



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
کاوه	پرندین	استادیار	دانشگاه پیام نور
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمدحسین	صفرزاده	دانشیار	دانشگاه شهید بهشتی
علیرضا	فضل زاده	دانشیار	دانشگاه تبریز
محمد حسین	قائمی	استاد	دانشگاه امام خمینی (ره)
بیبا	مشایخی	استاد	دانشگاه تهران
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران
محمدرضا	مهربان پور	دانشیار	دانشگاه تهران

## راهنمای نگارش مقالات

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

### ۱. شکل مقاله

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

### ۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- فهرست منابع.

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

### ۳. ارجاع‌های درون‌متنی

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

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

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

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

### ۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه و 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.

ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابرسی و اثربخشی آن

با تاکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران

رضا بهشتی نهند، علی اکبر نونهال نهر، زهرا لشگری

۸

الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی

با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی

سید کمال علوی، علی نعمتی، رویا دارابی

۳۰

الگوی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی:

با رویکرد نظریه داده بنیاد

یونس امجدیان، مهدی بشکوه، شهاب نجاری

۵۸

تاثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و توانایی حسابرس در کشف تقلب:

نقش برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی

نازنین بشیری منش، فتنه طالب زاده، زهره عارف منش

۸۴

انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حسابرسی:

بررسی نقش میانجی تغییر مدیرعامل

مشتاق طالب صبر، پری چالاکی

۱۱۶

ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱:

زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل در سطح صنایع

منیره شاهسوند، هژیر حبیبی، محمد صادق حسینی

۱۴۲



# Assessing the Role of Experience in the Relationship between Boilerplate in Audit Reports and Report Effectiveness with emphasis on Investors' Judgment and Cognitive Behavior

Reza Beheshti Nahand<sup>1</sup>, Ali Akbar Nonahal Nahr<sup>2</sup>, Zahra Lashgari<sup>3</sup>

Received: 2024/01/19

Approved: 2024/04/21

Research Paper

## Abstract:

Boilerplate language in audit reports involves using language that remains unchanged and holds limited informational value. This practice aims to reduce confusion among readers without compromising the complexity or readability of the text. This study aims to evaluate the influence of clarifications' repetition on the effectiveness of audit reports, while also considering the role of users' experience based on the theory of reduction effect. Conducted as an intervention study, the research samples consist of both experienced and less experienced investors, utilizing available sampling methods. Data collection involved implementing an experimental design and administering a researcher-made questionnaire. The collected data were analyzed using the ANCOVA statistical test for repeated measures. The findings reveal that the repetition of clarifications in the audit report diminishes its effectiveness.

The study's results provide crucial insights not only for regulators or standard setters concerning the effectiveness of auditor reports but also have broader implications for other areas that implement similar regulations. Additionally, these findings are of interest to the auditing profession, emphasizing the need for critical evaluation of current reporting practices.

**Key Words:** Boilerplate language, audit reports, investors' experience, dilution effect theory, theory on potential remedies.

 [10.22034/JPAR.2025.2020763.1276](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2020763.1276)

1. PhD Student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. beheshtyreza@ymail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Boštān Abad Branch, Islamic Azad University, Boštān Abad, Iran. (Corresponding Author) anonahal@gmail.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. zahra.lashgari@gmail.com

# ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار و وضاحت در گزارش حسابرسی و اثربخشی آن با تاکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران

رضا بهشتی نهند<sup>۱</sup>، علی اکبر نونهال نهر<sup>۲</sup>، زهرا لشگری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۰۲

مقاله‌ی پژوهشی

## چکیده:

تکرار و وضاحت در گزارش حسابرسی نوعی زبان مورد استفاده بدون تغییر با ارزش اطلاعاتی اندک است که خوانندگان گزارش را کمتر دچار مشکل می‌کند و با پیچیدگی یا خوانایی متن متفاوت است. هدف از انجام این مطالعه ارزیابی تأثیر وجود تکرار و وضاحت در اثربخشی گزارش‌های حسابرسی و سپس بررسی نقش تجربه استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی در پرتو نظریه اثر تقلیل‌دهندگی است. این مطالعه مداخله‌ای به روش نمونه‌گیری در دسترس بر روی نمونه‌های پژوهش که شامل سرمایه‌گذاران خبره و کم‌تجربه است، اجرا شده و اطلاعات موردنیاز با اجرای یک طرح آزمایش و پرسشنامه محقق ساخته گردآوری و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون آماری ANCOVA برای اندازه‌های تکراری انجام شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تکرار و وضاحت بالا در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابرسی می‌شود و این تأثیر در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه با شدت و معنی‌داری بیشتری وجود دارد. نتایج مطالعه بینش‌های مهمی را، نه تنها برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی در مورد بهبود اثربخشی گزارش‌های حسابرس ارائه می‌کند، بلکه پیامدهایی نیز برای سایر حوزه‌ها با توجه به اجرای مقررات مشابه به‌همراه دارد. نهایتاً، نتایج حاصله برای حرفه حسابرسی به لحاظ ضرورت زیر سوال بردن منتقدانه شیوه‌های گزارش‌دهی کنونی حائز اهمیت است.

**واژه‌های کلیدی:** تکرار و وضاحت، گزارش حسابرسی مستقل، تجربه سرمایه‌گذاران، نظریه اثر تقلیل‌دهندگی، نظریه درمان‌های بالقوه.

 [10.22034/IPAR.2025.2020763.1276](https://doi.org/10.22034/IPAR.2025.2020763.1276)

beheshtyreza@ymail.com

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

anonahal@gmail.com

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران. (نویسنده مسئول)

zahra.lashgari@gmail.com

۳. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

سرمایه‌گذاران به‌منظور بهینه‌سازی سرمایه‌گذاری خود، به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان از طریق گزارش حسابرسان مستقل تکیه می‌کنند. بنابراین، گزارش‌های باکیفیت بالای حسابرسان، می‌تواند نقش مهمی در حصول اهداف سرمایه‌گذاران داشته باشد (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). لیکن شواهد نشان می‌دهد که قضاوت باکیفیت حسابرسان در برخی موارد منجر به گزارش باکیفیت نشده است. شکل گزارش و محدودیت‌های گزارش حسابرسان می‌تواند یکی از علل آن باشد. در حقیقت گزارش حسابرس زبان گویای هر حسابرس مستقل است و باید با تغییر لحن و بگونه‌ای با استفاده از حرکات دست و چشم منظور خود را در گزارش حسابرس بگنجانند (تانک و فارل<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). لذا ابزار حسابرس شکل و کلمات و اعداد هستند که باید به بهترین نحو ممکن ارائه شوند (جانا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). گزارش حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین و اصلی‌ترین ابزار ارتباطی حسابرسان با مخاطبان خود و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. بر اساس استانداردهای حسابرسی، گزارش حسابرسی بایستی به‌صورت کتبی و در قالب‌های استاندارد و از پیش تعیین شده ارائه شوند. در این راستا برخی از محققان و صاحب‌نظران معتقدند که استفاده از قالب‌های استاندارد و از پیش تعیین شده و نیز استفاده از عبارات و جملات یکسان و تکراری در گزارش‌های حسابرسی موجب کلیشه‌ای شدن بخش عمده‌ای از مطالب ارائه شده در گزارش حسابرسی گردیده و باعث می‌شود که مخاطبان گزارش‌ها عمدتاً این مطالب را مطالعه نموده و مدنظر قرار ندهند؛ این امر موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابرسی و تنزل جایگاه آن خواهد شد (هنری و پیچواوا<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰؛ آسای و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، حسابرسان از گزارش‌های خود و مطالبی که در آن ارائه می‌کنند بایستی بتوانند از ایجاد مسئولیت‌ها و انتظارات اضافی و نادرست برای خود از سوی مخاطبان (و حتی برای عموم جامعه) جلوگیری نمایند. همانگونه که مشاهده می‌گردد تاکنون اجماع کاملی در ارتباط با نحوه مناسب تدوین متن گزارش حسابرسی وجود ندارد و حرفه حسابرسی همواره بیانیه‌ها و استانداردها یا تک نگاری‌هایی در راستای ایجاد همگرایی بیشتر در این ارتباط منتشر می‌کند، اگرچه تاکنون به نتیجه نهایی نرسیده است. پژوهش حاضر به دنبال آرایه الگویی میان‌رشته‌ای و نوین در راستای حرکت به سمت بهبود اثربخشی گزارش حسابرسی از طریق بهبود در نحوه تدوین متن گزارش می‌باشد. از سوی دیگر، نمی‌توان میزان تجربه و آشنایی استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی و متن آن را نادیده گرفت. بدین ترتیب، پژوهش حاضر به دنبال آرایه پاسخ به این سوال است که وجود تکرار و ابهامات در گزارش حسابرسی چه تأثیری بر اثربخشی گزارش دارد و نقش تجربه استفاده‌کنندگان در این ارتباط چگونه است؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

گزارش حسابرسی ابزار ارتباطی اولیه حسابرس برای اطلاع رسانی به ذینفعان برون سازمانی در مورد نتیجه حسابرسی است. با این حال، از نظر تاریخی، گزارش حسابرس اغلب به دلیل غیر

اطلاعاتی بودن، استاندارد بودن (یا نبودن)، حاوی اطلاعات کمی مختص شرکت و استفاده از زبان عمومی (به عنوان مثال، گزارشی با تکرار واضحات) مورد انتقاد قرار گرفته است (سیبک و کایا،<sup>۲۰۲۲</sup>؛ لنوکس و همکاران،<sup>۶</sup> ۲۰۲۲). علاوه بر این، شرکت‌ها معمولاً مطالب بی‌کیفیتی را در گزارش حسابرسی دریافت می‌کنند (لنوکس، ۲۰۰۵) که مقایسه نتایج با حسابرسی سایر شرکت‌ها را برای سهامداران برون سازمانی دشوار می‌کند. ارزش اطلاعاتی پایین گزارش حسابرس منجر به شکاف اطلاعاتی با اثرات نامطلوب بر شکاف انتظاری می‌شود، زیرا مخاطبین در مورد نتایج حسابرسی و صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌درستی مطلع نشدند. گزارش حسابرسی بهبودیافته و مناسب می‌تواند به کاهش این شکاف‌ها کمک کند (توبیاس کارله و همکاران،<sup>۷</sup> ۲۰۲۳). حسابرسان ممکن است از گزارش دهی بیش از حد تند و توهین آمیز و شخصی به دلیل خطرات احتمالی مسئولیت منصرف شوند و بنابراین ممکن است به فرمول‌های استاندارد بی‌ضرری متوسل شوند که از نظر قانونی قابل اعتراض نیستند (براسل و همکاران، ۲۰۱۶). علاوه بر این، منتقدان نگرانند که در متون استاندارد شده، ماژول‌های متنی (به عنوان مثال، تکرار واضحات)، و گزارش‌های محدود یا حتی «یک اندازه» دوباره در طول زمان تثبیت شوند (ژنگ و همکاران،<sup>۸</sup> ۲۰۲۱)، و افزایش در نظر گرفته شده در ارزش اطلاعات و در نتیجه ارتباط گزارش حسابرس توسعه یافته برای مخاطبان را محدود می‌کند. برای آن‌ها، ارزیابی اینکه آیا خطر تحریف با اهمیت تغییر نکرده است یا اینکه حسابرس فقط از گزارش تکرار واضحات استفاده می‌کند، غیرممکن است (کریستنسن و همکاران،<sup>۹</sup> ۲۰۱۹). در مقابل، با وجود معایبی که در بالا ذکر شد، استفاده از متون استاندارد می‌تواند خوانایی (برک و همکاران،<sup>۱۰</sup> ۲۰۲۲؛ سیبک و کایا،<sup>۱۱</sup> ۲۰۲۲؛ اسمیت، ۲۰۲۲) اطلاعات افشاشده با بهبود قابلیت مقایسه برای مخاطبین را افزایش دهد (شلوتر و راتزینگر-ساکل،<sup>۱۲</sup> ۲۰۲۱).

علاوه بر این، تغییر گزارش حسابرسی بدون اطلاعات جدید حتی ممکن است بگونه‌ای باعث ایجاد اختلال در گزارش حسابرس شود. ونتر و کراسودومسکا (۲۰۲۴) نشان می‌دهند که ادبیات تحقیقات مربوط به اطمینان‌بخشی گزارش‌های مبسوط حسابرسی تحت تسلط روش‌های تحقیق اثباتی (مانند مطالعات آرشویی و طرح آزمایش) قرار دارد.

پژوهش‌های پیشین (به‌عنوان مثال، بدارد و همکاران،<sup>۱۳</sup> ۲۰۱۹؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴) بر این موضوع متمرکز شده است که آیا گزارش‌های حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران مربوط است یا اصطلاحاً برای مخاطبان ارزشمند است یا خیر. با این حال، سودمندی از جمله موارد دیگری است که لازمه آن جدید بودن اطلاعات ارائه‌شده و تازگی عناصر گزارش دهی است و از موارد ضروری دیگر اینست که عوامل تعیین‌کننده بالقوه هنوز به‌طور تجربی برای گزارش‌های متوالی در مورد همان موضوع در سطح مشتری بررسی نشده است. با انجام این کار به پژوهش‌های زبان‌شناسی عمومی در حسابداری به معنای وسیع‌تر و همچنین به تحقیق در مورد ویژگی‌های زبانی گزارش‌های حسابرس بسط یافته به معنای محدودتر کمک می‌شود (سیبک و کایا، ۲۰۲۲؛ لنوکس و همکاران،<sup>۱۴</sup> ۲۰۲۲، ژنگ و همکاران،<sup>۱۵</sup> ۲۰۲۱؛ اسمیت، ۲۰۲۲). نهایتاً،

به ادبیاتی کمک می‌شود که بر کیفیت گزارش‌های حسابرس گسترده و جدید بودن اطلاعات گزارش شده تمرکز دارد (ژنگ و همکاران، ۲۰۲۱).

## ۲-۱- رویکرد زبان‌شناختی تکرار و توضحات

تعاریف مختلفی از تکرار و توضحات در متون علمی موجود ارائه شده است. هنری و پیچوا (۲۰۲۰) این مفهوم را به عنوان زبان مورد استفاده مکرر بدون تغییر، تعریف می‌کنند که دارای ارزش اطلاعاتی اندک در افشای اطلاعات مالی شرکت‌ها نسبت به سایر اطلاعات است. وجود این گونه اطلاعات می‌تواند خواننده گزارش را در تمایز بین اطلاعات بسیار با اهمیت و اطلاعات غیر مهم دچار مشکل نماید. تکرار و توضحات با پیچیدگی یا خوانایی متن تفاوت دارد. زیرا متن تکرار شده ضرورتاً پیچیده یا کم‌خوان‌تر از سایر متون مالی افشا شده نیست. تکرار و توضحات با طول متن نیز تفاوت دارد. در حالیکه افزودن تکرار و توضحات می‌تواند طول هر یک از مستندات را افزایش دهد، تکرار و توضحات در برگیرنده متونی است که در طول اسناد و مدارک متفاوت با تغییرات اندک یا بدون تغییر مورد استفاده قرار گیرد. پرسشی که درباره تکرار و توضحات در افشاهای اوراق بهادار مطرح می‌شود این است که آیا این بیانیه روشی مؤثر برای آگاه‌سازی سرمایه‌گذاران و به اجرا درآوردن وظیفه نظارتی سازمان کمیسیون اوراق بهادار است یا خیر. بسیاری از کارهای علمی پیشین در مورد تکرار و توضحات مربوط به مستندات است که وظیفه‌ای مشابه قراردادهای مفاد اطلاعاتی دارند: هدف آن‌ها تعیین روابط حقوقی بین طرفین مختلف یا آگاه ساختن طرفین (مانند استفاده‌کنندگان) از حقوق آنان (یا نبود وجود حق و حقوق) است. برای مثال، اسناد بدهی شرکتی و سرمایه‌گذاری، بر سازو کارهایی دلالت دارد که بر اساس آن‌ها به صاحبان اوراق قرضه پرداخت صورت می‌گیرد و مشخص می‌کند که در این شرکت در صورت دریافت وام مشخصی چه اتفاقی خواهد افتاد. برخلاف بسیاری از این تکرار و توضحات که توسط طرفین قرارداد به راحتی درک می‌شوند، تحقیقات استادان مارک ویدمایر، رابرت اسکات و میتو گولاتی (۲۰۱۳) نشان داد که در بین وکلایی که به‌طور مرتب از این تکرار و توضحات استفاده می‌کنند، «هیچ درک گسترده‌ای از مفهوم واقعی این مفاد وجود ندارد.» این ابهام پس از آن بدنام و منفور گردید که موجب بروز مشکلاتی برای انتشاردهندگان بزرگ سهام گردید، مانند جمهوری آرژانتین که به دلیل وجود این مفاد قادر به ساختاردهی مجدد بدهی عظیم خود نشد. رویکرد تکرار و توضحات بر پایه نظریه‌های علمی قدرتمندی حمایت و استوار شده است که در این بخش به توضیح اجمالی هر یک از آن‌ها و نحوه حمایت از این رویکرد پرداخته شده است.

## ۲-۲ نظریه نیروهای بازار و شبکه‌های خارجی

یک حوزه مرتبط از نظریه حقوقی بیان می‌کند که زبان استاندارد زمانی پدیدار می‌شود که متن به‌مرور زمان توسط فعالان بازار از طریق تکرارهای متعدد هر نوع معامله پذیرفته شود. زمانی که استاندارد در بازار پذیرفته شد، انگیزه چندانی برای تغییر آن وجود نخواهد داشت، زیرا تغییر

هزینه بر است و منفعت انجام آن نصیب فردی که تغییر را اجرا می‌کند، نخواهد شد، بلکه به همه کاربران آینده زبان جدید تعلق خواهد گرفت. بنابراین تکرار واضحات به عنوان محصول یک شبکه خارجی توصیف شده است: با بکارگیری هرچه بیشتر ارزش بیشتری پیدا می‌کند، اما این ارزش به طرف‌های خارج از معامله‌ای که استاندارد در آن ایجاد شده است تعلق می‌گیرد (یعنی طرفین معاملات آتی). شرکت کنندگان با تجربه معامله ممکن است به دنبال استفاده از اصطلاحات «بازار» باشند، به این دلیل که آن‌ها به‌طور گسترده استفاده می‌شوند و بنابراین به‌طور گسترده توسط فعالان بازار، مانند سرمایه‌گذاران، شناخته شده و درک می‌شوند. اصطلاحات تکرار واضحات اگر از طریق تجربیات کسانی که در گذشته از آن‌ها استفاده می‌کردند شکل گرفته باشند، ممکن است حاصل یادگیری خارجی باشند. همکار جدید حقوقی شرکت‌ها با توجه به وظیفه تهیه پیش‌نویس اعلامیه می‌تواند با تکیه بر سال‌ها تجربه دیگران محصولی با کیفیت تولید کند (مک کلین<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۹). این گونه افشاگری‌ها سه ویژگی جذاب دارند. اول، آن‌ها ممکن است ریسک و عدم اطمینان را کاهش دهند زیرا قبلاً توسط بازارها و تنظیم‌کننده‌ها آزمایش شده‌اند. دوم، آن‌ها ممکن است توسط فعالان بازار که اغلب چنین زبانی را می‌خوانند و بلافاصله پیام اصلی را تشخیص می‌دهند، راحت‌تر درک شوند. سوم، آن‌ها ممکن است کیفیت را با نشان دادن اینکه شرکت و مشاورانش بازار را درک می‌کنند و با آخرین معاملات و روندها آشنا هستند، نشان دهند و در نتیجه زبان مؤثر را تداوم بخشند (روبرتا کارمل<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۶). با این حال، جنبه‌های منفی بالقوه‌ای وجود دارد، زیرا طرفین ممکن است به دلیل مشکل کنش جمعی که در ایجاد استاندارد جدید وجود دارد، برای استاندارد جدیدی که ارزش‌آفرینی بیشتری دارد تمایلی به کنار گذاشتن استاندارد قدیمی که به‌طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد نداشته باشند. بنابراین، تکرار واضحات ممکن است یک شبکه یا جنبه یادگیری خارجی را نشان دهد که به نوبه خود اگر معادل زبانی با قابلیت تشخیص آسان باشد، ممکن است پیامدهای مثبتی داشته باشد تا به راحتی قابل تشخیص باشد و افشای اطلاعات را برای کسانی که با آن آشنا هستند کارآمدتر کند، اما اگر اتکا به آن نوآوری زبان مؤثرتر را تضعیف کند ممکن است پیامدهای منفی داشته باشد (واش<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۳).

## ۲-۳ نظریه اثرات رقیق شونددگی

اگرچه افراد هنگام تصمیم‌گیری منابع مختلفی از اطلاعات را در اختیار دارند، ولی تصمیمات زمانی دقیق‌تر هستند که تنها با استفاده از اطلاعات مرتبط با توجه به زمینه خاص گرفته شوند. یک نظریه قضاوت اجتماعی نشان می‌دهد که افراد چگونه از اطلاعات هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. موفقیت بالای تصمیم‌گیرندگان (یعنی تصمیمات خوب) ناشی از استفاده از نشانه‌های معتبر (یعنی اطلاعات تشخیصی) و نادیده گرفتن نشانه‌های نامعتبر (یعنی اطلاعات غیر تشخیصی) است. به عبارت دیگر، اطلاعات غیر تشخیصی اطلاعاتی هستند که به تصمیمی که اتخاذ می‌گردد مربوط نبوده و استفاده از آن منجر به تصمیمات با کیفیت پایین‌تر می‌شود (دالال و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۲۰). وجود اطلاعات غیر تشخیصی موجب کم‌رنگ شدن و بی‌اثر شدن

اطلاعات تشخیصی در متن می‌گردد. لذا باید در متون موردنظر، جهت بهبود اثربخشی متن (بهبود در قضاوت‌ها، ادراک و تصمیم‌گیری) اطلاعات غیرتشخیصی حذف شود تا بتوان فضا را برای اثربخش بودن اطلاعات تشخیصی فراهم آورد. هنگامی که افراد تصمیمات مهمی مانند تشخیص گناه یا بی‌گناهی متهم می‌گیرند، داشتن منابع متعدد اطلاعاتی مطلوب است. به عنوان مثال، حسابرسی که میزان احتمال تقلب را تعیین می‌کنند، هم تصمیمات مهمی می‌گیرند و هم می‌خواهند تا حد امکان اطلاعات بیشتری در مورد پرونده خود داشته باشند. با این حال، تحقیقات زیادی نشان داده است که استفاده از بیش از یک منبع شواهد، منجر به قضاوت‌های جانب‌دارانه در مورد شواهد ترکیبی می‌شود، به‌ویژه زمانی که یکی از منابع شواهد غیر تشخیصی باشد. با شواهد غیر تشخیصی، افراد اثر رقیق شونددگی را نشان می‌دهند: علیرغم بی‌ربط بودن آن، گنجاندن شواهد غیرتشخیصی تمایل به تضعیف یا رقیق کردن شواهد تشخیصی دارد (سنبورن و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۲۰). در بسیاری از وظایف مختلف، از جمله وظایف حسابرسان حرفه‌ای هنگام قضاوت در مورد احتمال تقلب و هم در قضاوت‌های حرفه‌ای خود، اثر رقیق شونددگی را نشان می‌دهند (والر و زمیلمن<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۳). بدین معنی که تورش ناخواسته در قضاوت ایجاد می‌گردد و لذا این نظریه به‌منظور ارزیابی اثرات مشترک افشا و تکرار و اوضحات بر روی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل بکار گرفته خواهد شد (به پیروی از پژوهش‌های هنری و پیچوا، ۲۰۲۰؛ فانینگ و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۵). دادگری و استورز لینگر<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که اگر چه تکرار و اوضحات موجب افزایش برجستگی اطلاعات جدید می‌شود، همزمان موجب کاهش خوانایی گزارش نیز می‌گردد. افشاهای دارای خوانایی کمتر می‌تواند حساسیت مخاطبان به اطلاعات تشخیصی را کاهش دهد (یو و ژانگ<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۹؛ میلر<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۰؛ آسای و رنکامپ<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۷). اگر تکرار و اوضحات بیانگر زبانی باشد که مطابق استاندارد بازار است و سرمایه‌گذاران و تحلیلگران به آسانی آن را درک می‌کنند، می‌توان انتظار داشت نشانه‌هایی مشاهده شود که با اطمینان بیشتر در مورد یک ناشر مطابقت دارد. به‌طور کلی، نتایج تحقیقات تجربی نشان می‌دهد که تکرار و اوضحات با ابهام کمتری در رابطه با یک صادرکننده سهام همراه است (مک کلین، ۲۰۱۹).

## ۲-۴ نظریه درمان‌های بالقوه

نظریه درمان‌های بالقوه بیان می‌کند که هرگونه مشکل، درد و چالشی در طبیعت دارای علاج، چاره و یا درمان‌های بالقوه‌ای است که باید شناسایی، آزمون و بکار گرفته شوند. اگرچه نارسایی‌های متعدد شناسایی‌شده در ارتباط با گزارش حسابرسی و اثربخشی آن به عنوان یک چالش، مشکل و نقص برای دانش و حرفه حسابرسی بوده و هنوز هم پاسخی مناسب برای آن ارائه نشده است، ولی بر اساس نظریه درمان‌های بالقوه اعتقاد و باور این است که برای این مشکلات و نقص‌ها مسلماً درمان‌هایی بالقوه وجود دارد و باید از طرق مناسب و کارا، شناسایی و بکار گرفته شوند. همچنین، پیامدهای نامطلوب ناشی از اثرات رقیق شونددگی نیز می‌توانند به‌صورت مناسبی جبران و خنثی شوند. رویکردهای ترکیبی و خوشه‌ای نوین معرفی و آزمون شده در تحقیق حاضر

پاسخ و علاج مناسبی برای این نارسایی‌ها فراهم می‌نمایند. در این زمینه پژوهش‌هایی انجام شده که در ادامه برخی از آن‌ها ارائه شده است.

اسکندری و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گری حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوا بر شکل را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد، رتبه‌بندی مؤسسات توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حسابرس تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان ندارد. این در حالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا، نتایج این فرضیات بیانگر تأیید مفهوم رجحان محتوی بر شکل گزارش‌های حسابرسی می‌باشد.

کامیابی، ملکیان و جوادی‌نیا (۱۴۰۲) در تحقیقی به بررسی اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای و تجربه برای کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند. یافته‌های ایشان نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر شکل ارائه اطلاعات قرار می‌گیرند. همچنین، خرده مقیاس‌های جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، و ذهن پرسشگر در متغیر تردید حرفه‌ای موجب کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. در نهایت تجربه بر انحراف معیار قضاوت اثر انحنایی دارد.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) در تحقیق خود سازه‌های تاریک شخصیت به‌عنوان نقطه کانونی و ارتباط مستقیم آن‌ها با ارزیابی عملکرد حسابرس از ریسک تقلب و همچنین از طریق میانجی‌گری تعارض درک شده در میان حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج ایشان نشان داد که ماکیاولیسم و خودشیفتگی حسابرس بر عملکرد وی از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار هستند، لیکن جامعه‌ستیزی بر عملکرد حسابرس تأثیرگذار نیست.

نونهال نهر و زبان‌بند (۱۴۰۱) تأثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری را مورد مطالعه قرار دادند. هدف پژوهش بررسی تأثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد است. جامعه آماری پژوهش کارکنان موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری و حسابرسی است. که از بین آن‌ها طبق فرمول کوکران با جامعه نامعلوم ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب گردیده است. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری تأثیر دارد.

لیثی، محمدزاده، نونهال نهر و زینالی (۱۴۰۱) تأثیر استفاده از الگوی نقشه پردازی ذهنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل را مورد مطالعه قرار دادند. تحقیق با مشارکت کامل ۱۱۸ نفر از حسابرسان مستقل در سال ۱۳۹۹ انجام گرفت و از روش تحقیق طرح آزمایش (با استفاده از دو گروه آزمایش و کنترل) استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از الگوی

نقشه ذهنی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت‌های حساب‌رسان دارد؛ همچنین تجربه کاری حساب‌رسان به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر بررسی گردیده و نتایج نشان داد که تأثیر استفاده از الگوی نقشه ذهنی در گروه‌های دارای تجربه کاری پایین‌تر نسبتاً قوی‌تر بوده است.

نوروزی و رضایی (۱۳۹۹) رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را بررسی کردند. در این پژوهش سه گروه از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ استفاده شده. نتایج نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه مثبت وجود دارد.

ونتر و کراسودومسکا (۲۰۲۴) به بررسی ادبیات جاری مرتبط با اطمینان‌بخشی گزارش مسووط حسابرسی پرداخته و نشان دادند که این ادبیات همچنان تحت تسلط مطالعات اثباتی قرار دارد که به بررسی عوامل ایجادکننده و عواقب ناشی از اطمینان‌بخشی می‌پردازند. آنها حوزه‌های موضوعی مرتبط با عوامل تعیین‌کننده و همچنین مرتبط با عواقب ناشی از اطمینان‌بخشی را به تفکیک مشخص نموده، و نهایتاً مسیرهای متعدد دستیابی به اهداف استانداردگذاران و مقررات‌گذاران حسابرسی را برای پژوهش‌گران بعدی مشخص نمودند.

چوآی و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۲۳) به این سؤال پاسخ دادند که آیا زبان توضیحی ریسک حسابرسی درک شده توسط حساب‌رسان را بیان می‌کند؟ مطالعه‌ای با استفاده از معیار تحلیل داده‌های جدید بزرگ که هدف آن بررسی رابطه بین زبان توضیحی، حق‌الزحمه حسابرسی و ساعات حسابرسی است تا نشان دهد حساب‌رسان از زبان توضیحی در گزارش‌های حسابرسی برای توضیح ریسک درک شده حسابرسی استفاده می‌کنند؛ از آنجایی که ارزش احساساتی مثبت (منفی) به این معنی است که ریسک حسابرسی کم (بالا) است، نتایج نشان می‌دهد که حساب‌رسان برای انتقال ریسک ذاتی حسابرسی و دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر از مشتریان پرخطر، زبان توضیحی را به شیوه‌ای منفی توصیف می‌کنند. علاوه بر این، زمانی که زبان توضیحی شدیدتر باشد، مانند گزارش دادن تعداد متعدد زبان توضیحی یا نظری که نگران‌کننده است، رابطه تقویت می‌شود. در نهایت، ارزش احساسات حسابداری با کیفیت که با ارزش مطلق اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری می‌شود، همبستگی دارد. برخلاف تحقیقات قبلی، یافته‌های نویسندگان نشان می‌دهد که حساب‌رسان خطرات حسابرسی شرکت مشتری را با گنجاندن زبان توضیحی در گزارش‌های حسابرسی افشا می‌کنند. علاوه بر این، نتایج ایشان نشان می‌دهد که معیارهای جدید آنها به‌طور مؤثر ریسک حسابرسی را که به‌صورت کیفی در گزارش حسابرسی مشخص شده است، شناسایی می‌کند.

