲- شناسایی مولفه‌های پذیرش هوش مصنوعی از دیدگاه حساب‌رسان داخلی.
  - ۳- بررسی تاثیر فناوری‌های نوین در حسابداری مالیاتی دانشگاه‌های عراق.
  - ۴- آینده نگری هم‌سویی حساب‌رسان با تحولات نوین تکنولوژی.
  - ۵- بررسی نقش فناوری نو ظهور بر کیفیت حسابداری مستقل.

### منابع

- امیری، غلامرضا. شمس، زهرا. (۱۳۹۳). بهبود رویه‌های حسابداری داخلی و کنترل‌های داخلی راهکاری برای توسعه‌ی حرفه‌ی حسابداری، نشریه حساب‌رسان داخلی، (۴)، ۲۹-۳۸.
- رهنمای‌رودپشتی، فریدون. نیکومرام، هاشم. بنی‌طالبی دهکردی، بهاره. (۱۳۹۲). حسابداری و تکنولوژی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، (۱۰)۳، ۱۵۱-۱۶۴.
- شیری، محمد و حمیدیان، محسن. (۱۴۰۳). تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵ (۱۸)، ۸۵-۶۰.
- صدیقیان، مریم. خبری، مسعود. ابراهیمی فرد، محمد. (۱۴۰۱). فناوری مدرن در حسابداری، نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، (۲۱)۶، ۹۸۳-۹۹۳.
- گنجی، حمیدرضا. حسینی، سیدرسول. طهرانی نامی فرد، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیش‌بینی‌ها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲ (۵)، ۱۰۷-۱۳۸.
- محمدی، حمید؛ صالحی راد، معصومه. (۱۳۹۹). پرونده‌های الکترونیکی: مزیت رقابتی برای موسسات حسابداری، حساب‌رسان، (۱۱)۳۹، ۱۲۴-۱۴۶.
- نقدی، سجاد، احمدیان، وحید، فضل‌زاده، علیرضا و ولی‌پور، احمد. (۱۴۰۳). طراحی مدل استقرار اثربخش حسابداری فناوری اطلاعات در سازمان تأمین اجتماعی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵ (۱۸)، ۵۹-۳۴.
- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله. ومنتی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۴)۵۵، ۳۱-۷۰.

Alavi, N., Mohammad, K., and Masoud, K. (2018). The extent of application of internal audit methods in the information technology systems environment in oil companies, *Journal of Financial, Accounting and Administrative Studies*, 80(21), 123-142.

Amiri, G. Shams, Z. (2014). Improving internal audit procedures and internal controls as

a strategy for developing the auditing profession, *Journal of Internal Auditors*, (4), 29-38. (In Persian)

Anca, A. (2023). Digital data and management accounting: why we need to rethink research methods. *Journal of Management Control*, 31, 9-23.

Chersan, I. (2022). Audit Quality and Several of Its Determinants, *Audit Financiar*, 17(1), 93-105.

Ganji, H. R. Hosseini, S. R.. Tehrani Nami Fard, N. (2023). The effect of antecedents and consequences of internal audit effectiveness on internal audit quality, *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2 (5), 107-138. (In Persian)

Gonçalves, M. J. A., da Silva, A. C. F., & Ferreira, C. G. (2022). The future of accounting: how will digital transformation impact the sector?. In *Informatics*, 9 (1), 1-17.

Gros, M. Koch, S. Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, 21, 2, 291–329.

Harikumar, M. Esfandyari Moghadam A. Zarei, A. Hassanzadeh, M. (2024). Factors Affecting the Adoption of Web 2. 0 Technology in E-Government from Citizen's Perspective and Providing a Model: Case of Government Offices in Hamadan. *Human Information Interaction*, 4 (3). 60-71.

Knechel, W. R. (2021). The future of assurance in capital markets: Reclaiming the economic imperative of the auditing profession. *Accounting Horizons*, 35 (1), 133-151.

Kroon, N. Alves, M.d.C. Martins, I. (2021). The Impacts of Emerging Technologies on Accountants' Role and Skills: Connecting to Open Innovation—A Systematic Literature Review. *J. Open Innov. Technol. Mark. Complex*. 2021. 7. 163.

Laković, T. Smolović, J. C. Stanovčić, T. (2016). The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro, *Management International conference*, Pula, Croatia.

Lamboglia, R. Lavorato, D. Scornavacca, E. Za, S. (2020). Exploring the relationship between audit and technology, A bibliometric analysis. *Med. Account. Res.* 2020. 29. 1233–1260.

Mohammadi, H., Salehi-Rad, Masoumeh. (2019). Electronic files: competitive advantage for audit firms, *The Auditor*, 39(11), 124-146. (In Persian)

Naghd, S., Ahmadian, V., Fazlzadeh, A.R. and Valipour, A. (2014). Designing an effective IT audit deployment model in the Social Security Organization. *Professional Auditing Research*, 5 (18), 34-59. (In Persian)

Nguyen, Anh Huu. Hanh, Hong HA. Soa, La Nguyen. (2020). Determinants of Information Technology Audit Quality: Evidence from Vietnam, *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4). 41- 50.

Nikbakht, M., Rezaei, Z., and Vemanti, V. (2017). Strategies for improving internal audit quality, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 55(14), 31-70. (In Persian)

Olufunmilayo, U. Folahanmi, A. S, Rafiu. (2019). Audit Quality and Accrual Quality in Nigerian Quoted Manufacturing Firms. *The International Journal of Business & Management*, 7 (3). 108-120.

Rahnamay Rodposhti, F. Nikomaram, H. Bani Talebi Dehkordi, B. (2013). Accounting and Technology, *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 3(10), 151-164. (In Persian)

Rasyid, Syarifuddin. Indrijawati, Aini. Husni ,Muhammad. (2022). The Effect of Information Technology Use on The Timeliness of Audit Reports in Pandemic Times, Indonesia.

Sedighian, M. Khabari, M. Ebrahimifard, M. (2023). Modern Technology in Accounting, Scientific Journal of Modern Research Approaches to Management and Accounting, 6(21), 983-993. (In Persian)

Shiri, M. and Hamidian, M. (2014). Analysis of the impact of data analysis, information technology and internal controls on auditors' professional judgment. Professional Auditing Research, 5 (18), 85-60. (In Persian)

Son, G. Samsonova-Taddei, A. Turley, S. (2019). Big Data and changes in audit technology: contemplating a research agenda, Accounting and business research, 49(1). 95- 119.

پی‌نویس:

1. Lamboglia
2. Son
3. Artificial Intelligence (AI)
4. Internet of Things (IoT)
5. Big Data
6. Blockchain
7. Quantum Calculations
8. Advanced Robotics
9. Social Networks
10. Space Technology
11. Biotechnology
12. Laković
13. Olufunmilayo
14. Gros
15. Chersan
16. Kroon
17. Gonçalves
18. Alavi
19. Nguyen
20. Knechel
21. Rasyid
22. Anca
23. Harikumar
24. Cronbachs Alpha
26. Heterotrait-Monotrait Ratio



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.



## Unusual tone of managers and audit fees and audit delay: Emphasis on audit opinion and auditor size

Golamreza Nejadhajee<sup>1</sup>, Mahdi Moradi<sup>2</sup>, Azam Pouryousof<sup>3</sup>

Received: 2025/04/29

Approved: 2025/06/11

Research Paper

### Abstract:

The objective of the present study is to examine the impact of abnormal managerial tone on audit fees and audit delay, considering modified audit opinions and the size of the audit firm. Data from 154 companies over the years 2014 to 2023 were evaluated using regression analysis, considering fixed effects for year and industry. The findings indicate that abnormal tone has a positive impact on audit fees and audit delay. Additionally, the prior year's audit opinion strengthens the effect of abnormal tone on audit fees but does not significantly influence the relationship between abnormal tone and audit delay. The size of the audit firm does not significantly affect the relationship between abnormal tone and audit fees but does strengthen the impact of abnormal tone on audit delay. Abnormal managerial tone increases the likelihood of modified audit opinions, thereby influencing auditors' perception of the client company's operational risk, and audit costs increase with higher risk. Consequently, audit fees and delays increase. Additionally, larger audit firms, with their enhanced reputation, exert greater effort to ensure audit quality. Therefore, prior modified audit opinions and the size of the audit firm can moderate the relationship between abnormal tone and audit fees and delays. The present study demonstrates that non-quantitative signals such as biased tone can also increase audit costs and audit completion time. The findings support contract cost theory and audit risk theory. Furthermore, it expands the literature on financial reporting quality and auditors' responses, showing how auditors utilize their tools (e.g., audit opinions) to manage risks arising from managerial behavior. It also contributes to understanding the differences in audit quality between large and small audit firms. The research findings assist auditors in designing risk assessment procedures that account for managerial tone, warn managers about the negative consequences of biased reporting, and guide regulators in incorporating qualitative aspects of reporting into regulatory frameworks. Finally, the study provides a framework for future research to examine the impact of qualitative variables, such as tone, on audit decisions and proposes new metrics for assessing financial reporting risk.

**Key Words:** Abnormal tone, audit fees, audit delay, auditor size, audit opinion.

[10.22034/JPAR.2025.2059111.1416](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2059111.1416)

1. M.S Student, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Reza.nezhad44h@gmail.com

2. Professor of Accounting, College of Administrative and Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Corresponding Author) mhd\_moradi@um.ac.ir

3. Assistant Prof., Faculty of management, Accounting and Economic, PNU, Tehran, Iran. Pouryousof@pnu.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## لحن غیرعادی مدیران و حق الزحمه و تاخیر حسابرسی: با تاکید بر اظهار نظر حسابرسی و اندازه حسابرس

غلامرضا نژادحاجی<sup>۱</sup>، مهدی مرادی<sup>۲</sup>، اعظم پوریوسف<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

هدف پژوهش حاضر، بررسی تاثیر لحن غیرعادی مدیران بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی، با توجه به اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و بزرگی موسسه حسابرسی می‌باشد. اطلاعات ۱۵۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ به روش رگرسیون با در نظر گرفتن اثرات ثابت سال و صنعت و با استفاده از نرم افزار آماری ایویوز، مورد ارزیابی قرار گرفت لحن غیرعادی بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی تاثیر مثبتی دارد. همچنین اظهار نظر حسابرسی دوره قبل، تاثیر لحن غیرعادی بر حق الزحمه حسابرسی را تقویت می‌کند؛ ولی بر رابطه لحن غیرعادی و تاخیر حسابرسی تاثیر معنی داری ندارد. بزرگی موسسه حسابرسی نیز بر رابطه لحن غیرعادی و حق الزحمه حسابرسی تاثیر معنی داری ندارد ولی تاثیر لحن غیرعادی بر تاخیر حسابرسی را تقویت می‌کند. لحن غیرعادی مدیران، احتمال اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی را افزایش می‌دهد، لذا ادراک حسابرسان از ریسک عملیات شرکت صاحبکار و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی و تاخیر حسابرسی افزایش می‌یابد. همچنین شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر، شهرت بیشتری دارند و تلاش بیشتری را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی صرف می‌کنند. لذا اظهار نظر تعدیل شده دوره قبل و اندازه موسسه حسابرسی می‌تواند رابطه لحن غیرعادی با حق الزحمه و تاخیر حسابرسی را تعدیل کنند.

مطالعه حاضر نشان می‌دهد که سیگنال‌های غیرکمی نظیر لحن مغرضانه نیز می‌توانند هزینه‌های حسابرسی و زمان انجام آن را افزایش دهند. یافته از تئوری هزینه قرارداد و ریسک حسابرسی پشتیبانی می‌کند. همچنین ادبیات مرتبط با کیفیت گزارش‌گری مالی و واکنش حسابرسان را توسعه می‌دهد و نشان می‌دهد که حسابرسان چگونه از ابزارهای خود (مانند اظهار نظر) برای مدیریت ریسک‌های ناشی از رفتار مدیریت استفاده می‌کنند و به درک تفاوت کیفیت حسابرسی بین مؤسسات بزرگ و کوچک کمک می‌کند. نتایج پژوهش به حسابرسان در طراحی رویه‌های ارزیابی ریسک با توجه به لحن مدیریت؛ به مدیران در خصوص هشدار درباره پیامدهای منفی گزارش‌دهی مغرضانه و به نهادهای نظارتی در خصوص لزوم توجه به ابعاد کیفی گزارش‌ها در تنظیم مقررات کمک می‌کند و در نهایت برای مطالعات آتی چارچوبی جهت بررسی تأثیر متغیرهای کیفی، نظیر لحن بر تصمیمات حسابرسی ارائه می‌دهد و معیارهای جدید برای سنجش ریسک گزارش‌گری مالی پیشنهاد می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** لحن غیرعادی، حق الزحمه حسابرسی، تاخیر حسابرسی، اندازه حسابرس و اظهار نظر حسابرسی.