کارله، پاپرت و کوئیک (۲۰۲۳) در تحقیق خود به بررسی شباهت متن، تکرار واضحات و عوامل تعیین‌کننده آنها در افشای مسائل کلیدی حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌رسان اغلب از موارد فرمول‌بندی‌های مشابه هنگام افشای یک مسایل کلیدی حسابرسی

(KAM) در مورد همان موضوع در سطح مشتری و در سال‌های متوالی، استفاده می‌کنند. ما بیشتر متوجه می‌شویم که نرخ شباهت به طور معنی‌داری با تغییر موسسه حسابرسی همبستگی منفی دارد، و با شرکت‌های مشتری که دارای یک وضعیت مالی پایدار و نسبت بالایی از حقوق صاحبان سهام هستند، همبستگی مثبت و معنی‌داری دارند.

لنوکس و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۲۳) به این سؤال پاسخ دادند که چرا گزارش‌های حسابرسی گسترده برای سرمایه‌گذاران آموزنده نیست؟ و شواهدی از انگلستان ارائه کردند. تدوین‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان الزامات گزارش حسابرسی جدیدی را با هدف آموزنده‌تر کردن گزارش‌های حسابرسی برای سرمایه‌گذاران تصویب کرده‌اند. در انگلستان، استاندارد جدید مدل گزارشگری حسابرسی را با الزام حسابرسان به افشای خطرات تحریف بااهمیت (RMMs) که بیشترین تأثیر را بر حسابرسی صورت‌های مالی داشته است، گسترش می‌دهد. آن‌ها شواهدی ارائه می‌دهند که نشان می‌دهد RMMها فاقد محتوای اطلاعاتی هستند، زیرا سرمایه‌گذاران قبلاً از خطرات گزارشگری مالی قبل از اینکه حسابرسان شروع به افشای آن‌ها در گزارش‌های حسابرسی گسترده کنند، مطلع شده بودند.

آریکان (۲۰۲۲) در تحقیقی به بررسی تأثیر زبان دارای تکرار واضحات بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای پرداخته است. نتایج این مطالعه که به روش طرح آزمایش تجربی انجام شده است، نشان می‌دهد که نگرانی تدوین‌کنندگان مقررات ممکن است موجه باشد. سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای که افشاهای عمومی را می‌خوانند، بلافاصله پس از خواندن آن مطالب، نسبت به کسانی که افشاهای خاص‌تری را می‌خوانند، هنگامی که اطلاعات قبلی درباره عامل خطر افشا شده بلافاصله قبل از خواندن افشای ریسک در حافظه آنها موجود است، واکنش کمتری نشان می‌دهند. علاوه بر این، با درک ریسک، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای نسبت به هم‌تایان خود که افشای خاص‌تری را مطالعه می‌کنند، شگفت‌زده‌تر می‌شوند و بر این اساس قضاوت‌های اعتباردهی خود را کاهش می‌دهند. نهایتاً، این سرمایه‌گذاران قضاوت‌های خود را پس از تحقق ریسک به میزان بیشتری نسبت به کسانی که افشای خاص‌تری را مطالعه کرده‌اند تصحیح می‌کنند.

اسمیت<sup>۲۹</sup> (۲۰۲۲) در مقاله‌ای محتوای گزارشگری حسابرس گسترده در بریتانیا را مورد تجزیه و تحلیل قرارداد. نتایج نشان داد که بهبودها در سال اول اجرا متمرکز شده‌اند. علاوه بر این، گزارش‌های حسابرسی شامل عبارات عمومی‌تر نسبت به رشته‌های خاص است که در ارتباطات توسعه‌یافته مدیریت اشاره شده است. با استفاده از معیار خوانایی اطلاعات، مشخص شد که گزارش‌های حسابرسی پس از انتشار استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ حتی زمانی که ریسک‌های بیشتری را افشا می‌کند، قابل خواندن هستند. به‌طور کلی، این نتایج نشان می‌دهد که گزارش‌های حسابرسی گسترده را می‌توان به‌گونه‌ای تهیه کرد که درک آن آسان‌تر باشد و درعین حال ریسک‌های اساسی در حسابرسی صورت‌های مالی را به اشتراک بگذارند.

## ۲-۵ فرضیه‌های پژوهش

تحقیق حاضر که به ارزیابی تاثیر رویکرد تکرار واضحات زبان در گزارش حسابرسی بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران می‌پردازد، به مقایسه مابین رفتارهای سرمایه‌گذاران در سال دوم نسبت به سال اول پرداخته است. ضمناً با توجه به اهمیت دانش و تخصص تجربی بر رفتارهای سرمایه‌گذاران، میزان تجربه را به عنوان متغیر تعدیلی در نظر گرفته و تأثیر آن را در فرضیه‌های جداگانه‌ای به شرح زیر آزمون کرده‌ایم.

فرضیه اول: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران باتجربه و خبره تأثیر دارد.

## ۳- روش‌شناسی پژوهش

برای انجام پژوهش ابتدا از طریق مرور مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان و همچنین با در نظر گرفتن اهداف گزارش‌های حسابرسی و استانداردهای حسابرسی مربوط به گزارشگری حسابرسی، اقدام به اعمال تغییرات مربوط به متغیر مستقل تحقیق (تکرار واضحات بالا و تکرار واضحات پایین) و تهیه گزارش‌های حسابرسی موردنظر (ابزار اجرای تحقیق) نموده و از این طریق اقدام به تشکیل گروه‌های کنترل و آزمایش برای پیاده‌سازی طرح آزمایش موردنظر تحقیق شده است. ضمناً برای آزمون نقش تجربه به عنوان متغیر تعدیل‌گر تحقیق نیز آزمودنی‌های تحقیق با بیش از ۳ سال سابقه سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و با تجربه، و همچنین آزمودنی‌های دارای کمتر از ۳ سال سابقه سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاران تازه‌کار و کم‌تجربه انتخاب گردیده و در گروه‌های مربوطه جای‌داده شده است. طرح تحقیق تجربی یا آزمایشی یکی از دقیق‌ترین و کارآمدترین روش‌های تحقیق از نظر روایی داخلی است که برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف این تحقیق بررسی تأثیر محرک‌ها، روش‌ها و یا شرایط خاص محیطی بر روی یک گروه آزمودنی می‌باشد. در این روش افراد متجانس آزمودنی به‌طور تصادفی به دو گروه الف و ب تقسیم می‌شوند. در این حالت، گروه الف را گروه آزمایش می‌نامند که تحت تأثیر متغیر یا متغیرهای مستقل قرار گیرند؛ گروه ب را گروه کنترل یا گروه شاهد می‌نامند که تحت تأثیر متغیرهای مستقل قرار نمی‌گیرند. این روش به‌صورت پس‌آزمون مورد بررسی قرار می‌گیرد، بدین معنی که گروه آزمایش تحت تأثیر متغیر مستقل قرار می‌گیرد و گروه‌های آزمایش و کنترل به‌صورت تصادفی از میان جامعه هدف انتخاب خواهند شد. محاسبه حجم نمونه با استفاده از رابطه زیر مشخص شده است:

$$n = \frac{\left( z_{1-\frac{\alpha}{2}} + z_{1-\beta} \right)^2 (\delta_1^2 + \delta_2^2)}{(\mu_1 - \mu_2)^2}$$

که در آن  $\mu_1$  و  $\mu_2$  برآوردی از میانگین گروه اول و گروه دوم؛  $\delta_1^2$  و  $\delta_2^2$  نیز به ترتیب برآوردی از انحراف معیار دو گروه؛  $Z_1 - \frac{\alpha}{2}$  برای سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱,۹۶ و  $Z_{1-\beta}$  توان آزمون آماری برای توان ۹۵٪ نیز مقداری برابر ۱,۹۶ دارد. بنابراین حجم نمونه با حدود اطمینان ۹۵ درصد و توان آزمون آماری ۹۵ درصد در هر گروه حداقل تعداد ۷۰ نفر برآورد گردید.

برای اجرای پژوهش ابتدا گزارش حسابرسی استاندارد یک شرکت نمونه را برای سال اول تهیه می‌کنیم (که این گزارش برای تمامی گروه‌های آزمودنی‌ها بصورت یکسان می‌باشد)؛ سپس برای سال دوم نیز با اعمال ویژگی‌های موردنظر برای ایجاد متغیر مستقل تحقیق، دو نوع گزارش حسابرسی شامل (الف) گزارش حسابرسی با تکرار واضحات بالا در مطالبی که به‌صورت تکراری و عمدتاً بر مبنای استانداردهای حسابرسی و یا شرایط خاص حاکم بر واحد مورد رسیدگی و یا بر اساس سلیقه و نظر حسابرس در گزارش سال جاری نسبت به سال قبل به‌صورت تکراری ارائه شده است؛ و (ب) گزارش حسابرسی با تکرار واضحات پایین (یعنی حذف مطالبی که به‌عنوان مطالب تکراری و یا تکرار واضحات در گزارش‌های حسابرسی ارائه می‌شوند و در گزارش سال پیش نیز وجود داشته است و بدون تغییر در گزارش حسابرسی سال جاری نیز ارائه می‌شود). بدین ترتیب با درنظر گرفتن انواع گزارش حسابرسی (با تکرار واضحات بالا و با تکرار واضحات پایین) و نقش تجربه سرمایه‌گذاران (دارای تجربه بالا و تجربه پایین)، طرح تحقیق حاضر به‌صورت ۲ \* ۲ یعنی شامل ۴ گروه خواهد بود. در طرح آزمایش نیز ابتدا صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی یک شرکت فرضی که بر اساس تعدیلات مورد نظر تحقیق آماده‌سازی گردیده است، به هر یک از گروه‌های کنترل (به همراه توضیحات لازم در راستای چگونگی مشارکت آن‌ها) ارائه نموده و از آن‌ها درخواست شده تا پس از مطالعه منابع ارائه شده به آن‌ها به پرسش‌هایی که در قالب یک پرسشنامه پس‌آزمایشی ارائه شده پاسخ موردنظر خود را ارائه نمایند<sup>۳۰</sup>. در این پرسشنامه نیز سؤالاتی در راستای اندازه‌گیری و عملیاتی نمودن متغیرهای وابسته تحقیق (ابعاد مختلف اثربخشی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران شامل رفتارهای قضوتی و رفتار شناختی) مطرح شده است. در واقع، اثربخشی گزارش حسابرسی شامل عملکرد جلب توجه‌کنندگی گزارش حسابرسی؛ قضاوت‌های حرفه‌ای (تغییر نگرش)؛ تصمیم‌گیری اقتصادی (تغییر رفتار) و ادراک آزمودنی‌ها است. مقیاس سنجش سؤالات پرسشنامه مبتنی بر مقیاس لیکرت ۷ نقطه‌ای است و ادراک با ۷ سؤال؛ قضاوت حرفه‌ای با ۱۲ سؤال؛ تصمیم‌گیری اقتصادی با ۴ سؤال و عملکرد جلب توجه‌کنندگی با ۵ سؤال سنجیده شده است. به‌منظور سنجش پایایی سؤالات پرسشنامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار آن برای پرسشنامه اثربخشی گزارش‌ها معادل ۹۳ درصد برآورد گردید که پایایی مورد قبولی است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

ابتدا آمار مربوط به جمعیت شناختی سرمایه‌گذاران در جدول شماره ۱ زیر ارائه شده است:

جدول ۱: آمار جمعیت شناختی آزمودنی‌ها

آخرین مدرک تحصیلی		
کارشناسی و پایین تر	کارشناسی ارشد	دکتری
٪۳۵	٪۴۰	٪۲۵
جنسیت سرمایه‌گذاران		
مرد	زن	
٪۶۵	٪۳۵	
تجربه تحلیل صورت‌های مالی و انجام سرمایه‌گذاری		
کمتر از ۳ سال	۳ سال و بالاتر	
٪۵۰	٪۵۰	
سابقه آشنایی یا انجام حرفه‌ای حسابرسی		
کمتر از ۲ سال	۲ تا ۶ سال	بیشتر از ۶ سال
٪۱۵	٪۳۵	٪۵۰

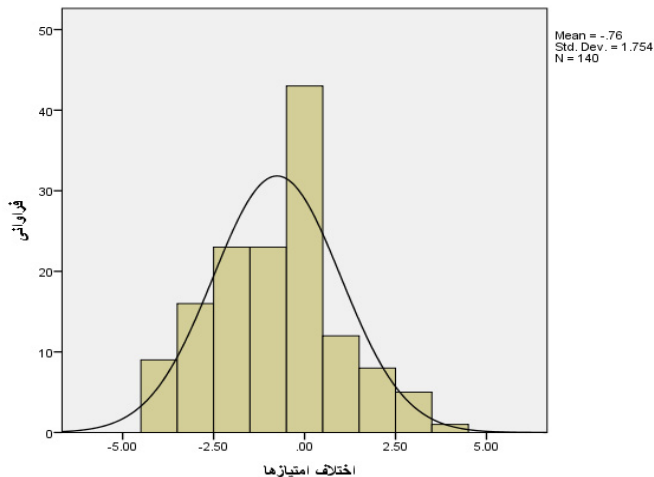
آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲: آمار توصیفی

مؤلفه	حجم نمونه	انحراف استاندارد	میانگین	حداقل	حداکثر
ادراک	۱۴۰	۱/۰۳	۴/۳	۱/۷۱	۶/۰۰
قضاوت حرفه‌ای	۱۴۰	۱	۴/۲	۱/۵۰	۵/۲۵
تصمیم‌گیری اقتصادی	۱۴۰	۱/۱۴	۳/۱۹	۱/۲۵	۶/۷۵
عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۱۴۰	۱/۰۶	۳/۱۸	۱/۲۰	۶/۰۰

ارقام آرایه شده در جدول یافته‌های توصیفی برای کل آزمودنی‌ها آرایه شده است و نشان می‌دهد که از حداکثر امتیازات ممکن بر اساس طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای در نظر گرفته شده در پرسشنامه تحقیق، ادراک سرمایه‌گذاران دارای بالاترین امتیاز (۴/۳) و عملکرد جلب توجه‌کنندگی (رفتار شناختی سرمایه‌گذاران) دارای کمترین امتیاز (۳/۱۸) بوده است. همچنین مشاهده می‌شود که امتیازات هر سه مولفه رفتار قضاوتی سرمایه‌گذاران دارای امتیازات بیشتری از مولفه رفتار شناختی سرمایه‌گذاران است، بدین معنی که بطور کلی تاثیر تکرار واضحات بر اثربخشی گزارش حسابرسی از نظر رفتارهای قضاوتی بیشتر از رفتارهای شناختی آنها می‌باشد.

ضمناً با توجه به لزوم نرمال بودن توزیع داده‌ها برای استفاده از آزمون‌های موردنظر برای بررسی فرضیه‌های تحقیق، ابتدا به بررسی این امر پرداخته و نرمالیتی برای اختلاف امتیازهای دو گروه با استفاده از هیستوگرام شکل ۱ نشان داده شده است که بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها (امتیازات گروه‌های آزمودنی‌ها) به عنوان متغیر وابسته تحقیق می‌باشد.



شکل ۱: هیستوگرام اختلاف امتیازهای دو گروه

فرضیه اول: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر دارد.  
 نتایج تحلیل ANCOVA برای اندازه‌های تکراری در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری فرضیه اول

نتایج ANCOVA			نتایج کرویت ماچولی			
ضریب اتا	سطح معنی‌داری	آماره F	ضریب گرین هاوس	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	کای دو
۰/۸۸۲	۰,۰۰	۳۸۱/۵	۰/۵۴۸	۰/۰۰۰	۱۴	۱۳۵/۴۰۳

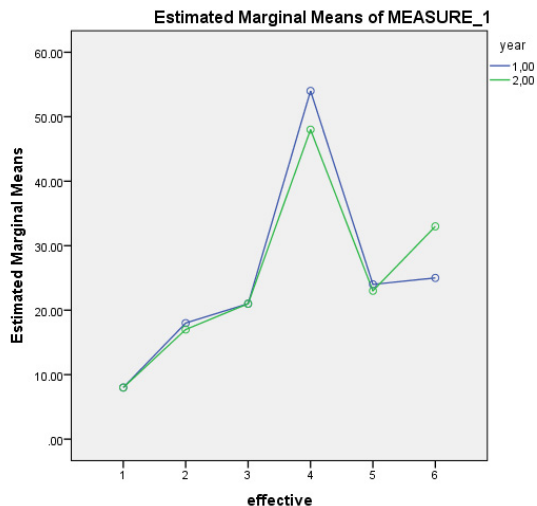
با توجه به اینکه سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است، در نتیجه فرض کرویت یا همگنی واریانس رد می‌شود. همچنین جدول اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد در مقاطع زمانی مختلف تفاوت کلی بین میانگین‌های اثربخشی دو گروه وجود دارد. این جدول مقدار F را برای عامل «زمان» در سطح معنی‌دار نشان می‌دهد. مشاهده می‌شود که برای انجام آزمون از تصحیح گرین هاوس-گیسر استفاده شده است، مقدار اپسیلون مربوطه برای تصحیح گرین هاوس-گیسر ۰/۵۴۸ است. بنابراین، درجات آزادی تعدیل شده برای تصحیح در ضریب گرین هاوس-گیسر به دست آمده که در ۱۴ درجه آزادی متناظر برای شرایط فرضی کرویت ضرب می‌شود، که برابر ۲,۴۳ می‌شود، به‌طور مشابه درجات خطای آزادی نیز در این ضریب باید ضرب شود.  
 نتایج تحلیل اثربخشی را در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأیید می‌کند. بر اساس نتایج به دست آمده مشخص شد ANCOVA اندازه‌های تکراری با ضریب تصحیح گرین -هاوس  $F(2, 439) = 381.520$  و  $P < 0.001$  معنی‌دار است. آزمون‌های پست‌هاک با استفاده از مقایسات بنفرونی کاهش در مقادیر اثربخشی سال دوم نسبت به سال اول را در تمام

مؤلفه‌های اثربخشی نشان می‌دهد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تکرار و وضاحت بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای عملکردی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر معنی‌دار دارد. زیرا برای ایشان هنوز مطالب گزارش‌های حسابرسی کلیشه‌ای نشده و آن‌ها تمامی مطالب را دقیق و کامل مورد مطالعه قرار می‌دهند و لذا تکرار و وضاحت موجب می‌شود تا مطالب اصلی از دید و توجه ایشان تا حدودی دور بماند و نهایتاً اثربخشی گزارش حسابرسی کاهش یابد. نتایج آزمون بنفرونی نیز در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴: مقایسات زوجی بنفرونی مؤلفه‌های اثربخشی فرضیه اول در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه

تکرار وضاحت بالا	تکرار وضاحت پایین	میانگین اختلاف سال اول و دوم	انحراف استاندارد	سطوح معنی‌داری
ادراک	قضاوت حرفه‌ای	۸/۷۸۶	۰/۵۲	۰/۰۰۰
	تصمیم‌گیری اقتصادی	۱۲/۴۹۱	۰/۴۴	۰/۰۰۰
	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۴۰/۴۱۲	۱/۱۹	۰/۰۰۰
قضاوت حرفه‌ای	تصمیم‌گیری اقتصادی	۳/۷۰	۰/۵۹۹	۰/۰۰۰
	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۳۳/۶۲	۱/۱۷	۰/۰۰۰
تصمیم‌گیری اقتصادی	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۲۹/۹۱	۱/۳۱	۰/۰۰۰
مبتنی بر میانگین‌های حاشیه‌ای				
*تفاوت میانگین‌ها در سطح ۰/۰۵ معنی‌دار است				
مقایسات بر اساس آزمون بنفرونی انجام شده است				

همچنین نمودار مربوط به تأثیر زمان بر عامل اثربخشی در شکل ۲ نشان داده شده است:



شکل ۲: نمودار مقایسه بین تکرار وضاحت بالا در سال دوم با سال اول خودش

فرضیه دوم: تکرار وضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای عملکردی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران باتجربه و حرفه‌ای تأثیر دارد. برای آزمون این فرضیه یعنی بررسی تأثیر خبرگی (تجربه بالا) بر اثربخشی گزارش حسابرسی از آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۵ ارائه شده است:

جدول ۵: نتایج آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری فرضیه دوم

نتایج ANCOVA		نتایج کرویت ماچولی			
سطح معنی داری	آماره F	ضریب گرین هاوس	سطح معنی داری	درجه آزادی	کای دو
0/168	1/59	0/548	0/000	14	283/394

یافته‌های ارائه شده در جدول ۵ نشان می‌دهد که تکرار وضحات در گزارش‌های حسابرسی تأثیر معنی داری بر اثربخشی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و خبره ندارد و این امر می‌تواند تأییدی بر اثر تقلیل دهندگی تجربه در ارتباط با تأثیر منفی وجود تکرار وضحات بالا بر اثربخشی گزارش حسابرسی باشد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این تحقیق به صورت کامل تأثیر تکرار وضحات بالا در گزارش حسابرسی را بر اثربخشی این گزارش در سال‌های متوالی نشان می‌دهد. بطور کلی، وجود تکرار وضحات بالا در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثربخشی آن برای سرمایه‌گذاران و کمک به ایشان در اتخاذ تصمیمات آگاهانه می‌گردد. ضمناً، نتایج تحقیق بیانگر وجود اثر تقلیل دهندگی تجربه در کنترل تأثیر منفی تکرار وضحات در گزارش حسابرسی بوده است؛ بدین ترتیب که اثر منفی تکرار وضحات برای سرمایه‌گذاران کم تجربه بسیار شدید و معنی دار بوده است ولی برای سرمایه‌گذاران باتجربه چندان با اهمیت و معنی دار نبوده است، و در واقع وجود تجربه در سرمایه‌گذاران مانع از اشتباه و گمراهی آنها بر اثر وجود تکرار وضحات در گزارش حسابرسی شده است. در این راستا برک و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۲۲) می‌گویند که چون ایالات متحده آخرین کشوری بود که این نوع گزارش حسابرسی را پذیرفت، حسابرسان آمریکایی از تجربیات همکاران خود در کشورهایی که گزارش گسترده حسابرسی به کار برده شده بودند آگاه بودند و می‌توانستند برای اجرای موارد کاربردی گزارش‌های CAM آماده باشند. در انگلیس، حسابرسان زمان زیادی برای آماده‌سازی برای مقررات جدید نداشتند. در چنین شرایطی، ادعا می‌شود که محافظه‌کارترین راهکار برای حسابرسان، نرمال‌سازی اطلاعات به کمک استفاده از گزارش‌های تکرار وضحات تعریف شده بود. استفاده از زبان همراه با تکرار وضحات راهی برای گریز حسابرس از آشوبناکی در گزارش خویش است. حسابرس گزینه‌ای ندارد اما برای به تصویر کشیدن گزارش خود با این ابزار یعنی افزایش

تکرار واضحات تجهیز می‌شود. نتایج این تحقیق نشان داد که در حالت کلی تکرار واضحات بالا در گزارش‌های حسابداری موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابداری می‌گردد. ضمناً این اثر منفی در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه و تازه‌کار بسیار شدیدتر بوده ولی در مورد سرمایه‌گذاران خبره و باتجربه چندان معنی‌دار و قوی نبوده است و این امر می‌تواند ناشی از اثر تقلیل دهنده‌گی تجربه در ارتباط با اثر منفی تکرار واضحات بر اثربخشی گزارش‌های حسابداری باشد و اعتبار این نظریه در ارتباط بین متغیرهای مورد بررسی را تأیید نماید. بیشتر شرکت‌ها عوامل خطر را با استفاده از زبان مبهم و بی‌درنگ افشا می‌کنند. تدوین‌کنندگان مقررات حسابداری همواره نگران این هستند که این ابهام باعث کاهش سودمندی تصمیم‌گیری اطلاعات شود. از این رو، آنها شرکت‌ها را تشویق می‌کنند که در انتشار و افشای اطلاعات خود، به جای کلی بودن، خاص‌تر باشند و بر روی موضوعات جدید و خاص تمرکز و تأکید نمایند. با این وجود، تاکنون شناخت کمتری در مورد تأثیر اطلاعات خاص‌تر بر روی سرمایه‌گذاران حاصل شده است و این امر نیازمند انجام تحقیقات و بررسی‌های بیشتر و دقیق‌تری است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد شاخص‌های مختلف موجود از دیدگاه برخورداری از ارزش ارتباطی (به عنوان مثال، خوانایی، محتوای ارزیابی، کمک‌های بصری، و ویژگی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه اهمیت بیشتری دارد. از سوی دیگر، آزمون‌های مقطعی انجام شده در ادبیات تحقیق نیز نشان می‌دهد که اثربخشی گزارش حسابداری در سال‌های مورد مطالعه متفاوت است. در نهایت، به‌طور کلی مطابق با مطالعات هم‌زمان، هیچ مستندی یافت نشد که نشان دهد چندین شاخص بطور هم‌زمان در مورد ارزش ارتباطی گزارش حسابداری برای سرمایه‌گذاران مختلف موثر باشد. با این حال، بر اساس نتایج به دست آمده برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه مشاهده می‌گردد که وجود تکرار واضحات در متن گزارش حسابداری اثرات منفی بیشتری بر رفتارهای قضاوتی و شناختی ایشان دارد؛ ولی سرمایه‌گذاران باتجربه به علت آشنایی عمیق‌تر با موضوعات حسابداری مندرج در گزارش حسابداری، وجود تکرار واضحات در متن گزارش تأثیر معنی‌داری بر رفتار ایشان نداشته است.

یافته‌های این پژوهش توضیح احتمالی برای حسابرسان و همچنین برای تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات حسابداری ارائه می‌دهند. همچنین به مبانی نظری کلی و رو به رشد در مورد گزارش‌های حسابداری گسترده کمک می‌کند. به تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات حسابداری و همچنین تدوین‌کنندگان مقررات و ناظران بازارهای سرمایه پیشنهاد می‌گردد تا با استفاده از یافته‌های تحقیق حاضر رویکردی را اتخاذ نمایند تا از وجود تکرار واضحات در گزارش حسابداری (که در حال حاضر بخش عمده‌ای از گزارش حسابداری را شامل می‌شود) به‌صورتی هدفمند و اصولی ممانعت گردد و از این طریق حمایتی جدی از سرمایه‌گذاران کم‌تجربه و تازه‌وارد به بازار به عمل آورند و هم موجب تقویت نقش اجتماعی و اقتصادی حسابداری و گزارش حسابداری در جامعه شوند. نتایج همچنین برای حرفه حسابداری جالب است. برای آنها ضروری است که شیوه‌های گزارش‌دهی فعلی را به‌طور انتقادی زیر سؤال ببرند. علاوه بر این، نتایج ممکن است به اعضای کمیته حسابداری در شرکت‌ها انگیزه‌ای مضاعف‌تر برای نظارت

بر رفتار گزارشگری حسابرسان داخلی نیز بدهد. در نهایت، نتایج تحقیق حاضر می‌تواند برای تأمین‌کنندگان سرمایه نیز مفید باشد، زیرا ایشان می‌توانند با درک این نتایج، با اطمینان بیشتری از گزارش‌های حسابرسی بهره‌برداری نمایند. این مطالعه برای استانداردها، تنظیم‌کننده‌ها و دانشگاهیان مفید است، زیرا این مطالعه رویکردی مبتنی بر محتوا را برای ارزیابی اثرات اجرای افشای گزارش‌های حسابرسی ارائه می‌کند که می‌تواند تدوین استانداردهای آینده را تسهیل و هدفمندتر نماید. به پژوهش‌گران آتی پیشنهاد می‌گردد رویکرد مورد بررسی و روش‌های مورد استفاده در این تحقیق را جهت بررسی در سایر گزارش‌های علمی و تخصصی حسابداری و حسابرسی مانند گزارش حسابرسی داخلی، گزارش هیئت مدیره، گزارش حسابرسی ویژه و مانند آنها بررسی نموده و موجب غنای ادبیات پژوهشی و تخصصی موجود در این زمینه گردند. تحقیق حاضر از نظر ابزار مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها (پرسشنامه محقق ساخته) با محدودیت‌هایی ذاتی مواجه می‌باشد؛ ضمناً در سال‌های اخیر نحوه تدوین متن گزارش حسابرسی با تغییرات زیاد و پی‌درپی از سوی تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی مواجه بوده است، لذا متناسب با این تغییرات بایستی یافته‌های تحقیق حاضر نیز مورد بازبینی و اصلاح قرار بگیرند.

## منابع

- اسکندری، احمد؛ بیات، علی و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۱۱): ۳-۸-۳۵.
- زلفی، سوسن و یزدانیان، نرگس (۱۴۰۲). ویژگی‌های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب. فصلنامه علمی تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷؛ صص ۱۷۹-۲۰۶.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و جوادی‌نیا، امیر (۱۴۰۲). بررسی نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان. فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۰، شماره ۲، پیاپی ۳۷؛ صص ۱-۳۷.
- لیثی، علیرضا؛ محمدزاده سالدی، حیدر؛ نونهال نهر، علی اکبر و زینالی، مهدی. (۱۴۰۱). ارزیابی تاثیر استفاده از الگوی نقشه پردازی ذهنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهش‌های تجربی حسابداری. (۴) ۱۲، ۱۷۳-۱۹۴.
- نوروزی، نرگس و رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۱): ۱۳۸-۱۵۶.
- نونهال نهر، علی اکبر و زبان‌بند، رقیه. (۱۴۰۱). تاثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداری حسابرسان درباره خطاکاری، هفتمین همایش ملی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.

وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، سامان. (۱۳۹۴). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۵)، ۳۹-۵۴.

Adam N. Sanborn, Takao Noguchi, James Tripp, Neil Stewart. (2020). A dilution effect without dilution: When missing evidence, not non-diagnostic evidence, is judged inaccurately, *Cognition*, Volume 196, 104110.

Arikan, ozlem (2022), The effect of boilerplate language on nonprofessional investors' judgments. *Accounting and Business Research*, Vol. 52, No. 4; pp 417-442.

Asay, H. S., Elliott, W. B., & Rennekamp, K. (2017). Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. *The Accounting Review*, 92(4), 1-25.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23-45.

Brydon, D. (2019). Assess, assure and inform: improving audit quality and effectiveness: report of the independent review into the quality and effectiveness of audit. London

Burke, J. J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Xiao, S. (X.) (2022). The disclosure and consequences of U.S. critical audit matters. *The Accounting Review*.

Carlé, T., Pappert, N., & Quick, R. (2023). Text similarity, boilerplates and their determinants in key audit matters disclosure. *Corporate Ownership & Control*, 20(2), 49-62.

Choi, S.U., Na, H.J. and Lee, K.C. (2023). Does explanatory language convey the auditor's perceived audit risk? A study using a novel big data analysis metric», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 6, pp. 783-812

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.

Dadgari, D., & Stuerzlinger, W. (2011). New techniques for merging text versions. In *International Conference on Human-Computer Interaction*. Springer, Berlin, Heidelberg. 331-340.

Dalal, Dev K.; Sassaman, Levi; and Zhu, Xiaoyuan. (2020). The Impact of Nondiagnostic Information on Selection Decision Making: A Cautionary Note and Mitigation Strategies,» *Personnel Assessment and Decisions*:6(2), Article 7.