10.22034/JPAR.2025.2059111.1416

Reza.nezhad44h@gmail.com

۱. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

mhd\_moradi@um.ac.ir (نویسنده مسئول)

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

Pouryousof@pnu.ac.ir

۳. استادیار، حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

## ۱- مقدمه

مطالعات پیشین نشان می‌دهند کلمات مثبت در متن گزارش‌های سالانه، نشان دهنده احساسات مثبت‌تر است و این لحن متنی گزارش‌های سالانه با مبانی عملکرد و ارزیابی شرکت ارتباط دارد (پرایس، دوران، پیترسون و بلیس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ هوانگ، تی و ژانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). اطلاعات کمی، تصاویر ناقصی از عملکرد شرکت فراهم می‌کند. در حالی که اطلاعات متنی اطلاعات افزایشی در مورد عملکرد شرکت ارائه می‌دهد و بازار نیز به لحن افشاگری پاسخ مثبت می‌دهد (دیویس و تاما-سوییت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲: ۸۱۰).

لحن، به میزان به کارگیری کلمات مثبت و منفی در متن افشا اشاره دارد و معمولاً از طریق کسر تعداد کلمات منفی از تعداد کلمات مثبت اندازه‌گیری می‌شود. اگر حاصل آن، عددی مثبت باشد؛ لحن افشا مثبت یا خوش بینانه است و در غیر این صورت؛ لحن افشا، منفی یا بدبینانه است. لحن عادی بخشی از لحن افشای مدیران است که با اخبار و مبانی ارزیابی فعلی شرکت، قابل تبیین و توضیح است و لحن غیرعادی یا «لحن باقیمانده»<sup>۴</sup> یا لحن غیرعادی نیز بخشی از لحن افشای مدیران است که با اخبار و مبانی ارزیابی فعلی شرکت، قابل تبیین و توضیح نیست (لئو و نگیان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹: ۸۸).

لحن مثبت غیرعادی گزارش‌های سالانه، ممکن است به خاطر تلاش‌های عمدی مدیریت برای مقاصد شخصی و افزایش ابهام اطلاعات باشد که ممکن است منجر به عملکرد ضعیف شود؛ از این رو لحن غیرعادی مثبت ممکن است بر ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسی تأثیر بگذارد (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴: ۱۰۸۷). هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که لحن مثبت غیرعادی باعث افزایش قیمت فعلی سهام می‌شود؛ حتی با وجودی که عملکرد شرکت‌ها طی یک تا سه سال آینده ضعیف می‌باشند. دااگوستا و دی آنجلیس<sup>۶</sup> (۲۰۲۰) این نتایج را تأیید کردند و نشان دادند که شرکت‌های با لحن مثبت غیرعادی به احتمال زیاد در آینده عملکرد ضعیف و بحران مالی را تجربه خواهند کرد؛ از این رو خطر تحریف با اهمیت و ریسک حسابرسی افزایش یافته و منجر به هزینه‌های حسابرسی بالاتر می‌شود. علاوه بر این، لحن خوش‌بینانه در گزارش‌های سالانه ممکن است به افزایش ریسک دعوی قضایی و نگرانی‌های دعاوی قضایی منجر شود (راجرز، وان بوسکریک و زیچمن<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱: ۲۱۵۷) و اغلب حسابرسان را مجبور به افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌کند (کلارکسون، فرگوسان و هال<sup>۸</sup>، ۲۰۰۳: ۳۵).

با توجه به شواهد نظری و تجربی ارائه شده در خصوص تأثیرات احتمالی لحن مدیران بر خطر حسابرسی، دامنه رسیدگی و هزینه‌های حسابرسی، مساله اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر لحن غیرعادی مدیران در گزارش‌های سالانه بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی است. از این رو هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر لحن غیرعادی مدیران بر هزینه و تاخیر حسابرسی است. مطالعاتی نظیر تنگ و هان<sup>۹</sup> (۲۰۲۲) نشان می‌دهند که اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی، تأثیر مثبت لحن غیرعادی بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی را افزایش می‌دهد. لذا با توجه به تأثیر احتمالی اظهار نظر حسابرسی دوره قبل بر رابطه بین لحن غیرعادی و هزینه و تاخیر حسابرسی،

این مطالعه بررسی می‌کند که آیا در شرکت‌هایی که اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی دارند، تاثیر لحن غیرعادی بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی قوی‌تر است. زیرا به نظر می‌رسد در شرکت‌هایی که اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی دارند، لحن‌های غیرعادی مثبت ریسک بیشتری را در مورد عملکرد شرکت منتقل می‌کنند. بنابراین، حساب‌رسان باید تلاش بیشتری را برای این شرکت‌ها انجام دهند که منجر به افزایش تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود. از این رو هدف دوم پژوهش، بررسی تاثیر اظهار نظر حسابرسی دوره قبل بر رابطه لحن غیرعادی مدیران و هزینه حسابرسی و همچنین بررسی تاثیر اظهار نظر حسابرسی دوره قبل بر رابطه لحن غیرعادی مدیران و تاخیر حسابرسی است. هدف سوم پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا تاثیر لحن غیرعادی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی، در شرکت‌های حسابرسی بزرگ متفاوت از سایر شرکت‌های حسابرسی است. بلانکو، کورام، دهول و کنت<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۰) نشان دادند که شرکت بزرگ حسابرسی و سایر شرکت‌های حسابرسی، در هنگام ارزیابی گزارش‌هایی با لحن مثبت غیرعادی، دست‌مزد حسابرسی را افزایش می‌دهند. با این حال، فقط در شرکت‌های حسابرسی بزرگ، تاخیر گزارش حسابرسی را افزایش یافته است. آنها استدلال کردند چون این شرکت‌ها شهرت بیشتری دارند، تلاش بیشتری را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی صرف می‌کنند. از این هدف دیگر پژوهش حاضر، بررسی تاثیر این مساله در شرکت‌های ایرانی بررسی می‌شود.

پژوهش حاضر از آنجا اهمیت دارد که لحن غیرعادی مدیران ممکن است پیامدهای مخربی بر بازار سهام داشته باشد؛ نظیر عدم تقارن اطلاعاتی، بازده‌های غیرعادی، نوسانات قیمت و سوء قیمت‌گذاری، کاهش محتوای اطلاعاتی، کاهش کارایی بازار سهام و نهایتاً بی‌اعتمادی سهامداران (خرد) به بازار سرمایه را برشمرد. تحقیقات کوستا و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۳)، جگادش و وو<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳)، تتلوک<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۷) نشان می‌دهند که بازار سهام به لحن گزارش‌های مالی، واکنش نشان می‌دهد. بگینسکی و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۸) و باتاچاریا و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۷) نیز نشان دادند که لحن مغرضانه مدیران باعث معاملات ناکارآمد سهامداران خرد می‌شود. زیرا سهامداران با مهارت کمتر در پردازش اطلاعات و یا ناآگاه (خرد)، به روش‌های اکتشافی اعتماد می‌کنند و این روش‌ها آن‌ها را مستعد پذیرش اثرات خوش‌بینانه<sup>۱۶</sup> لحن می‌کنند.

با توجه به پیامدهایی که لحن غیرعادی مدیران بر معاملات سهامداران مخصوصاً سهامداران خرد دارد، ضروری است که بررسی شود آیا حساب‌رسان لحن مغرضانه مدیران را درک نموده و آن را در برآورد خطر حسابرسی در نظر می‌گیرند؟ در این صورت انتظار می‌رود لحن غیرعادی مدیران بر دامنه رسیدگی و در نتیجه هزینه و تاخیر حسابرسی تاثیر داشته باشد.

این مطالعه با تمرکز بر تاثیر لحن غیرعادی مثبت بر هزینه و تاخیر حسابرسی ادامه مطالعاتی نظیر بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) در خصوص تاثیر خوانایی بر هزینه و تاخیر حسابرسی است و شکاف تحقیقاتی در خصوص تاثیر لحن بر هزینه و تاخیر حسابرسی را پوشش می‌دهد و از جهاتی با مطالعات موجود متفاوت است، که نشان‌دهنده نوآوری پژوهش می‌باشد. زیرا بر خلاف مطالعات قبل که از لحن استفاده کرده‌اند، از لحن غیرعادی مدیران استفاده نموده است و رابطه

لحن غیرعادی مدیران بر تعهدات حسابرسی شامل حق الزحمه حسابرسی و تاخیرهای حسابرسی را بررسی می‌کند و شواهد بیشتر و روابط تعدیلی بیشتری در خصوص تأثیر لحن غیرعادی مثبت بر ریسک مشتری و پاسخ حسابرسان به این ریسک ارائه می‌کند. در مطالعات قبلی نظیر حسین، راجانندان و رامان<sup>۱۷</sup> (۲۰۲۰) و مایو، سیچارمن و ونکاتاجام<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۵) تنها رابطه بین لحن افشای غیرعادی و اظهار نظر حسابرسی را تحلیل کرد. تنگ و هان (۲۰۲۲) نیز رابطه لحن غیرعادی مثبت بر هزینه و تاخیر حسابرسی در نمونه شرکت‌های چینی بررسی کرده است.

به طور کلی تحقیقات قبلی که پیش‌تر مورد اشاره قرار گرفتند، تأثیرات لحن و خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه حسابرسی و تاخیر ارائه گزارش حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد متن‌های پیچیده و لحن مغرضانه مدیران بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی تأثیر مثبتی دارد. همچنین مطالعات نشان دهنده تأثیر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی در دوره قبل بر رابطه لحن مدیران و هزینه و تاخیر حسابرسی است. ولی در خصوص تأثیر بزرگی حسابرسی بر رابطه لحن مدیران و هزینه و تاخیر حسابرسی نتایج متناقضی در دست است.

مهم‌ترین نوآوری این مطالعه است با تمرکز بر تأثیر لحن غیرعادی بر حق الزحمه حسابرسی و تاخیرهای حسابرسی، مطالعات پیشین در خصوص تأثیر لحن و خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه و تاخیر حسابرسی را تکمیل نموده و همانطور که پیش‌تر اشاره گردید، شکاف تحقیقاتی در خصوص تأثیر لحن غیرعادی بر هزینه و تاخیر حسابرسی را پوشش می‌دهد. سایر نوآوری‌های پژوهش در ادامه به صورت خلاصه ارائه شده است:

- این مطالعه بر تأثیر لحن غیرعادی مدیران بر فرآیند حسابرسی می‌پردازد. این موضوع کمتر در تحقیقات قبلی مورد توجه قرار گرفته است و می‌تواند بینش جدیدی در مورد نحوه تأثیرگذاری ارتباطات مدیران بر قضاوت حسابرسان ارائه دهد.

- این مطالعه با بررسی این موضوع آیا نوع اظهار نظر حسابرسان می‌تواند بر درک حسابرسان از لحن مدیران تأثیر داشته باشند، می‌تواند به درک بهتر عوامل مؤثر بر تصمیمات حسابرسی کمک کند.

- این مطالعه همچنین نقش اندازه موسسه حسابرسی بر درک حسابرسان از لحن مدیران بررسی می‌نماید؛ این موضوع می‌تواند نشان دهد که آیا منابع و تجربه مؤسسات بزرگ حسابرسی می‌تواند تأثیرات منفی لحن غیرعادی مدیران را کاهش دهد یا خیر.

- این مطالعه به گسترش ادبیات موجود در حوزه حسابرسی و ارتباطات مدیریتی کمک می‌کند و زمینه را برای تحقیقات آینده در این حوزه فراهم می‌کند. به طور کلی، این پژوهش با ترکیب مفاهیم ارتباطات مدیریتی و حسابرسی، رویکردی نوآورانه برای درک بهتر تعاملات بین مدیران و حسابرسان ارائه می‌دهد.

یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای حسابرسان، مدیران و تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی مفید باشد. به عنوان مثال، حسابرسان می‌توانند از این یافته‌ها برای بهبود قضاوت حرفه‌ای خود در مواجهه با گزارش‌های مدیریتی با لحن غیرعادی استفاده کنند.

در ادامه مقاله، به مبانی نظری، پیشینه پژوهش و توسعه فرضیه‌ها و همچنین روش‌شناسی، یافته‌ها و نهایتاً بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

کارایی و کیفیت محیط اطلاعاتی از وظایف مدیریت است و ارزیابی عملکرد مدیریت نیز بخش مهمی از فرآیند حسابرسی است. از این رو حسابرسان باید علاوه بر صورت‌های مالی، سایر اطلاعات افشا شده در گزارش سالانه را نیز بررسی کند تا مغایرت‌های بااهمیت را شناسایی کنند. یک محیط اطلاعاتی ضعیف و افشای ناقص و مغرضانه مدیریت، نشان‌دهنده افزایش ریسک‌های حسابرسی است که بر حق الزحمه و تاخیر حسابرسی موثر است.

هوانگ و همکاران (۲۰۲۴) و لی<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که به دلیل محدودیت‌های تحمیل شده توسط استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی تا حدی اطلاعات مربوط به عملکرد آینده را منعکس می‌کنند؛ از این رو به نظر می‌رسد افشاهای کیفی و توضیحی ارائه شده همراه صورت‌های مالی، بهتر بتوانند عملکرد مالی فعلی و آتی شرکت‌ها را نشان دهند. حسابرسان نیز باید علاوه بر اطلاعات کمی ارائه شده در متن صورت‌های مالی، اطلاعات متنی (کیفی) که همراه صورت‌های مالی و در گزارش‌های سالانه هیئت مدیره به مجمع سهامداران ارائه می‌شود را نیز بررسی نمایند و برای برآورد خطرات حسابرسی مربوط به این اطلاعات متنی، تلاش بیشتری بکنند (حسین و همکاران، ۲۰۲۰: ۱۱۲).

در خصوص تاثیراتی که لحن غیرعادی مدیران می‌تواند بر حق الزحمه و تأخیر حسابرسی داشته باشد، می‌تواند به تئوری‌های نمایندگی، علامت دهی، هزینه معاملات و ریسک حسابرسی استناد کرد. بر اساس نظریه نمایندگی، مدیران ممکن است با استفاده از لحن غیرعادی در گزارش‌های مالی، اطلاعات را دستکاری کنند تا منافع شخصی خود را تأمین نمایند. حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر این تعارضات قرار گیرند، زیرا حسابرسان برای کاهش ریسک اطلاعات نامتقارن، ممکن است هزینه‌های بیشتری مطالبه کنند یا زمان بیشتری صرف کنند. بر اساس نظریه علامت‌دهی، مدیران از طریق لحن گزارشگری مالی سیگنال‌هایی درباره وضعیت شرکت ارسال می‌کنند. لحن غیرعادی ممکن است نشان‌دهنده مشکلات مالی پنهان یا مدیریت سود باشد که بر اظهار نظر حسابرسان تأثیر می‌گذارد. حسابرسان با مشاهده این سیگنال‌ها ممکن است حق الزحمه بالاتری درخواست کنند یا زمان بیشتری برای حسابرسی صرف نمایند.

بر اساس نظریه هزینه معاملات، حق الزحمه حسابرسی ممکن است تحت تأثیر هزینه‌های مرتبط با ارزیابی ریسک و پیچیدگی معاملات شرکت قرار بگیرد. لحن غیرعادی مدیران می‌تواند نشان‌دهنده ریسک بالاتر باشد و در نتیجه، هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد.

بر اساس نظریه ریسک حسابرسان، حسابرسان بر اساس ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف، حق الزحمه و زمان حسابرسی را تعیین می‌کنند و لحن غیرعادی ممکن است نشان‌دهنده ریسک ذاتی بالاتر باشد و منجر به افزایش حق الزحمه یا تأخیر در صدور گزارش گردد.

## لحن غیرعادی مدیران

لحن به تحلیل احساسات در افشای روایی اشاره دارد و از طریق به کارگیری کلمات مثبت و منفی در متن افشا اندازه گیری می‌شود. لحن افشای مدیریت با عملکرد شرکت، فرصت‌های رشد و ریسک‌های عملیاتی مرتبط است. با این حال، لحن محتوای افشا شده ممکن است نسبت به عملکرد شرکت، مغرضانه باشد.

به عبارتی اگر لحن محتوای افشا شده با اطلاعات کمی مالی شرکت ناسازگار باشد، به آن لحن غیرعادی می‌گویند (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴: ۱۰۹۱). لحن غیرعادی مثبت می‌تواند عملکرد ضعیف شرکت‌ها را مخفی و سرمایه‌گذاران را گمراه کند (بیگنسکی، دیمرز، کاسر و یو<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۸ و پوریوسف، نصیرزاده، حصارزاده و عسکرانی<sup>۲۱</sup>، ۲۰۲۲). لانگ و لاند هولم<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۰) نشان دادند که مدیران با استفاده از لحن مثبت در افشای اختیاری می‌توانند بر چشم انداز سهام خود تاثیر مثبت گذاشته و بازار سرمایه را گمراه کرده و به طور موقت قیمت سهام را افزایش دهند. هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که مدیران برای حصول اهداف استراتژیک خود (از قبیل ارائه مجدد صورت‌های مالی، محک زدن، انتشار سهام و اختیار سهام و...) ممکن است، لحن کنفرانس مطبوعاتی سود، را مدیریت کنند. دیویس و تاما-سوییت (۲۰۱۲) گزارش می‌دهند که وقتی ریسک حقوقی کم است، مدیران ممکن است قبل از اعمال گزینه‌ها، لحن کنفرانس مطبوعاتی سود را مدیریت کرده و چشم‌انداز خوش بینانه‌ای ارائه دهند. آلی و دی آنجلیس<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۵) نیز دریافتند زمانی که عملکرد شرکتی به طور غیر طبیعی بالا یا پایین است، مدیران احتمالاً لحن تماس کنفرانسی را به صورت استراتژیک مدیریت می‌کنند. هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که لحن غیرعادی مثبت در گزارش عملکرد نشان دهنده ضعف عملکرد و جریان‌های نقدی عملیاتی از یک تا سه سال آینده است. لوباتا، گلوجر و جسکا<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۷) نیز لحن مدیران را از منظر ریسک و دعاوی حقوقی ارزیابی کردند و نشان دادند که شرکت‌هایی که در معرض ورشکستگی قرار دارند، به‌طور قابل توجهی از کلمات منفی بیشتری در پرونده‌های 10-K خود نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده می‌کنند.

## تاخیر گزارش حسابرسی

تأخیر طولانی در افشای گزارش‌های مالی حسابرسی شده به دلیل افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران یکی از مهمترین نگرانی‌های سرمایه‌گذاران است. اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد. با این حال، یافته‌های پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی در ایران بالا است (محمدرضایی، فرجی و حیدری<sup>۲۵</sup>، ۲۰۲۱: ۱۰۹۲). تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت از فاصله زمانی بین پایان سال مالی صاحبکار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی است (نیوتن و اشتن<sup>۲۶</sup>، ۱۹۸۹: ۳۱).

## هزینه حسابرسی

حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی

از مهمترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانونگذاران است (یاری و همکاران، ۱۴۰۱: ۱۴۸). هزینه حسابرسی، 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 (تیموریان و همکاران، ۱۴۰۴: ۹). از این رو حق الزحمه حسابرسی توجه زیادی از تدوین‌کنندگان استاندارد، سرمایه‌گذاران و محققان را به سمت خود جلب کرده است؛ به‌ویژه به دلیل شکست‌های حسابرسی شناخته شده که به شکل‌گیری قانون ساربینز آکسلی منجر شده است. به‌طور کلی، تحقیقات نشان داده است که حق الزحمه حسابرسی، تابعی از میزان تلاش حسابرسی و سطح ریسک دادخواهی حسابرس است (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۳: ۴۹۶).

حق الزحمه حسابرسی از دو منظر بر کیفیت کارایی حسابرس اثر می‌گذارد: (۱) هر چه مبلغ حق الزحمه حسابرس بیشتر باشد، حسابرس انگیزه بالایی برای افزایش کیفیت خدمات حسابرسی خود دارد. از طرفی ممکن است منجر به ایجاد وابستگی مالی میان حسابرس و صاحبکار گردیده در نتیجه استقلال حسابرس دچار خدشه شود. (۲) به تبع حالت اول و به دلیل وجود وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران و نگرانی ناشی از دست دادن کار، ممکن است حسابرسان با انگیزه‌های پائین کار خود را انجام دهند که همین امر می‌تواند پیامدهای مالی سنگینی را در بر داشته باشد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹: ۱۱۸).

برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگراند که رقابت و به خصوص رقابت بر سر قیمت منجر به افت کیفیت شود و این نظریه وجود دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی بطور متناوب به بروز حسابرسی‌هایی پائین‌تر از استاندارد منجر شود. در سال‌های اخیر که رقابت در تمام زمینه‌های اقتصادی ایجاد شده است، تنها کسانی در این بازار رقابتی باقی می‌مانند که توان رقابت با سایر رقبای داشته باشند. ارائه خدمات حسابرسی نیز از این امر مستثنی نبوده و نیست. در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. اما بعضی از مؤسسات حسابرسی برای دریافت کار از صاحبکار اقدام به پیشنهاد حق الزحمه حسابرسی کمتر نسبت به سایر مؤسسات دیگر می‌نمایند که گاهی این کاهش حق الزحمه باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود که این امر روز به روز اهمیت بیشتری می‌یابد.

## توسعه فرضیه‌ها

مطالعات قبلی، شواهدی از رابطه بین خوانایی گزارش‌های مالی و هزینه و تاخیر حسابرسی ارائه کرده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهند که زمانی که اطلاعات افشا شده خوانایی پایینی داشته باشد، حسابرسان باید منابع بیشتری را برای ارزیابی سطح ریسک مشتریان اختصاص دهند. مشایخ و همکاران (۲۰۰۴: ۳۶) نشان دادند که بین خوانایی صورت‌های مالی و حق الزحمه

حسابرسی ارتباط منفی معناداری وجود دارد. به علاوه خوانایی صورت‌های مالی ارتباط منفی و معناداری با بندهای گزارش حسابرسی دارد. با افزایش خوانایی در صورت‌های مالی، حق‌الزحمه حسابرسی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. کالدرون و گائو<sup>۲۷</sup> (۲۰۲۰) بر افزایش خطرات امنیت سایبری تأکید کردند و تأیید کردند که هرچه خوانایی محتوای افشا شده کمتر باشد، هزینه حسابرسی بالاتر است. بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند که حسابرسان تلاش بیشتری برای گزارش‌های سالانه با خوانایی کمتر انجام می‌دهند. مطالعه رمضان احمدی و همکاران (۱۴۰۱) نیز نشان‌دهنده تأثیر سبک حسابرس و خوانایی گزارشگری مالی بر آگاهی‌بخشی قیمت سهام است. با این حال رابطه لحن مخصوصاً لحن غیرعادی گزارش‌های مالی با هزینه و تاخیر حسابرسی کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

شواهد نظری و تجربی که پیش‌تر مورد اشاره قرار گرفت، نشان‌دهنده تأثیر عملکرد مالی شرکت‌ها بر مدیریت لحن (لحن غیرعادی) و در نتیجه بر تصمیمات بازار سرمایه، قیمت سهام و حتی گمراهی سرمایه‌گذاران است.

حسابرسان هنگام قضاوت‌های حرفه‌ای، تفاوت افشای متنی بدون ساختار را از گزارش‌های سالانه در نظر خواهند گرفت، مانند افشای ریسک در گزارش‌های مالی بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر می‌گذارد (یانگ، یو، لئو و وو<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۸: ۵۸۳) و لحن غیرعادی مثبت مدیریت، احتمال اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده را افزایش می‌دهد (حسین و همکاران، ۲۰۲۰: ۱۰۸). اعتبار منبع بر ادراک حسابرسان از ریسک مشتری تأثیر می‌گذارد (گرینر، پاتلی و پدرینی<sup>۲۹</sup>، ۲۰۲۰: ۱۴۵). لحن غیرعادی مثبت در گزارش‌های سالانه ارتباط نزدیکی با قصد مدیریت برای پوشش مدیریت سود پنهان یا صورت‌های مالی با عملکرد مالی ضعیف دارد (میو و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۶۳۵). پوریوسف، نصیرزاده و ثقفی (۱۴۰۲) نیز نشان دادند که با افزایش تلاش حسابرسان به منظور کشف تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی سطح اقلام تعهدی اختیاری کاهش یافته که این موضوع افزایش کیفیت گزارش‌های مالی را به همراه دارد. همچنین با کاهش در کیفیت گزارشگری مالی، مدیران اقدام به بکارگیری واژگان مثبت بیشتری در گزارش‌های توضیحی سالانه می‌نمایند.