Eskandari, Ahmed; Bayat, Ali and Mohammadi, Ali. (2022). The influence of audit report quality, report linguistic structure, and auditors' professionalism on users' behavior: emphasizing the primacy of content over form. *Quarterly Journal of Professional Audit Research*, 3(11): 8-35. (In Persian)

Fanning, K., Agoglia, C. P., & Piercey, M. D. (2015). Unintended consequences of lowering disclosure thresholds. *The Accounting Review*, 90(1), 301-320.

Framing on the Processing of Information Cues by Non-Professional Investors. Avoidance Motivation and Gain/Loss-Framing on the Processing of Information Cues by Non-Professional Investors.

Henry, E., & Peytcheva, M. (2020). Joint Effects of Boilerplate and Text Markup on the Judgments of Novice and Experienced Users of Financial Information. *Behavioral Research in Accounting*, 32(1), 1-20.

Jana, S., Kummer, T. Schmidt, M. (2020). The Effect of Approach/Avoidance Motivation and Gain/Loss-

Jeremy McClane. (2019). Boilerplate and the Impact of Disclosure in Securities Dealmaking, 72 Vanderbilt Law Review 191

Kamyabi, Yahya; Malekian, Esfandiar & Javady Nia, Amir (2023). Investigating the Role of Professional Experience and Skepticism in Reducing the Effect of Information Presentation on the Quality of Auditors' Judgment: An Experimental Study of Auditors' Behavior, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.10, NO.2, pp 1-37. (in persian)

Karmel, Roberta S. (2015). Disclosure Reform — The SEC is Riding Off in Two Directions at Once. Brooklyn Law School Legal Studies Paper No. 419

Laithi, Alireza; Mohammadzadeh Salta, Haider; Nonhal Nahar, Ali Akbar and Zainali, Mehdi. (1401). Evaluating the impact of using the mental mapping model on the professional judgments of independent auditors. Experimental accounting research. (4)12, 173-194. (in Persian)

Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. Journal of Accounting and Economics, 39(2), 201–231.

Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2022). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. Review of Accounting Studies.

Miller, B. P. (2010). The effects of reporting complexity on small and large investor trading. The Accounting Review, 85(6), 2107-2143.

Nonhal nahr, Ali Akbar and Zabanband, Ruqiya. (1401). The effect of perceived organizational support on auditors' intention to warn about wrongdoing, the 7th National Conference on Modern Researches in Management, Economics and Accounting in Iran, Tehran. (In Persian).

Nowrozi, Narges and Rezaei, Farzin. (2019). Investigating the relationship between the readability of the audit report and the decision-making quality of users. Quarterly Journal of Professional Audit Research, 1(1): 138-156. (In Persian).

Power, M.K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 No. 4, pp. 379-394.

Richins G, Stapleton A, Stratopoulos TC, Wong C (2017) Big data analytics: opportunity or threat for the accounting profession? J Inf Syst 31(3):63–79

Schlüter, J. K. M., & Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2021). Standardisierung von Key Audit Matters? Eine Bestandsaufnahme zu drei Jahren verpflichtender Key-Audit-Matter-Berichterstattung. Die Wirtschaftsprüfung, 74(20), 1270–1275.

Seebeck, A., & Kaya, D. (2022). The power of words: An empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. European Accounting Review, 10(1), 1–31.

Smith, K. W. (2022). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. SSRN.

Tank, A. K., & Farrell, A. M. (2021). Is Neuroaccounting Taking a Place on the Stage? A Review of the Influence of Neuroscience on Accounting Research. European Accounting Review, 1-35.

Vakili Fard, Hamid Reza and Mohammadi, Saman. (2014). Auditor change and the type of audit report, Financial Accounting and Audit Research, 7(25), 39-54. (in persian)

Venter, Elmar R., Krasodomska, Joanna (2024). Research on extended external reporting assurance: An update on recent developments. Journal of International Financial Management & Accounting, 15 January 2024; 1–39.

<https://doi.org/10.1111/jifm.12200>

WASH. L. REV. (2013). describing contract boilerplate as a pattern language through which

large transactions are pieced together using various smaller, standardized transactions).

William S Waller, Mark F Zimbelman. (2003). A cognitive footprint in archival data: Generalizing the dilution effect from laboratory to field settings, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 91(2):254-268.

You, H., & Zhang, X. J. (2009). Financial reporting complexity and investor underreaction to 10-K information. *Review of Accounting Studies*, 14(4), 559-586.

Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167–192.


Zolfi, Susan & Yazdanian, Narges, (2023), Dark Personality Traits of Auditors and Their Effects on Fraud Risk Assessment. *Accounting & Auditing Researches journal*, No. 57. pp. 179-206.

پی‌نویس:

1. Tank & Farrell
2. Jana et al
3. Henry & Peytcheva
4. Asay et al
5. Seebeck & Kaya
6. Lennox et al
7. Tobias Carlé
8. Zeng et al
9. Christensen et al.
10. Burke et al
11. Seebeck & Kaya
12. Schlüter & Ratzinger-Sakel
13. Bédard et al
14. Lennox et a
15. Zeng et al
16. Jeremy McClane
17. Roberta Karmel
18. WASH
19. Dalal et al.
20. Sanborn
21. William & Zimbelman
22. Fanning et al
23. Dadgari & Stuerzlinger
24. You & Zhang
25. Miller
26. Asay & Rennekamp
27. Choi et al
28. Lennox et al
29. Smith

۳۰. لازم به توضیح است که در گزارش‌های حسابرسی سال اول گزارش مقبول و بر مبنای استانداردهای جدید حسابرسی در سال ۱۴۰۲ تهیه و ارائه شده است و سپس در گزارش حسابرسی برای سال دوم فرضی دستکاری‌ها و تغییرات موردنظر اعمال شده است و برای تمامی گروه‌ها نیز هر دو گزارش مربوط به سال اول و سال دوم در دو مرحله جداگانه ارائه شده و پاسخ‌های آنها نیز اخذ شده است.

31. Burke et al

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



# An Optimal and Practical Model of Information Technology in Auditing Considering Substantive and Control Testing, and Audit Risks

Seyed Kamal Alavi<sup>1</sup>, Ali Nemati<sup>2</sup>, Roya darabi<sup>3</sup>

Received: 2024/06/10

Approved: 2024/08/21

Research Paper

## Abstract:

Information technology advancements have transformed all aspects of human life, especially professional occupations, leading to significant changes in finance, auditing, and accounting. The widespread adoption of information systems and enterprise resource planning (ERP) systems in organizations has made the use of technology in auditing a necessity. This study presents an optimal and practical model for the application of information technology in auditing, considering substantive tests, control tests, and audit risks. The research method is field-based and employs factor analysis. The statistical population includes individuals active in the auditing profession, and questionnaire data were collected in the year (2023). To implement the mixed method of this study, research variables were first identified using a multidimensional grounded theory approach through interviews and literature review. The final influential factors were determined using the Loevshé index. The research questions were analyzed by factor analysis, and the optimal model was proposed. The findings indicate that audit risk, substantive audit tests, control tests, audit sampling, and audit time budget significantly influence the optimal and practical model of information technology application in auditing with respect to substantive tests, control tests, and audit risks. Overall, the use of information technology reduces time and costs while increasing accuracy and efficiency. However, the involvement of information technology introduces several risks, such as unauthorized access to and modification of data.

**Key Words:** audit information technology; audit risk; audit Substantive tests;

 [10.22034/JPAR.2024.2031862.1327](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2031862.1327)

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, South Tehran Branch , Islamic Azad University, Tehran.Iran. alavikamal26@yahoo.com
2. Assistant Professor, Department of Accounting ,Central Tehran Branch.Islamic Azad University, Tehran. Iran. (Corresponding Author) anemati67@gmail.com
3. Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. royadarabi110@yahoo.com  
<http://article.iacpa.ir>

## الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی

سید کمال علوی<sup>۱</sup>، علی نعمتی<sup>۲</sup>، رویا دارابی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۳۱

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

تحولات فناوری اطلاعات همه جنبه‌های زندگی انسان به ویژه مشاغل حرفه‌ای را تغییر داده و منجر به تغییرات قابل توجهی در امور مالی، حسابرسی و حسابداری شده است. پذیرش گسترده سیستم‌های اطلاعاتی و سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی در سازمان‌ها، استفاده از فناوری در حسابرسی را به یک ضرورت تبدیل کرده است. در این تحقیق به ارائه الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی پرداخته شد. روش مورد استفاده در این تحقیق، میدانی و تحلیل عاملی می‌باشد. جامعه آماری، شامل افراد فعال در حرفه حسابرسی می‌باشد و اطلاعات پرسش‌نامه‌ای در سال ۱۴۰۲ تکمیل گردیدند. برای اجرای روش ترکیبی این تحقیق، ابتدا با استفاده از روش گراند تئوری چند وجهی با استفاده از مصاحبه و جستجو در تحقیقات پیشین، متغیرهای تحقیق شناسایی و با استفاده از شاخص لاوشه، عوامل تاثیرگذار نهایی شدند. سوالات تحقیق با استفاده از تحلیل عاملی تجزیه و تحلیل شدند و الگوی بهینه ارائه گردید. یافته‌ها نشان داد که ریسک حسابرسی؛ آزمون‌های محتوای حسابرسی؛ آزمون‌های کنترل؛ نمونه‌گیری حسابرسی؛ بودجه زمانی در حسابرسی بر الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی تاثیرگذار می‌باشند. در مجموع، استفاده از فناوری اطلاعات باعث کاهش زمان و هزینه و افزایش دقت و کارایی می‌شود. اما، مداخله فناوری اطلاعات، خطرات متعددی مانند خطر دسترسی به داده‌ها و اصلاح آنها توسط افراد غیرمجاز را ایجاد می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: فناوری اطلاعات حسابرسی؛ ریسک حسابرسی؛ آزمون‌های محتوای حسابرسی؛

10.22034/JPAR.2024.2031862.1327

alavikamal26@yahoo.com

anemati67@gmail.com

royadarabi110@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

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

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

۳. استاد، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

استفاده از فناوری می‌تواند کارایی، اتوماسیون، مسئولیت پذیری و پردازش اطلاعات را بهبود بخشد و هزینه‌ها، خطاهای انسانی، ریسک حسابرسی و سطح اطلاعات فنی مورد نیاز برای انجام کار حسابرسی را کاهش دهد (لی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). ناتوانی و عدم تمایل به استفاده از فناوری در حسابرسی می‌تواند باعث ایجاد چالش‌ها و پیامدهای منفی در ارائه خدمات حسابرسی شود (داجلین و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹)، منجر به اثرات مخربی بر حرفه حسابرسی شود و کیفیت حسابرسی ضعیفی را ایجاد کند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که فناوری در حرفه حسابرسی آنطور که باید توسعه نیافته است (افسای و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳). اگرچه برخی از مؤسسات حسابرسی بزرگ، از فناوری به طور گسترده استفاده می‌کنند، بسیاری از مؤسسات حسابرسی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه و شرکت‌های کوچک، هنوز از فناوری به درستی استفاده نمی‌کنند (سالیژنی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹، کریگر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱).

در دهه‌های اخیر، توسعه عظیم فناوری اطلاعات و استفاده گسترده از رایانه‌ها اساساً بر انباشت و دستکاری داده‌های حسابداری و حسابرسی تأثیر گذاشته است. نقش مهمی که ریز رایانه‌ها در کسب و کارها ایفا می‌کنند، رویکردهایی را که حسابرسان برای حسابرسی داده‌های مالی مشتریان خود دنبال می‌کنند، تغییر داده است. در انجام حسابرسی مالی، حسابرسان با سیستم‌های کامپیوتری پیچیده‌ای مواجه می‌شوند. این سیستم‌های اطلاعات حسابداری هستند که مشتریان از آنها برای پردازش داده‌های حسابداری استفاده می‌کنند. سیستم اطلاعات حسابداری یک ساختار واحد در یک واحد تجاری است که از منابع فیزیکی و سایر اجزاء برای تبدیل داده‌های اقتصادی به اطلاعات حسابداری با هدف ارضای نیازهای اطلاعاتی کاربران مختلف استفاده می‌کند. چنین سیستمی سه عملکرد مهم را انجام می‌دهد: داده‌ها را جمع‌آوری و ذخیره می‌کند، داده‌های جمع‌آوری‌شده را به اطلاعات پردازش می‌کند و کنترل‌های کافی برای حفاظت از دارایی‌های سازمان فراهم می‌کند (پدروسا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰).

تاریخچه توسعه نرم‌افزار حسابرسی شامل بسیاری از پروژه‌هایی است که توسط حسابرسان پذیرفته نشده‌اند یا کاربرد کمی دارند زیرا طراحان قادر به در نظر گرفتن عوامل بحرانی نیستند (افسای و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳). بنابراین، جستجو برای عواملی که ممکن است بر پذیرش فناوری در حسابرسی تأثیر بگذارد، مهم است. مطالعات قبلی عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری توسط حسابرسان و مؤسسات حسابرسی را بررسی می‌کنند (به عنوان مثال، فری و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱، سیو و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰، روسلی و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶) با نتایج اغلب متناقض و مختلط به عنوان مثال، اهمی و کنت<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که حسابرسان نگران این هستند که سرمایه‌گذاری اولیه آنها در فناوری بیشتر از مزایای آتی استفاده از آن باشد، که منجر به رد فناوری توسط حسابرسان می‌شود، در حالی که کورتیس و پین<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۸) استدلال می‌کنند که حسابرسان استفاده از فناوری را راهی برای کاهش هزینه‌ها در بلندمدت می‌دانند. پراکندگی نتایج فرصتی را برای توصیف، ترکیب و ادغام نتایج مطالعات قبلی و درک بیشتر ما از این حوزه در ادبیات

فراهم می‌کند. ما یک بررسی سیستماتیک و با ترکیب شواهدی از عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری توسط حسابرسان انجام می‌دهیم و یک جنبه جامع و عینی از استفاده از فناوری را در قالب یک مدل حمایتی نظری یکپارچه ارائه می‌کنیم. همچنین حرفه حسابرسی ایران، گرچه تاثیر فناوری اطلاعات بر حرفه و اهمیت آن را درک می‌کند اما به کندی به آن واکنش نشان می‌دهد و متأسفانه در حال حاضر عمدتاً حسابرسی به شیوه سنتی صورت می‌گیرد و کارهای حسابرسی بطور عمده دستی و براساس شیوه‌های قدیمی انجام می‌شود. بر این اساس، تحقیق حاضر به ارائه ارائه الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی پرداخته است. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط و همچنین تبیین روش پژوهش برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج پرداخته شده و درنهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

پیشرفت فناوری در زمینه علوم رایانه و فناوری اطلاعات در دو دهه اخیر شگفت‌انگیز بوده و حسابداری و حسابرسی نیز در این دو دهه به واسطه این پیشرفت دچار تغییرات چشمگیری شده‌اند. حسابرسی فناوری اطلاعات با ارزیابی سامانه‌های اطلاعاتی سازمان‌ها کمک می‌کند تا سازمان به درک درستی از آنچه در جریان است دست یابد و با شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم نسبت به اصلاح و بهبود به موقع آن اقدام نماید (هافمن و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۸).

پیشرفت‌های فناوری اطلاعات تقریباً تمام جنبه‌های زندگی انسان به‌ویژه زندگی کاری و حرفه‌ای را متحول کرده است. این تحولات بخش مالی و سایر بخش‌ها را تحت تاثیر قرار داده و باعث تحولات چشمگیری در حوزه مالی و حسابداری شده است. از آنجایی که مشتریان خدمات حسابرسی و صاحبان مشاغل به سمت سیستم‌های غیرکاغذی رفته‌اند، حرفه حسابرسی چاره‌ای جز همگام شدن با پیشرفت‌های فناوری و پاسخگویی به رقابت و فشار فزاینده برای ارائه اطلاعات مرتبط و قابل اعتماد با توجه به این تغییرات ندارد و با سرمایه‌گذاری در این زمینه می‌بایست گام بردارد (پدروسا و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۰). تحولات تکنولوژیکی حرفه حسابرسی را با چالش منسوخ شدن روش‌های سنتی مواجه کرده است (روسلی و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۶). روش‌های حسابرسی سنتی دیگر مسئولیت حسابرسی سازمان‌های بزرگ و پیچیده امروزی را بر عهده ندارند، از این رو استفاده از فناوری اطلاعات و ابزارهای جدید اطلاعاتی در ارائه به موقع اطلاعات و دقت در جریان‌های مالی این سازمان‌های بزرگ ضروری به نظر می‌رسد (واندن بروک و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۸).

ابزارهای فناورانه با تبدیل حسابرسی به فرآیندی ساختارمندتر و برنامه‌ریزی شده، حسابرسان را قادر می‌سازد تا محیط‌های تجاری پیچیده با ریسک ذاتی بالا را حسابرسی کنند که این امر منجر به ارائه خدمات حسابرسی با درجه قضاوت بالا، فردی حرفه‌ای و متخصص می‌شود. این فناوری‌ها می‌توانند اثربخشی کاهش هزینه‌ها، افزایش میزان اتوماسیون، کاهش اشتباهات، بهبود پردازش اطلاعات انسانی، کاهش ریسک حسابرسی، بهبود پاسخگویی و کاهش سطح اطلاعات

فنی مورد نیاز برای انجام حسابرسی را افزایش دهند. کار (سیو و همکاران، ۲۰۲۰). علاوه بر این، اگر حسابرسان فناوری را نپذیرند، این خطر وجود دارد که سایر فعالان اقتصادی با ارائه خدمات خود با مؤسسات حسابرسی وارد رقابت شوند (تیبیریوس و هیرس<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۹).

تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها، هوش مصنوعی و سایر فناوری‌های پیشرفته این توانایی را فراهم می‌کند که در آینده باید روش‌ها و دستورالعمل‌های حسابرسی را مشابه همکار انسانی انجام دهند و هرگونه دخالت انسانی در فرآیند حسابرسی را به صفر برسانند و با جایگزینی حسابرسان با فناوری، آنها تهدیدی جدی برای حرفه حسابرسی تلقی خواهند شد. به این ترتیب، پیش رفتن با فناوری‌ها، حتی اگر حرفه حسابرسی را منسوخ نکند، می‌تواند در آینده نزدیک اثرات مخربی بر حرفه حسابرسی داشته باشد (افسای و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۳). بنابراین عدم پذیرش یا عدم استفاده از فناوری توسط حسابرسان موضوع مهم و نگران کننده‌ای است و به معنای عدم توانایی در دستیابی به حسابرسی با کیفیت در دنیای پیچیده امروزی است که نه تنها حرفه حسابرسی بلکه سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حسابداری را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد.

شواهد نشان می‌دهد کاربرد و اهمیت فناوری اطلاعات در حسابرسی روز به روز بیشتر خواهد شد و حسابرسان برای ماندن در حرفه تاگزیر به شناخت مفاهیم فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و فراگیری کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی هستند. کارکنان مؤسسات حسابرسی، بخشی از فضای فناوری اطلاعات مرتبط با گزارشگری مالی را در گستره متنوعی از کسب و کار، می‌بایست فناوری اطلاعات را در حسابرسی بکارگیرند، که باید جالب و به گونه‌ای انکارناپذیر، تجربه بزرگی باشد (استول و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۲). این کار برای واحدهای تجاری نیازمند حسابرسی‌های مالی، دربرگیرنده حسابرسی‌های کنترل‌های فناوری اطلاعات ناظر بر گزارشگری مالی است. البته برای شرکت‌های سهامی عام علاوه بر آن حسابرسی‌های کنترل‌های مربوط به بخش ۴۰۴ قانون ساربینز اکسلی را نیز شامل می‌شود (هولکا و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۳) متأسفانه در حال حاضر مؤسسات حسابرسی به دلایل مختلف در حوزه کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی ورود موثری نداشته‌اند البته ترجمه کتاب‌هایی از جمله کوییت و کوزو توسط مؤسسات و تشکل‌های حرفه‌ای نوید بخش این است که جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران نیز به فکر ورود به حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات هستند.

هدف از این مطالعه تجزیه و تحلیل ویژگی‌های است که تصور می‌شود بر کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی تأثیر می‌گذارد. تحقیقات قبلی مانند استول و همکاران<sup>۲۰</sup> ۲۰۱۲ چندین ویژگی را شناسایی کرده است که بر کیفیت کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی تأثیر مثبت و منفی دارند. این ویژگی‌ها شامل ویژگی‌های مختلف فرآیند یا سیستم مورد حسابرسی، روش‌ها یا تکنیک‌های مورد استفاده برای انجام حسابرسی، ویژگی‌های خود پرسنل حسابرسی، شرایط سازمانی و محیطی و همچنین بسیاری موارد دیگر است. گسترش طبیعی این کار توسعه یک مدل ساختاری از کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی است. با این حال، تا به امروز، بررسی این ویژگی‌ها برای شناسایی مؤلفه‌های قابل اندازه‌گیری اساسی کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی صورت نگرفته است. علاوه بر این، ادبیات حسابرسی مالی سایر ویژگی‌های کیفیت حسابرسی را

پیشنهاد می‌کند که ممکن است بینشی در مورد کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی ارائه دهد. بنابراین، هدف از این تحقیق، ارائه الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی می‌باشد.

## پیشینه پژوهش پژوهش‌های خارجی

ابو و همکاران<sup>۲۱</sup> ۲۰۲۴ به بررسی کتاب سنجی فناوری اطلاعات، هوش مصنوعی و بلاک چین در حسابرسی پرداختند. این تحقیق به ما اجازه می‌دهد تا جهت‌های تحقیقاتی بالقوه آینده را پیشنهاد کنیم که ممکن است در انعکاس تأثیر قابل توجهی که فناوری بر توسعه حرفه حسابرسی خواهد داشت، مفید باشد. چهار گرایش تحقیق مستقل شناسایی شد: روند اول عوامل تعیین‌کننده استقلال و کیفیت حسابرسی را در یک محیط فناوری اطلاعات نشان می‌دهد. گرایش دوم بر چالش‌های بکارگیری فناوری بلاک چین در حرفه‌های حسابرسی و حسابداری تمرکز دارد. گرایش سوم، تحلیل داده‌های حسابداری با استفاده از فناوری‌های هوش مصنوعی است. گرایش چهارم به تأثیر سیستم‌های فناورانه مدرن بر عملکرد حسابرسان در آینده مربوط می‌شود.

افسای و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۲۳) به بررسی فراتحلیل عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که مهمترین عوامل در پذیرش فناوری از دیدگاه فردی، شرایط تسهیل‌کننده، سودمندی درک شده و درک سهولت استفاده است. عوامل پذیرش فناوری مربوط به دیدگاه سازمانی عبارتند از: فناوری هزینه-فایده، فشار رقابتی، آمادگی شرکت و تطبیق تکالیف فناوری.

نسرا و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۲۳) با بررسی پیشینه تحقیقات مربوط به ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه به این نتیجه رسیدند که کارایی، اثربخشی، دقت، افزایش اعتماد به نفس کارکنان و شرکا و ... از جمله عواملی است که می‌تواند موسسه‌های حسابرسی را به استفاده از این ابزارها و فنون ترغیب می‌کند.

آگوپوی<sup>۲۴</sup> (۲۰۲۳) نیز تأثیر فنون حسابرسی به کمک رایانه را بر عملکرد حسابرسی بررسی کرد و نشان داد که استفاده از نرم افزارهای عمومی حسابرسی موجب افزایش سودآوری موسسه‌های حسابرسی می‌شود.

هندرسون و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۲۰) به بررسی شناخت ریسک و مهارت کنترل فناوری اطلاعات پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که شناخت ریسک و مهارت کنترل فناوری اطلاعات اثر معناداری بر روی میزان حسابرسی داخلی دارد. همچنین، مدیران حسابرسی داخلی باید بودجه‌ای جهت آموزش حسابرسان درباره فناوری اطلاعات پرداخت کنند.

مایور<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۹) در بررسی فناوری و روش‌های نوین برای حسابرسی پایگاه داده دریافت که حسابرسان اهمیت ابزارهای فناوری اطلاعات را پذیرفته‌اند، اگر چه به طور مداوم از آن استفاده نمی‌کنند. موسسات حسابرسی بزرگ سرمایه‌گذاری‌های هنگفتی را در زمینه فناوری اطلاعات انجام

می‌دهند، از منابع بیشتری برای خرید و بکارگیری فناوری اطلاعات برتر برخوردارند و می‌توانند از متخصصان فناوری اطلاعات به طور وسیع‌تر نسبت به موسسه‌های کوچک استفاده کنند. بنابراین حساب‌رسان در موسسات حسابداری بزرگ تمایل بیشتری به استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات دارند. هوفمن و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات صاحبکار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابداری پرداختند و نشان دادند که شرکت‌های با توانمندی‌های فناوری اطلاعات هزینه‌های حسابداری بیشتری دارند. علاوه بر این، افزایش حجم، هزینه‌های حسابداری با قابلیت‌های پیشرفته فناوری اطلاعات را افزایش می‌دهد.

جونگ کیم و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۸) به بررسی پذیرش فناوری اطلاعات در حرفه حسابداری داخلی «تأثیر ویژگی‌های تکنولوژی و پیچیدگی آنها» پرداختند که نتایج به دست آمده از تحلیل مسیر بین متغیرهای مدل پذیرش فناوری نشان داد که ویژگی‌های تکنولوژی و پیچیدگی آنها به شکل معناداری مقدار مسیرها را تغییر می‌دهند. وقتی از ویژگی‌های اولیه همانند ویژگی‌های ابتدایی حساب‌رسان استفاده می‌شود، سودمندی درک شده تأثیر معقولی بر پذیرش آن ویژگی دارد و هنگامی که از ویژگی‌های پیشرفته همانند ویژگی‌های کلی‌تر، از جمله رفتار سازمانی حساب‌رسان در چارت سازمانی استفاده می‌شود، سهولت استفاده درک شده تأثیر بیشتری بر پذیرش آن ویژگی دارد.

ونکاتش و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۷) با بررسی «پذیرش فناوری و استفاده از آن» و تأثیر شرایط تسهیل‌کننده بر رفتار استفاده‌کننده، مشاهده کردند که جنسیت، سن، تجربه و اختیار رفتار را تعدیل می‌کند. در حسابداری داخلی، آموزش تأثیر بیشتری بر پذیرش تکنولوژی دارد زیرا حساب‌رسان درک می‌کنند که آموزش بیشتر برای کار آنها موثر خواهد بود اگر شرکت فاقد کارکنان ماهر آشنا به نرم‌افزار یا کارکنان فناوری اطلاعات باشد، آنها از تکنولوژی‌ها استفاده نمی‌کنند.

جاکوب و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۶) در بررسی تأثیر تخصص فناوری اطلاعات حساب‌رس بر کنترل‌های داخلی نشان دادند که ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی مرتبط با فناوری اطلاعات نشان دهنده تهدیدات منحصر به فرد برای سازمان‌ها است و تخصص فناوری اطلاعات مؤسسه حسابداری، ارتقاء کنترل داخلی خود را برای صاحبکاران، به ویژه کنترل‌های وابسته به فناوری اطلاعات، افزایش می‌دهد.

### پژوهش‌های داخلی

فرهادتوسکی و همکاران (۱۴۰۴) به بررسی توسعه فناوری‌های نوین در حسابداری داخلی به کمک هوش مصنوعی: یادگیری عمیق امکان تشخیص ناهنجاری‌ها در داده‌های حسابداری مالی پرداختند. نتایج نشان داد تصمیم‌گیری مبتنی بر فناوری اطلاعات و ارتباطات در حال حاضر همزمان با افزایش فشار بر حساب‌رسان برای ایفای نقش موثرتر در حاکمیت و کنترل واحدهای تجاری، موج‌هایی را در دنیای تجارت مدرن ایجاد می‌کنند. مقاله زیر کاربردها و چالش‌های احتمالی یادگیری عمیق (DL)، یک زیر شاخه نسبتاً جوان هوش مصنوعی را برجسته می‌کند.

همتی (۱۴۰۳) به بررسی تاثیر بلاکچین و هوش مصنوعی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که استفاده از فناوری‌های بلاکچین و هوش مصنوعی در سیستم مالی شرکت‌ها، تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. این تاثیر از طریق کمک به فرآیند حسابرسی، کشف زود هنگام تقلب و بهبود گزارش‌های مالی حاصل می‌شود. این مطالعه همچنین پیامدهای قابل توجهی برای سرمایه‌گذاران، دولت، شرکت‌ها و سیاست‌گذاران به همراه دارد. استفاده از فناوری‌های بلاکچین و هوش مصنوعی در حسابرسی، مزایای متعددی از جمله افزایش شفافیت، خودکارسازی فرآیندها، تجزیه و تحلیل پیشرفته داده‌ها، کشف تقلب و بهبود کیفیت گزارش‌های مالی را به همراه دارد. با وجود این، برای بهره‌برداری کامل از مزایای این فناوری‌ها، لازم است چالش‌هایی مانند پیچیدگی، نگرانی‌های مربوط به حریم خصوصی و نیاز به تخصص را برطرف کرد.

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

رامشه و همکاران (۱۴۰۲) به ارائه چارچوبی برای شناسایی پیشران‌های کلیدی موثر بر آینده حسابرسی با تمرکز بر فناوری‌های صنعت پرداختند. در رتبه‌بندی پیشران‌های اصلی با استفاده از روش مارکوس، پیشران‌های میزان تمایل به تغییر مدیران حسابرسی، معیارهای رتبه‌بندی موسسات حسابرسی، تغییر استانداردهای حسابرسی جهت بکارگیری فرآیندهای مبتنی بر صنعت، ماهیت آموزش‌ها در موسسات حسابرسی و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری شرکت‌ها واجد بالاترین اولویت بوده و به عنوان پیشران‌های کلیدی شناسایی شدند. تمرکز بر پیشران‌های کلیدی به ایجاد فرصتی مناسب برای شکل‌دهی آینده و افزایش انعطاف‌پذیری در سیاست‌گذاری کمک می‌کند. تحلیل این پیشران‌ها توانایی درک خطرات و فرصت‌های در حال ظهور را افزایش داده و به آمادگی بهتر جهت تغییر در آینده و بکارگیری گسترده این فناوری‌ها در حسابرسی کمک می‌کند.

موسایی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی حسابرسی فناوری اطلاعات و نقش هوش مصنوعی در آن پرداختند. و بیان داشتند که با استفاده از هوش مصنوعی، حساب‌رسان می‌توانند بهبود قابل توجهی در فرآیند حسابرسی فناوری اطلاعات داشته باشند. یکی از کاربردهای هوش مصنوعی در حسابرسی فناوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل داده‌ها است. هوش مصنوعی قادر است داده‌های بزرگ را به صورت خودکار و سریع تجزیه و تحلیل کند و الگوها، روابط و نقاط ضعف را شناسایی کند. این امکان به حساب‌رسان کمک می‌کند تا به طور موثرتر و دقیق‌تر بخش‌های ضعف

سامانه‌های حسابرسی فناوری اطلاعات را شناسایی کنند و پروسه بهبود را آغاز کنند. علاوه بر این، هوش مصنوعی می‌تواند در تشخیص تقلب در سامانه‌های حسابرسی فناوری اطلاعات نقش موثری داشته باشد. با استفاده از الگوریتم‌های هوشمند هوش مصنوعی، حسابرسان قادر خواهند بود الگوهای عملکرد نامعمول چندین کاربری را شناسایی کنند و احتمال تقلب را کاهش دهد. عابدی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی کاربرد سیستم‌های پکیارچه سازمانی و فناوری اطلاعات در حسابرسی و حسابرسی مستمر پرداختند. آنها ابتدا فناوری اطلاعات را تعریف نموده و سپس به ضرورت بکارگیری آن در حسابرسی و رابطه بین حسابرسی و فناوری اطلاعات پرداختند. در ادامه حسابرسی مستمر که نتیجه استفاده از فناوری اطلاعات در عصر تجارت الکترونیک است را تشریح، موانع و مشکلات استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی را بیان و در نهایت راه‌حلی برای مشکلات موجود ارائه نمودند.