حق‌الزحمه حسابرسی منعکس‌کننده منابع صرف‌شده برای حسابرسی و حق بیمه ریسک برای فرآیند حسابرسی است. لذا هزینه‌های حسابرسی با افزایش ریسک افزایش می‌یابد (سیمونیک<sup>۳۰</sup>، ۱۹۸۰: ۱۶۵). بنابراین زمانی که حسابرس با محیط اطلاعاتی ضعیفی مواجه است و یا فرض می‌کند که مدیریت عمداً اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند، با افزایش ریسک حسابرسی برای مقابله با خطر فزاینده تحریف‌های بااهمیت پاسخ می‌دهد؛ که مستلزم کسب شواهد حسابرسی کمی و کیفی بالاتری است و به تلاش بیشتری نیاز دارد. زیرا حسابرسان مسئول تکمیل کارآمد و مؤثر گزارش به سهامداران هستند. مطالعات بزرگ اصل، مرفوع و ماهان‌نژاد (۱۴۰۰) تنگ و هان (۲۰۲۲) بیگادو و کاسترو (۲۰۲۰) نیز نشان‌دهنده لحن مثبت غیرعادی در گزارش‌های سالانه مرتبط با تلاش بیشتر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی بالاتر است. هر چند مطالعه شهسواری و همکاران (۱۴۰۱) نشان‌دهنده رابطه معکوس و ضعیفی بین لحن خوش‌بینانه و

حق الزحمه حسابرسی است. نتایج این پژوهش، از غالب بودن اثر علامت‌دهی (هرچند به صورت ضعیف) در نمونه مورد بررسی حکایت دارد.

لذا انتظار می‌رود لحن غیرعادی مثبت ممکن است نشان‌دهنده محیط اطلاعاتی ضعیف یا مدیریت اطلاعات توسط مدیر باشد و خطر تحریف با اهمیت و ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی و تاخیر حسابرسی را افزایش دهد.

از این رو فرضیه‌های اول و دوم به این شرح تدوین می‌گردد:

**فرضیه ۱:** لحن غیرعادی مدیران در گزارش‌های سالانه با حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت دارد.  
**فرضیه ۲:** لحن غیرعادی مدیران در گزارش‌های سالانه با تاخیر حسابرسی تأثیر مثبت دارد.  
در شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی دوره قبل آنها، تعدیل شده است؛ لحن‌های غیرعادی مثبت، ریسک بیشتری را در مورد عملکرد شرکت منتقل می‌کنند. به عبارتی حساب‌سازان با این دید که شرکت در دوره قبل گزارش حسابرسی تعدیل شده داشته است؛ احتمال می‌دهند که در دوره جاری نیز احتمال تحریفات یا محدودیت در رسیدگی با اهمیت و اساسی وجود داشته باشد. حال اگر در گزارش‌گری مالی دوره جاری، مدیران لحن غیرعادی مثبتی داشته باشند، ریسک تحریف، عدم افشا و محدودیت در رسیدگی افزایش می‌یابد و حساب‌سازان بایستی تلاش و زمان بیشتری را صرف رسیدگی به صورت‌های مالی نمایند که منجر به افزایش حق الزحمه و تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود. همانطور که حسین و همکاران (۲۰۲۰) اشاره نمودند که ارزیابی عدم قطعیت‌های مربوط به فعالیت و اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده مرتبط با تداوم فعالیت همچنان مورد توجه عموم و حرفه حسابداری است. آنها ارتباط بین لحن غیرعادی افشاها در پرونده‌های 10-K و اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده را بررسی و دریافتند که لحن غیرعادی افشای مثبت با احتمال بالاتر اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده با تداوم فعالیت مرتبط است.

از این رو انتظار می‌رود اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده دوره قبل، رابطه لحن غیرعادی و هزینه و تاخیر حسابرسی را تعدیل نماید. لذا فرضیه سوم و چهارم به این صورت تدوین می‌گردد:

**فرضیه ۳:** تأثیر لحن غیرعادی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی، در شرکت‌های که دوره قبل اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده داشته‌اند، بیشتر است.

**فرضیه ۴:** تأثیر لحن غیرعادی مدیران بر تاخیر حسابرسی، در شرکت‌های که دوره قبل اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده داشته‌اند، بیشتر است.

بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که شرکت بزرگ حسابرسی و سایر شرکت‌های حسابرسی، در هنگام ارزیابی گزارش‌هایی با لحن مثبت غیرعادی، دست‌مزد حسابرسی را افزایش می‌دهند. با این حال، فقط در شرکت‌های حسابرسی بزرگ، تاخیر گزارش حسابرسی را افزایش یافته است. آنها استدلال کردند چون این شرکت‌ها شهرت بیشتری دارند، تلاش بیشتری را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی صرف می‌کنند. به عبارتی نشان دادند، اندازه حساب‌ساز بر رابطه لحن غیرعادی و هزینه حسابرسی تأثیر معنی‌داری ندارد و کلیه شرکت‌های حسابرسی (چه موسسات حسابرسی بزرگ و چه سایر موسسات) هزینه حسابرسی بالاتری برای شرکت‌های که لحن مثبتی

در گزارشگری دارند، در نظر می‌گیرند. ولی فقط شرکت‌های بزرگ، به خاطر حفظ شهرت، تلاش بیشتری در مورد کارفرمایان دارای لحن غیرعادی مثبت به کار می‌گیرند که منجر به تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود. از این رو در پژوهش حاضر، تاثیر اندازه حسابرس بر رابطه لحن غیرعادی و هزینه و تاخیر حسابرسی در ایران بررسی می‌شود:

**فرضیه ۵:** تاثیر لحن غیرعادی مدیران بر حق‌الزحمه حسابرسی، در شرکت‌های حسابرسی بزرگ، بیشتر است.

**فرضیه ۶:** تاثیر لحن غیرعادی مدیران بر تاخیر حسابرسی، در شرکت‌های حسابرسی بزرگ، بیشتر است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس فلسفه طبیعت‌گرایی یا اصالت تجربی<sup>۳۱</sup> است. رویکرد پژوهش، کمی یا اثبات‌گرا است. پژوهش حاضر از نظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها)، کمی؛ از نظر نتیجه اجرا، کاربردی؛ از نظر هدف اجرا، پژوهشی-تحلیلی؛ از نظر منطق اجرا، قیاسی و از نظر زمانی، پس‌رویدادی است و از انواع پژوهش‌های همبستگی است.

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ می‌باشد. نمونه‌گیری به روش نمونه در دسترس انجام گرفته است. به این صورت که شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش فعالیت مستمر داشته و وقفه معاملاتی بیشتر از سه ماه نداشته باشند، در نظر گرفته می‌شوند. زیرا داده‌های مالی این شرکت‌ها به دلیل وقفه در فعالیت، ممکن است ناقص یا غیرقابل اعتماد باشند و مقایسه آنها با شرکت‌های فعال باعث تحریف نتایج پژوهش می‌شود. همچنین وقفه در فعالیت ممکن است ناشی از مشکلات مالی، تغییرات مدیریتی، یا بازسازی باشد که ماهیت شرکت را تغییر می‌دهد و داده‌های غیرعادی این شرکت‌ها ممکن است بر نتایج کلی پژوهش تاثیر نامتناسب بگذارند و اعتبار یافته‌ها را کاهش دهند. همچنین شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک‌ها و موسسات اعتباری، هلدینگ و لیزینگ به سبب ماهیت خاص فعالیت، حذف می‌شوند. زیرا درآمد این شرکت‌ها عمدتاً از طریق سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها، حق بیمه، اجاره دارایی‌ها یا مالکیت و مدیریت شرکت‌های زیرمجموعه تأمین می‌شود، نه از طریق فعالیت‌های عملیاتی و ساختار مالی آن، دارای ترکیب دارایی‌ها و بدهی‌های متفاوتی (نظیر دارایی‌های اجاره‌ای، ذخایر بیمه‌ای و تعهدات بلندمدت) هستند که مقایسه آنها با شرکت‌های تولیدی یا خدماتی را دشوار می‌کند. این شرکت‌ها ممکن است تحت مقررات نظارتی خاصی قرار دارند که بر عملکرد و گزارش‌دهی آنها تأثیر گذارد و همچنین ممکن است بر متغیرهای پژوهش (مانند سودآوری، اهرم مالی یا اندازه شرکت) تأثیر نامتناسبی بگذارند. از این رو حذف شرکت‌های با ماهیت خاص یا فعالیت غیرمستمر باعث می‌شود نمونه پژوهش همگن‌تر شود و نتایج به دست آمده قابل تعمیم به جامعه هدف باشند. از طرفی در بسیاری از پژوهش‌های حسابداری و مالی از استانداردهای مشابهی برای حذف شرکت‌های خاص پیروی می‌کنند و تبعیت از این استانداردها، قابل مقایسه نتایج را افزایش

می‌دهد. در نهایت تعداد ۱۵۴ شرکت، به عنوان نمونه تحقیق در نظر گرفته شده است.

### نگاره ۱: غربالگری شرکت‌های نمونه

تعداد	شرح
۶۰۳	کل شرکت‌های فعال در سال ۱۴۰۲
۷۶-	شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۳ پذیرش شده‌اند
۵۵-	وقفه معاملاتی بیشتر از ۳ ماه
۱۲-	تغییر سال مالی
۳۸-	لغو پذیرش
۲۵۷-	سرمایه‌گذاری، واسطه‌گرهای مالی، هلدینگ، بانک، بیمه و لیزینگ
۱۱-	عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز
۱۵۴	تعداد شرکت‌های باقیمانده

### مدل و متغیرها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از رگرسیون چند متغیره با در نظر گرفتن اثرات ثابت سال و صنعت استفاده شده است. مدل رگرسیونی مد نظر برای بررسی فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد: برای آزمون فرضیه اول مبنی بر تاثیر لحن غیرعادی بر حق الزحمه حسابرسی و همچنین آزمون فرضیه سوم مبنی بر تاثیر اظهار نظر حسابرسی دوره قبل بر رابطه لحن غیرعادی و حق الزحمه حسابرسی و آزمون فرضیه پنجم مبنی بر تاثیر نوع شرکت حسابرسی بر رابطه لحن غیرعادی و حق الزحمه حسابرسی از مدل زیر استفاده می‌شود:

#### مدل (۱)

$$FEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABTON_{it} + \beta_2 Aud OPINION_{i,t-1} + \beta_3 Type-AUD_{it} + \beta_4 Aud OPINION_{i,t-1} * ABTON_{it} + \beta_5 Type-AUD_{it} * ABTON_{it} + \sum CONTROL + \beta_t + \beta_{ind} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه دوم مبنی بر تاثیر لحن غیرعادی بر تاخیر حسابرسی و همچنین آزمون فرضیه چهارم مبنی بر تاثیر اظهار نظر حسابرسی دوره قبل بر رابطه لحن غیرعادی و تاخیر حسابرسی و آزمون فرضیه ششم مبنی بر تاثیر نوع شرکت حسابرسی بر رابطه لحن غیرعادی و تاخیر حسابرسی از مدل زیر استفاده می‌شود:

#### مدل (۲)

$$LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABTON_{it} + \beta_2 Aud OPINION_{i,t-1} + \beta_3 Type-AUD_{it} + \beta_4 Aud OPINION_{i,t-1} * ABTON_{it} + \beta_5 Type-AUD_{it} * ABTON_{it} + \sum CONTROL + \beta_t + \beta_{ind} + \varepsilon_{it}$$

حالت اولیه این مدل‌ها برگرفته از تنگ و هان (۲۰۲۳) می‌باشند. در این دو مدل: هزینه حسابرسی، LAG تاخیر گزارش حسابرسی، ABTON لحن غیرعادی، Aud OPINION اظهار نظر حسابرسی، Type-AUD نوع شرکت حسابرسی، CONTROL  $\Sigma$  متغیرهای کنترل شامل بازده حقوق صاحبان سهام، نرخ رشد درآمد، اندازه شرکت، نسبت اهرم، فرصت رشد، جریان وجه نقد عملیاتی، استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت نهادی، سهامداران نهادی، زیان دهی. روش اندازه‌گیری متغیرها در نگاره زیر ارائه شده است:

### نگاره ۲: نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر	روش اندازه‌گیری
وابسته	حق الزحمه حسابرسی
	لگاریتم هزینه حسابرسی که در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی افشا شده است.
مستقل	تأخیر حسابرسی
	فاصله پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی
تعدیلگر	لحن غیرعادی
	بر اساس مدل هانگ و همکاران (۲۰۱۴) که در ادامه تشریح شده است.
	اظهار نظر حسابرسی
	اظهار نظر دوره قبل
	دوره قبل
	نوع موسسه حسابرسی
	حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف، یک در غیر این صورت صفر اختصاص می‌یابد
	بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)
	سود خالص تقسیم بر جمع حقوق صاحبان سهام
	نرخ رشد درآمد (SALES)
	درآمد فروش دوره جاری منهای درآمد فروش دوره قبل تقسیم بر درآمد دوره جاری
	اندازه شرکت (SIZE)
	لگاریتم ارزش بازار دارایی‌ها
	نسبت اهرم (LEV)
	بدهی‌ها تقسیم به جمع دارایی‌ها
	فرصت رشد (M/B)
	ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام
کنترل	وجه نقد عملیاتی (CASH)
	جریان وجه نقد عملیاتی تقسیم بر دارایی‌ها
	زیان دهی (LOSS)
	اگر شرکت زیان داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد
	استقلال هیئت‌مدیره (TASK)
	درصد مجموع تعداد مدیران غیرموظف عضو هیئت‌مدیره به کل اعضای هیئت‌مدیره
	مالکیت نهادی (CON-OWN)
حاکمیت شرکتی	درصد مالکیت سهام در اختیار اعضای خانواده هیئت‌مدیره شرکت
	سهامداران نهادی (INC-OWN)
	درصد مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی در شرکت

## اندازه‌گیری لحن غیرعادی

لحن (Tone): بر اساس هنری<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۸) و هنری و لیوان<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۶) لحن طبق فرمول زیر اندازه‌گیری می‌شود:  
رابطه (۱)

$$Tone = \frac{pw-nw}{pw+nw}$$

Tone، لحن افشا؛ pw: تعداد کلمات مثبت و nw: تعداد کلمات منفی.  
برای کلمات مثبت و منفی نیز از لیست واژگان تخصصی هیئت‌مدیره (پله و همکاران، ۱۴۰۰) استفاده می‌شود. برای محاسبه لحن غیرعادی نیز بر اساس نصیرزاده و پوریوسف (۱۴۰۲) و هانگ و همکاران (۲۰۱۴)، لحن افشا را بر اساس متغیرهایی که معرف ریسک و بازده مورد انتظار شرکت است، برآورد شده و خطای مدل را به عنوان لحن غیرعادی اندازه‌گیری می‌شود.  
رابطه (۲)

$$Tone_{it} = \beta_0 + \beta_1 EARN_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 BTM_{it} + \beta_4 RET_{it} + \beta_4 STD_{EARN_{it}} + \beta_4 STD_{RET_{it}} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_4 AGE_{it} + \beta_4 \Delta EARN_{it} + \epsilon_{it}$$

EARN، سودخالص؛ SIZE، اندازه شرکت؛ BTM، ارزش دفتری به ارزش بازار سهام؛ RET، بازده سالانه سهام؛ STD\_EARN، انحراف استاندارد سود؛ STD\_RET، انحراف استاندارد بازده سالانه؛ LOSS، زیان‌دهی شرکت؛ AGE، عمر شرکت و  $\Delta EARN$ ، تغییرات سود می‌باشد.

## ۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در نگاره شماره ۳ ارائه شده است.

### نگاره ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	میانگین کمترین	بیشترین	چولگی	کشدگی
سود قبل از مالیات	EARN	۰/۱۸۰	۰/۴۰۶	۰/۲۱	۵/۵۶۲	۵/۶۷۳	۳/۲۸۲
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۳۵۵	۱/۵۱۴	۱۵/۴۵	۱۰/۱۹۵	۲۰/۲۳۰	۰/۸۳۸
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BTM	۰/۴۳۹	۰/۵۲۹	۰/۳۴۵	۵/۶۸۸	۳/۳۵۱	-۲/۵۴۵
بازده سهام	RET	۵/۲۶۴	۶/۵۷۸	۹/۳۴	-۷/۶۸۲	۳۲/۲۱۰	۱/۰۲۲
انحراف استاندارد سود	STD_EARN	۰/۰۹۲	۰/۲۴۴	۰/۴۵	۰	۳/۷۹۶	۸/۰۳۸
انحراف استاندارد بازده	STD_RE	۴/۸۳۰	۴/۱۴۹	۶/۵۶	۰/۰۵۸	۲۵/۸۱۷	۱/۳۲۴
عمر شرکت	AGE	۳/۶۶۵	۰/۳۴۴	۲/۵۴۹	۲/۳۶۰	۴/۲۳۴	-۰/۷۷۴
تغییرات سود	$\Delta EARN$	۰/۰۶۱۴	۰/۳۶۴	۱/۳۴۵	-۵/۳۶۸	۵/۱۲۹	۳/۱۹۴
هزینه حسابرسی	FEE	۱۷/۹۸	۷/۷۳	۱۴	۱۰/۸	۳۱/۷	۰/۹۱

۱/۶۹	۰/۱۵	۴/۸	۳/۱	۳/۸	۰/۴۸	۳/۸۹	LAG	تاخیر گزارش حسابداری
۱۴/۸۵	۲/۲۶	۰/۸۸	۰/۰۰۰۱	۰/۰۶۴	۰/۰۷۴	۰/۰۸۲	ABTONE	لحن غیرعادی
۲/۵۵	۰/۲۱	۹۴/۹۵	۰	۵۱	۲۱/۸۳	۴۹/۴	CON OWN	تمرکز مالکیت
۷/۲	۴/۴۴	۶۷۷	۰	۲۸/۳۱	۳۵/۵۲	۳۸/۰۵	INC OWN	سهامداران نهادی
۴/۶۸	۵,۲۳۸	۶,۳۰۰	۰,۰۴۷	۰,۶۱۷	۰,۳۲۸	۰/۶۵	LEV	اهرم مالی
۲/۵۸	۳۶/۱۹	۲۶۰۷/۲۲	۵۹/۹۶	۷۵/۷۸	۶/۷۳	۶۹/۹۹	MB	فرصت رشد
۳/۲۹	۰/۲۸	۰/۸۹	۰/۲۷	۰/۳۲	۰/۲۲	۰/۳۷	SALES	رشد درآمد
۴/۵۲	۰/۸۵	۲۰/۲۳	۱۰/۳۵	۱۴/۲۶	۱/۵۱	۱۴/۴۴	SIZE	اندازه شرکت
۱۳/۷۸	۱۱/۹۴	۸	۰	۰/۸	۰/۲۸	۰/۷۲	TASK	استقلال هیئت مدیره

متغیر لحن غیرعادی بین ۰/۰۰۰۱ و ۰/۸۷۹ است و میانگین و میانه آن به ترتیب ۰/۰۸۲ و ۰/۰۶۴ است. داده‌ها حاکی از درجه بالایی از لحن غیر عادی مدیران در شرکت‌های نمونه است. همچنین آماره‌های توصیفی سایر داده‌ها حاکی از آن است که میانه و میانگین اختلاف اندکی دارد و داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند. سرمایه‌گذاران نهادی در متغیرهای ارائه شده در نگاره فوق بالاترین میزان دامنه و بازده حقوق صاحبان سهام بیشترین ضریب چولگی را داشته‌اند. به طور کلی میانه و میانگین متغیرهای پژوهش، اختلاف قابل توجهی نداشته و در کنار سایر آماره‌های توصیفی نشان می‌دهند، داده‌ها از توزیع مناسبی برخوردارند. توزیع فراوانی مربوط به متغیرهای مجازی نیز در نگاره ۴ ارائه شده است.

#### نگاره ۴: توزیع فراوانی متغیرهای مجازی

فراوانی		درصد فراوانی		
یک	صفر	یک	صفر	
۶۵۱	۷۶۹	۴۵/۸۵	۵۴/۱۵	اظهار نظر حسابداری
۱۱۳۷	۲۸۳	۸۰/۰۷	۹۳/۱۹	نوع شرکت حسابداری
۱۰۵۸	۳۶۲	۷۴/۵۱	۲۵/۴۹	زیان دهی

#### آزمون فرضیه‌ها

آزمون‌های مربوط به مفروضات رگرسیون در خصوص مدل‌های پژوهش بررسی شده و نتایج نشان‌دهنده نرمال بودن متغیر وابسته، نرمال بودن خطای مدل رگرسیونی، عدم خود همبستگی خطای مدل رگرسیونی، عدم ترکیب خطی متغیرهای پیش بین و ناهمسانی واریانس می‌باشد. مدل پژوهش بر اساس تحلیل رگرسیون تعمیم یافته با کنترل اثرات ثابت سال و صنعت برآورد گردید و خلاصه نتایج برآورد در نگاره شماره ۵ ارائه شده است.

### نگاره ۵: نتیجه آزمون مدل اول (فرضیه‌های اول، سوم و پنجم)

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی

متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	هم‌خطی
لحن غیرعادی	ABTONE	۱۸/۳	۲/۴۸	۷/۳۸	۰/۰۰	۲/۳۳
اظهار نظر حسابرسی	AUD OPINION	۱/۶۴	۰/۶۳	۲/۵۸	۰/۰۰۹	۲/۲۹
نوع شرکت حسابرسی	TYPE AUDIT	-۰/۵۴۰	۰/۷۴	-۰/۷۴	۰/۴۵	۲/۴۷
لحن غیرعادی *اظهار نظر حسابرسی	ABTONE*AUD OPINION	۸/۳۹	۴/۰۵	۲/۰۷	۰/۰۳۸	۳/۳۵
لحن غیرعادی *نوع شرکت حسابرسی	*ABTONE TYPE AUDIT	-۳/۰۴	۶/۰۶	-۰/۵۰۲	۰/۶۱۵	۲/۶۱
تمرکز مالکیت	CON OWN	-۰/۰۱۳	۰/۰۲۱	-۰/۶۱۶	۰/۵۳۷	۱/۰۵
سهامداران نهادی	INC OWN	۰/۰۰۹	۰/۰۰۵	۱/۷۸۱	۰/۰۷۵	۱/۰۹
اهرم مالی	LEV	۱/۶۸۴	۰/۷۱	۲/۳۷۴	۰/۰۱۷	۱/۰۲
زیان دهی	LOSS	-۰/۰۸۱	۰/۴۲	-۰/۱۹۲	۰/۸۴۷	۱/۰۳
فرصت رشد	MB	۱/۰۶۳	۰/۰۰۲	-۰/۳۳۳	۰/۷۳۸	۱/۰۱
رشد درآمد	SALES	۰/۲۴۸	۰/۸۵	۱/۲۵۶	۰/۲۰۹	۱/۰۰۹
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۵۸۶	۰/۳۴	۰/۷۴۱	۰/۴۵۸	۱/۲۱۹
استقلال هیئت مدیره	TASK	۹/۵۶	۰/۸۵	-۰/۶۹۳	۰/۴۸۸	۱/۰۳
ضریب ثابت		-۰/۰۸۵	۵/۲۳	۱/۸۲	۰/۰۶۷	---
آماره فیشر				۲/۹۶		
سطح معناداری				۰/۰۰۰		
ضریب تعیین				۰/۲۹۴		
دوربین واتسون				۲/۰۶۶		

با توجه به نتایج تخمین مدل اول، آماره فیشر ۲/۹۶۵ و مقدار احتمال (یا سطح معناداری) آن برابر ۰،۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود، یعنی مدل معنی‌دار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۲۹٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی، توضیح داده می‌شوند. آزمون هم‌خطی نیز نشان می‌دهد، عامل تورم واریانس در متغیرهای مدل وجود ندارد. همچنین آماره دوربین واتسون مابین ۱/۵ و ۲/۵ است و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در تخمین مدل است.

بر اساس ضریب و سطح معنی‌داری متغیر لحن غیرعادی مدیران (۰/۰۰۰) ۱۸/۳ فرضیه اول مبنی بر رابطه مثبت بین لحن غیرعادی و حق الزحمه حسابرسی رد نمی‌گردد. همچنین ضریب و سطح معنی‌داری متغیر تعاملی لحن غیرعادی مدیران در اظهار نظر حسابرسی، ۸/۳۸۸ (۰/۰۳۸) می‌باشد که نشان می‌دهد فرضیه سوم رد نشده و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی دوره قبل، رابطه مثبت بین لحن غیرعادی مدیران و حق الزحمه حسابرسی را تقویت می‌کند. همچنین

ضریب و سطح معنی‌داری متغیر تعاملی لحن غیرعادی در نوع شرکت حسابرسی، نشان می‌دهد که فرضیه پنجم تایید نمی‌شود و نوع شرکت حسابرسی بر رابطه لحن غیرعادی مدیران و حق الزحمه حسابرسی تاثیر معنی‌داری ندارد.

### نگاره ۶: نتیجه آزمون مدل دوم پژوهش (فرضیه‌های دوم، چهارم و ششم)

متغیر وابسته: تاخیر حسابرسی						
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	هم‌خطی
لحن غیرعادی	ABTONE	۰/۷۴۳	۰/۱۸۵	۳/۹۹۹	۰/۰۰۰۱	۲/۳۳
اظهار نظر حسابرسی	AUD OPINION	۰/۰۱	۰/۰۴۱	۰/۲۶۱	۰/۷۹۳	۲/۲۹
نوع شرکت حسابرسی	TYPE AUDIT	۰/۱۲۹	۰/۰۵۶	۲/۲۸۶	۰/۰۲۲	۲/۴۷
لحن غیرعادی *اظهار نظر حسابرسی	ABTONE*AUD OPINION	۰/۳۴۳	۰/۳۳۷	۱/۰۱۹	۰/۳۰۸	۳/۳۵
لحن غیرعادی *نوع شرکت حسابرسی	*ABTONE TYPE AUDIT	۱/۱۰۷	۰/۴۳۱	۲/۵۶۷	۰/۰۱	۲/۶۱
تمرکز مالکیت	CON OWN	-۰/۰۰۰۹	۰/۰۰۱	-۰/۷۹۷	۰/۴۲۵	۱/۰۵
سهامداران نهادی	INC OWN	-۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۰۶	-۰/۴۸۸	۰/۶۲۵	۱/۰۹
اهرم مالی	LEV	-۰/۰۲۹	۰/۰۳۶	-۰/۸	۰/۴۲۲	۱/۰۲
زیان دهی	LOSS	-۰/۰۰۱	۰/۰۳	-۰/۰۶۱	۰/۹۵	۱/۰۳
بازده حقوق صاحبان سهام	MB	-۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	-۰/۸۶۲	۰/۳۸۸	۱/۰۱
فرصت رشد	SALES	۰/۰۶۹	۰/۰۵۹	۱/۱۷۹	۰/۲۳۸	۱/۰۰۹
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۱	۰/۰۲۲	-۰/۴۸	۰/۶۲۹	۱/۲۱
استقلال هیئت مدیره	TASK	۰/۰۰۱	۰/۰۳۷	۰/۰۴۴	۰/۹۶۴	۱/۰۳
ضریب ثابت		۴/۰۵۳	۰/۳۳	۱۲/۲۳	۰/۰۰۰	---
آماره فیشر				۲/۱۸۲		
سطح معناداری				۰/۰۰۰		
ضریب تعیین				۰/۲۳۳		
دوربین واتسون				۲/۰۶۶		

با توجه به نتایج تخمین مدل دوم، آماره فیشر ۲/۱۸۲ و مقدار احتمال (یا سطح معناداری) آن برابر ۰/۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود، یعنی مدل معنی‌دار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۲۳٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی، توضیح داده می‌شوند. آزمون هم‌خطی نیز نشان می‌دهد، عامل تورم واریانس در متغیرهای مدل وجود ندارد. همچنین آماره دوربین واتسون ۲/۰۶ است و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در تخمین مدل دوم است. بر اساس ضریب و سطح معنی‌داری متغیر لحن غیرعادی مدیران (۰/۷۴۳) (۰/۰۰۰۱) فرضیه دوم مبنی بر رابطه مثبت بین لحن غیرعادی و تاخیر حسابرسی رد نمی‌گردد. همچنین

ضریب و سطح معنی‌داری متغیر تعاملی لحن غیرعادی مدیران در اظهار نظر حسابرسی، ۰/۳۴۳ (۰/۳۰۸) می‌باشد که نشان‌دهنده عدم تأیید فرضیه چهارم است. به عبارتی اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی دوره قبل بر رابطه بین لحن غیرعادی مدیران و تاخیر حسابرسی تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین ضریب و سطح معنی‌داری متغیر تعاملی لحن غیرعادی در نوع شرکت حسابرسی، ۱/۱۰۷ (۰/۱۰۴) است و نشان می‌دهد نوع شرکت حسابرسی، رابطه لحن غیرعادی مدیران و تاخیر حسابرسی را تقویت می‌کند.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسان هنگام قضاوت‌های حرفه‌ای، تفاوت افشای متنی بدون ساختار را از گزارش‌های سالانه در نظر می‌گیرند و از این رو لحن مدیران می‌تواند بر ریسک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر گذارد. لحن غیرعادی مدیران، احتمال اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی را افزایش می‌دهد، لذا بر ادراک حسابرسان از ریسک عملیات شرکت صاحبکار، تأثیر می‌گذارد. به عبارتی لحن غیرعادی مثبت در گزارش‌های سالانه ارتباط نزدیکی با قصد مدیریت برای پوشش مدیریت سود پنهان یا صورت‌های مالی با عملکرد مالی ضعیف دارد. از آنجایی که حق الزحمه حسابرسی منعکس‌کننده منابع صرف شده برای حسابرسی و حق بیمه ریسک برای فرآیند حسابرسی است. لذا هزینه‌های حسابرسی با افزایش ریسک افزایش می‌یابد. بنابراین زمانی که حسابرس با محیط اطلاعاتی ضعیفی مواجه است و یا فرض می‌کند که مدیریت عمداً اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند، با افزایش ریسک حسابرسی برای مقابله با خطر تحریف‌های بااهمیت پاسخ می‌دهد. افزایش ریسک حسابرسی، مستلزم کسب شواهد حسابرسی کمی و کیفی بالاتری است و به تلاش بیشتری نیاز دارد و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی و تاخیر حسابرسی، افزایش می‌یابد.

یافته‌های پژوهش حاضر مشابه مطالعات قبلی نظیر یانگ و همکاران (۲۰۱۸)، حسین و همکاران (۲۰۲۰)، گرین و همکاران (۲۰۲۰) و میو و همکاران (۲۰۱۵) است.

در شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی دوره قبل آنها، تعدیل شده است؛ لحن‌های غیرعادی ممکن است ریسک بیشتری را در مورد عملکرد شرکت منتقل کند. از این رو حسابرسان با این دید که شرکت در دوره قبل گزارش حسابرسی تعدیل شده داشته است؛ احتمال می‌دهند که در دوره جاری نیز احتمال تحریفات یا محدودیت در رسیدگی با اهمیت و اساسی داشته باشد. از این رو برآورد حسابرسان از ریسک حسابرسی افزایش یافته و در نتیجه تلاش و زمان بیشتری را صرف رسیدگی به صورت‌های مالی می‌نمایند که منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. همانطور که طبق نتایج پژوهش حاضر نیز اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی در دوره قبل، تأثیر لحن غیرعادی و حق الزحمه حسابرسی را تقویت می‌کند ولی بر لحن غیرعادی و تاخیر حسابرسی تأثیر معنی‌داری ندارد. این نتیجه می‌تواند به این خاطر باشد که حسابرسات علاوه بر افزایش تلاش و حق الزحمه حسابرسی، معمولاً گزارش حسابرسی را به موقع تحویل می‌دهند. استفاده از

نیروی‌های بیشتر و مجرب‌تر می‌تواند یکی از دلایل احتمالی باشد. شرکت‌های بزرگ‌تر که شهرت بیشتری نیز دارند، در هنگام ارزیابی گزارش‌هایی با لحن غیرعادی، حق‌الزحمه حسابداری را افزایش می‌دهند و به دلیل افزایش دامنه حسابداری، تاخیر گزارش حسابداری افزایش می‌یابد. البته تاثیر بزرگی حسابداری بر رابطه لحن غیرعادی و حق‌الزحمه حسابداری در پژوهش حاضر تایید نشد. می‌توان این‌گونه استدلال نمود که از آنجایی که شرکت‌های بزرگ‌تر، شهرت بیشتری دارند، تلاش بیشتری را برای اطمینان از کیفیت حسابداری صرف می‌کنند؛ ولی به خاطر رقابت در بازار حسابداری معمولاً حق‌الزحمه حسابداری را افزایش نمی‌دهند. لذا می‌توان نتیجه گرفت کلیه شرکت‌های حسابداری (بدون توجه به اندازه) هزینه حسابداری بالاتری برای شرکت‌های که لحن مثبتی در گزارشگری دارند، در نظر می‌گیرند؛ ولی فقط شرکت‌های بزرگ، به خاطر حفظ شهرت، تلاش بیشتری در مورد صاحبکاران دارای لحن غیرعادی مثبت به کار می‌گیرند که منجر به تاخیر گزارش حسابداری می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر در این خصوص، مشابه مطالعات قبلی نظیر بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد.

- با توجه به اینکه تاثیر لحن غیرعادی بر حق‌الزحمه حسابداری و تاخیر حسابداری تایید شده است. به مدیران حسابداری توصیه می‌گردد در خصوص محاسبه ریسک حسابداری و تعیین دامنه رسیدگی به لحن به کار رفته در گزارش‌های سالانه هیئت مدیره به مجمع عمومی سهامداران، توجه داشته باشند. همچنین تاثیر اظهار نظر حسابداری در دوره قبل بر رابطه لحن غیرعادی و حق‌الزحمه حسابداری تایید شده است. از این رو به مدیران حسابداری توصیه می‌گردد مخصوصاً در حسابداری‌های اولیه (سال اول) برای محاسبه ریسک حسابداری و تعیین دامنه رسیدگی به لحن به کار رفته در گزارش‌های سالانه هیئت مدیره به مجمع عمومی سهامداران، توجه داشته باشند. همچنین از آنجایی که تاثیر نوع شرکت حسابداری (حسابرسی شده توسط سازمان حسابداری) بر رابطه بین لحن غیرعادی و تاخیر حسابداری تایید شده است و این به دلیل تلاش بیشتری است که شرکت‌های بزرگ‌تر را برای اطمینان از کیفیت حسابداری و عدم خدشه‌دار شدن شهرتشان انجام می‌دهند؛ لذا به مدیران حسابداری در کلیه موسسات حسابداری توصیه می‌گردد در خصوص تعیین دامنه رسیدگی به لحن مدیران توجه داشته باشند.

ارزش آفرینی پژوهش این است که نشان می‌دهد نوع اظهار نظر حسابداری می‌تواند بر درک حسابداری از لحن مدیران تاثیر داشته باشد و می‌تواند به درک بهتر عوامل مؤثر بر تصمیمات حسابداری کمک کند. همچنین بر اساس نتایج پژوهش اندازه موسسه حسابداری بر درک حسابداری از لحن مدیران تاثیر دارد و نشان می‌دهد که منابع و تجربه مؤسسات بزرگ حسابداری می‌تواند تأثیرات منفی لحن غیرعادی مدیران را کاهش دهد یا خیر. به طور کلی، این پژوهش با ترکیب مفاهیم ارتباطات مدیریتی و حسابداری، رویکردی نوآورانه برای درک بهتر تعاملات بین مدیران و حسابداری ارائه می‌دهد.

محدودیتی که در تعمیم نتایج باید به آن دقت نمود این است که، بخشی از دوره زمانی

پژوهش مقارن با شیوع ویروس کرونا (۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰) بوده که به خاطر دورکاری و تغییرات محیطی حسابرسی ممکن است بر تاخیر گزارش حسابرسی یا عملیات حسابرسی و در نتیجه نتایج پژوهش تاثیر داشته باشد. به محققان توصیه می‌گردد این پژوهش را برای صنایع پرریسک مانند شرکت‌های بیمه، شرکت‌های لوازم بهداشتی و... انجام دهند. همچنین بررسی تاثیر انگیزه‌های مدیر نظیر مدیریت سود به عنوان متغیر تعدیلی در رابطه لحن غیرعادی و هزینه و تاخیر حسابرسی و بررسی تاثیر بحران‌هایی نظیر کرونا بر رابطه لحن غیرعادی و هزینه و تاخیر حسابرسی می‌تواند یافته‌های جالبی از رابطه لحن مدیران و هزینه و تاخیر حسابرسی ارائه دهند.