صالح پور و همکاران (۱۴۰۱) تاثیر عوامل محیطی به عنوان یکی از عناصر چهارچوب محیط، سازمان و تکنولوژی نشان داد که به وسیله‌ی افزایش رقابت بین مؤسسات، همچنین تدوین رهنمودهای مرتبط با ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری و قبول صاحب‌کاران با سیستم اطلاعاتی پیچیده توسط مؤسسات حسابرسی احتمال پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه افزایش می‌یابد.

رستمی و همکاران (۱۴۰۱) نشان داد با پیشرفت فناوری در آینده اعتماد مشتریان به حسابرسی خودکار بیش از حسابرسی دستی خواهد بود و به دلیل کشف تقلب گسترده‌تر توسط هوش مصنوعی رابطه حسابرس و مشتریان پرتنش‌تر خواهد شد، همچنین مشتریان حسابرسی با توجه به افزایش اتوماسیون (راحت‌تر و کم هزینه‌تر شدن کارها) قیمت‌های فعلی خدمات حسابرسی را مناسب نمی‌دانند.

چلندر و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی نقش فناوری اطلاعات در حسابرسی پرداختند و بیان می‌دارند که این واقعیتی انکارناپذیر است که حوزه فناوری تغییرات بسیار گسترده‌ای را در نحوه زندگی، فرآیندهای کسب و کار و همچنین کار و تعامل حرفه حسابداری و حسابرسی را در دنیای امروز به وجود آورده است. در این خصوص، توجه به این نکته اساسی است که حرفه حسابرسی چگونه خود را با این تغییرات هماهنگ می‌سازد.

میرزایی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی رویکردی از پشتیبانی مدیریت در راستای رابطه فناوری اطلاعات و حسابرسی داخلی در شهرداری‌های استان مرکزی پرداختند و نشان دادند که پشتیبانی مدیریت، رابطه بکارگیری فناوری اطلاعات و اثربخشی حسابرسی داخلی را تعدیل می‌کند، در صورتی که بین پشتیبانی مدیران ارشد و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

گنجی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر اهمیت کنترل و حسابرسی فناوری اطلاعات در واحد مورد رسیدگی پرداخته و بیان می‌دارند که حسابرسی به شدت تحت تاثیر توسعه فناوری اطلاعات قرار گرفته است. با رایانه‌ای شدن هرچه بیشتر سازمان‌ها، تصمیم‌گیران بیشتر نگران صحت داده‌ها یا اطلاعاتی می‌شوند که باید براساس آنها تصمیم‌های راهبردی بگیرند.

جمالیان پور و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی مبادی کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات در حسابرسی زنجیره بلوکی پرداختند. در این پژوهش، نواحی جدیدی از محیط کنترل فناوری اطلاعات، مدیریت تغییر و توسعه برنامه، عملکردهای رایانه‌ای و دسترسی به برنامه‌ها و داده‌ها شناسایی شد. توانایی بلاک چین در کاهش خطرات مرتبط با تغییرات داده‌های تاریخی، نیاز به بازیابی داده‌ها، پردازش دسته‌ای در میان گره‌ها و بازیابی برنامه‌ها و داده‌ها در فجایع نیز از دیگر یافته‌های این پژوهش است. حاصل این پژوهش بیان مبادی اولیه استفاده از کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات در حسابرسی بلاک‌چین‌های اختصاصی و عمومی (شامل کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی)، است.

وحید و همکاران (۱۳۹۸) تاثیر ظرفیت فناوری اطلاعات بر هزینه‌های حسابرسی را بررسی کرده و دریافتند که بین استفاده از فناوری اطلاعات و هزینه‌های حسابرسی، رابطه معنی‌دار وجود دارد. همچنین افزایش در هزینه‌های تحقیق و توسعه موجب تقویت رابطه بین معیار فناوری اطلاعات و هزینه‌های حسابرسی می‌گردد. به عبارت ساده‌تر انجام هزینه‌های تحقیق و توسعه موجب افزایش ظرفیت استفاده از فناوری اطلاعات و در نتیجه کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌گردد.

### سوال‌های پژوهش

۱. بکارگیری فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی بر آزمون‌های محتوای حسابرسی چه تاثیری خواهد داشت؟
۲. بکارگیری فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی بر آزمون‌های کنترل حسابرسی چه تاثیری خواهد داشت؟
۳. بکارگیری فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی بر آزمون‌های نمونه‌گیری در حسابرسی چه تاثیری خواهد داشت؟
۴. بکارگیری فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی بر بودجه زمانی حسابرسی چه تاثیری خواهد داشت؟
۵. بکارگیری فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی بر ریسک حسابرسی چه تاثیری خواهد داشت؟

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای و به لحاظ ماهیات اکتشافی با روش پژوهش داده بنیاد است. جامعه آماری شامل خبرگان و صاحب نظران حسابرسی است. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه ساختاریافته است. برای نمونه‌گیری در این بخش از روش نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی استفاده شد که پژوهشگر بعد از مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۲۷ نفر از خبرگان به اشباع نظری دست یافت؛ اما برای رعایت احتیاط با ۳ نفر دیگر از خبرگان مصاحبه شد و مصاحبه، با ۳۰ نفر خبره خاتمه یافت. پرسشنامه به شیوه‌های مختلف حضوری یا پست الکترونیک ارسال گردید و پس از پیگیری مستمر برای عودت پرسشنامه‌ها، در نهایت ۲۵ پرسشنامه سالم در تحلیل استفاده شد. جهت کدگذاری، پژوهشگر در مرحله اول به گونه‌ای در داده‌ها غرق شد که با عمق و غنای

محتوای داده‌ها کاملاً آشنا شود و در مرحله دوم کدهای اولیه ایجاد شد. بدین منظور فهرستی اولیه از ایده‌های موجود در داده‌ها و نکات جالب آنها تهیه شد. بعد از اینکه همه داده‌ها کدگذاری اولیه و گردآوری شدند فهرستی طولانی از کدهای مختلف در مجموعه داده‌ها شناخته شدند. در مرحله سوم با تمرکز تحلیل در سطحی کلانتر، کدهای مختلف در قالب گویه مرتب شدند و همه داده‌های کدگذاری شده مرتبط با هر گویه شناسایی و گردآوری شدند. در مرحله چهارم به ترسیم شبکه گویه پرداخته شد. در این مرحله مشخص شد برخی از گویه‌های پیشنهاد شده واقعاً گویه نیستند؛ یعنی یا داده‌های کافی وجود نداشت یا داده‌های آن خیلی متنوع بودند. برخی گویه‌ها هم با یک دیگر هم پوشانی داشتند. در مرحله پنجم پژوهشگر به شبکه گویه قابل قبول دست یافت. گویه‌های به دست آمده تعریف و تعدیل و داده‌ها بر اساس آنها تحلیل شدند. در مرحله ششم بعد از دستیابی به مجموعه کاملی از گویه نهایی، به تحلیل و تدوین گزارش نهایی پرداخته شد.

برای پاسخگویی به سؤالات پژوهش و شناخت ابعاد و مؤلفه‌های تشکیل دهنده الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عمل‌گرایانه، چندین سؤال برای مصاحبه تهیه شد. برای حصول اطمینان از روایی داده‌های کیفی از دو راهبرد استفاده شد: ۱. تحلیل و بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش ۲. تحلیل و بازبینی توسط افراد مطلع و کثرت‌گرایی (چندسویه‌نگری)، برای تأیید صحت داده‌ها و کدهای استخراج شده، کدگذاری اولیه هر مصاحبه به مصاحبه شونده برگردانده شد تا اصلاح و تأیید شود. در نهایت کدها و طبقات و مدل استخراج شده جهت تأیید، در اختیار تعدادی از خبرگان حسابرسی قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی از روش تحلیل گویه به صورت کدگذاری سه مرحله‌ای استفاده شد. برای افزایش پایایی، فرایند مصاحبه و تحلیل داده‌ها و استخراج مقولات بر مبنای کدگذاری به صورت روشمند انجام شد؛ بدین صورت که متن مصاحبه ضبط شد و همان روز کلمه به کلمه تایپ و بعنوان داده اصلی تحقیق استفاده شد. کدهای استخراج شده که در حقیقت معنای عبارات مهم گفته‌های مشارکت‌کنندگان هستند براساس تشابه و تناسب موضوع دسته‌بندی و با مقایسه طبقات و زیر طبقات، درونمایه‌ها و مقوله‌های انتزاعی استخراج شدند. با توجه به متن مصاحبه‌ها و دسته‌بندی استقرایی، گویه‌های پایه و اصلی و فراگیر شکل گرفتند و در نهایت، با بازبینی و چندسویه‌نگری، مدل به روش کیفی استخراج و نهایی شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش، حاصل تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از مصاحبه شوندگان است. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه‌های پایه، تک تک مصاحبه‌های ضبط و چند بار گوش داده شد و پس از تایپ، گویه‌های مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه‌ها گویه‌هایی که نشان دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۷۶ گویه از متن مصاحبه‌ها به دست آمد.

جدول شماره نمونه‌ای از دسته بندی گویه‌های شناسایی شده

ردیف	گویه فرعی	گویه اصلی
۱	طرح کلی حسابرسی	اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی
۲	استراتژی حسابرسی	
۳	برنامه‌ریزی حسابرسی	
۴	ریسک ذاتی	
۵	ریسک کنترلی	
۶	ریسک عدم کشف	
۷	دانش حرفه‌ای حسابرس	
۸	قضاوت حرفه‌ای حسابرس	
۹	مسئولیت قانونی و مقرراتی حسابرس	
۱۰	مسئولیت اجتماعی حسابرس	
۱۱	کاهش خطر حسابرسی در سطح قابل قبول	
۱۲	اثر بخشی و کارایی حسابرسی	
۱۳	تجربه و دانش مدیران ارشد	
۱۴	درستکاری مدیریت	
۱۵	ارزیابی خطر ایمنی سیستم اطلاعاتی	
۱۶	وجود واحد حسابرسی داخلی	
۱۷	درستکاری و فضایل اخلاقی کارکنان واحد مورد رسیدگی	
۱۸	سطح اهمیت حسابرسی	
۱۹	قابلیت اتکا حسابرسی	
۲۰	شناخت و بررسی حوزه‌های فعالیت‌های شرکت	
۲۱	آزمون جزئیات مانده حساب‌ها و گروه معاملات	
۲۲	آزمون‌های تحلیلی	
۲۳	ماهیت آزمون‌های محتوا	
۲۴	زمانبندی اجرای آزمون‌های محتوا	
۲۵	شواهد حسابرسی	
۲۶	میزان اجرای آزمون‌های محتوا	
۲۷	ادعاهای مدیریت	
۲۸	وجود یا رخداد	
۲۹	کامل بودن	
۳۰	ارزشیابی یا تخصیص	
۳۱	ارائه و افشا	
۳۲	ردیابی	
۳۳	مشاهده	
۳۴	طراحی برنامه‌های حسابرسی برای هر حساب	
۳۵	تحقق اهداف حسابرسی	
۳۶	خطر برآوردی تحریف با اهمیت (خطر ذاتی و خطر کنترل)	
۳۷	معاملات با اشخاص وابسته	
۳۸	قابلیت اتکای شواهد حسابرسی	
		اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی

ردیف	گویه فرعی	گویه اصلی
۳۹	کنترل‌های اداری «عملیاتی»	اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل
۴۰	کنترل‌های حسابداری مالی	
۴۱	کنترل پایه	
۴۲	کسب شناخت از سیستم کنترل‌های داخلی	
۴۳	ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی	
۴۴	برآورد اولیه از خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی کنترل	
۴۵	برآورد نهایی خطر کنترل و طراحی آزمون محتوا	
۴۶	تعیین نقاط قوت و نقاط قابل بهبود	
۴۷	محدودیت‌های کنترل‌های داخلی	
۴۸	فزونی منافع بر مخارج	
۴۹	اختلال از سوی کارکنان شرکت	
۵۰	تبانی کارکنان با یکدیگر	
۵۱	دستکاری و میریت	
۵۲	اشتباه در قضاوت توسط حسابرسان	
۵۳	نمونه‌گیری آماری یا غیر آماری	اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسان
۵۴	انواع بررسی‌های نمونه‌ای	
۵۵	بررسی توصیفی	
۵۶	بررسی تحلیلی	
۵۷	مزایای نمونه‌گیری	
۵۸	نمونه‌گیری سیستماتیک	
۵۹	نمونه‌گیری خوشه‌ای	
۶۰	تلخیص و تحلیل داده‌ها	
۶۱	طراحی نمونه	
۶۲	اندازه نمونه	
۶۳	خطر نمونه‌گیری	
۶۴	ارزیابی نتایج نمونه	
۶۵	تعمیم اشتباهات	
۶۶	شیوه‌های انتخاب نمونه	
۶۷	خطر نمونه‌گیری	
۶۸	اشتباه قابل تحمل	
۶۹	اشتباه مورد انتظار	
۷۰	تجزیه و تحلیل هر یک از اشتباهات کشف شده در نمونه	اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی
۷۱	تعمیم اشتباهات کشف شده در نمونه به کل جامعه	
۷۲	بودجه زمانی عملیاتی حسابرسان	
۷۳	کیفیت کار حسابرسان	
۷۴	مزایای بودجه‌بندی در برنامه‌ریزی و کنترل پروژه حسابرسان	
۷۵	تعیین حق‌الزحمه حسابرسان	
۷۶	بودجه زمانی در مرحله پذیرش کار	

## روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

اطلاعات گردآوری شده در این پژوهش پس از تبدیل به ارقام و استخراج مقادیر متغیرها با استفاده از آمار توصیفی تجزیه و تحلیل شده و با استفاده از آمار استنباطی و آزمون پرسش‌های پژوهش در مورد تایید یا رد پرسش‌های پژوهش تصمیم‌گیری شده است. در بخش آمار توصیفی، داده‌های هر یک از سوال‌های جمعیت شناختی پرسش‌نامه دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل شده است. تجزیه و تحلیل در بخش آمار استنباطی با استفاده از نرم‌افزار PLS انجام شده است.

## آمار توصیفی و جمعیت شناختی

خلاصه نتایج جمعیت شناختی پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. ۹۸ نفر از پاسخ‌دهندگان مرد و ۴۸ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۷,۱۲ درصد به خود اختصاص دادند. از نظر سابقه کار، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه ۱۰ تا ۲۰ سال با ۳۸,۳۶ درصد و کمترین فراوانی مربوط به طبقه کمتر از ۵ سال با ۲,۰۵ درصد بوده است. اکثر پاسخ‌دهندگان شاغل در موسسات حسابرسی (۵۰,۶۸ درصد) بوده‌اند. اکثر پاسخ‌دهندگان شاغل در حرفه حسابرسی یعنی ۵۳,۴۲ درصد بوده‌اند.

جدول ۲ ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۹۸	۶۷,۱۲٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۴۴	۳۰,۱۴٪
	زن	۴۸	۳۲,۸۸٪		حسابداری	۱۰۲	۶۹,۸۶٪
میزان تحصیلات	کارشناسی	۲۴	۱۶,۴۴٪	محل اشتغال	موسسات حسابرسی (در رده‌های شرکا و سرپرستان حسابرسی)	۷۴	۵۰,۶۸٪
	کارشناسی ارشد	۴۸	۳۲,۸۸٪		سازمان حسابرسی (مدیران و سرپرستان)	۳۶	۲۴,۶۶٪
	دانشجوی دکتری	۲۹	۱۹,۸۶٪		جامعه حسابداران رسمی	۱۱	۷,۵۳٪
	دکتری	۴۵	۳۰,۸۲٪		دانشگاه‌ها	۲۵	۱۷,۱۲٪
شغل	حسابرسی	۷۸	۵۳,۴۲٪	سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۳	۲,۰۵٪
	حسابداری	۳۲	۲۱,۹۲٪		بین ۵ تا ۱۰ سال	۴۲	۲۸,۷۷٪
	استاد دانشگاه	۳۶	۲۴,۶۶٪		بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۵۶	۳۸,۳۶٪
					بیشتر از ۲۰ سال	۴۵	۳۰,۸۲٪
جمع	جمع	۱۴۶	۱۰۰٪	جمع	جمع	۱۴۶	۱۰۰٪

## آمار استنباطی پژوهش

### روایی و پایایی

پایایی معیاری برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار است. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به‌طور سازگاری نشان دهنده موضوع واحدی هستند. این معیار به مفهوم آلفای کرونباخ نیز شباهت دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌گردد. این مقدار بر اساس منابع معتبر باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد.

### آلفای کرونباخ

همانطور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و از اعتبار بالای پرسشنامه حکایت داشتند.

### میانگین واریانس

افزون بر این، همانطور که در جدول ۳ نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی تقریباً از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه دومین شرط روایی همگرا نیز تأیید گردید.

جدول شماره ۳ پایایی ترکیبی، آلفای کرونباخ و نتایج میانگین واریانس‌های

#### استخراجی (AVE)

مولفه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی
اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابداری	۰/۸۰۶	۰/۸۱۴	۰/۸۴۲
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابداری	۰/۸۸۴	۰/۸۲۵	۰/۶۹۷
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل	۰/۸۶۱	۰/۷۸۳	۰/۷۶۵
اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابداری	۰/۸۷۲	۰/۷۶۱	۰/۷۴۸
اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابداری	۰/۷۹۹	۰/۷۵۵	۰/۸۱۵

### برآزش مدل درونی

برای برآزش مدل درونی (طبق جدول ۴) و آزمون فرضیات از ضرایب مسیر، Q2، F2، R2 استفاده می‌شود. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین‌کنندگی مدل می‌باشد و رابطه بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. توان پیش‌بینی‌کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله بررسی شد شاخص توان پیش‌بینی‌کنندگی Q2 مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد.

Q2 بالا نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

جدول شماره ۴ نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده Q2

مولفه	R2	F2	Q2
اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی	۰/۷۴۹	۰/۲۷۲	۰/۳۵۱
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی	۰/۷۸۱	۰/۲۸۴	۰/۳۷۱
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل	۰/۷۳۴	۰/۲۷۱	۰/۳۶۸
اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی	۰/۷۰۹	۰/۲۶۹	۰/۳۸۵
اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی	۰/۷۵۸	۰/۲۷۳	۰/۳۷۶

### برازش کلی مدل

همانطور که در جدول ۵ مشخص است کلیه مقدار به دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی می‌باشند بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید گردید.

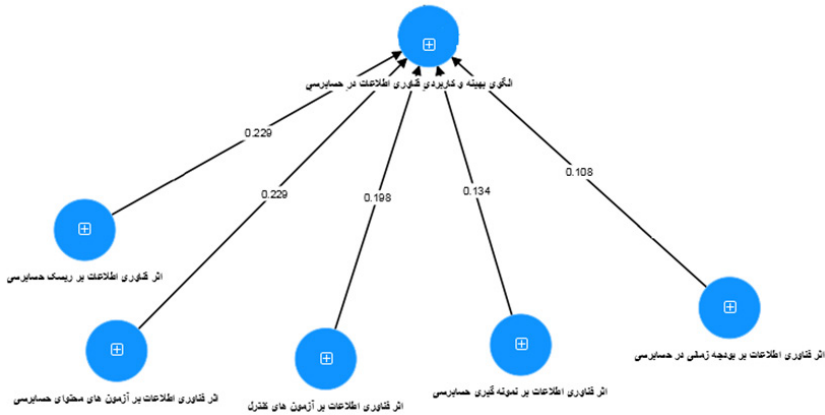
جدول شماره ۵ شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

شاخص‌های برازش	کمیت عامل اول	کمیت عامل دوم	کمیت عامل سوم	کمیت عامل چهارم	کمیت عامل پنجم	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۷	۰/۰۵	۰/۰۶	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۰۸۸	۰/۰۹۲	۰/۱۰۳	۰/۰۷۹	۰/۰۹۱	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۵۷	۰/۹۴۳	۰/۹۶۲	۰/۹۷۵	۰/۹۸۲	بیشتر از ۰/۹

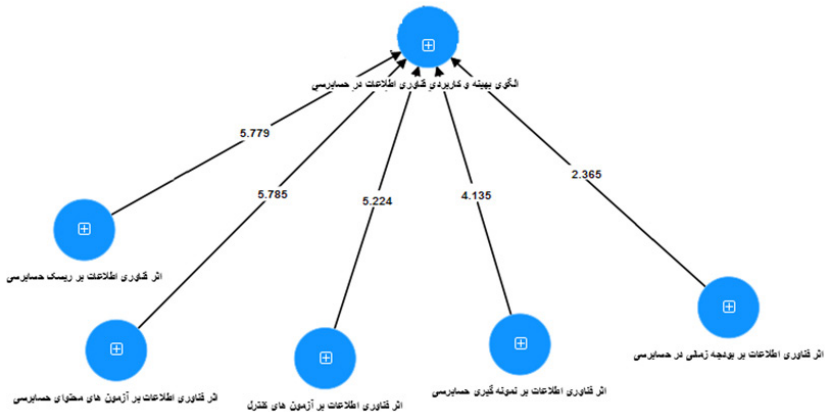
### مدل نهایی الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی

با توجه به مطالب بالا، عوامل اصلی مؤثر بر الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی شامل اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی، اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی، اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل، اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی و اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی بوده است.

نتایج مربوط به عوامل تاثیرگذار در دو حالت ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری در زیر ارائه گردیده است و با توجه به نتایج این دو حالت که در شکل‌های زیر مشخص می‌باشند و همچنین خلاصه این دو شکل که در جدول زیر آمده است.



نمودار ۱ نتایج الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی در حالت معناداری



نمودار ۲ نتایج تحقیق الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی در حالت استاندارد

جدول ۶ خلاصه نتایج الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی

مؤلفه	ضریب مسیر	مقدار تی	سطح معنی‌داری
اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی	۰/۲۲۹	۵/۷۷۹	۰/۰۰۰
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی	۰/۲۲۹	۵/۷۸۵	۰/۰۰۰
اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل	۰/۱۹۸	۵/۲۲۴	۰/۰۰۰
اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی	۰/۱۳۴	۴/۱۳۵	۰/۰۰۰
اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی	۰/۱۰۸	۲/۳۶۵	۰/۰۰۰

نتایج (جدول ۶) نشان داد که اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی، اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی، اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل، اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی و اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی، دارای سطح معنی‌داری کمتر از ۵ صدم می‌باشند و با اطمینان بالای ۹۵ درصد می‌توان گفت که همه عوامل یادشده، بر ارائه الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی تاثیر دارد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی از انجام این تحقیق ارائه الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی بوده است. امروزه بر اثر افزایش کارایی و اثر بخشی فناوری اطلاعات افزایش هزینه‌های حسابرسی و کمبود وقت حسابرسان استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مقرون به صرفه شده است، استفاده کنندگان بالقوه و بالفعل خدمات حسابرسی به طور روزافزون نیازمند اطلاعات مربوط درخور اعتماد و بهنگام هستند و محیط‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات، بسترهای تامین این نیاز را هموار ساخته است. این محیط به تهیه کنندگان اطلاعات امکان می‌دهد که اطلاعات مالی را با منابع و اشکال مختلف برای تصمیم گیرندگان فراهم آورند و به استفاده کنندگان اطلاعات امکان می‌دهد که نیازهای اطلاعاتی خود را با قابلیت تأیید بالا تامین کنند. فناوری اطلاعات علاوه بر تغییر روش کار از کاغذی به الکترونیکی، سبب تحول در روش ارائه کار نیز شده است و این توانایی نیازمند تغییر اساسی عملکرد و نگرش در حرفه است و همراه شدن با فناوری اطلاعات نیازمند تغییر و پذیرش آن است. حسابرسان یکی از اعضای زنجیره تأمین گزارشگری مالی هستند که به نوعی استفاده‌کننده اطلاعات محسوب می‌شوند. در محیط الکترونیکی که گزارشگری مالی از فناوری اطلاعات بهره می‌جوید، حسابرسان نیز امکان می‌یابند از این فناوری در جهت رسیدگی پردازش و تحلیل انبوه اطلاعات استفاده کنند و تحلیل‌های بهنگام دقیق و کامل تری از داده‌های خود داشته باشند. در عصر حاضر، نگاه جامعه به حسابرسی از دیدگاه وظیفه‌ای به تحلیلی تغییر یافته است و حسابرسان می‌توانند محور توجه خود را از گردآوری داده‌ها و تفسیر به تحلیل ارتقا داده و به جای صرف نیرو در جمع آوری اطلاعات انکاپذیری و اطمینان و دقت صورتهای مالی را افزایش دهند و افزون بر این، زمان را طوری مدیریت کنند که گزارش‌ها و اطلاعات بهنگام در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

در پژوهش حاضر تلاش شد تا با تدوین الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی، تمامی عواملی که می‌توانند با کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی در ارتباط باشند و از آن تاثیر بپذیرند طبقه بندی و توصیف شوند. براساس بررسی‌های انجام شده در این تحقیق ریسک حسابرسی؛ آزمون‌های محتوای حسابرسی؛ آزمون‌های کنترل؛ نمونه‌گیری حسابرسی؛ بودجه زمانی در حسابرسی بر الگوی بهینه

و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی تاثیرگذار می‌باشند.

نتایج حاصل شده از تحقیق هوفمن و همکاران ۲۰۲۱ که به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات مشتری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداختند و نتایج نشان داد که شرکت‌های با توانمندی‌های فناوری اطلاعات بر سطوح بالاتری از هزینه‌ها حسابرسی اثر می‌گذارد. و نتایج حاصل شده از تحقیق هندرسون و همکاران ۲۰۲۰ که به بررسی شناخت ریسک و مهارت کنترل فناوری اطلاعات پرداختند. و نتایج نشان داد که شناخت ریسک و مهارت کنترل فناوری اطلاعات اثر معناداری بر روی میزان حسابرسی داخلی دارد. و نتایج حاصل شده از تحقیق مایور ۲۰۱۹ که به بررسی فناوری و روش‌های نوین برای حسابرسی پایگاه داده دریافت که حسابرسان اهمیت ابزارهای فناوری اطلاعات را پذیرفته اند، اگر چه به طور متناوب از آن استفاده نمی‌کنند. به نظر ایشان موسسات حسابرسی بزرگ سرمایه‌گذاری‌های هنگفتی را در زمینه فناوری اطلاعات انجام می‌دهند از منابع بیشتری برای خرید و بکارگیری فناوری اطلاعات برتر برخوردارند و می‌توانند از متخصصان فناوری اطلاعات به طور وسیعتر نسبت به موسسه‌های کوچک استفاده کنند. همچنین نتایج حاصل شده از تحقیق جونگ کیم و همکاران ۲۰۱۸ که به بررسی پذیرش فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی داخلی «تاثیر ویژگی‌های تکنولوژی و پیچیدگی آنها» پرداختند که نتایج به دست آمده از تحلیل مسیر بین متغیرهای مدل پذیرش فناوری نشان می‌دهد که ویژگی‌های تکنولوژی و پیچیدگی آنها به شکل معناداری مقدار مسیرها را تغییر می‌دهند. و نیز نتایج حاصل شده از تحقیق چلندر و همکاران ۱۴۰۰ که به بررسی نقش فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی پرداختند و بیان می‌دارند که این واقعیتی انکارناپذیر است که حوزه فناوری تغییرات بسیار گسترده‌ای را در نحوه زندگی، فرآیندهای کسب و کار و همچنین کار و تعامل حرفه حسابداری و حسابرسی را در دنیای امروز به وجود آورده است. و نتایج حاصل شده از تحقیق وحید و همکاران ۱۳۹۸ که به بررسی تاثیر ظرفیت فناوری اطلاعات بر هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و یافته‌ها بیانگر آن است که بین ظرفیت استفاده از فناوری اطلاعات و هزینه‌های حسابرسی شرکت رابطه معنی دار وجود دارد. همچنین بررسی‌های نشان داد که افزایش در هزینه‌های تحقیق و توسعه موجب تقویت رابطه بین معیار فناوری اطلاعات و هزینه‌های حسابرسی می‌گردد، هم راستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می‌باشند.

به صورت کلی همزمان به افزایش انتظارات ذینفعان از حسابرسی، وجود فاکتورهای و عواملی که با کمک آنها بتوان ارزیابی مناسبی از چگونگی عملکرد حسابرسی داشت، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. پژوهش حاضر با هدف تبیین مدلی ساختار یافته که بتواند با شناسایی فاکتورها و عوامل تاثیرگذار ما را به سمت دستیابی در بکارگیری فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه اثربخش سوق دهد، انجام پذیرفت. در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از مصاحبه، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا با عنایت به گستردگی

عوامل، مولفه‌های تعیین‌کننده (مصاحبه‌ها و متون استفاده شده) به پنج سطح کلی در ۷۶ ردیف تقسیم شده که دربرگیرنده، کلیه عوامل موثر بر الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی است.

با توجه به آنچه در بالا مطرح گردید و با توجه به اهمیت موضوع الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابرسی به فعالین حوزه حسابرسی خصوصاً حسابرسی مستقل در ایران توصیه می‌گردد که عوامل زیر را به عنوان عوامل موثر بر کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، در کانون توجه قرار دهند:

اثر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی از دیگر مواردی است که برای کاربردی شدن فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه باید مورد توجه قرار گیرد بنابراین طرح کلی حسابرسی، استراتژی حسابرسی، برنامه‌ریزی حسابرسی، ریسک ذاتی، ریسک کنترلی، ریسک عدم کشف، دانش حرفه‌ای حسابرِس، قضاوت حرفه‌ای حسابرِس، مسئولیت قانونی و مقرراتی حسابرِس، مسولیت اجتماعی حسابرِس، کاهش خطر حسابرسی در سطح قابل قبول، اثر بخشی و کارایی حسابرسی، تجربه و دانش مدیران ارشد، درستکاری مدیریت، ارزیابی خطر ایمنی سیستم اطلاعاتی، وجود واحد حسابرسی داخلی، درستکاری و فضایل اخلاقی کارکنان واحد مورد رسیدگی، سطح اهمیت حسابرسی، قابلیت اتکا حسابرسی و شناخت و بررسی حوزه‌های فعالیت‌های شرکت از مهمترین مواردی هستند که برای توسعه تاثیر فناوری اطلاعات بر ریسک حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرند.