### منابع

- بزرگ اصل، موسی؛ مرفوع، محمد و ماهان‌نژاد، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر لحن گزارشگری مالی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۷۲)، ۷۹-۱۰۷.
- پوریوسف، اعظم؛ نصیرزاده، فرزانه و ثقفی، مهدی (۱۴۰۲). تحریف‌های کشف شده حسابرسی و لحن گزارشگری مدیران: نقش میانجی کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۲۳(۹۳): ۲۴۵-۲۷۳.
- تیموریان، سید علی اکبر. مران جوری، مهدی. علی خانی، رضیه و رستمی، نعمت. (۱۴۰۳). خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابر. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵(۱۸)، ۳۳-۸.
- رشیدی، محسن؛ صومی، مائده و کزازی گودرزی، میلاد (۱۴۰۳). واکنش‌های نامتقارن مؤلفه جهش حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به تغییرات وضعیت اعتباری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۳۱(۳)، ۴۹۲-۵۱۸.
- رمضان احمدی، محمد؛ واعظ، سید علی؛ آرمن، سید عزیز و درسه، سید صابر (۱۴۰۱). بررسی تأثیر سبک حسابر. بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی‌بخشی قیمت سهام. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲(۲۹): ۳۳۸-۳۱۱.
- شهسواری، معصومه؛ عباسزاده، محمدرضا و حصاری، حمزه (۱۴۰۱). لحن مورد استفاده در گزارش حسابر. و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلگری الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶)، ۱۶۱-۱۳۱.
- نیکبخت، محمدرضا؛ بزرگ اصل، موسی؛ آزادی، کیهان و تصدی کاری، محمدجواد (۱۳۹۹). مقایسه دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی در تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی با به کارگیری منطق فازی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱): ۸۹-۷۲.
- نیکبخت، محمدرضا؛ بزرگ اصل، موسی و آزادی، کیهان (۱۳۹۵). ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی. دانش حسابداری مالی، شماره ۳(۱۰): ۹۷-۱۱۶.

نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۲(۴): ۱۳۲-۱۱۱.  
 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.

یاری، مهدی؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱): ۱۴۶-۱۷۲.

Allee, K. D. & DeAngelis, M. D. (2015). The structure of voluntary disclosure narratives: Evidence from tone dispersion. *Journal of Accounting Research*, 53 (2): 241-274. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12072>

Baginski, S.P., Demers, E., Kausar, E. & Yu, Y. J. (2018). Linguistic tone and the small trader. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.005>

Blanco, B., Coram, P. Dhole, S. & Kent. P. (2020). How do auditors respond to low annual report readability? *Journal of Accounting and Public Policy*, 40 (3): 106-139.

Bhattacharya, N., E. L. Black, T. E. Christensen, and R. D. Mergenthaler. 2007. Who trades on pro forma earnings information? *The Accounting Review* 82 (3): 581-619. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.3.581>.

Bozorg Asl, M., Marfou, M. & Mahan Nejad, M. (2021). The impact of financial reporting tone on audit fees of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18 (72): 79-107. (in Persian)

Calderon, T. G. & Gao, L. (2020). Cybersecurity risks disclosure and implied audit risks: Evidence from audit fees. *International Journal of Auditing*, 25 (1): 1-16. <https://doi.org/10.1111/ijau.12209>

Clarkson, P. M., Ferguson, C. & Hall, J. (2003). Auditor conservatism and voluntary disclosure: Evidence from the year 2000 systems issue. *Accounting and Finance*, 43 (1): 21-40. <https://doi.org/10.1111/1467-629X.00081>

Cošta, G. A., L. C. Oliveira, L. L. Rodrigues, and R. Craig. 2013. Factors associated with the publication of a CEO letter. *Corporate Communications: An International Journal* 18 (4): 432-450. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-07-2012-0045>.

D'Augusta, C. & DeAngelis, M. D. (2020). Does accounting conservatism discipline qualitative disclosure? Evidence from tone management in the MD&A. *Contemporary Accounting Research*, 37 (4): 2287-2318. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12598>

Davis, A. K. & Tama-Sweet, I. (2012). Managers' use of language across alternative disclosure outlets: Earnings press releases versus MD&A. *Contemporary Accounting Research*, 29 (3): 804-837. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01125.x>

Davis, A. K., Piger, J. M. & Sedor, L. M. (2012). Beyond the numbers: Measuring the information content of earnings press release language. *Contemporary Accounting Research*, 29 (3): 845-868. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01130.x>

Greiner, A., Patelli, L. & Pedrini, M. (2020). Characteristics of managerial tone priced by auditors: Evidence based on annual letters to shareholders of large US firms. *A Journal of Practice and Theory*, 39 (2): 139-161. <https://doi.org/10.2308/AJPT-52594>

Henry, E. (2008). Are investors influenced by how earnings press releases are written? *Journal of Business Communication*, 45 (4): 363–407.

Henry, E., & Leone, A. J. (2016). Measuring qualitative information in capital markets research: Comparison of alternative methodologies to measure disclosure tone. *The Accounting Review*, 91 (1): 153–178.

Hossain, M., Raghunandan, K. & Rama, D. V. (2020). Abnormal disclosure tone and going concern modified audit reports. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39 (4): 106764. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106764>

Huang, X., Teoh, S. H. & Zhang, Y. (2014). Tone management. *The Accounting Review*, 89 (3): 1083-1113. <https://doi.org/10.2308/accr-50684>

Lang, M. H. & Lundholm, R. J. (2000). Voluntary disclosure and equity offerings: Reducing information asymmetry or hyping the stock? *Contemporary Accounting Research*, 17 (4): 623-662. <https://doi.org/10.1506/9N45-F0JX-AXVW-LBWJ>

Li, F. (2010). The information content of forward-looking statements in corporate filings—A naïve Bayesian machine learning approach. *Journal of Accounting Research*, 48 (5): 1049-1102. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2010.00382.x>

Liu, P. & Nguyen, H. T. (2020). CEO characteristics and tone at the top inconsistency. *Journal of Economics and Business*. <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2019.105887>

Lopatta, K., Gloger, M. A. & Jaeschke, R. (2017). Can language predict bankruptcy? The explanatory power of tone in 10-K filings. *Accounting Perspectives*, 16 (4): 315-343. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12150>.

Jegadeesh, N., and D. Wu. 2013. Word power: A new approach for content analysis. *Journal of financial economics* 110 (3): 712-729. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2013.08.018>.

Nikbakht, M. R., Bozorg Asl, M., Azadi, K. & Tasaddoghi Kari, M. J. (2020). Comparing the perspectives of organization managers and audit firms on determining factors affecting audit fees using fuzzy logic. *Professional Auditing Research*, 1 (1): 72-89. (in Persian)

Nikbakht, M. R., Bozorg Asl, M. & Azadi, K. (2016). Providing a comprehensive model for pricing audit services using fuzzy logic. *Financial Accounting Knowledge*, 3 (10): 97-116. (in Persian)

Nikbakht, M. R. & Tanani, M. (2010). Testing the factors affecting audit fees of financial statements. *Financial Accounting Research*, 2 (4): 111-132. (in Persian)

Mayew, W. J., Sethuraman, M. & Venkatachalam M. (2015). MD&A disclosure and the firm's ability to continue as a going concern. *The Accounting Review*, 90 (4): 1621-1651. <https://doi.org/10.2308/accr-50983>

MohammadRezaei, F., Faraji, O. & Heidary, Z. (2021). Audit partner quality, audit opinions and restatements: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18 (2): 106-119.

Newton, J. D. & Ashton, R. H. (1989). The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 8: 22–37.

Pouryousof, A., Nassirzadeh, F., Hesarzadeh R. & Askarany, D. (2022). The relationship between managers' disclosure tone and the trading volume of investors. *Journal of Risk and Financial Management*, 15 (12): 618.

Pouryousof, A., Nassirzadeh, F. & Saghafi, M. (2023). Detected audit misstatements and managerial reporting tone: The mediating role of financial reporting quality. *Auditing Knowledge*, 23 (93): 245-273. (in Persian)

Price, S. M. K., Doran, J. S., Peterson, D. R., & Bliss, B. A. (2012). Earnings conference calls and stock returns: The incremental informativeness of textual tone. *Journal of Banking and Finance*, 36 (4): 992-1011. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2011.10.013>

Ramadan Ahmadi, M., Vaez, S. A., Arman, S. A. & Daraseh, S. S. (2022). Investigating the impact of auditor style on the relationship between financial reporting readability and stock price informativeness. *Accounting and Auditing Reviews*, 29 (2): 311-338. (in Persian).

Tetlock, P. C. 2007. Giving content to investor sentiment: The role of media in the stock market. *The Journal of finance* 62 (3): 1139-1168. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2007.01232.x>

Rashidi, M., Soumi, M. & Kazazi Goodarzi, M. (2024). Asymmetric reactions of abnormal audit fee jump components to changes in credit status. *Accounting and Auditing Reviews*, 31 (3): 492-518. (in Persian)

Rogers, J. L., Van Buskirk, A. & Zechman, S. L. C. (2011). Disclosure tone and shareholder litigation. *The Accounting Review*, 86 (6): 2155-2183. <https://doi.org/10.2308/accr-10137>

Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1): 161-190. <https://doi.org/10.2307/2490397>

Shahsavari, M., Abbaszadeh, M. R. & Hesari, H. (2022). The tone used in the auditor's report and audit fees with an emphasis on the moderating role of ISA 700 requirements. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19 (76): 131-161. (in Persian)

Teng, Z. L. & Han, J. (2022). Audit fees, audit report lag and abnormal tone: Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 38 (2): 186-205.

Yang, R., Yu, Y., Liu, M. & Wu, K. (2018). Corporate risk disclosure and audit fee: A text mining approach. *European Accounting Review*, 27 (3): 583-594.

Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R. & Faraji, O. (2022). Audit fees: The role of the base fee determination guideline for audit services. *Accounting and Auditing Reviews*, 29 (1): 146-172. (in Persian)

پیوست: لیست کلمات برای سنجش لحن مدیران (پله و همکاران، ۱۴۰۰)

لیست کلمات منفی				
ریسک	تأخیر	خسارت	ضعیف	دشواری
مشکلات	شکایات	اتلاف	دعاوی	ریسکی
نوسانات	آسیب	چالش‌های	مشکلی	فقدان
رکود	محدودیت‌های	ریسک	هدر	مخرب
مشکل	دچار	اشکال	محکوم	پیچیده
ریسک‌های	متوقف	ریسک‌ها	انحرافات	گمراهی
شدید	تهدید	فرسودگی	ریسک،	نامطلوب
کمبود	چالش	اشکالات	دغدغه	محدودیت
حوادث	مغایرت	کسری	سختی	نقص
توقف	تحریم‌ها	ریسک‌ها	ایرادات	اجباری
محدود	معوق	متأسفانه	تجاوز	دشوار
توقفات	خطر	خرابی	تحمل	قاچاق
تحریم	معیوب	معوقه	خسارات	متحمل
محدودیت	محدودیت‌های	تحریم‌ها	خطرناک	مخاطره
بحران	توقف	تقلیل	عیوب	مشکوک
ریسک‌های	مخاطرات	وقفه	مانع	بحران‌های
تحریم‌های	مشکلاتی	عیب	تعطیل	تبعات
ضعف	نواقص	نامناسب	عارضه	جنگ
نوسان	تحمیل	تهدیدات	مخاطراتی	بلااستفاده
اختلاف	تخریب	ناگزیر	معضلات	تحریم،
وابستگی	تحریم‌های	جریمه	نازل	مشکلات
موانع	خطرات	تنگنا‌های	ابطال	ناچار
افت	دعوی	محکومیت	پر مصرف	ناگهانی
فرسوده	متأسفانه	اجتناب	تهدیدهای	نوسانات
حادثه	نگرانی	تهدیدها	محدودیت‌ها	بحران‌های
شکایت	بحرانی	چالش‌های	تعطیلی	اشباع
بی‌رویه	ورشکستگی	اجتناب‌ناپذیر	شدید	تنش
بیکاری	ریسک‌هایی	ایراد	ناسالم	سخت‌تر
تلفات	کاذب	تخلفات	اجبار	گلوگاه‌های
بیرویه	ممنوعیت	خطا	بحران	مترقبه
تحریم‌ها،	تنبیه	ضعف،	پیچیدگی	محدود
جرم	چالش‌ها	غیرفعال	زیان‌های	محدودکننده
شکاف	مغایرت‌های	استرس	دخالت	محدودی
نامنطقی	دغدغه‌های	اشتباهات	ابهام	محروم
اختلال	عدیده	رکودی	باریسک	مشکل
زیان‌آور	منسوخ	مرجوعی	گلوگاه‌های	ناخواسته
سوء	تحمیلی	معایب	ناراضی‌تی	ناکافی
شدیدی	تعلیق	بعید	ناقص	وریسک
عدیده‌ای	زیان‌آور	دیر	آسیب‌های	از دست‌رفته
منتفی	معضل	دیرکرد	پرهزینه	تنگنا‌ها
نامساعد	منحل	سقوط	تنزل	بازدارنده
نامتناسب	افول	جریمه‌های	نکول	اشتباه