حال با توجه به آنچه در بالا مطرح گردید و با توجه به اهمیت موضوع الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عمل گرایانه به فعالین حوزه حسابرسی خصوصاً حسابرسی مستقل در ایران توصیه می‌گردد که اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های محتوای حسابرسی برای کاربردی شدن فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه باید مورد توجه قرار گیرد بنابراین باید آزمون جزئیات مانده حسابها و گروه معاملات، آزمون های تحلیلی به صورت کامل انجام شوند و ماهیت آزمون‌های محتوا مورد توجه قرار گیرند و برای اجرای آزمون‌های محتوا زمانبندی صحیح انجام شود و شواهد کافی برای حسابرسی گردآوری شوند.

اثر فناوری اطلاعات بر آزمون‌های کنترل از دیگر مواردی است که برای کاربردی شدن فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه باید مورد توجه قرار گیرد بنابراین کنترل‌های اداری «عملیاتی»، کنترل‌های حسابداری» مالی، کنترل پایه می‌بایست به صورت کامل انجام شوند و کسب شناخت از سیستم کنترل‌های داخلی و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار گیرند و برآورد اولیه از خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی کنترل انجام شود.

اثر فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی از دیگر مواردی است که برای کاربردی شدن فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه باید مورد توجه قرار گیرد بنابراین نمونه‌گیری آماری یا غیر آماری، انواع بررسیهای نمونه‌ای، بررسی توصیفی، بررسی تحلیلی، مزایای نمونه‌گیری، نمونه‌گیری سیستماتیک، نمونه‌گیری خوشه‌ای، تلخیص و تحلیل داده‌ها، طراحی نمونه، اندازه

نمونه، خطر نمونه‌گیری، ارزیابی نتایج نمونه، تعمیم اشتباهات، شیوه‌های انتخاب نمونه، خطر نمونه‌گیری، اشتباه قابل تحمل، اشتباه مورد انتظار، تجزیه و تحلیل هر یک از اشتباهات کشف شده در نمونه و تعمیم اشتباهات کشف شده در نمونه به کل جامعه از مهمترین مواردی هستند که در زمینه اثرات بکارگیری فناوری اطلاعات بر نمونه‌گیری حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرند.

اثر فناوری اطلاعات بر بودجه زمانی در حسابرسی آخرین موردی است که براساس نتایج این تحقیق برای کاربردی شدن فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عملگرایانه باید مورد توجه قرار گیرد بنابراین بودجه زمانی عملیاتی حسابرسی باید اجرایی گردد، و کیفیت کار حسابرسی همیشه مورد توجه باشد و به مزایای بودجه بندی در برنامه‌ریزی و کنترل پروژه حسابرسی به صورت میسوط پرداخته شود و حق الزحمه حسابرسی به صورت عادلانه تعیین گردد و بودجه زمانی در مرحله پذیرش کار مورد توجه قرار گیرد.

راهبردها در سطح موسسات حسابرسی: با توجه به روشن شدن جنبه‌های مختلف الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عمل گرایانه، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان؛ ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی؛ پاسخگویی و مدیریت عملکرد؛ عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی؛ عوامل مرتبط با برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی؛ کسب شناخت از کنترل‌های عمومی صاحبکار؛ هدف‌های حسابرسی؛ فرآیند حسابرسی مربوط به معاملات؛ آزمون‌های محتوا؛ شبیه سازی موازی؛ پایش و گزارش نتایج؛ ریسک حسابرسی؛ آزمون‌های محتوای حسابرسی؛ آزمون‌های کنترل؛ نمونه‌گیری حسابرسی؛ بودجه زمانی در حسابرسی، از جمله مهمترین راهبردهایی است که میتوان جهت دستیابی به الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی با رویکرد عمل گرایانه اتخاذ نمود. همچنین ایجاد واحد فناوری اطلاعات در موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی با شرح وظایف مشخص و معین در جهت کاربردی شدن استفاده از فناوری اطلاعات در اجرای حسابرسی؛ جذب نیروی متخصص در زمینه فناوری اطلاعات و مهندس نرم افزار و سخت افزار در کنار کارشناسان حسابداری و حسابرسی و استفاده از کارشناسان فناوری اطلاعات در زمینه برنامه نویسی و اجرای برنامه‌های رسیدگی به صورت مکانیزه؛ آموزش مستمر کارکنان رده‌های مختلف موسسات حسابرسی در زمینه استفاده بهینه از فناوری اطلاعات و یادگیری ماشینی را می‌توان بیان نمود.

راهبردهای نهادهای ناظر و جامعه حسابداران رسمی: نظام‌مند کردن اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای و عضویت، نظارت مؤثر بر کیفیت کاربرد فناوری اطلاعات در واحدهای حسابرسی مستقل، آموزش و ترویج کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل، تلاش به منظور استقرار پیش نیازهای کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل، تدوین چارچوب کاربرد فناوری اطلاعات در صلاحیت‌های حرفه‌ای، ارائه خدمات، نشریات حرفه‌ای، نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل‌ها بعنوان گزیده‌ای از راهبردهای دستیابی به کاربرد فناوری اطلاعات با رویکرد

عملگرایانه در این حوزه می‌باشد.

همچنین موارد زیر را نیز باید در راستای توضیحات بالا در نظر داشت:

بررسی و مطالعه و شناخت روش‌های الزام آور جهت ایجاد واحد فناوری اطلاعات در موسسات مختلف حسابرسی بر حسب درجه و امتیاز و اندازه موسسه حسابرسی؛ بررسی و مطالعه و الزام به استفاده از مدارک معتبر فنی و حرفه‌ای فناوری اطلاعات در بین کارکنان و مدیران موسسات حسابرسی و گنجانیدن سوالات مربوط به اندازه‌گیری و ارزیابی دانش و تجربه مربوط به فناوری اطلاعات برای اخذ مدارک حرفه‌ای لازم توسط کارکنان فنی و حرفه‌ای رده‌های مختلف شغلی؛ سرمایه‌گذاری‌های مستقیم و غیر مستقیم در خصوص تجهیزات نرم افزار و سخت افزارهای مربوط به فناوری‌های نوین؛ استفاده از زیر ساخت‌های لازم و یکسان جهت ایجاد بانک‌های اطلاعاتی و پایگاه داده‌های یکسان و قابل استفاده در شرکت‌های سهامی عام و سازمان‌ها و موسسات دولتی و نهادهای عمومی و بانک‌ها و موسسات مالی و سرمایه‌گذاری و هلدینگ‌ها برای اجرای رویه‌های حسابرسی کامپیوتری و الزام به تهیه پرونده‌های حسابرسی به صورت مکانیزه و کامپیوتری جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی: ضرورت تدوین و نظارت مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابرسی با توجه به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی تدوین چک لیست‌های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی با توجه به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه‌ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران با توجه به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، بهره‌گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین‌المللی نیز به عنوان گزینه‌ای از پیشنهادهای و راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص می‌باشند.

دولت و جامعه در سطح کلان: ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات با توجه به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی مستقل پس از با بکارگیری فناوری اطلاعات در حسابرسی به عنوان الگو، اختصاص بودجه به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های با کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی نیز خلاصه‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این زمینه است.

و نیز تهیه و تصویب قوانین و مقررات کاربردی در زمینه الزام موسسات حسابرسی در خصوص حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نهادهای عمومی سازمان‌ها و موسسات دولتی و بانک‌ها و نهادهای مالی و سرمایه‌گذاری در استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی؛ و متقابلاً تهیه و تصویب قوانین و مقررات لازم در خصوص الزام واحدهای مورد رسیدگی به ارائه هر گونه دسترسی به منابع و پایگاه داده‌های اطلاعات مالی و فنی و محاسباتی واحدهای مورد رسیدگی؛ تهیه و تصویب قوانین و مقررات لازم در خصوص دسترسی موسسات حسابرسی به اطلاعات مالی و معاملاتی کلیه شرکت‌ها و موسسات خصوصی و دولتی از طریق واحد اطلاعات مالی وزارت امور اقتصاد و دارایی و اداره مبارزه با پولشویی و دسترسی به پرونده‌های مالی و مالیاتی کلیه شرکت‌های خصوصی و دولتی؛ و تهیه و تدوین و تصویب استانداردهای لازم در زمینه فناوری

اطلاعات در حسابرسی.

دانشگاهها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، ایجاد رشته کاربردی فناوری اطلاعات در حسابرسی در دانشگاه‌ها، تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای، ارائه آموزشهای حرفه‌ای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه‌ای نیز به عنوان گزینه‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این حوزه می‌باشد.

### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی:

موضوعات زیر برای انجام پژوهش توسط سایر پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد:  
پژوهش فوق با اضافه کردن سایر متغیرهای موثر و تعداد مشاهدات بیشتر در سال‌های آتی؛  
ارائه مدلی جامع در زمینه بکارگیری فناوری اطلاعات در حسابرسی برای کشف تقلبات مالی؛  
ارائه مدلی جهت بررسی اثرات کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی بر کیفیت گزارشات مالی

### منابع:

بالی چلندر، سعید و رسولی فرح، امیرحسین و زهره، رضوان. (۱۴۰۰). نقش فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی، دهمین کنفرانس بین‌المللی نوآوری و تحقیق در علوم مهندسی.  
پرندین، کاوه، دوست جباریان، جواد، عالی خانی، محسن. (۱۴۰۲). موانع اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۸۸-۱۰۵.  
دهقان، مهدی، گلی، عباس و افسای، اکرم. (۱۳۹۱). بررسی نقش فناوری اطلاعات در حرفه حسابداری و حسابرسی. همایش منطق‌های حسابداری در عصر فناوری اطلاعات در دانشگاه آزاد اسلامی واحد مینو دشت، اردیبهشت ۱۳۹۱.  
رامشه، منیژه، ملکی، محمدحسن، سلطانیان، مریم. (۱۴۰۲). ارائه چارچوبی برای شناسایی پیشران‌های کلیدی موثر بر آینده حسابرسی با تمرکز بر فناوری‌های صنعت ۴.۰. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۸-۳۷.  
جمالیان پور، مظفر و علی پور فلاح پسند، علی. (۱۳۹۸). مبادی کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات در حسابرسی زنجیره بلوکی (ترجمه و گردآوری)، هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، قم.  
عابدی، امیرحسین و کمالی، احسان. (۱۴۰۱). کاربرد سیستم‌های یکپارچه سازمانی و فناوری اطلاعات در حسابرسی و حسابرسی مستمر، دومین کنفرانس بین‌المللی آزمایشگاه مدیریت و رویکردهای نوآورانه در مدیریت و اقتصاد، تهران.  
عبدلی اباتری، زهرا، احسان کمالی، امین رستمی، آرزو آقایی چادگان. (۱۴۰۳). آینده پژوهی حسابرسی از منظر فناوری اطلاعات، تغییر ارتباط حسابر و مشتری و تغییر مفهوم حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴(۱۶)، ۶۶-۹۱.  
فرهادتوسکی، امید، دوستیان، رحمان. (۱۴۰۴). توسعه فناوری‌های نوین در حسابرسی داخلی به

کمک هوش مصنوعی: یادگیری عمیق امکان تشخیص ناهنجاری‌ها در داده‌های حسابداری مالی را فراهم می‌کند. دانش سرمایه‌گذاری، ۱۴(۵۵)، ۵۹۷-۶۱۲.

گنجی، فرشاد و تازیکه لمسکی، افسانه. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اهمیت کنترل و حسابرسی فناوری اطلاعات در واحد مورد رسیدگی، پنجمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز.

وحید، نرگس و قدیری مقدم، ابوالفضل. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر ظرفیت فناوری اطلاعات بر هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری.

مهدوی، غلامحسین و کریمی، زهره. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر تمایل حسابرسان در استفاده از دستاوردهای فناوری اطلاعات، دیدگاه‌های حسابرسان مستقل. فصلنامه دانش حسابداری، ۵، ۷-۳۱.

موسائی، سیدرضا و سخایی، علیرضا و چوگری، مهدی. (۱۴۰۲). حسابرسی فناوری اطلاعات و نقش هوش مصنوعی در آن، پنجمین همایش ملی پژوهش‌های حرفه‌ای در روانشناسی و مشاوره با رویکرد «ازنگاه معلم».

میرزائی، نسرین و معتمد، اشرف و اسمعیلی، علی. (۱۳۹۹). بررسی رویکردی از پشتیبانی مدیریت در راستای رابطه فناوری اطلاعات و حسابرسی داخلی در شهرداری‌های استان مرکزی، سومین همایش سراسری علم و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، تهران. مرفوع، محمد، بایزیدی، پیمان، صالح پور، عبدالباسط. (۱۴۰۱). تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۱۳۰-۱۴۸.

همتی، احسان. (۱۴۰۳). تاثیر بلاکچین و هوش مصنوعی بر کیفیت حسابرسی. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۸(۲۸)، ۹۴۱-۹۶۰.

Abedi, Amirhossein and Kamali, Ehsan, (2022), the application of organizational and information technology systems in auditing and continuous auditing, the second international conference of the laboratory of management and innovative approaches in management and economics, Tehran, (in persian)

Abdoli Abatari Zahra, Ehsan Kamali, Amin Roštami, Arzoo Aghaei Chadgani, (2022), future study of auditing from the perspective of information technology, changing the relationship between the auditor and the client and changing the concept of auditing, Professional Auditing Research Quarterly of the Society of Certified Public Accountants. (in persian)

Abu Huson, Y., Sierra-García, L., & Garcia-Benau, M. A. (2024). A bibliometric review of information technology, artificial intelligence, and blockchain on auditing. Total Quality Management & Business Excellence, 35(1-2), 91-113.

Afsay, A., Tahriri, A., & Rezaee, Z. (2023). A meta-analysis of factors affecting acceptance of information technology in auditing. International Journal of Accounting Information Systems, 49, 100608.

Agwupuye, R. E. (2023). Topic: the Effects of Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)

on the Performance of Audit Work. Available at SSRN 4434188.

Ahmi, A., & Kent, S. (2013). The utilisation of generalized audit software (GAS) by external auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 88-113.

Bali Challabar, Saeed and Rasouli Farah, Amir Hossein and Zohra, Rizvan,)2021(, The role of information technology in the auditing profession, 10th International Conference on Innovation and Research in Engineering Sciences.(in persian)

Curtis, M. B., & Payne, E. A. (2008). An examination of contextual factors and individual characteristics affecting technology implementation decisions in auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9(2), 104-121.

Dagilienė, L., & Kloviėnė, L. (2019). Motivation to use big data and big data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal*, 34(7), 750-782.

Dehghan, Mehdi, Ghali, Abbas and Afsai, Akram. )2012(. Investigating the role of information technology in the profession of accounting and auditing. Conference on Accounting Logics in the Age of Information Technology at Islamic Azad University, Mino Dasht Branch, May 1, 2012.(in persian)

Farhadtski, Omid, & Doštian, Rahman. (2025). Development of new technologies in internal audit with the help of artificial intelligence: deep learning enables the detection of anomalies in financial accounting data. *Investment Knowledge*, 14(55), 597-612. (in persian)

Ferri, L., Spanò, R., Ginešti, G., & Theodosopoulos, G. (2021). Ascertaining auditors' intentions to use blockchain technology: Evidence from the Big 4 accountancy firms in Italy. *Meditari Accountancy Research*, 29(5), 1063-1087.

Ganji, Farshad and Tazike Lemski, Afsana, )2020(, investigating the impact of the importance of information technology control and auditing in the unit under review, the 5th National Conference on Economics, Management and Accounting, Ahvaz, (in persian)

Hemti Ehsan. (2024). The impact of blockchain and artificial intelligence on audit quality. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(28), 941-960. (in persian)

Henderson D, Davis J, Lapke M. (2020). The Effect of Internal Auditors' Information Technology Knowledge on Integrated Internal Audits, *International Business Research*, Vol. 6, No. 4, pp: 1-19.

Hoffman, B. W., Sellers, R. D., & Skomra, J. (2018). The impact of client information technology capability on audit pricing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 59-75.

Jacob Z. Haislipa Gary F. Petersb Vernon J. Richardson ).2016(.The effect of auditor IT expertise on internal controls" *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 20, April 2016, Pages 1-15

Jamalianpour, Mozafar and Alipour Falahpasand, Ali, (2019), Basics of General Information Technology Controls in Blockchain Auditing (Translation and Compilation), 17th National Accounting Conference of Iran, Qom. (in persian)

Jeong Kim, Michael Mannino, Robert J. Nieschwietz (2018), Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity, *International Journal of Accounting Information Systems* 10, 214–228.

Kim, H. J., Mannino, M., & Nieschwietz, R. J. (2009). Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(4), 214-228.

Krieger, F., Drews, P., & Velte, P. (2021). Explaining the (non-) adoption of advanced data analytics in auditing: A process theory. *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100511.

Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59-76.

Mahdavi, Gholamhossein and Karimi, Zohra. (2014). Investigating the factors affecting auditors' willingness to use information technology achievements, independent auditors' views. *Accounting Knowledge Quarterly*, 5, 7-31 (in persian)

Marfoa Mohammad, Peyman Bayzidi, Abdulbasit Salehpour, (2022), the effect of organizational and environmental factors on the adoption of computer-aided auditing tools and techniques, *Quarterly Journal of Professional Audit Research of the Society of Certified Accountants*. (in persian)

Mirzaei, Nasreen and Motamed, Ashraf and Esmaili, Ali, (2020), examining an approach of management support in line with the relationship between information technology and internal audit in the municipalities of Central Province, the third national conference on science and technology of the third millennium of Iran's economy, management and accounting, Tehran. (in persian)

Mousai, Seyedreza and Sakhaci, Alireza and Chogari, Mehdi, (2023), information technology audit and the role of artificial intelligence in it, the fifth national conference of professional researches in psychology and counseling from the perspective of a teacher, (in persian)

Nasrah, H., Muda, I., & Kesuma, S. A. (2023). Computer Assisted Audit Tools and Techniques Adoption: A Systematic Literature Review. *International Journal of Social Service and Research*, 3(3), 630-638

Parandin, Kaveh, Došt Jabarian, Javad, & Ali Khani, Mohsen. (2023). Obstacles to the implementation of information technology audit in Iran. *Professional Audit Research*, 3(12), 88-105. (in persian)

Pedrosa, I., Cošta, C. J., & Aparicio, M. (2020). Determinants adoption of computer-assisted auditing tools (CAATs). *Cognition, Technology & Work*, 22, 565-583.

Petru Maior (2019), Technologies and Methods for Auditing Databases, *Procedia Economics and Finance*, 26 (2019) 991 – 999.

Ramsheh, Manijeh, Maleki, Mohammad Hassan, & Soltanian, Maryam. (2023). Providing a framework to identify key drivers affecting the future of auditing with a focus on Industry 4.0 technologies. *Professional Audit Research*, 3(12), 37-8. (in persian)

Rosli, K., Siew, E. G., & Yeow, P. H. (2016). Technological, organisational and environmental aspects of audit technology acceptance. *International Journal of Business and Management*, 11(5), 140-145.

Salijeni, 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.

Siew, E. G., Rosli, K., & Yeow, P. H. (2020). Organizational and environmental influences in the adoption of computer-assisted audit tools and techniques (CAATs) by audit firms in Malaysia. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 100445.

Stoel, D., Havelka, D., & Merhout, J. W. (2012). An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1), 60-79.

Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 37, 100288.

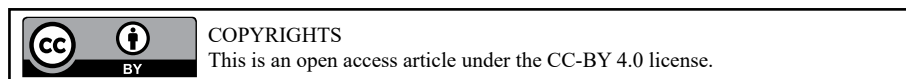
Vahid, Narges and Qadiri Moghadam, Abolfazl, (2019), investigating the impact of information technology capacity on audit costs in companies listed on the Tehran Stock Exchange, the second international conference on modern researches in management, economics, accounting and banking. (in persian)

Venkatesh V, Morris MG, Davis GB, Davis FD (2017), User acceptance of information technology: toward a unified view. *MIS Quarterly*; 27(3):425–78

van den Broek, T., & van Veenstra, A. F. (2018). Governance of big data collaborations: How to balance regulatory compliance and disruptive innovation. *Technological Forecasting and Social Change*, 129, 330-338.

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





# The Model of Barriers to the Development of the Audit Firms' Ranking System: A Grounded Theory Approach

Yones Amjadian<sup>1</sup>, Mehdi Beshkooh<sup>2</sup>, Shahab Najary<sup>3</sup>

Received: 2025/04/14

Approved: 2025/05/04

Research Paper

## Abstract:

This study aims to design a model for identifying barriers to developing the ranking system of audit firms in Iran, considering environmental characteristics and national conditions. The research is qualitative and based on grounded theory. Data were collected through in-depth interviews with 15 academic and professional experts in auditing during the second half of 2025. The data were analyzed using open, axial, and selective coding, resulting in the identification of six main dimensions, 26 core components, and 78 concepts. Findings reveal that causal conditions include a lack of transparency in criteria and insufficient independence, while contextual conditions highlight economic fluctuations and organizational cultural challenges. Intervening conditions such as limited advanced technology and legal constraints were also identified. Proposed strategies include enhancing transparency in criteria, strengthening the independence of the ranking system, and leveraging modern technologies, leading to outcomes such as improved auditing service quality and increased public trust. This study emphasizes the necessity of aligning the ranking system of audit firms with global standards while addressing local requirements to enhance transparency and service quality.

**Key Words:** Ranking system, Audit firms, Grounded theory.

 [10.22034/JPAR.2025.2057595.1411](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2057595.1411)

1. Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. amjadyan1367@gmail.com

2. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

(Corresponding Author) beshkooh@gmail.com

3. MSc in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

shahab.najary@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## الگوی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی: با رویکرد نظریه داده بنیاد

یونس امجدیان<sup>۱</sup>، مهدی بشکوه<sup>۲</sup>، شهاب نجاری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۴

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

این پژوهش باهدف طراحی الگویی برای شناسایی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط کشور انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی و مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد بوده است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای در حوزه حسابرسی در نیمه دوم سال ۱۴۰۳ جمع‌آوری شدند. تحلیل داده‌ها با استفاده از کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام شد که منجر به شناسایی ۶ بعد اصلی، ۲۶ مؤلفه محوری و ۷۸ مفهوم گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد که شرایط علی شامل ضعف شفافیت معیارها و عدم استقلال کافی، شرایط زمینه‌ای نظیر نوسانات اقتصادی و چالش‌های فرهنگی سازمانی و شرایط مداخله‌گر مانند کمبود فناوری پیشرفته و محدودیت‌های قانونی هستند. راهبردهای پیشنهادی شامل ارتقای شفافیت معیارها، تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی و استفاده از فناوری‌های نوین می‌باشد که پیامدهای مثبتی از جمله بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به همراه دارد. این مطالعه بر اهمیت انطباق نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با استانداردهای جهانی و نیازهای محلی کشور برای ارتقای شفافیت و کیفیت تأکید دارد.

واژه‌های کلیدی: نظام رتبه‌بندی، مؤسسات حسابرسی، نظریه داده بنیاد.

10.22034/JPAR.2025.2057595.1411

amjadyan1367@gmail.com  
beshkoooh@gmail.com  
shahab.najary@gmail.com  
http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.

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

۳. کارشناسی حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی یکی از ابزارهای اساسی برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش شفافیت مالی محسوب می‌شود. این نظام، با استفاده از معیارهایی نظیر توانایی فنی، میزان تجربه، رعایت استانداردهای گزارشگری مالی و دقت در ارائه اطلاعات، عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی می‌کند (مایجور و ون‌استرالن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ فرانسیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). در بسیاری از کشورها، رتبه‌بندی دقیق و نظارت بر عملکرد مؤسسات حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند بهبود کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که نظام‌های رتبه‌بندی مؤثر، علاوه بر افزایش رقابت حرفه‌ای، موجب کاهش تخلفات مالی و تقویت اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی شده‌اند (دی‌فوند و لنوکس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱ و غتاس<sup>۴</sup>، ۲۰۲۴).

در ایران، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی انجام می‌شود (فتحی، ۱۴۰۰). این نهاد مسئول ارزیابی عملکرد مؤسسات حسابرسی و تدوین معیارهایی برای رتبه‌بندی آن‌ها است. با این حال، این نظام با چالش‌های متعددی روبه‌روست که مانع از اثربخشی مطلوب آن شده‌اند (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹). یکی از مسائل مهم، نبود شفافیت کافی در فرآیند رتبه‌بندی است که بر عملکرد نظام تأثیر منفی دارد. معیارها و فرآیندهای ارزیابی نه تنها به‌طور کامل تعریف نشده‌اند، بلکه در بسیاری از موارد پیچیدگی و ابهام در آن‌ها، فضای رقابتی سالم میان مؤسسات حسابرسی را مختل کرده و موجب کاهش اعتماد کاربران گزارش‌های مالی، از جمله سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شده است (اقایی قه‌بی و همکاران، ۱۳۹۹؛ فتحی، ۱۴۰۰). علاوه بر این، کمبود منابع مالی و ضعف در آموزش حرفه‌ای حساب‌رسان، اثر منفی بر کیفیت خدمات حسابرسی داشته است (عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹).

نقص در برنامه‌های آموزشی و به‌روزرسانی مهارت‌های حرفه‌ای مدیران و کارکنان مؤسسات حسابرسی نیز از موانع توسعه نظام رتبه‌بندی محسوب می‌شود. عدم ارائه فرصت‌های یادگیری مستمر باعث فاصله گرفتن حساب‌رسان از استانداردهای بین‌المللی و پیشرفت‌های تکنولوژیکی شده و این امر، کیفیت خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده است (رحمانیان کوشکی و غفاری شوشتری، ۱۴۰۲؛ عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹). این ضعف در تطبیق با تحولات اقتصادی و فناوری، چالشی اساسی برای نظام رتبه‌بندی در ایران محسوب می‌شود.

علاوه بر عوامل ساختاری و مدیریتی، ویژگی‌های فردی حساب‌رسان نیز در کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار هستند. رفتار حرفه‌ای، انگیزه‌ها و ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان نقش مهمی در بهبود عملکرد مؤسسات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کنند. عدم توجه به این عوامل در طراحی و اجرای نظام رتبه‌بندی، کارایی این سیستم را کاهش داده و ممکن است خطرات مالی را افزایش دهد (آذربراهمان و همکاران، ۱۴۰۰). در مقایسه با کشورهایی که نظام‌های رتبه‌بندی خود را با معیارهای شفاف و نظارت دقیق مدیریت می‌کنند، نظام رتبه‌بندی ایران هنوز از جامعیت و شفافیت کافی برخوردار نیست. در کشورهای پیشرفته، مؤسسات حسابرسی بر اساس شاخص‌هایی مانند درآمد سالانه و کیفیت خدمات رتبه‌بندی شده

و نتایج این رتبه‌بندی‌ها به‌طور عمومی منتشر می‌شود که موجب افزایش اعتماد عمومی به‌نظام حسابرسی می‌شود (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹؛ غتاس، ۲۰۲۴).

مطالعات پیشین نشان داده‌اند که بسیاری از کشورها با ایجاد نظام‌های رتبه‌بندی مبتنی بر شاخص‌های دقیق و نظارت مستمر، موفق شده‌اند عملکرد مؤسسات حسابرسی را بهبود بخشند و گزارش‌های مالی را قابل‌اعتمادتر سازند (هامفری و مویزر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸؛ کارامانیس و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵)؛ اما در ایران، نبود یک چارچوب قانونی جامع برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی باعث شده است که این فرآیند به‌درستی نهادینه نشود و در مقایسه با مدل‌های موفق جهانی، از اثربخشی لازم برخوردار نباشد (پاکستی و همکاران<sup>۷</sup>، ۱۹۸۷؛ پاور<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹). این خلأ پژوهشی، نیاز به بررسی موانع موجود و ارائه راهکارهای اجرایی جهت توسعه نظام رتبه‌بندی را برجسته می‌سازد.

اهمیت این موضوع به دلیل تأثیر مستقیم آن بر سلامت اقتصادی کشور، جذب سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی و کاهش تخلفات مالی قابل‌توجه است. نظام رتبه‌بندی کارآمد نه تنها می‌تواند کیفیت خدمات حسابرسی را ارتقا دهد، بلکه در کاهش تخلفات و افزایش شفافیت مالی نیز نقش مؤثری خواهد داشت؛ بنابراین، اصلاحات ساختاری و محتوایی در این حوزه ضروری است. این پژوهش باهدف شناسایی موانع موجود در توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران و ارائه راهکارهای کاربردی برای بهبود این فرآیند، مبتنی بر رویکرد نظریه داده بنیاد انجام شده است. نوآوری اصلی این تحقیق در تدوین الگویی جامع نهفته است که به ارائه راهکارهای اجرایی برای بهبود نظام رتبه‌بندی کمک خواهد کرد.

پس از بیان مسئله و اهداف پژوهش، این مطالعه به بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق پرداخته تا زمینه علمی و مطالعات مرتبط با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را تحلیل کند. در بخش روش‌شناسی، رویکرد نظریه داده بنیاد و فرآیند گردآوری و پردازش اطلاعات توضیح داده خواهد شد. یافته‌های پژوهش عوامل مؤثر بر توسعه نظام رتبه‌بندی و موانع اجرایی را بر اساس داده‌های گردآوری شده بررسی می‌کند. در بخش بحث و نتیجه‌گیری، نتایج تحلیل شده و راهکارهای اجرایی برای بهبود نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ارائه خواهد شد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، ابزاری کلیدی برای ارتقای شفافیت مالی و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی محسوب می‌شود. این نظام از طریق ارزیابی معیارهایی همچون توانایی فنی، میزان تجربه، رعایت استانداردهای گزارشگری مالی و دقت در ارائه اطلاعات، عملکرد مؤسسات حسابرسی را سنجیده و رتبه‌بندی می‌کند (مایجور و ون‌استرالن، ۲۰۱۲؛ فرانسیس، ۲۰۰۴). اجرای مؤثر نظام‌های رتبه‌بندی، علاوه بر افزایش رقابت حرفه‌ای و تقویت اعتماد عمومی، می‌تواند موجب کاهش تخلفات مالی و افزایش کیفیت گزارش‌های مالی شود (دی‌فوند و لنوکس، ۲۰۱۱؛ ایوانز و نویس<sup>۹</sup>، ۱۹۹۸؛ الدالی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۲).

نظارت بر حسابرسی، یکی از ارکان اساسی در تضمین صحت اطلاعات مالی است که در بسیاری از کشورها از طریق نهادهای مستقل اجرا می‌شود. هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های عمومی ایالات متحده (PCAOB) یکی از مدل‌های موفق در این حوزه محسوب می‌شود و به‌عنوان الگوی پایه برای توسعه نظام‌های نظارتی در سایر کشورها معرفی شده است (کارامانیس و همکاران، ۲۰۱۵). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که موفقیت نظام‌های نظارتی حسابرسی وابسته به ساختارهای نهادی، قوانین تنظیم‌گری و ویژگی‌های اقتصادی هر کشور است (دی‌فوند و لنوکس، ۲۰۱۱؛ هامفری و همکاران، ۲۰۰۹). در برخی کشورها، ایجاد سازوکارهای نظارتی مستقل موجب ارتقای کیفیت حسابرسی شده است، اما در سایر کشورها، نبود مکانیسم‌های اجرایی مناسب، فشارهای سیاسی و ضعف قوانین حرفه‌ای مانع تحقق این هدف شده است (هاپر و همکاران، ۲۰۱۷).