لیست کلمات مثبت

توسعه	پشتیبانی	راه‌اندازی	بموقع	افتتاح
کیفیت	تقویت	رضایتمندی	اکتشافی	پشتیبان
جدید	مطلوب	دستاوردهای	تسهیل	شایسته
بهبود	انعقاد	مفید	قوت	برطرف
ارتقاء	برخوردار	کافی	توانمند	قادر
مناسب	بهره‌وری	ارتقا	آمدگی	ترویج
ایمنی	اطمینان	توافق	کیفیت	امیدواریم
اصلاح	یکپارچه	برقراری	ارزش‌های	توانمندسازی
بهینه	محیط‌زیست	عالی	ایفای	بهینه‌سازی
محیطی	اعتبار	نوآوری	کارآمد	جوایز
استقرار	امید	جدید،	اقبال	توسعه
رفع	منافع	افشای	توانمندی	شفاف
بهره‌برداری	موفقیت	کارایی	توسعه	ارزشمند
تحقق	اصلاحی	توانایی	پیشرو	فرصت‌ها
کیفی	تقدیر	اعتماد	رونق	فرصت‌های
دستیابی	موافقت	پاسخگویی	اصلاحات	پیروزی
رضایت	معتبر	گشایش	مطلوبی	خلاقیت
گسترش	قابلیت	ساماندهی	اهتمام	قوی
فعال	بهره‌برداری	مزیت	قدردانی	کم‌مصرف
راه‌اندازی	پایدار	فرصت	تقدیرنامه	شفافیت
افشاء	اثربخشی	معافیت	اکتشاف	مطمئن
سودآوری	امنیت	توسعه	ایمنی،	هماهنگ
تنوع	فوق‌العاده	پایداری	تشویق	پویا
موفق	بهترین	کیفیت،	مجهز	سازماندهی
بازسازی	صحیح	پیشرفته	برخورداری	فرصت‌های
مؤثر	بهینه‌سازی	به‌موقع	جوان	کشف
آماده	مناسبی	خوشبختانه	اثربخش	مناسب،
پیشرفت	متنوع	مؤثر	تثبیت	صرفه‌جویی
مزایای	بهتر	ایمن	ترمیم	مدرن
برتر	بهسازی	پیشبرد	جدید	نفع
زیست‌محیطی	توانست	احیاء	بهره‌گیری	سهولت
نوسازی	مزایا	باکیفیت	پتانسیل	ایفا
بروز	توانسته	بهره‌وری	حسن	ثروت

محیط زیست	سرآمدی	مساعادت	زیباسازی	دستاورد
صیانت	نجات	ارتقاء	کیفی	ماندگاری
مناسب	ترغیب	پویایی	متمایز	مفتخریم
زیست‌محیطی	جدید	تجلیل	نشاط	موفقیت‌های
مزیت‌های	چابک	بومی‌سازی	ورفع	وفادار
برترین	یکپارچگی	بهره‌گیری	احیای	برتر،
کیفیتی	بخشودگی	پایدار،	استحکام	تحکیم
تشویقی	بهتری	تنوع‌بخشی	اعتلای	چابکی
انگیزش	بهره‌مندی	توانستیم	برخوردار	سودآوری،
افشا	توسعه‌ای	امن	بهره‌وری،	صداقت
انعطاف	بروز‌آوری	بالندگی	تکریم	مسئولیت‌پذیری
آراستگی	توانمندی‌های	سودآور	سازگاری	بی‌وقفه
شکوفایی	فوق‌العاده	پیش‌تاز	فرصت‌ها	تنوع
صحت	محیطی،	بقاء	مصمم	کارآئی
پیشروی	تمایز	فرصتی	نوید	مجدانه
صرفه‌جویی	دستاوردها	اکتشافات	آماده‌سازی	نوآور
مؤثری	ارزشهای	مساعد	برجسته	اثبات
شایستگی	بلاعوض	اخلاق	روزرسانی	کوشا
قابلیت‌های	بهبود	به‌روزرسانی	کیفیت	مطلوبیت
کفایت	پشتوانه	بهموقع	معاف	نوآوری،
زیستی	خودکفایی	بهینه	باتجربه	احقاق
ممتاز	کارآئی	پاسخگوی	بهبود،	ارزش‌آفرینی
امیدوار	موثری	جدیدترین	به‌روز	استقرار
افتخار	موفقیت‌های	سرآمد	به‌نگام	باکیفیت،
اخلاقی	پاسخگوئی	موفق	پتانسیل‌های	بلوغ
توافقات	زیست‌محیطی،	آماده‌سازی	سازگار	بی‌دریغ
استقلال	مزیت‌های	زیبا	قدرتمند	پتانسیل‌های
بهبود	پاکسازی	بهینه	مستعد	توانائی
افتخارات	کارائی	خلاق	معتبرترین	مزایای
برنده	ایمنی	قهرمانی	امکان‌پذیر	مناسب
بروزرسانی	بالرزش	کیفی،	به‌روز‌آوری	مؤید
راسخ	غنی	متنوعی	فرهنگ‌سازی	وبهبود
فرا‌تر	محیط‌زیست،	احیا	منافع	هوشیار
قابلیت‌های	پایبندی	امیدواری	اصلاح	باهمت
انگیزشی	سوددهی	توانمندبهای	بهره‌مندی	مزین

روزآمد	پاسداشت	امکان‌پذیر	دستیابی	مفتخر
کم‌نظیر	پویای	آسایش	صحه	مناسب‌تر
متنوع،	پیشگام	برتر	گسترش	ارزشی
مدرن،	توانایی‌های	تنوع‌بخشیدن	مرغوب	انعطاف‌پذیری
مناسب‌ترین	جدیدتر	دست‌یافته	مطلوب،	بقای
بهره‌ور	شایسته‌سالاری	سخت‌کوش	نوآورانه	تصحیح
بهینه،	قابل‌رقابت	فرهنگ‌سازمانی	ارزنده	شایستگی‌های
تجهیز	قوت،	قابلیت‌ها	استعدادها	فعال
توانسته‌اند	نوسازی	گران‌بها	ایفاء	ابتکار
توانمندی‌ها	یکپارچه‌سازی	نظام‌مند	پشتکار	ارتقای
معافیت‌های	اثربخش	نویدبخش	پشتیبانی،	استعداد
مناسب‌تری	اشتغال‌زایی	ارتقاء کیفیت	صادقانه	بهرورزسانی
با قابلیت	اصلاح	ارزشمندترین	معتبر	پرتلاش
بهره‌برداری،	اصلاح‌شده	استیفای	مناسب‌تر	پیشتازی
با کیفیت‌ترین	افشاه	انسجام	وفاداری	توانایی‌های
توسعه،	بازسازی	شکوفای	هوشمندانه	سودآوری
خشنودی	بهرتر،	کیفیت،	ایفاء	کارآفرین
فرصت‌ها،	پرافتخار	مطلوب	ارزشمندی	اطمینان
توسعه‌یافته	پیشرفته،	موفقیت‌آمیز	اعتبار	امید
صرفه‌جویی	جدید،	مؤثرتر	ایمن،	آرامش
فعالسازی	راه‌اندازی،	بقا	بلافاصله	تصاحب
جدیدی	رضایت	بهترین	بهره‌مند	سودمند
توسعه‌ای	سرشار	پشتیبانی	پاسخ‌گویی	فعال‌تر
اکتشاف،	قابلیت	تقویت	تنوع‌بخشی	کارآمدی
برتری	مجهزترین	توسعه	توانا	لایق
نظام‌مند	موفق‌تر	خستگی‌ناپذیر	توانستند	مفیدی
ونوسازی	وارتقاء	خلاقانه	توانمند،	واصلاح
رضایت‌مندی	بهبود یافته	خلاقیت،	صداقت،	راحتی
رفع	بی‌دریغش	دستاورد‌هایی	فعال‌تر	سودهای
	پیشرفت	رسوخ	قابل قبول	شایستگی‌های
	تسخیر	صحیح،	کارآفرینی	فائق
	توانایی‌ها	گران‌قدر	ماندگار	موفقیت‌آمیز
	خوش‌بختانه	موفقیت‌ها	معافیت‌های	احسن
	دست‌یافت	ارتقاء یافته	کیارچه‌سازی	بالگیزه
	رضایت‌مندی	باارزش‌ترین	ارزش‌ها	توانمندی‌ها

1. Price, Doran, Peterson & Bliss
2. Huang, Teoh & Zhang
3. Davis & Tama-Sweet
4. Residual Tone
5. Liu and Nguyen
6. D'Augusta and DeAngelis
7. Rogers, Van Buskirk & Zechman
8. Clarkson, Ferguson & Hall
9. Teng and Han
10. Blanco, Coram, Dhole & Kent
11. Costa, Lídia, Lúcia and Russell
12. Jegadeesh and Wu
13. Tetlock
14. Baginski, DemersKausar, Yu
15. Bhattacharya, Black, Christensen & Mergenthaler
16. positive framing effects
17. Hossain, Raghunandan & Rama
18. Mayew, Sethuraman & Venkatachalam
19. Li
20. Baginski, Demers, Kausar & Yu
21. Pouryousof, Nassirzadeh, Hesarzadeh & Askarany
22. Lang and Lundholm
23. Allee and DeAngelis
24. Lopatta, Gloger & Jaeschke
25. MohammadRezaei, Faraji & Heidary
26. Newto and Ashton
27. Calderon and Gao
28. Yang, Yu, Liu & Wu
29. Greiner, Patelli & Pedrini
30. Simunic
31. Naturalism
32. Henry
33. Henry and Leone



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

**Presenting a Model of Dunning-Krueger Syndrome Characteristics with the aim of  
Evaluating Auditors' Professional Frustrations**

Hamidreza Asili, Mohammadreza Abdoli, Hassan Valiyan

8

**Investigating the Relationship between the Similarity of Demographic Factors in the  
Formation of Audit Teams from the Perspective of the Sociological Law of Homophily**

Bahareh Banitalebi Dehkordi

36

**Modeling Fraudulent Financial Reporting Affected by Fees and Audit Firm Size with a  
Meta-Composite Approach**

Fatemeh Ahmadi

68

**Corporate Governance Quality and Timeliness of Financial Reporting: The Moderating  
Role of Internal Auditing Quality**

Bitra Mashayekhi, Amirreza Afrasiab, Reza Mokhtarian, Zahra Azzizadeh parikhani

94

**The role of emerging technologies on the quality of internal audit  
in Iraqi public universities**

Mohammad Hossein Setayesh, Murtadha Saleh Aljuafari, Navid Reza Namazi

118

**Unusual tone of managers and audit fees and audit delay:  
Emphasis on audit opinion and auditor size**

Golamreza Nejadhaje, Mahdi Moradi, Azam Pouryousof

142

\* 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. Bahman Bani Mahd**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Tohid Kazemi**

Assistant professor, Alzahra university

**Dr. Mohammad Hossein Ghaemi**

professor, Imam Khomeini University

**Dr. Mehdi Maranjory**

Associate Professor, Islamic Azad University

**Dr. Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor, Tabriz University

**Dr. Zohra Hajiha**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Zahra Pourzmani**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Farzaneh Heydarpour**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Vahid Mennati**

Assistant professor, Shahid Beheshti University

**Dr. Seyyed Hossein Sajjadi**

professor, Shahid Beheshti University

**Dr. Navid Reza Namazi**

Assistant professor, Shiraz University

IN THE NAME  
OF GOD



Journal of  
**Professional  
Auditing Research**

| Summer 2025 | V.5 | No 19 |

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>**

Frequency Quarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869