در ایران، نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی انجام می‌شود. با این حال، عدم شفافیت در رتبه‌بندی، نبود معیارهای استاندارد و ضعف در نظارت اجرایی از جمله چالش‌های اساسی این نظام هستند (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹؛ فتحی، ۱۴۰۰). بسیاری از پژوهش‌ها بر اهمیت شفافیت در رتبه‌بندی تأکید دارند و معتقدند که نظارت مؤثر و انتشار عمومی نتایج رتبه‌بندی، باعث ایجاد فضای رقابتی سالم و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی خواهد شد (الدالی، ۲۰۱۲؛ خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹).

از سوی دیگر، عوامل اقتصادی تأثیر قابل توجهی بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند. بحران‌های اقتصادی و نوسانات بازار موجب فشار بر منابع مالی مؤسسات شده و توانایی آن‌ها را در ارائه خدمات باکیفیت کاهش داده است (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵). در چنین شرایطی، برخی مؤسسات حسابرسی برای حفظ رقابت به کاهش هزینه‌های خود روی آورده‌اند که این امر ممکن است به افت کیفیت خدمات حسابرسی منجر شود؛ بنابراین، طراحی یک نظام رتبه‌بندی کارآمد باید فراتر از شاخص‌های مالی بوده و معیارهای مرتبط باکیفیت حسابرسی و رعایت استانداردهای حرفه‌ای را نیز در برگیرد (مهربان پور و بطهائی‌پور، ۱۳۹۳).

علاوه بر عوامل ساختاری و اقتصادی، ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان نیز در رتبه‌بندی مؤسسات تأثیرگذار هستند. رفتار حرفه‌ای، تخصص و انگیزه‌های کاری حسابرسان نقش مهمی در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کند (آذرباهمان و همکاران، ۱۴۰۰). با این حال، در برخی موارد محیط رقابتی موجود در بازار موجب شده است که مؤسسات حسابرسی به کاهش هزینه‌های خود روی آورند که این مسئله می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (صالحی و زمانی مقدم، ۱۳۹۴)؛ بنابراین، نظام رتبه‌بندی باید نه تنها از رقابت سالم حمایت کند، بلکه مؤسسات را به ارتقای کیفیت خدمات تشویق نماید (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵).

پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که اجرای موفق مدل‌های رتبه‌بندی وابسته به ویژگی‌های نهادی و اقتصادی کشورها است (کانینگ و اودوایر، ۲۰۱۶). در برخی کشورها، نظارت مستقل بر حسابرسی به‌عنوان ابزاری برای کاهش تخلفات مالی و ارتقای شفافیت اطلاعات استفاده شده

است، اما در مواردی، فشارهای اقتصادی و سیاسی موجب کاهش کارایی این نهادها شده است (هامفری و میوزر، ۲۰۰۸؛ مایجور و ون‌استرالن، ۲۰۱۲). در ایران، نبود چارچوب قانونی جامع و ضعف تنظیم‌گری موجب شده است که نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی کمتر اثرگذار باشد (پاکستی و همکاران، ۱۹۸۷؛ پاور، ۲۰۰۹). در ادامه پیشینه پژوهش‌های مرتبط بررسی می‌شود:

اسمعیلی کاکرودی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، با تأکید بر نقش هویت اجتماعی، پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مؤسسات حسابرسی طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷ بود. برای سنجش کیفیت حسابرسی، چهار معیار در نظر گرفته شد: اندازه مؤسسه حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، شهرت مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تنها بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد و بر سایر معیارهای کیفیت حسابرسی اثر معناداری ندارد. همچنین، هویت اجتماعی تأثیری معنادار بر این ارتباط ندارد.

بوستانی و دارابی (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی»، تلاش کردند تا عوامل تعیین‌کننده در رتبه‌بندی این مؤسسات را شناسایی کنند. پژوهش آن‌ها با استفاده از پرسشنامه‌ای طراحی شده توسط محققان و روش دلفی فازی انجام شد. نتایج نشان داد که افزایش شفافیت در عملکرد حسابرسان و همکاری میان آن‌ها و دانشگاهیان تأثیر قابل‌توجهی در ارتقای کیفیت حسابرسی دارد. علاوه بر این، ویژگی‌های فردی حسابرسان-از جمله تعهد و مسئولیت‌پذیری-همراه با ساختار سازمانی مؤسسات و عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی، نقش بسزایی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایفا می‌کنند. از میان ۵۱ ویژگی بررسی‌شده، ۲۴ مورد به‌عنوان مهم‌ترین معیارها انتخاب شدند که در تمامی آن‌ها، درصد توافق خبرگان بیش از ۷۰ درصد بود. این نتایج اهمیت معیارهای مختلف در ارزیابی جایگاه مؤسسات حسابرسی را نشان می‌دهد و می‌تواند مبنایی برای بهبود فرآیند رتبه‌بندی در این حوزه باشد.

بوستانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی رویکرد تحلیل ساختار در الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی پرداختند. هدف این مطالعه طراحی الگویی برای رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بود. بدین منظور، داده‌های گردآوری‌شده از ۳۰۷ عضو جامعه حسابداران رسمی با استفاده از پرسشنامه و تکنیک تحلیل ساختار موردبررسی قرار گرفت. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات در شش گروه اصلی شامل ویژگی‌های فردی حسابرسان، ساختار سازمانی، عوامل فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سایر عوامل مرتبط دسته‌بندی شدند. از میان ۵۱ شاخص مورد مطالعه، ۲۴ شاخص با اجماع خبرگان تأیید شد و بر اساس میزان اهمیت، در چهار گروه اقتصادی، اجتماعی، فردی و ساختاری اولویت‌بندی گردید. نتایج نشان داد که عوامل اقتصادی بیشترین تأثیر را بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دارند، در حالی که ساختار سازمانی کمترین تأثیر را دارد. همچنین، مقادیر آماره  $t$  برای تمامی شاخص‌ها بالاتر از ۱.۹۶ بود که بیانگر

تأثیر معنادار عوامل مورد بررسی است.

کاهش و آسند نیا (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تغییرات حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی می‌تواند به دلایلی مانند محتوای گزارش حسابرسی مستقل، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر در اعضای هیئت‌مدیره باشد. مغنی زاده ترشیزی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن پرداختند. حسابرسان مستقل اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و تضاد منافع بین مدیران و سهامداران را کاهش می‌دهند. به‌طور معمول کیفیت حسابرسی متناسب با اندازه شرکت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. شرکت‌های حسابرسی بزرگ باید از درجه استقلال بالاتری برخوردار باشند و همچنین دارای تخصص و منابع کافی باشند که بتوانند کیفیت بالاتری از خدمات حسابرسی ارائه نمایند. در این پژوهش مروری بر تحقیقات انجام‌شده پیرامون تأثیر اندازه حسابرسی بر کیفیت و استقلال حسابرسی انجام‌شده است. همچنین تحقیقات انجام‌شده پیرامون ادغام مؤسسات حسابرسی و مزایای ادغام مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج تحقیقات بیانگر این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام مؤسسات حسابرسی مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد.

محمدرضایی و محمدرضایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی پرداختند. برای این منظور، داده‌های ۱۷۳۶ سال-شرکت از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ گردآوری شد. نتایج تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه «اول» از کیفیت حسابرسی مؤسسات معتمد سایر طبقات بالاتر نیست. همچنین، این یافته‌ها با انجام چندین آزمون حساسیت مورد تأیید قرار گرفت.

غتاس و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی نظارت عمومی بر حسابرسی و جنبه‌های نمایشی آن پرداختند. این پژوهش روند شکل‌گیری و تحول نهادهای نظارتی حسابرسی را از منظر عملکردی تحلیل کرده و نشان داده است که در برخی نظام‌های نظارتی، فرآیندهای اجرایی بیشتر جنبه نمایشی دارند تا اصلاح واقعی در شیوه‌های حسابرسی. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در برخی کشورها، نظارت عمومی بیشتر بر ایجاد تصویر رسمی تمرکز دارد و تأثیر محدودی بر بهبود واقعی کیفیت حسابرسی دارد. این مطالعه نقش ترکیب اقدامات نمادین و واقعی در نظارت عمومی را برجسته کرده و چارچوب نظری جدیدی برای تحلیل فرآیندهای نظارتی ارائه داده است.

السنیدی و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۱) به بررسی نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی پرداختند. آن‌ها مطالعات انجام‌شده در این حوزه را بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۸ مرور کردند و سه محور اصلی

را شناسایی نمودند: توسعه نظارت مستقل بر حسابرسی، اثرات این نظارت و تعامل میان نهادهای نظارتی و شبکه‌های جهانی حسابرسی. نظارت مستقل موجب افزایش اعتبار اطلاعات مالی و تقویت بازارهای سرمایه شده و حسابرسان را در پذیرش مشتریان پر ریسک محتاط‌تر کرده است. همچنین، هزینه‌های حسابرسی به دلیل الزامات اضافی افزایش یافته، درحالی‌که هزینه‌های خدمات غیر حسابرسی کاهش چشمگیری داشته است. با این حال، نظارت مستقل باعث افزایش تمرکز در صنعت حسابرسی شده و گزینه‌های انتخاب حسابرسان را در بسیاری از بازارها محدود کرده است. نتایج این پژوهش اهمیت تعادل میان مقررات نظارتی و رقابت در صنعت حسابرسی را برجسته می‌کند.

لوهلین<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۷) به بررسی میزان استقلال نهادهای نظارتی حسابرسی پرداخت. این پژوهش با تحلیل تجربی و مقایسه‌ای، استقلال هیئت‌های نظارت بر حسابرسی در ۲۷ کشور عضو اتحادیه اروپا و ایالات متحده آمریکا را بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد که با وجود فشارهای مشابه در تمامی کشورها برای ایجاد نظام‌های نظارتی مستقل، مفهوم استقلال «در نتایج مقرراتی کشورها به‌طور متفاوتی تفسیر شده است. درحالی‌که تمامی کشورها ادعا می‌کنند که دارای نهادهای نظارتی مستقل رسمی هستند، تفاوت قابل توجهی میان کشورهایی با نهادهای نظارتی قوی و کشورهایی که در آن‌ها نهادهای حسابداری همچنان نفوذ مقرراتی گسترده‌ای دارند، مشاهده شده است. همچنین، یافته‌ها نقش هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های عام (PCAOB) را به‌عنوان معیار جهانی یک‌نهاد کاملاً مستقل، زیر سؤال می‌برد. این مطالعه نخستین گام برای سنجش کمی استقلال رسمی نهادهای نظارتی و مقایسه میان کشورها را ارائه می‌دهد.

مطالعات پیشین عمدتاً تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن را بررسی کرده‌اند، اما موانع اجرایی و نهادی توسعه این نظام کمتر مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها بر شاخص‌های اقتصادی و اثرات رتبه‌بندی تمرکز دارند، درحالی‌که پیوند میان ساختارهای نظارتی و رتبه‌بندی به‌طور جامع بررسی نشده است. این خلأهای پژوهشی نشان‌دهنده نیاز به مطالعات عمیق‌تر مبتنی بر نظریه داده بنیاد برای توسعه یک الگوی جامع در نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه درصدد است تا به درک عمیق‌تر و ژرف‌تر از عوامل و مفاهیم موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی دست یابد. استفاده از روش پژوهش کیفی می‌تواند شناخت مناسب‌تری از موضوعات فراهم نماید (مک کراکن<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۸). این پژوهش از نظر فلسفی در پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد، از لحاظ منطق اجرا از نوع استقرایی و از نظر هدف پژوهش کاربردی و از لحاظ نوع پژوهش کیفی است (اشتراوس و کوربین<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۰)، به‌صورت کلی می‌توان روش‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی را به دودسته به شرح شکل (۱) طبقه‌بندی کرد. در این پژوهش از روش داده بنیاد بهره گرفته شده است.

روشهای وابسته به معرفت شناسی خاص      روشهای مستقل از معرفت شناسی خاص

نظریه داده بنیاد

تحلیل مضمون

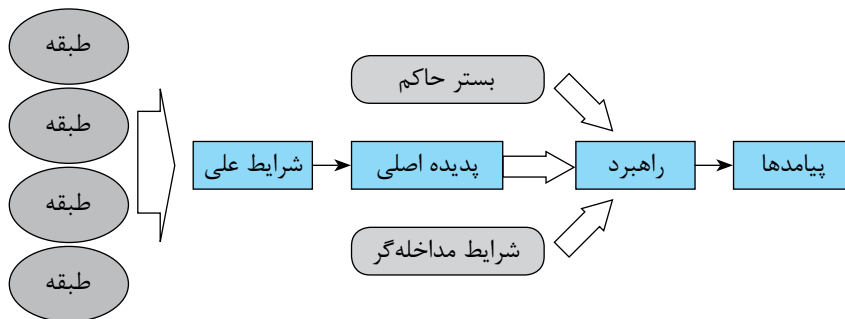
تحلیل گفتمان

پدیدارشناسی

شکل (۱) - انواع روش تحقیق کیفی (براون و کلارک<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۶)

در بررسی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، گاه میان نگرش‌ها و رفتارها تناسب لازم مشاهده نمی‌شود. یکی از روش‌های پژوهشی که قابلیت تحلیل چنین مغایرت‌های رفتاری را در زندگی واقعی فراهم می‌آورد، روش کیفی داده بنیاد (Grounded Theory) است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). این روش باهدف کشف و تبیین موقعیت‌ها، علل و عواملی که موجب عدم هماهنگی میان نگرش‌ها و رفتارهای افراد می‌شود، به کار گرفته می‌شود. روش داده بنیاد بر پایه اصول تفسیرگرایی اجتماعی بناشده و چارچوب مفهومی آن وابسته به داده‌های گردآوری‌شده و سازه‌های کنشگران است، نه مطالعات پیشین. به همین دلیل، این نظریه داده محور بوده و از آزمون قیاسی فرضیه‌ها اجتناب می‌کند.

در این روش، داده‌های جمع‌آوری‌شده در فرایند تحلیل از زوایای مختلف با یکدیگر و با داده‌های مشابه مقایسه می‌شوند. پژوهشگر با پیشرفت نظریه، گردآوری داده‌ها را تعدیل کرده، مسیرهای غیرمفید را کنار می‌گذارد و سؤال‌های مرتبط‌تر را مطرح می‌کند. در ادامه، داده‌های به‌دست‌آمده کدگذاری شده و به شکل ایده‌های اولیه، مقوله‌بندی و مفهوم‌پردازی درمی‌آیند که نهایتاً به تدوین نظریه منجر می‌شوند. این پژوهش از رویکرد سیستماتیک داده بنیاد بهره گرفته است که به‌عنوان یکی از شناخته‌شده‌ترین رهیافت‌ها در این زمینه محسوب می‌شود. مراحل این فرایند در شکل (۲) ارائه‌شده‌اند.



شکل (۲) مدل پارادایمی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰)

این پژوهش باهدف انجام یک بررسی زمینه‌ای و اکتشافی، در تلاش است تا درکی عمیق‌تر از موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به دست آورد. برای این منظور، مصاحبه‌های

نیمه ساختاریافته طراحی و اجرا شده است. دلیل انتخاب این نوع مصاحبه آن است که علاوه بر ایجاد فرصت برای تبادل نظر و ایده، امکان هدایت بحث و موضوع مصاحبه در جهت تحقق اهداف پژوهش نیز فراهم می‌شود. همچنین، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته این امکان را فراهم می‌کنند تا باورها، نگرش‌ها و احساسات مصاحبه‌شوندگان نسبت به موضوع پژوهش شناسایی شوند. پیش از آغاز فرآیند مصاحبه، خلاصه‌ای از طرح پژوهش، نتایج بررسی پیشینه، اهداف و سؤالات پژوهش برای آماده‌سازی اولیه از طریق ایمیل در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت. در ابتدای هر جلسه مصاحبه نیز توضیحاتی مختصر در مورد مراحل انجام‌شده ارائه شد. پس از آن، طرح سؤالات مصاحبه و اجرای فرآیند با دقت دنبال گردید. انتخاب مصاحبه‌شوندگان به‌گونه‌ای بود که تمام گروه‌های ذی‌نفع و اثرگذار نمایندگانی در نمونه پژوهش داشته باشند تا تحلیل‌ها از جامعیت کافی برخوردار باشد. این رویکرد، امکان بررسی همه‌جانبه و دقیق موانع موردنظر را فراهم کرده است. جمع‌آوری و همچنین تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از طریق مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۳ انجام شده است. جامعه آماری شامل اساتید دانشگاهی و خبرگان حسابرسی صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در این حوزه می‌باشند. روش نمونه‌گیری به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سابقه‌های علمی و اجرایی در حوزه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به‌صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم، افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است؛ به عبارت دیگر، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً گردآوری‌شده با داده‌هایی که قبلاً گردآوری شده‌اند، تفاوتی نداشته باشند و پژوهشگر به مرحله اشباع رسیده باشد (لوپز<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۰).

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۳	۰,۸۶
	زن	۲	۰,۱۴
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵	۰,۳۳
	دکتری	۱۰	۰,۶۷
تجربه	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۴	۰,۲۷
	بین ۲۱ الی ۳۰	۴	۰,۲۷
	بیش از ۳۰ سال	۷	۰,۴۶
جمع		۱۵	۱۰۰

### ۳-۱- اعتبار پژوهش

برای بررسی اعتبار پژوهش، از روش‌های ارزیابی متناسب با پژوهش‌های کیفی استفاده شد. از آنجایی که در پژوهش‌های کیفی، ذهنیت و تفسیر به‌جای عینیت هدف هستند (حق و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۷)؛ بنابراین اعتبار و روایی در تحقیق کیفی عبارت است از اعتمادپذیری<sup>۲۱</sup> و همسان‌سازی. برای رسیدن به این هدف، پژوهشگران کیفی، طیفی از تکنیک‌ها شامل مصاحبه، مشاهده، تصاویر، اسناد و مدارک و غیره را برای ثبت مشاهدات خود به‌طور هماهنگ به کار می‌گیرند (محمد پور، ۱۳۸۹). گوبا و لینکلن<sup>۲۲</sup> (۱۹۸۵) به‌جای واژه پایایی از قابلیت اطمینان<sup>۲۳</sup> در پژوهش‌های کیفی استفاده کردند. روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت زمانی نسبتاً طولانی (بین نیم تا یک ساعت) انجام شد. در پایان هر پرسش و بعد از دریافت پاسخ، پژوهشگر برداشت خود از مفاهیم را در قالب پرسشی مانند این جمله از مصاحبه‌شونده می‌پرسید: «آیا منظور شما این است که...؟» اگر شخص با مفهوم برداشت‌شده، موافق نبود از وی درخواست می‌شد تا توضیحات بیشتری ارائه کند تا مصاحبه‌گر به‌منظور واقعی مصاحبه‌شونده دست یابد. ضمن آنکه مصاحبه‌ها ضبط‌شده و این موضوع اعتبار داده‌ها را افزایش می‌دهد.

در این پژوهش از روش کثرت‌گرایی در پژوهشگر برای ارزیابی اعتبار پژوهش استفاده‌شده است. استفاده از کثرت‌گرایی در پژوهشگر، بیش از یک پژوهشگر، برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل یا تفسیر داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. درنهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی می‌شود (کویل<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کدگذاری به‌صورت موازی توسط دو نفر انجام گردید که نتایج یکسان حاصل شد. کدگذاری مجدد بخشی از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر دوم: برای این کار حدود ۲۰ درصد از مصاحبه‌ها (چهار مصاحبه) در اختیار پژوهشگر دوم آشنا با روش تحقیق کیفی و آگاه از موضوع تحقیق قرار گرفت و درصد توافق کدگذاری محاسبه شد. این شاخص توافق درون موضوعی بین دو کدگذار مختلف را نشان می‌دهد. نتایج در جدول (۲) ارائه‌شده است که قابل قبول است.

$$\text{توافقات تعداد} \times 2 = 100 \times \frac{\text{توافقات تعداد}}{\text{کدها تعداد کل}}$$

جدول (۲) محاسبه پایایی دو کدگذار در مرحله مصاحبه

شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بین دو کدگذار
۲	۱۸	۱۶	۲	۸۹/۰
۴	۱۷	۱۶	۱	۹۴/۰
۹	۱۸	۱۶	۲	۸۹/۰
۱۱	۱۷	۱۶	۱	۹۴/۰
کل	۷۰	۶۴	۶	۹۱/۰

همان‌طور که در جدول شماره ۲ آمده است، درصد توافق در کدهای مستخرج ۹۱٪ به دست آمد. درصد توافق به‌دست‌آمده بیش از ۶۰ درصد است بنابراین کدگذاری‌ها از اعتبار کافی برخوردار هستند (کوئل، ۱۹۹۶). یادآوری می‌شود که تعداد کدهای استخراج‌شده در جداول ۲ صرفاً مربوط به تحلیل مصاحبه‌های منتخب جهت ارزیابی اعتبار پژوهش از طریق روش کثرت‌گرایی پژوهشگر هستند.

بر اساس روش‌شناسی ذکرشده در فرآیند پژوهش حاضر، هدف یافتن پاسخ برای پرسش‌های زیر است:

### سؤال اصلی:

- مدلی برای تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران چیست؟

### سوالات فرعی:

- عوامل مؤثر بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران چیست؟
- شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) مرتبط با عوامل علی در موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران کدام‌اند؟
- چه راهبردهایی جهت دستیابی به پیاده‌سازی و اجرای مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی اتخاذ می‌شود؟
- پیامدهای پیاده‌سازی و اجرای مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ایران کدام‌اند؟
- شرایط بستر لازم جهت تحقق مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران در راستای بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کدام است؟
- چالش‌های پیش‌روی پیاده‌سازی مدل توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران کدام‌اند؟

## ۴- یافته‌های پژوهش

### ۴-۱- کدگذاری باز

کدگذاری باز شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها به واحدهای قابل بررسی نظیر سطرها، عبارات، یا پاراگراف‌ها است. در این فرآیند، هر واحد به مفهومی مشخص یا کدی که فضای معنایی آن را به‌طور کامل اشباع کند، اختصاص می‌یابد. این مرحله از کدگذاری به شناسایی تمامی اطلاعات و اختصاص کد به هر بخش می‌پردازد. این فرآیند دو زیر مرحله شامل کدگذاری اولیه (سطح اول) و کدگذاری متمرکز (سطح دوم) دارد:

الف: کدگذاری اولیه (سطح اول): در مرحله کدگذاری اولیه، پژوهشگر با توجه به واحد کدگذاری به هر بخش از داده‌ها یک کد یا مفهوم اختصاص می‌دهد که نمایانگر معنای اصلی آن باشد. این مفاهیم سنگ بنای مقوله‌های کلیدی آینده و اجزای اساسی نظریه در حال شکل‌گیری محسوب می‌شوند. همچنین، پژوهشگر برای هر کد یک یادداشت یا شرح‌واره نظری تدوین می‌کند که به

تبیین معنای آن کد و ارتباط میان مفاهیم کمک می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).  
 ب: کدگذاری متمرکز (سطح دوم): در مرحله دوم، پژوهشگر به‌جای کار بر متن‌های خام، بر مفاهیمی که از داده‌ها استخراج شده‌اند تمرکز می‌کند. هدف این مرحله، شناسایی و دسته‌بندی کدهای معنادارتر یا فراوان‌تر است. پژوهشگر با استفاده از شرح‌واره‌های تدوین شده و مقایسه کدها، کدهای متداخل و مشابه را در قالب مقوله‌های اصلی قرار می‌دهد. نتیجه این فرآیند، کاهش تعداد انبوه داده‌ها و مفاهیم به مقوله‌های مشخص و محدود است که نمایانگر سطح بالاتری از انتزاع هستند.

#### ۲-۴- کدبندی محوری

کدگذاری محوری به‌عنوان مرحله دوم تجزیه و تحلیل داده‌ها، به ایجاد شبکه ارتباطی میان مقوله‌ها می‌پردازد. در این مرحله، پژوهشگر با استفاده از روش مقایسه ثابت، مقوله‌های محوری را شناسایی کرده و روابط میان آن‌ها را تحلیل می‌کند. هدف از این مرحله، بازگرداندن نظم به داده‌های کدگذاری شده و دسته‌بندی آن‌ها در قالبی جدید و منسجم است. اشتراوس کدگذاری محوری را به‌مثابه ساختن یک شبکه ارتباطی تعریف می‌کند که شرایط، اعمال یا تعاملات و پیامدها را مشخص می‌کند. شرایط نشان‌دهنده موقعیت وقوع پدیده هستند، اعمال یا تعاملات پاسخ‌های افراد یا گروه‌ها به این شرایط هستند و پیامدها نتیجه این تعاملات محسوب می‌شوند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

#### ۳-۴- کدبندی گزینشی

مرحله نهایی در فرآیند کدگذاری، کدگذاری گزینشی است که در آن نظریه به مرحله‌ای از انسجام و استحکام می‌رسد. پژوهشگر پس از انجام اصلاحات نظری، مقوله‌های انتزاعی را انتخاب و نظریه را تدوین می‌کند. در این مرحله، مقوله هسته‌ای مشخص می‌شود که تمامی مقوله‌های عمده دیگر با آن مرتبط هستند. معیارهایی برای انتخاب مقوله هسته‌ای شامل فراوانی، محوریت، انسجام منطقی و قابلیت گسترش به حوزه‌های دیگر وجود دارد. این مقوله به‌عنوان قلب نظریه عمل کرده و روابط میان داده‌ها و مفاهیم را به‌صورت جامع تبیین می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

#### ۴-۴- کدگذاری فرآیندی

در مرحله کدگذاری فرآیندی، مقوله‌های کلیدی در قالب یک مدل پارادایمی پیرامون مقوله هسته‌ای به هم مرتبط می‌شوند. این مدل نه تنها ارتباط میان مقوله‌ها را نشان می‌دهد، بلکه توصیف و تحلیل صوری آن‌ها را نیز ارائه می‌کند. این فرآیند به ترکیب و پالایش مقوله‌ها و مفاهیم حاصل از آن‌ها می‌پردازد و مدل نهایی را به شکل نمودار مفهومی ترسیم می‌کند.

#### ۵-۴- نتایج کدگذاری داده‌ها

نتایج حاصل از کدگذاری داده‌ها که در جدول شماره (۳) ارائه شده، نمایانگر مراحل و فرآیندهایی هستند که منجر به تدوین نظریه و تحلیل نهایی داده‌ها شده‌اند. این نتایج به استخراج مقوله‌های اصلی و روابط میان آن‌ها کمک کرده و پایه‌ای برای تحلیل جامع فراهم آورده‌اند.

جدول (۳) نتایج کدگذاری داده‌ها

مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها	مقوله‌های شناسایی شده	کدگذاری گزینشی	
(۱) نبود شاخص‌های واضح و قابل فهم (۲) عدم اطلاع‌رسانی کافی به مؤسسات (۳) ابهام در مراحل ارزیابی	ضعف در شفافیت معیارها	شرایط علی	
(۴) دخالت روابط شخصی در تصمیم‌گیری‌ها (۵) وجود تضاد منافع در ارزیابی‌ها (۶) نبود معیارهای یکپارچه برای تمامی مؤسسات، (۷) تأثیرپذیری از فشارهای سیاسی (۸) وابستگی مالی به نهادهای ذینفع (۹) نبود نظارت مستقل بر فرآیند رتبه‌بندی	رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی عدم استقلال کافی		
(۱۰) عدم وجود قوانین پشتیبان از استقلال رتبه‌بندی (۱۱) ناسازگاری مقررات با شرایط روز (۱۲) نبود ضمانت اجرایی کافی	ضعف در قوانین و مقررات		
(۱۳) تأثیر تورم بر عملکرد مؤسسات (۱۴) کاهش بودجه در شرایط بحران اقتصادی (۱۵) وابستگی زیاد به منابع مالی ناپایدار	نوسانات اقتصادی		
(۱۶) عدم استقبال مدیران از نقدها (۱۷) نبود سامانه‌های رسمی برای دریافت نظرات (۱۸) بی‌توجهی به پیشنهادهای اصلاحی	فرهنگ پاسخ نگرفتن بازخورد		شرایط زمینه‌ای
(۱۹) مقاومت در برابر تغییر (۲۰) استفاده از فرآیندهای قدیمی و ناکارآمد (۲۱) نادیده گرفتن دستاوردهای پژوهشی جدید	نبود فرهنگ به‌روزرسانی		
(۲۲) عدم پذیرش فناوری توسط نیروی انسانی (۲۳) تأثیر تعصبات فرهنگی بر تصمیم‌گیری‌ها (۲۴) ضعف در تعاملات حرفه‌ای	چالش‌های فرهنگی سازمانی		
(۲۵) نبود ابزارهای تحلیل پیشرفته (۲۶) امنیت سایبری پایین در سامانه‌ها (۲۷) هزینه بالای فناوری برای مؤسسات کوچک	کمبود فناوری‌های پیشرفته		
(۲۸) دخالت‌های غیرمستقیم در رتبه‌بندی (۲۹) تعارض اهداف درونی و بیرونی نهادها (۳۰) نبود مدیریت صحیح تضاد منافع	تداخل منافع ذینفعان		شرایط مداخله‌گر
(۳۱) ابهام در قوانین مرتبط با رتبه‌بندی (۳۲) تعارض میان مقررات موجود (۳۳) نبود قوانین خاص برای فناوری‌های نوین	محدودیت‌های قانونی		
(۳۴) کمبود بودجه برای پیاده‌سازی سیستم‌های پیشرفته (۳۵) فقدان منابع انسانی متخصص (۳۶) نبود سیاست‌های حمایتی مالی	عدم تخصیص منابع کافی	مقوله‌های محوری	
(۳۷) طراحی شاخص‌های دقیق و شفاف (۳۸) اطلاع‌رسانی عمومی درباره فرآیندها (۳۹) جلوگیری از هرگونه رفتار مبهم	شفافیت معیارها		
(۴۰) ایجاد سازوکارهای نظارتی مستقل (۴۱) تضمین بی‌طرفی در تصمیم‌گیری‌ها (۴۲) کاهش مداخلات خارجی	استقلال نظام رتبه‌بندی		
(۴۳) توسعه ابزارهای دیجیتال برای ارزیابی (۴۴) به‌کارگیری هوش مصنوعی در تحلیل داده‌ها (۴۵) گسترش سیستم‌های اتوماسیون	نوآوری و فناوری		
(۴۶) ایجاد سیستم بازخورد شفاف (۴۷) مشارکت خبرگان در طراحی نظام (۴۸) جلب اعتماد مشتریان و کاربران	تعامل با ذینفعان		
(۴۹) بازبینی سالانه معیارهای ارزیابی (۵۰) انطباق معیارها با تغییرات جهانی (۵۱) استفاده از پژوهش‌های جدید برای اصلاح	به‌روزرسانی مداوم		

مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها	مقوله‌های شناسایی شده	کدگذاری گزینشی
(۵۲) تعریف استانداردهای مشترک برای ارزیابی (۵۳) شفاف‌سازی مراحل و شاخص‌های ارزیابی (۵۴) دسترسی عمومی به داده‌های رتبه‌بندی (۵۵) قطع وابستگی مالی به ذینفعان (۵۶) ایجاد نهادهای مستقل برای نظارت (۵۷) تعیین قوانین حمایتی از استقلال سیستم (۵۸) به‌کارگیری سیستم‌های مبتنی بر داده‌کاوی (۵۹) طراحی نرم‌افزارهای بومی برای تحلیل داده‌ها (۶۰) سرمایه‌گذاری در امنیت سایبری (۶۱) تطابق با استانداردهای بین‌المللی (۶۲) بازبینی مقررات ناکارآمد موجود (۶۳) ارائه دستورالعمل‌های اجرایی دقیق (۶۴) افزایش دقت در ارزیابی‌ها (۶۵) ارتقای عملکرد مؤسسات (۶۶) ترویج فرهنگ حرفه‌ای (۶۷) قویت اعتبار مؤسسات نزد ذینفعان (۶۸) شفافیت در نتایج رتبه‌بندی (۶۹) کاهش تضادها و رفتارهای جانب‌دارانه (۷۰) ایجاد انگیزه برای نوآوری (۷۱) ارتقای کیفیت از طریق رقابت مثبت (۷۲) حمایت از مؤسسات کوچک‌تر برای رشد (۷۳) افزایش تطابق با معیارهای بین‌المللی (۷۴) تسهیل مشارکت در بازارهای جهانی (۷۵) ارتقای وجهه حرفه‌ای کشور (۷۶) کاهش اعتماد به گزارش‌های حسابرسی (۷۷) از دست رفتن فرصت‌های بین‌المللی (۷۸) افزایش نارضایتی مشتریان و ذینفعان	ارتقای شفافیت معیارها تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی استفاده از فناوری‌های نوین بهبود قوانین و مقررات بهبود کیفیت خدمات افزایش اعتماد عمومی رقابت سالم همگامی با استانداردهای جهانی کاهش اعتبار در صورت عدم‌اصلاح	راهبردها پیامدها

چارچوب پارادایمی این پژوهش با بهره‌گیری از الگوی اشتراوس و کوربین تدوین شده است. بر پایه این چارچوب و در نظر گرفتن عوامل و شرایط مؤثر، مدلی برای شناسایی موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ارائه گردید. تمرکز اصلی این پژوهش بر تبیین عوامل مؤثر بر ایجاد چنین موانعی بوده است. تصویر مدل پارادایمی در شکل ۳ نمایش داده شده است.



شکل (۳) مدل زمینه‌ای (پارادایمی) بسط داده‌شده مستخرج از فرایند کدگذاری

#### ۴-۶- یافته‌های کیفی

**شرایط علی:** شرایط علی به مجموعه‌ای از رویدادها و عوامل اطلاق می‌شود که مستقیماً در شکل‌گیری و توسعه مقوله اصلی نقش دارند. این شرایط، زمینه وقوع پدیده موردنظر را فراهم کرده و توضیح‌دهنده گسترش یا شدت یافتن آن هستند. به‌عبارت‌دیگر، عوامل علی به تبیین رابطه میان وقایع و شکل‌گیری پدیده‌ای خاص کمک می‌کنند و نقشی کلیدی در توضیح منطق پشت وقوع یا گسترش آن دارند. این شرایط شامل حوادث و موقعیت‌هایی است که مسائل مرتبط با پدیده را ایجاد می‌کنند و دلیل پاسخ‌های افراد و گروه‌ها به روش‌های خاص را تبیین می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در مدل پژوهش حاضر، شرایط علی شامل عواملی است که زمینه‌ساز موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران هستند. این عوامل عبارتند از ضعف در شفافیت معیارها که موجب ابهام و کاهش اعتماد عمومی می‌شود؛ رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی که فضای رقابتی سالم را مختل می‌کند؛ عدم استقلال کافی که تحت‌فشارهای سیاسی

و اقتصادی اعتبار سیستم رتبه‌بندی را کاهش می‌دهد؛ و ضعف در قوانین و مقررات که به دلیل نبود چارچوب‌های حقوقی مناسب، حمایت کافی از فرآیند رتبه‌بندی را فراهم نمی‌آورد. این عوامل به‌عنوان مبنای علی، نه تنها موانع موجود را تقویت می‌کنند، بلکه توسعه آن‌ها را در نظام رتبه‌بندی تسریع می‌بخشند. توجه به این شرایط می‌تواند در طراحی راهبردهای مؤثر برای بهبود نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری نقشی کلیدی ایفا کند.

**شرایط زمینه‌ای:** به مجموعه عواملی اطلاق می‌شود که بستر لازم برای وقوع پدیده موردنظر را فراهم کرده و بر رفتارها و کنش‌های مرتبط با آن تأثیر می‌گذارند. این شرایط، نمایانگر ویژگی‌های خاصی از پدیده هستند که عمدتاً به محل وقوع رویدادها و وقایع مرتبط اشاره دارند. ویژگی‌های زمینه‌ای شامل عواملی می‌شوند که وجود آن‌ها برای تحقق موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری ضروری است. این عوامل، زمینه‌ای را مهیا می‌کنند که در آن، راهبردهای مرتبط برای مدیریت، کنترل و پاسخگویی به پدیده موردنظر اجرا می‌شوند. شرایط زمینه‌ای را می‌توان ترکیبی از مفاهیم، مقوله‌ها و متغیرهای زمینه‌ای دانست که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در شکل‌گیری و توسعه این موانع نقش دارند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، عواملی همچون نوسانات اقتصادی، فرهنگ عدم دریافت و استفاده از بازخورد، نبود فرهنگ به‌روزرسانی و چالش‌های فرهنگی سازمانی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای اصلی در ایجاد موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری شناسایی شده‌اند.

**شرایط مداخله‌گر:** شامل مجموعه‌ای از عوامل و شرایط است که به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر فرایند توسعه، مدیریت یا محدودیت اقدامات و راهبردهای اتخاذشده تأثیر می‌گذارند. این شرایط گسترده وسیعی از متغیرها را در برمی‌گیرد و می‌تواند در سطح کلان مانند فرهنگ، زمان و فضا عمل کند یا به‌عنوان عوامل تسهیل‌گر یا محدودکننده کنش‌ها و تعاملات در زمینه خاص ایفای نقش کند. شرایط مداخله‌گر بسته به موقعیت، طیفی از تأثیرات را نشان می‌دهند؛ از عواملی که در نزدیکی و ارتباط مستقیم با فرایند هستند تا متغیرهایی که در سطح کلان‌تر و عمومی‌تر قرار دارند (کرزول<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۲). در این پژوهش، چهار مقوله اصلی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در راستای موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری شناسایی شده‌اند: کمبود فناوری‌های پیشرفته که موجب کاهش کارایی و دقت در اجرای رتبه‌بندی می‌شود؛ تداخل منافع ذینفعان که باعث ایجاد تصمیم‌گیری‌های جانب‌دارانه و کاهش بی‌طرفی می‌گردد؛ محدودیت‌های قانونی که به دلیل نبود چارچوب‌های حقوقی مناسب، مسیر پیشرفت را دشوار می‌سازد؛ و عدم تخصیص منابع کافی که فقدان بودجه و نیروی انسانی متخصص را به‌عنوان مانعی جدی در برابر توسعه به همراه دارد. این شرایط، در کنار تأثیرگذاری مستقیم بر فرایند توسعه، می‌توانند نقش کلیدی در تدوین راهبردهای اصلاحی و بهبود عملکرد نظام رتبه‌بندی ایفا کنند. شناخت دقیق این عوامل، زمینه‌ساز طراحی مدل‌هایی برای غلبه بر موانع و پیشرفت مؤثر در این حوزه است.

**مقوله محوری:** به‌عنوان ایده بنیادین یا پدیده اصلی تعریف می‌شود که هدایت‌کننده تمامی کنش‌ها و واکنش‌های سایر مقوله‌ها در فرآیند پژوهش است. این مقوله به‌عنوان محور فرآیند

عمل می‌کند و تمامی مفاهیم و مقوله‌های اصلی دیگر به آن مرتبط می‌شوند. ویژگی بارز مقوله محوری، سطح بالای انتزاع آن است که امکان ارتباط دادن سایر مقوله‌ها و مفاهیم به آن را فراهم می‌کند. همچنین، این مقوله در تمامی داده‌ها به‌طور مکرر مشاهده می‌شود و به‌عنوان یک مفهوم مرکزی نقش خود را ایفا می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

در این پژوهش، مجموعه‌ای از مقوله‌های کلیدی به‌عنوان محور توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تعیین شده‌اند که شفافیت معیارها، استقلال نظام رتبه‌بندی، استفاده از فناوری‌های نوآورانه، تعامل مؤثر با ذینفعان و به‌روزرسانی مستمر را شامل می‌شوند. شفافیت معیارها نقش مهمی در کاهش ابهام و افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کند. استقلال نظام رتبه‌بندی نیز با حفظ بی‌طرفی و کاهش تأثیرات خارجی، اعتبار فرآیند رتبه‌بندی را تضمین می‌کند. علاوه بر این، استفاده از فناوری‌های نوین باعث بهبود روش‌های ارزیابی و تحلیل می‌شود، درحالی‌که تعامل با ذینفعان موجب تقویت ارتباطات و جلب مشارکت همه طرف‌های مرتبط می‌گردد. به‌روزرسانی مستمر نیز تضمین‌کننده تطابق فرآیند رتبه‌بندی با تغییرات محیطی و نیازهای جدید است. این مقوله‌های محوری به‌عنوان شالوده اصلی تحقیق عمل کرده و جهت ارائه راهکارهای مناسب برای رفع موانع و دستیابی به اهداف پژوهش ضروری هستند.

**راهبردها:** مجموعه‌ای از اقدامات هدفمند و تدابیر عملی هستند که به ارائه راه‌حل‌هایی برای یک پدیده معین کمک می‌کنند و به ایجاد پیامدهای مطلوب منجر می‌شوند. این راهبردها باهدف مدیریت، کنترل و پاسخ به چالش‌های مرتبط با موضوع طراحی می‌شوند و به‌عنوان خروجی مقوله محوری در چارچوب پژوهش عمل می‌کنند. درواقع، این تدابیر، کنش‌ها و واکنش‌هایی هستند که به تحقق اهداف پژوهش و بهبود شرایط موجود کمک می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این تحقیق، چهار راهبرد کلیدی برای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی شناسایی شده است. ابتدا، ارتقای شفافیت معیارها از طریق تعریف دقیق و واضح استانداردهای ارزیابی که موجب کاهش ابهام و افزایش اعتماد عمومی می‌شود. دوم، تقویت استقلال نظام رتبه‌بندی، به‌منظور ایجاد بی‌طرفی در فرآیندها و کاهش تأثیر فشارهای خارجی. سوم، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین برای بهبود جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل و اجرای فرآیندها. درنهایت، بهبود قوانین و مقررات با تدوین چارچوب‌های حقوقی جامع و هماهنگ با استانداردهای جهانی که به تقویت نظام رتبه‌بندی کمک می‌کند. این راهبردها به‌عنوان یک نقشه راه برای توسعه پایدار و غلبه بر موانع موجود عمل می‌کنند و زمینه‌ساز پیشرفت نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند.

**پیامدها:** به نتایج و اثرات کنش‌ها و راهبردهای اتخاذشده برای مدیریت یا بهبود یک پدیده خاص اشاره دارند. این نتایج، خروجی‌های نهایی فرآیندهایی هستند که برای مقابله با چالش‌ها و دستیابی به اهداف طراحی شده‌اند؛ به‌عبارت‌دیگر، پیامدها نشان‌دهنده تأثیرات عملی راهبردها و واکنش‌ها بر پدیده موردبررسی هستند و نمایانگر نتایج حاصل از اجرای اقدامات مرتبط می‌باشند (کرزول، ۲۰۱۲). در این پژوهش، پیامدها از طریق فرآیند کدگذاری باز استخراج شده و در قالب

تم‌ها و مقوله‌های اصلی طبقه‌بندی شده‌اند. این پیامدها به دودسته اخلاقی و شغلی-عملکردی تقسیم می‌شوند و نمایانگر تأثیرات مثبت یا منفی اقدامات بر موانع توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند.

در راستای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، پیامدهای کلیدی شناسایی شده شامل پنج مورد اصلی است. نخست، بهبود کیفیت خدمات که از طریق شفافیت معیارها و ارتقای فرآیندهای ارزیابی حاصل می‌شود. دوم، افزایش اعتماد عمومی که نتیجه مستقیم استقلال نظام رتبه‌بندی و بی‌طرفی آن است. سوم، ایجاد رقابت سالم که با ارائه معیارهای شفاف و عادلانه میان مؤسسات حسابرسی ترویج می‌گردد. چهارم، همگامی با استانداردهای جهانی که با اصلاح مقررات و استفاده از فناوری‌های نوین امکان‌پذیر می‌شود. در مقابل، در صورت عدم اصلاح و توجه به موانع، کاهش اعتبار نظام رتبه‌بندی یکی از پیامدهای منفی احتمالی خواهد بود. این پیامدها نقش مهمی در ارزیابی موفقیت یا شکست اقدامات مرتبط با نظام رتبه‌بندی دارند و به‌عنوان معیاری برای سنجش اثرگذاری راهبردهای اتخاذ شده عمل می‌کنند.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر باهدف بررسی چالش‌ها و موانع موجود در توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی انجام شده است. در این مطالعه، با استفاده از رویکرد داده بنیاد، عوامل اصلی تأثیرگذار بر ناکارآمدی نظام شناسایی و دسته‌بندی شدند. نتایج نشان داد که سه گروه کلی از عوامل شامل شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر به‌عنوان موانع توسعه این نظام مطرح هستند. شرایط علی شامل عدم شفافیت در معیارها، دخالت تصمیم‌گیری‌های سلیقه‌ای و گزینشی، فقدان استقلال کافی در فرآیندها و ناهماهنگی در قوانین مرتبط هستند. این عوامل باعث کاهش اعتماد عمومی و ایجاد تناقض در ارزیابی مؤسسات حسابرسی می‌شوند. نبود معیارهای روشن و قابل فهم به همراه ابهامات در مراحل ارزیابی، موجب می‌شود که فرآیند رتبه‌بندی از استانداردهای حرفه‌ای فاصله بگیرد.

علاوه بر این، شرایط زمینه‌ای نظیر نوسانات اقتصادی، عدم تمایل به پذیرش تغییرات و نبود فرهنگ بازخورد مؤثر، محیط را برای اجرای اصلاحات موردنیاز نامساعد کرده است. تورم و مشکلات اقتصادی نه تنها منابع مالی مؤسسات را محدود کرده، بلکه به کاهش ثبات ساختارهای موجود منجر شده است. چالش‌های فرهنگی نظیر مقاومت در برابر فناوری‌های نوین و ضعف در تعاملات حرفه‌ای نیز در کند شدن فرآیند اصلاحات تأثیرگذار هستند.

شرایط مداخله‌گر مانند کمبود فناوری‌های پیشرفته، تداخل منافع ذینفعان و ابهامات قانونی نیز به پیچیدگی فرآیند توسعه این نظام افزوده است. نبود ابزارهای مدرن برای تحلیل داده‌ها، امنیت سایبری پایین و محدودیت منابع مالی، به‌ویژه برای مؤسسات کوچک‌تر، موانع قابل توجهی ایجاد کرده‌اند.

برای مقابله با این چالش‌ها، مقوله‌های کلیدی از جمله شفافیت معیارها، استقلال نظام رتبه‌بندی،

نوآوری و فناوری، تعامل مستمر با ذینفعان و به‌روزرسانی مداوم معیارها به‌عنوان راهبردهای اصلی شناخته شدند. طراحی معیارهای واضح، ایجاد نهادهای نظارتی مستقل، بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی و مشارکت فعال خبرگان در فرآیند رتبه‌بندی از جمله پیشنهادهای این پژوهش هستند.

اجرای این راهبردها می‌تواند منجر به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی، افزایش اعتبار و اعتماد عمومی، ایجاد فضای رقابتی سالم و تطابق بیشتر با استانداردهای بین‌المللی شود. با این حال، عدم توجه به اصلاحات ضروری می‌تواند آسیب‌های جدی نظیر کاهش اعتماد به نظام رتبه‌بندی، تشدید رفتارهای جانب‌دارانه و از دست رفتن فرصت‌های بین‌المللی را به دنبال داشته باشد. این پژوهش با ارائه مدل مفهومی و راهکارهای اجرایی، درک عمیق‌تری از چالش‌های موجود فراهم کرده و زمینه‌ای برای تقویت نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی فراهم آورده است. یافته‌های این مطالعه با پژوهش‌های پیشین همخوانی دارد و بر ضرورت شفافیت، استقلال و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در ارتقای این نظام تأکید دارد. این نتایج می‌تواند به تصمیم‌گیران و مدیران مؤسسات حسابرسی کمک کند تا از آن برای ایجاد تغییرات پایدار و حرفه‌ای استفاده کنند.

نتایج به‌دست‌آمده با مطالعات پیشین در حوزه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی همخوانی دارد. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر تأیید می‌کند که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تأثیر مستقیمی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد (اسمعیلی کاکرودی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کاهکش و اسد نیا، ۱۳۹۵)، اما سایر معیارهای کیفیت حسابرسی از این رتبه‌بندی تأثیر معناداری نمی‌پذیرند. همچنین، یافته‌ها نشان‌دهنده نقش عوامل فردی، سازمانی، فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی در رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند (بوستانی و دارابی، ۱۴۰۲؛ بوستانی و همکاران، ۱۴۰۱) که اهمیت این متغیرها را در ساختارهای رتبه‌بندی تأیید می‌کند. علاوه بر این، برخی پژوهش‌ها نقش نظارت عمومی و ماهیت نمایشی آن در فرآیندهای حسابرسی را مطرح کرده‌اند (عتاس و همکاران، ۲۰۲۴) که با یافته‌های پژوهش حاضر درباره موانع اجرایی و نظارتی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی همخوانی دارد. درنهایت، بررسی استقلال نهادهای نظارتی نیز بیانگر تفاوت‌های قابل‌توجه در نظام‌های اجرایی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی میان کشورها است (لوهلین، ۲۰۱۷؛ الشنیدیدی و همکاران، ۲۰۲۱) که یافته‌های پژوهش حاضر درباره چالش‌های ساختاری و نهادی توسعه این نظام را تقویت می‌کند. این نتایج بر اهمیت توجه به عوامل نظارتی، ساختاری و اقتصادی در طراحی و اجرای نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تأکید دارد.

بر اساس این نتایج، پیشنهاد می‌شود که برای تقویت شفافیت معیارها، شاخص‌های قابل‌فهم و دقیق طراحی شود و مراحل ارزیابی به‌طور عمومی اطلاع‌رسانی گردد. همچنین، ایجاد نهادهای نظارتی مستقل برای تضمین بی‌طرفی در فرآیند رتبه‌بندی ضروری است. سرمایه‌گذاری در فناوری‌های پیشرفته و استفاده از ابزارهای نوین برای تحلیل داده‌ها نیز می‌تواند دقت و امنیت فرآیند ارزیابی را افزایش دهد. تعامل فعال با ذینفعان از طریق سامانه‌های بازخورد شفاف و

مشارکت خبرگان در طراحی معیارها، از دیگر راهکارهای پیشنهادی است. در حوزه قوانین، بازبینی و اصلاح مقررات موجود و تطبیق آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی می‌تواند موانع اجرایی را کاهش دهد.

این پژوهش محدودیت‌هایی دارد که از جمله آن‌ها می‌توان به ماهیت کیفی تحقیق و نمونه‌گیری محدود اشاره کرد. نتایج به دلیل استفاده از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها ممکن است تعمیم‌پذیری محدودی داشته باشد، اما تلاش شده است تا تحلیل‌ها با استفاده از مفاهیم دقیق و عمیق انجام شود. همچنین، تأثیر شرایط محیطی نظیر نوسانات اقتصادی و فرهنگی بر نتایج پژوهش می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد، اما این محدودیت‌ها اعتبار یافته‌ها را زیر سؤال نمی‌برند و بیشتر نشان‌دهنده نیاز به مطالعات تکمیلی در آینده است. پژوهش حاضر با ارائه مدل مفهومی جامع و پیشنهادها کاربردی، زمینه‌ای برای توسعه نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی فراهم کرده است. این نتایج می‌توانند راهنمای عملی برای سیاست‌گذاران و مدیران باشد تا اصلاحات لازم را با دقت و به‌صورت پایدار اجرایی کنند.

با توجه به محدودیت‌های موجود در این پژوهش، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود تا دامنه بررسی‌های علمی در زمینه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی گسترش یابد: بررسی تأثیر رتبه‌بندی بر عملکرد مالی مؤسسات حسابرسی: پژوهش‌های آتی می‌توانند با استفاده از داده‌های کمی، تأثیر رتبه‌بندی بر سودآوری، رشد درآمد و جذب مشتریان در مؤسسات حسابرسی را تحلیل کنند.

مطالعه مقایسه‌ای بین نظام‌های رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در کشورهای مختلف: پژوهش‌های آینده می‌توانند به تحلیل تفاوت‌های ساختاری و اجرایی نظام‌های رتبه‌بندی حسابرسی در کشورهای مختلف بپردازند. این مطالعات می‌توانند نشان دهند که چه عواملی موجب موفقیت نظام‌های رتبه‌بندی در برخی کشورها شده‌اند و چگونه این مدل‌ها قابل تطبیق با ایران هستند.

تحلیل نقش فناوری‌های نوین در بهینه‌سازی فرآیند رتبه‌بندی: پیشرفت‌های فناوری در حوزه داده‌کاوی، هوش مصنوعی و تحلیل کلان داده‌ها می‌توانند در بهبود فرآیند رتبه‌بندی مؤثر باشند. تحقیقات آینده می‌توانند به بررسی کاربرد این فناوری‌ها در افزایش دقت و شفافیت رتبه‌بندی بپردازند.

## منابع

آذرباهمان، علیرضا، کامیابی، یحیی و ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۲)، ۵۷-۹۵.

اسمعیلی کاکرودی، ارسلان، تقی پوریان، یوسف، پور علی، محمدرضا و علی‌خانی، راضیه. (۱۴۰۳). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر هویت اجتماعی.

دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۵(۵۸)، ۳۴۶-۳۴۷.

اقایی قهی، علیرضا، یزدانی، شهره و خان محمدی، محمدحامد. (۱۳۹۹). تبیین عوامل موثر بر اندازه مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱)، ۹۰-۱۱۳.

ایمانی‌برندق، محمد، مهرانی، کاوه و حجت‌شمامی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵. بوستانی، فرخ و دارابی، رویا. (۱۴۰۲). شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۷ (۱۵)، ۱۴۸-۱۲۱.

بوستانی، فرخ، دارابی، رویا و حیدر پور، فرزانه. (۱۴۰۱). رویکرد تحلیل ساختار در الگوی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی. اقتصاد مالی، ۶۰ (۱۶)، ۱۹۴-۱۷۱.

خوشکار، فرزین، اوجاقی، سما و حسین زاده مقدم، ناهید. (۱۳۹۹). تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۳۴، جلد ۲.

رحمانیان کوشکی، عبدالرسول و غفاری شوشتری، غلامعباس. (۱۴۰۲). تأثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۸۲-۱۰۱.

عدیلی، مجتبی، خدابی پور، احمد و پور حیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۴۶)، ۵-۲۰.

فتحی، وحید. (۱۴۰۰). پیامدهای اقتصادی کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها. در پنجمین کنفرانس علمی تحقیقات کاربردی در علوم و تکنولوژی ایران، ایلام، ایران.

کاهکش، علی محمد و اسد نیا، جهانبخش. (۱۳۹۵). تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. در سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.

محمد پور، احمد. (۱۳۸۹). ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتبار یابی و تعمیم‌پذیری. فصلنامه علوم اجتماعی، شماره ۴۸، صص ۷۳-۱۰۵.

محمدرضائی، فخرالدین و محمدرضائی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، ۱-۱۴.

مغنی زاده ترشیزی، مجتبی، مقدس اردبیلی، نجمه و آتشی گلستانی، حجت‌الله. (۱۳۹۵). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن. در دومین همایش ملی مدیریت و حسابداری، جیرفت، ایران.

مهربان پور، محمدرضا و بهطهائی پور، سید علی اکبر. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری و مقایسه نحوه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری در ایران با سایر مؤسسات بین‌المللی. در کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران، ایران.

میرزاحمدی، محمدعلی، عالیجی، معصومه و محمدیامین، لیلال. (۱۳۹۹). تأثیر محافظه‌کاری حسابداری و رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۲۳.

Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Examining the effect of the ethical culture of audit firms and auditors' personality types on auditor objectivity. *Accounting and Auditing Research*, 12(46), 5–20. (in Persian)

Aghaie, A., Yazdani, S. and Khanmohammadi, M. H. (2021). Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian association of Certified Public Accountants. *Professional Auditing Research*, 1(1), 90-113. doi: 10.22034/arj.2021.243329.1162. (in Persian)

Azarbrahiman, A., Kamyabi, Y., & Malkian, E. (2021). The hegemony of professional ethics culture in auditing and evaluating its consequences. *Bi-Annual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 6(12), 57–95. (in Persian)

Bouštani, F., & Darabi, R. (2023). Identifying factors influencing the ranking of audit firms. *Journal of Financial and Audit Accounting Research*, 57(15), 121–148. (in Persian)

Bouštani, F., Darabi, R., & Heydarpour, F. (2022). A structural analysis approach in the model of audit firms' ranking. *Financial Economy*, 60(16), 171–194. (in Persian)

Canning, M., & O'Dwyer, B. (2016). Institutional work and regulatory change in the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 54, 1-21.

Caramanis, C., Dedoulis, E., & Leventis, S. (2015). Transplanting Anglo-American accounting oversight boards to a diverse institutional context. *Accounting, Organizations and Society*, 42, 12-31.

Creswell, J. W. (2012). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (4th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson.

DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.

Eldaly, M. K. (2012). Effects of the new regulations of the audit profession on the audit firms' strategies.

Elshandidy, T., Eldaly, M. K., & Abdel-Kader, M. (2021). Independent oversight of the auditing profession: A review of the literature. *International Journal of Auditing*, 25(2), 373-407.

Esmaili Kakroudi, A., Taghipuoryan, Y., Pourali, M. R. and Ali khani, R. (2025). The effect of rating of audit institutions on audit quality with emphasis on social identity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 15(58), 347-366. doi: 10.22034/jmaak.2025.68986.3883 (in Persian)

Evans, L., & Nobes, C. (1998). Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the UK and Germany. *European Accounting Review*, 7(3), 493-516.

Fathi, V. (2021). Economic consequences of audit quality considering the quality of corporate financial reporting. In *Fifth Scientific Conference on Applied Research in Science and Technology*, Ilam, Iran. (in Persian)

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*,

36(4), 345-368.

Ghattas, P., Soobaroyen, T., Uddin, S., & Marnet, O. (2024). Auditing the auditors: a performative "spectacle" of public oversight. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(3), 764-789.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth generation evaluation*. Newbury Park, CA: Sage.

Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148.

Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, K. (Eds.). (2017). *The Routledge companion to qualitative accounting research methods*. (Mehrabanpur, M., Mostafaei, A., & Mostafaei, J., Trans.). Taylor & Francis.

Humphrey, C., & Moizer, P. (2007). Understanding regulation in its global context. In *Auditing, Trust and Governance* (pp. 280-296). Routledge.

Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 810-825.

Imani-Berandegh, M., Mehrani, K., & Hojjat-Shamami, R. (2016). Identifying determinants of audit quality in Iran from the perspective of certified accountants. *Accounting Knowledge*, 7(25). (in Persian)

Kahkesh, A. M., & Asadnia, J. (2016). The effect of audit firm rankings by the stock exchange organization on audit fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In *Third International Conference on Accounting, Economics, and Financial Management*. (in Persian)

Khoshkar, F., Ojaqi, S., & Hoseinzadeh-Moghadam, N. (2020). The impact of ownership type on the relationship between audit firm rankings and audit quality. *Accounting and Management Perspectives*, 3(34), Vol. 2. (in Persian)

Kvale, S. (1996). *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Loehlein, L. (2017). Measuring the independence of audit oversight entities: a comparative empirical analysis. *Accounting Research Journal*, 30(2), 165-184.

Lopes, A. (2010). Grounded theory method: An essential approach to analyse design. In *The 9th European Conference on Research Methods in Business and Management*, IE Business School, Madrid, Spain, 24-25.

Maijoor, S., & Vanstraelen, A. (2012). "Research opportunities in auditing in the EU," revisited. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 115-126.

McCracken, G. (1988). *The long interview*. SAGE Publications, Inc., <https://doi.org/10.4135/9781412986229>

Mehrbanpour, M. R., & Bahtaei Pour, S. A. A. (2014). Examining the factors affecting audit quality and comparing the ranking of audit firms in Iran with other international firms. In *International Conference on Accounting, Economics, and Financial Management*, Tehran, Iran. (in Persian)

Mirzamohammadi, M. A., Aleji, M., & Mohammadi Yamin, L. (2020). The impact of auditor conservatism and audit firm rankings on accrual-based earnings management. *Accounting and Management Perspectives*, 3(23). (in Persian)

Moghni Zadeh Torshizi, M., Moqaddas Ardebil, N., & Atashi Goleštani, H. (2016). Ranking

of audit firms and its effects. In Second National Conference on Management and Accounting, Jiroft, Iran. (in Persian)

Mohammad Rezaei, F. and Mohammad Rezaei, M. (2015). Audit Firms Ranking and Audit Quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(14), 1-14. (in Persian)

Mohammadpour, A. (2010). Evaluating quality in qualitative research: Principles and strategies of validation and generalization. *Social Sciences Quarterly*, 48, 73-105. (in Persian)

Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 849-855.

Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J., & Lowe, T. (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries. *Accounting, organizations and Society*, 12(3), 273-291.

Rahmanian Koushkaki, A. and Ghafari Shooshtari, G. (2023). The effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements. *Professional Auditing Research*, 3(11), 82-101. doi: 10.22034/jpar.2023.2000901.1162. (in Persian)

Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research* (Vol. 15). Newbury Park, CA: sage.

Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research techniques*.

1. Maijoor & Vanstraelen
2. Francis
3. DeFond & Lennox
4. Ghattas
5. Humphrey & Moizer
6. Caramanis et al
7. Puxty et al
8. Power
9. Evans & Nobes
10. Eldaly
11. Humphrey et al
12. Hopper et al
13. Canning & O'Dwyer
14. Elshandidy et al
15. Loehlein
16. McCracken
17. Strauss & Corbin
18. Braun & Clarke
19. Lopes
20. Hoque et al
21. Trustworthiness
22. Guba & Lincoln
23. Dependability
24. Kvale
25. Creswell



COPYRIGHTS

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



# The effect of emotional intelligence on the effectiveness of auditing teamwork and the auditor's ability to detect fraud: The role of auditing process planning.

Nazanin Bashirimanesh<sup>1</sup>, Fataneh Talebzadeh<sup>2</sup>, Zohreh Aremanesh<sup>3</sup>

Received: 2024/04/22

Approved: 2025/07/14

Research Paper

## Abstract:

The present study examines the impact of emotional intelligence on the effectiveness of audit teamwork and the auditor's ability to detect fraud in financial statements. The present research is a questionnaire. The statistical population of the research is auditors working in the auditing organization, and the research sample was selected using a formula of 216 people. The results of the research indicate that emotional intelligence has a direct impact on the effectiveness of auditing teamwork and the auditor's ability to detect fraud. Furthermore, the findings suggest a direct effect of emotional intelligence on the auditor's ability to detect fraud through the effectiveness of auditing teamwork. Additionally, the effectiveness of auditing teamwork has a significant and direct impact on auditing process planning, which in turn has a significant and direct influence on the ability to detect fraud. Therefore, the effectiveness of auditing teamwork has a significant and direct impact on the ability to detect fraud through auditing process planning. Identifying the role of emotional intelligence in the auditing process can enhance the understanding of how to improve teamwork and fraud detection, ultimately leading to the development of more effective auditing process planning methods.

**Key Words:** Emotional Intelligence, Audit Teamwork Effectiveness, auditing process planning, Auditor's Ability.

 [10.22034/JPAR.2025.2058752.1413](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2058752.1413)

1. Associate Professor, Faculty of management, economic & accounting, payame noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) bashirimanesh@gmail.com
  2. MSc in Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. talebzade.fatane@gmail.com
  3. Associate Professor. Faculty of management, economic& accounting, yazd University, yazd, Iran.. zohreharefmanesh@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

## تأثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و توانایی حسابرس در کشف تقلب: نقش برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی

نازنین بشیری منش<sup>۱</sup>، فتنه طالب زاده<sup>۲</sup>، زهره عارف منش<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۲۳

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و توانایی حسابرس در کشف تقلب در صورت‌های مالی می‌پردازد. پژوهش حاضر پرسشنامه‌ای می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حسابرسان عضو جامعه رسمی حسابداران بوده و نمونه پژوهش به تعداد ۲۱۶ نفر انتخاب گردید. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و همچنین توانایی حسابرس در کشف تقلب تأثیر مستقیم دارد. بعلاوه یافته‌ها حاکی از تأثیر مستقیم هوش هیجانی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب از طریق اثربخشی کار گروهی حسابرسی می‌باشد. همچنین، اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تأثیر معنادار و مستقیم دارد و برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تأثیر معنادار و مستقیم دارد. لذا اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب از طریق برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار دارد. شناسایی نقش هوش هیجانی در فرآیند حسابرسی می‌تواند به فهم بهتری از چگونگی بهبود کار گروهی و کشف تقلب کمک کند و در نهایت به ایجاد روش‌های مؤثرتر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی منجر شود.

**واژه‌های کلیدی:** اثربخشی کار گروهی حسابرسی، برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، توانایی حسابرس، هوش هیجانی.

 [10.22034/JPAR.2025.2058752.1413](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2058752.1413)

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

[bashirimesh@gmail.com](mailto:bashirimesh@gmail.com)

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. [talebzade.fatane@gmail.com](mailto:talebzade.fatane@gmail.com)

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. [zohreharefmanesh@gmail.com](mailto:zohreharefmanesh@gmail.com)

<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، حرفه حسابرسی با چالش‌های متعددی از جمله کاهش اعتماد عمومی، افزایش پیچیدگی محیط کسب‌وکار، و گسترش تقلب‌های مالی مواجه شده است. در چنین شرایطی، توانایی حسابرسان در کشف تقلب و همچنین اثربخشی کار گروهی در فرآیندهای حسابرسی، اهمیت زیادی یافته‌اند. توانایی کشف تقلب به معنی پرده‌برداری و کشف عملی غیرقانونی است که منجر به تحریف بااهمیت عمدی در گزارشگری صورت‌های مالی شده است (اود و همکاران، ۲۰۲۰). مولیارتینی و همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌کنند که کشف تقلب بخش اصلی وظایف حسابرسان است و در این راستا بدون در نظر گرفتن سایر موارد، حسابرسانی که توانایی کشف تقلب را دارند، نسبت به سایر حسابرسان برترند.

یکی از عواملی که می‌تواند نقش مهمی در بهبود عملکرد حسابرسان ایفا کند، هوش هیجانی است؛ یعنی ظرفیت فردی برای درک، مدیریت و به‌کارگیری مؤثر هیجانات خود و دیگران در موقعیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای (مایر و همکاران، ۲۰۰۸). مطالعات پیشین از جمله گلמן (۲۰۰۶) و هورو همکاران (۲۰۱۱) نشان داده‌اند که هوش هیجانی بالا می‌تواند منجر به بهبود تعاملات بین‌فردی، کاهش تعارضات تیمی، و افزایش تصمیم‌گیری اخلاقی شود. افرادی که دارای هوش هیجانی بالا هستند، در قضاوت و در وضعیت‌های حساس، رفتارهای منطقی‌تری انجام می‌دهند (رولین و ترنز، ۲۰۱۹). حسابرسان با هوش هیجانی بالا قادرند نشانه‌های غیرکلامی را بهتر درک کرده و نسبت به ناهنجاری‌های رفتاری حساس‌تر باشند، که این امر در شناسایی تقلب بسیار مؤثر است (خیراللهی و همکاران، ۱۴۰۰؛ براتون و استرانگ، ۲۰۰۱؛ فوزان، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر، کار گروهی اثربخش در تیم‌های حسابرسی با تفکیک وظایف، تسهیل تعاملات و بهبود تصمیم‌گیری، می‌تواند توانایی کشف تقلب را افزایش دهد (اکبری امامی و همکاران، ۱۴۰۱؛ زمانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ آنلین و سایانستورم، ۲۰۲۱). اعضای تیم‌هایی که از هوش هیجانی بالاتری برخوردارند، تعاملات مؤثرتری دارند و در مدیریت تعارض، ایجاد ارتباط و درک پیام‌های غیرکلامی عملکرد بهتری از خود نشان می‌دهند. تیم‌های حسابرسی که توانسته‌اند به طور مؤثری با یکدیگر همکاری کنند، معمولاً از دیدگاه‌های متنوع‌تری نسبت به مسائل پیچیده مالی برخوردارند و قادر به شناسایی ناهنجاری‌ها و نشانه‌های تقلب هستند و می‌توانند از تنوع دانش، تجربیات و دیدگاه‌های متفاوت خود بهره‌برداری کنند تا به نتایج بهتری دست یابند. تیم‌هایی که تعاملات مثبت و خوداصلاحی دارند، می‌توانند نقاط ضعف سیستم‌های کنترل داخلی را به راحتی شناسایی کرده و خطرات تقلب را به‌موقع دریابند و همکاری منسجم اعضای تیم می‌تواند منجر به تدوین استراتژی‌های مؤثر برای شناسایی و جلوگیری از تقلب شود. به عبارتی، وقتی اعضای تیم به‌طور مؤثری با یکدیگر همکاری می‌کنند، احتمال شناسایی رفتارهای غیرمنطبق افزایش می‌یابد (بارت، ۲۰۱۷). لذا اثربخشی کار گروهی خود می‌تواند مستقیماً به توانایی تیم در کشف تقلب منجر شود. این موضوع نشان‌دهنده این است که ترکیب هوش هیجانی و اثربخشی

کار گروهی نه تنها بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، بلکه احتمال وقوع تقلب را نیز کاهش می‌دهد.

از سوی دیگر، برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، به‌عنوان یکی از مراحل کلیدی اجرای مؤثر حسابرسی، می‌تواند میانجی‌گر رابطه میان ویژگی‌های فردی حسابرسان (مانند هوش هیجانی) و پیامدهای عملکردی (مانند کشف تقلب) باشد. برنامه‌ریزی دقیق، به‌ویژه در محیط‌هایی با سطح بالای ریسک تقلب، نه تنها به تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند، بلکه می‌تواند با تقویت هماهنگی و تمرکز تیم حسابرسی، تأثیر توانمندی‌های هیجانی را نیز افزایش دهد (آرنز و همکاران، ۲۰۲۳).

با توجه به اینکه فرآیند حسابرسی در ایران عمدتاً به‌صورت تیمی انجام می‌شود و اعضای تیم‌های حسابرسی نیازمند تعاملات گسترده با یکدیگر و با مشتریان هستند، هوش هیجانی می‌تواند نقش کلیدی در اثربخشی کار گروهی و کیفیت نهایی حسابرسی ایفا کند. با این حال، در ادبیات داخلی ایران، این مؤلفه روان‌شناختی اغلب نادیده گرفته شده و تمرکز بیشتر بر مهارت‌های فنی و مقرراتی بوده است. بعلاوه، تحقیقات تجربی کافی درباره پیوند میان هوش هیجانی، اثربخشی تیمی، برنامه‌ریزی حسابرسی و توان کشف تقلب، به‌ویژه در بافت حرفه‌ای ایران انجام نشده است. این خلأ پژوهشی در شرایطی رخ می‌دهد که گزارش‌های متعدد از تخلفات مالی و ناکارآمدی سیستم‌های کنترل داخلی در برخی بنگاه‌های اقتصادی ایران، ضرورت ارتقاء کیفی فرآیند حسابرسی را برجسته‌تر کرده است. از این‌رو، پژوهش حاضر به دنبال تبیین نقش هوش هیجانی حسابرسان در اثربخشی کار گروهی و توان کشف تقلب با توجه به نقش میانجی برنامه‌ریزی حسابرسی می‌باشد. نتایج این تحقیق می‌تواند راهگشای ارتقاء کیفیت حسابرسی، به‌ویژه در موسسات حسابرسی ایرانی باشد که با محدودیت‌های ساختاری، فشار زمانی، و ضعف ارتباطات تیمی مواجه‌اند.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها هوش هیجانی و اثربخشی کار تیمی

هوش هیجانی یکی از مؤلفه‌های کلیدی در عملکرد مؤثر حرفه‌ای، به‌ویژه در مشاغل مبتنی بر قضاوت، مانند حسابرسی محسوب می‌شود. نظریه شناختی هوش هیجانی، که توسط مایر و سالووی (۱۹۹۷) مطرح شده است، هوش هیجانی را به‌عنوان یک توانایی شناختی تعریف می‌کند که شامل درک، استفاده، مدیریت و استدلال درباره احساسات است. این نظریه هوش هیجانی را مجموعه‌ای از مهارت‌های شناختی می‌داند که به افراد کمک می‌کند تا با احساسات خود و دیگران به‌طور موثرتری تعامل داشته باشند و در نهایت به موفقیت و کارآمدی بیشتر دست یابند. (شیه و سوسانتو، ۲۰۱۰). گلمن (۱۹۹۵) نیز هوش هیجانی را به‌عنوان مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی شامل خودآگاهی، خودتنظیمی، انگیزش درونی، همدلی و مهارت‌های اجتماعی می‌داند که نقش حیاتی در تعاملات بین‌فردی و حرفه‌ای ایفا می‌کنند. از نظر وی، افرادی با هوش هیجانی

بالا توانایی مقابله با استرس، کنترل تکنه‌ها، حفظ انگیزه و همدلی با دیگران را دارند (آقاپار و شریف‌درآمدی، ۱۳۸۶).

هوش هیجانی می‌تواند به طور مستقیم بر کیفیت تصمیم‌گیری تأثیرگذار باشد. افراد دارای هوش هیجانی بالا معمولاً بهتر می‌توانند با شرایط پرفشار کنار بیایند، تعارضات را مدیریت کرده و در مواجهه با پیچیدگی‌های اطلاعاتی، قضاوت‌های متعادل‌تری ارائه دهند (مسلیم و همکاران، ۲۰۱۹، بویلی و همکاران، ۲۰۱۶). (همچنین تحقیقات نشان می‌دهد که حالات خلقی و عاطفی بر فرآیند قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارند و نوسانات احساسی می‌توانند به تغییر در دقت و جهت‌گیری تصمیم‌ها منجر شوند (بهاتاچارجی، ۲۰۱۳). از این رو، آموزش مهارت‌های مدیریت عاطفی و افزایش هوش هیجانی در میان حسابرسان از اهمیت بالایی برخوردار است (یانگ و همکاران، ۲۰۱۸).

در همین زمینه، هوش هیجانی ارتباط نزدیکی با اثربخشی کار تیمی دارد. تیم‌های حسابرسی اغلب در محیط‌هایی فعالیت می‌کنند که نیاز به هماهنگی، اعتماد، و تصمیم‌گیری گروهی دارند. افرادی که از هوش هیجانی بالاتری برخوردارند، توانایی بیشتری در برقراری ارتباط مؤثر، پذیرش دیدگاه‌های دیگران، و مدیریت تعارضات بین‌فردی دارند (هوانگ، ۲۰۲۴). این ویژگی‌ها موجب تسهیل همکاری، افزایش مسئولیت‌پذیری و مشارکت مؤثر در فرآیندهای گروهی می‌شود. از سوی دیگر، اثربخشی تیم حسابرسی نه تنها وابسته به مهارت‌های فنی، بلکه به ظرفیت‌های روان‌شناختی اعضا برای تعامل اثربخش، درک متقابل و سازگاری با شرایط پیچیده نیز بستگی دارد. تیم‌هایی که از انسجام هیجانی برخوردارند، با بهره‌گیری از خلاقیت، سازگاری و هم‌افزایی، عملکرد بهتری در کشف ناهنجاری‌ها و ارائه راه‌حل‌های اثربخش از خود نشان می‌دهند (آنلین و سایانستورم، ۲۰۲۱).

در نتیجه، در حرفه حسابرسی که قضاوت‌های پیچیده و تعاملات مستمر با ذی‌نفعان نقش محوری دارند، هوش هیجانی به عنوان یک سرمایه روان‌شناختی می‌تواند اثربخشی کار تیمی را افزایش داده و زمینه‌ساز بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای و کاهش ریسک‌های ناشی از اشتباه یا تقلب باشد (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶).

### هوش هیجانی و توانایی کشف تقلب

توانایی کشف تقلب توسط حسابرس، به رفتار آن‌ها در طول فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، رفتارهای ناکارآمد حسابرس نظیر پذیرش توضیحات ضعیف مشتری و بررسی سطحی اسناد در طول فرآیند حسابرسی بر توانایی حسابرس در کشف تحریف‌ها اثر منفی دارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). شایستگی هوش هیجانی به توانایی تشخیص، درک و فهم و توانایی اطلاعات عاطفی با دیگران با هدف رهبری یا عملکرد موثرتر تعریف می‌شود (بویاتریس و راتی، ۲۰۰۹). تحلیل تجربه‌های هیجانی به توانایی فهم خویشتن در ارتباط مناسب‌تر با محیط کمک می‌کند که هیجان‌های فرد را به طور کارآمد تنظیم و پایداری را پرورش می‌دهد که این حالت را سواد هیجانی می‌نامند (غفاری و احدی، ۱۳۸۶) تنظیم کارای هیجان‌ها و شناخت علل برانگیخته شدن در

شرایط مختلف می‌تواند بر قضاوت فرد تاثیر گذارد. نظریه شناختی-هیجانی بیان می‌کند که هوش هیجانی به حسابرسان کمک می‌کند تا هیجان‌های خود را مدیریت کرده و پایبندی بیشتری به رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند و با تمرکز بر نشانه‌های مشکوک در روند حسابرسی به کشف تقلب که مسئولیت اجتماعی حسابرس است پردازند (مولیارتینی و جاتی، ۲۰۱۹). هوش هیجانی به حسابرس کمک می‌کند تا ارزیابی دقیقتری از رعایت کنترل‌های داخلی، انطباق رویکرد مدیریت سازمان با حسابرس و احتمال وقوع تقلب داشته باشد (ایستاریانی، ۲۰۱۸). به عبارت دیگر، توانایی درک و مدیریت احساسات خود و دیگران، به حسابرسان اجازه می‌دهد تا در شرایط پرفشار و پیچیده حسابرسی، تمرکز خود را حفظ کنند و به طور موثرتری به دنبال شواهد غیرعادی و احتمالی تقلب باشند.

اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) به طور تجربی دریافتند که حسابرسان با خویشتن داری بالا در غلبه بر ضعف عاطفی، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کمتری داشته که منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. هوش هیجانی حسابرسان می‌تواند نقش موفقی در شناسایی تقلب و افزایش کیفیت حسابرسی داشته باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۷ و ملکی و ساعدی، ۱۴۰۱). حسابرسان با هوش هیجانی بالا به قوانین اخلاقی حرفه‌ای پایبند است (سویونوو فاروک، ۲۰۱۹). حسابرسانی که اخلاق حرفه‌ای را به کار می‌گیرند، به طور موثر از رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اجتناب می‌کنند (لو و همکاران، ۲۰۱۸). عالی پور و زنگنه (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان مطالعه انجام شده از عوامل موثر بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. حمصیان و حاجیان (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان تبیین مدل کیفیت اظهار نظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی به این نتیجه رسیدند که هوش معنوی و هوش اخلاقی و پیشینه رفتاری بر کیفیت اظهار نظر حسابرس تاثیر مستقیم دارند. یولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) با مطالعه تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که هوش هیجانی در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و افزایش توانایی کشف تقلب بسیار مهم می‌شود. فردی با هوش هیجانی بالا تمایل به آرامش، اعتماد به نفس و مقاومت در برابر استرس دارد. براساس چنین درکی، حتی در صورتیکه مانعی در انجام وظیفه حسابرسی وی وجود داشته باشد، حسابرسان حرفه‌ای عمل می‌کنند و به استانداردهای حرفه‌ای رایج و اخلاق حرفه‌ای پایبند خواهند بود. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که در کیفیت اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی که نیاز به قضاوت حرفه‌ای دارد، عامل هوش هیجانی دارای اهمیت بالایی باشد.

### پیشینه پژوهش

مطالعات متعددی نقش هوش هیجانی را در اثربخشی کار گروهی و کشف تقلب بررسی

کرده‌اند. سیاهان (۲۰۲۵) در بررسی نقش هوش هیجانی در توانایی کشف تقلب حسابرسان مستقل نشان داد، هوش هیجانی تاثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب حسابرسان دارد. همچنین یافته‌ها نشان داد، هوش هیجانی با تاثیرگذاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان منجر به افزایش توانایی کشف تقلب می‌شود. میدلاژ (۲۰۲۵) به بررسی نقش چندگانه هوش هیجانی بر پویایی کار تیمی تاکید بر مؤلفه‌هایی مانند خودآگاهی، همدلی و مهارت‌های اجتماعی پرداخت. نتایج نشان داد، هوش هیجانی برای کار تیمی موثر، تقویت ارتباطات بهتر، روابط قوی‌تر و بهبود حل تعارض بسیار مهم است. تیم‌هایی که هوش هیجانی بالایی دارند از بهره‌وری و رضایت شغلی بیشتری برخوردارند.

هوانگ (۲۰۲۴) نشان داد که هوش هیجانی نقش کلیدی در پویایی تیمی، حل تعارض و ارتقاء بهره‌وری دارد. افراد با هوش هیجانی بالا در همدلی و کنترل عاطفی عملکرد بهتری دارند و این ویژگی‌ها به بهبود ارتباطات و حل مؤثر تعارضات منجر می‌شود. یانگ و همکاران (۲۰۲۲) نیز تاکید کردند که همدلی و مهارت‌های ارتباطی حاصل از هوش هیجانی، روابط تیمی را تقویت کرده و زمینه‌ساز همکاری مؤثر در تیم حسابداری است.

مطالعاتی همچون املیسا و ریاسنینگ (۲۰۲۲) و آگوستینا و همکاران (۲۰۲۱) بر نقش هوش هیجانی در افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان تاکید دارند که این عامل در کشف تقلب اهمیت دارد. آگوستینا نشان داد که تجربه و تردید حرفه‌ای، برخلاف شایستگی و فشار زمانی، تاثیر معناداری بر کشف تقلب دارند. اود و همکاران (۲۰۲۰) نیز تجربه، استقلال و تردید حرفه‌ای را از عوامل مؤثر بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب دانستند، در حالی که حجم کاری اثر منفی داشت.

والور-سگورا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی در سازمان‌های نظامی اسپانیا، نشان دادند که هوش هیجانی از طریق افزایش اثربخشی کار گروهی، به بهبود نگرش‌های شغلی و افزایش رضایت شغلی منجر می‌شود. اومار و پاربا (۲۰۲۰) با تلفیق مؤلفه‌های مثلث تقلب (فشار، فرصت، ظرفیت، منطق تراشی و عدم صداقت) مدلی برای شناسایی جرایم فساد ارائه دادند. یافته‌ها نشان داد این مدل می‌تواند کیفیت و اثربخشی حسابداری را ارتقا داده و به عنوان ابزاری برای اقدامات پیشگیرانه علیه فساد در مدیریت مورد استفاده قرار گیرد. سانجایا آدی پوترا و دویراندرا در پژوهشی با بهره‌گیری از روش حداقل مربعات جزئی، نشان دادند که تجربه حسابرس، ویژگی‌های شخصیتی و ممیزهای حسابداری، همگی از طریق میانجی‌گری قضاوت حرفه‌ای، تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارند.

در زمینه اثربخشی کار گروهی، سواندانا (۲۰۱۹) و یوون و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که هوش هیجانی و هوش ارتباطی از طریق تقویت رهبری تحول‌آفرین و بهبود ارتباطات درون‌سازمانی، اثربخشی تیم‌ها را ارتقاء می‌دهند.

مطالعات داخلی نیز بر اهمیت هوش هیجانی و ویژگی‌های شخصیتی در عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تاکید دارند. ستایش و همکاران (۱۴۰۳) رابطه منفی هوش هیجانی با رفتارهای

کاهنده کیفیت حسابرسی را گزارش کردند. رضی و همکاران (۱۴۰۳) دریافتند تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. عزیزادگان و همکاران (۱۴۰۲) نیز دریافتند که تجربه، تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای نقش معناداری در کشف تقلب ایفا می‌کنند. یافته‌های مشابهی نیز توسط پاشائی فشتالی و همکاران (۱۴۰۰) و کریمی و همکاران (۱۴۰۰) گزارش شده است. همچنین خجسته و وادی‌زاده (۱۴۰۰) بر نقش نهادهای نظارتی در قابلیت اتکای صورت‌های مالی تأکید کردند. بشارت و افخم (۱۴۰۰) نیز رابطه مثبت و معناداری میان هوش هیجانی، تنظیم شناختی هیجان و بازدهی کار گروهی یافتند.

در نهایت، پژوهش‌های نیکزاد و همکاران (۱۳۹۹) و جوینده‌مهر و همکاران (۱۳۹۹) نیز تأثیر مداخلات رفتاری و هوش هیجانی را بر اشتراک‌گذاری دانش و عملکرد تیمی حسابرسان نشان دادند. رستمی مازویی و صالحی مریدانی (۱۳۹۸) نیز نقش تعدیل‌کننده هوش هیجانی را در رابطه فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرسی اثبات کردند.

### فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به ادبیات و پیشینه مطرح شده در راستای اهداف پژوهش و مدل مفهومی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه دوم: هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب تاثیر دارد.

فرضیه سوم: اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تاثیر دارد.

فرضیه چهارم: هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق اثربخشی کار گروهی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه پنجم: اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تاثیر معنادار دارد.

فرضیه ششم: برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تاثیر معنادار دارد.

فرضیه هفتم: اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب از طریق برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی بوده و نتایج آن می‌تواند برای مدیران شرکت‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، پژوهشگران و تدوین‌کنندگان استانداردها مفید واقع شود. از نظر ماهیت، تحقیق توصیفی-همبستگی است. برای گردآوری اطلاعات نظری، از روش کتابخانه‌ای (شامل کتاب‌ها، پایان‌نامه‌ها، مقالات و پایگاه‌های اطلاعاتی) و برای جمع‌آوری داده‌های میدانی از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است.

### جامعه آماری، حجم نمونه، روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۲ می‌باشد. نظر به اهمیتی که اندازه نمونه در نتایج مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی دارد؛ بر اساس قاعده سرانگشتی وبه زعم بسیاری از پژوهشگران حداقل حجم نمونه لازم ۲۰۰ می‌باشد (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). بر این اساس پس از انتشار ۲۶۷ پرسشنامه به صورت حضوری و آنلاین، از مجموع ۲۲۶ پرسشنامه دریافتی تعداد ۲۱۶ پرسشنامه برای انجام آزمون‌های آماری مورد تأیید قرار گرفت.

### نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

هوش هیجانی: با استفاده از پرسشنامه گلمن (۱۹۸۵) شامل پنج مؤلفه (خودآگاهی، خودتنظیمی، خودانگیختگی، همدلی و مهارت‌های اجتماعی) در دامنه نمره ۳۳ تا ۱۶۵ سنجیده شد.

اثربخشی کار گروهی: براساس پرسشنامه فریدمن و یاربراق (۱۹۸۵) با ابعاد اهداف، مشارکت، احساسات، رهبری، تصمیم‌گیری، اعتماد و استفاده از منابع، در دامنه نمره ۸ تا ۸۰ اندازه‌گیری شد.

توانایی کشف تقلب: مطابق مطالعات اومار (۲۰۲۰) و کاریونو (۲۰۱۳)، با ۲۰ سؤال و شش شاخص (فرهنگ سازمانی، فشار مالی، فرصت تقلب، توجیه‌پذیری، شاخص‌های حسابداری و صورت‌های مالی) و طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت سنجیده شد.

برنامه‌ریزی فرآیند حسابداری: به‌عنوان متغیر میانجی، با ۱۹ سؤال در سه شاخص (نقش و زمان‌بندی، فعالیت‌های برنامه‌ریزی، مستندسازی) و مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای مورد سنجش قرار گرفت.

### ۴- یافته‌های پژوهش

قبل از انجام هرگونه تحلیل و تفسیر، به بررسی متغیرهای جمعیت شناختی افراد موجود در نمونه آماری با استفاده از جدول فراوانی و نمودارها پرداخته شده است.

جدول ۱. بررسی شاخص‌های جمعیت شناختی پژوهش

درصد فراوانی داده‌های هر طبقه	فراوانی	مؤلفه‌های جمعیت شناختی پژوهش	
۵۹/۷	۱۲۹	مرد	جنسیت
۴۰/۳	۸۷	زن	
۱۰۰	۲۱۶	جمع	

۴۴/۹	۹۷	لیسانس	تحصیلات
۵۰/۹	۱۱۰	فوق لیسانس	
۴/۲	۹	دکترا	
۱۰۰	۲۱۶	جمع	
۳۱	۶۷	۵ سال و کمتر	سابقه کار
۶۹	۱۴۹	بیشتر از ۵ سال	
۱۰۰	۲۱۶	جمع	
۴۹/۱	۱۰۶	۲۰ تا ۳۵ سال	سن
۳۳/۳	۷۲	۳۶ تا ۴۵ سال	
۱۳/۹	۳۰	۴۶ تا ۵۵ سال	
۳/۷	۸	بیشتر از ۵۵ سال	
۱۰۰	۲۱۶	مجموع	
۷۹/۲	۱۷۱	حسابداری	رشته تحصیلی
۱۴/۸	۳۲	مدیریت	
۶	۱۳	اقتصاد	
۱۰۰	۲۱۶	مجموع	
۶۵/۳	۱۴۱	شاغل	عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۳۴/۷	۷۵	غیر شاغل	
۱۰۰	۲۱۶	مجموع	
۲۱/۳	۴۶	کمک حسابرسی و حسابرسی	رتبه حسابرسی
۵۵/۱	۱۱۹	حسابرسی ارشد یا سرپرست	
۱۵/۷	۳۴	مدیر فنی	
۷/۹	۱۷	شریک موسسه	
۱۰۰	۲۱۶	مجموع	
۲۴/۵	۵۳	سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر	موسسات
۳۶/۱	۷۸	موسسات دارای رتبه الف	
۳۹/۴	۸۵	موسسات حسابرسی غیر از رتبه الف	
۱۰۰	۲۱۶	مجموع	

### توصیف متغیرهای مورد مطالعه

در جدول ۲ شاخص‌های توصیفی متغیرهای تحقیق کنکاش و تلخیص شده است. لازم بذکر است که برای ایجاد متغیرها در فضای نرم‌افزار از میانگین نمرات گویه‌ها استفاده شده است.

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

کشیدگی	چولگی	بازه نمرات کسب شده		انحراف معیار	میانگین	تعداد نمونه	متغیرها
		بیشترین	کمترین				
-۰/۵۵۰	-۰/۱۹۰	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۸۳۲۳۰	۳/۳۷۱۵	۲۱۶	خودآگاهی
۰/۱۰۳	-۰/۸۱۶	۵/۰۰	۱/۸۶	۰/۷۴۸۵۴	۳/۷۱۶۳	۲۱۶	خود تنظیمی
۰/۰۷۰	-۰/۳۳۳	۵/۰۰	۱/۷۱	۰/۶۷۴۵۹	۳/۶۶۵۶	۲۱۶	خود انگیزندگی
۰/۳۱۶	-۰/۵۶۳	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۸۰۷۵۳	۳/۴۵۳۷	۲۱۶	همدلی
۰/۲۱۵	-۰/۴۱۷	۵/۰۰	۱/۶۰	۰/۷۰۹۴۸	۳/۷۰۹۳	۲۱۶	مهارت‌های اجتماعی
-۰/۰۳۵	-۰/۳۴۰	۴/۹۱	۱/۹۲	۰/۵۶۳۵۶	۳/۵۸۳۳	۲۱۶	هوش هیجانی
۱/۰۱۰	-۰/۸۹۲	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۷۳۷۱۷	۳/۶۵۷۴	۲۱۶	اثربخشی کارگروهی حسابرسی
۰/۵۵۵	۰/۱۶۶	۵/۰۰	۱/۷۵	۰/۶۸۲۵۱	۳/۴۳۲۹	۲۱۶	فرهنگ شرکعی با تقلب بالا
۰/۱۱۰	-۰/۴۴۶	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۸۸۷۵۱	۳/۱۹۷۵	۲۱۶	فشار مالی
۰/۶۶۹	-۱/۰۱۷	۵/۰۰	۱/۶۷	۰/۸۲۹۶۳	۳/۹۹۰۷	۲۱۶	فرصت‌های تقلب
-۰/۳۹۲	-۰/۳۲۱	۵/۰۰	۱/۶۰	۰/۷۹۲۲۹	۳/۴۳۳۳	۲۱۶	منطقی‌سازی‌های شخصی
-۰/۶۴۳	-۰/۲۵۴	۵/۰۰	۱/۵۰	۰/۹۲۷۳۲	۳/۴۷۶۹	۲۱۶	شاخص‌های حسابداری
۰/۶۳۰	-۰/۷۴۶	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۸۷۰۰۷	۳/۴۷۶۹	۲۱۶	شاخص‌های صورت‌های مالی
-۰/۰۵۹	-۰/۴۱۳	۵/۰۰	۱/۷۹	۰/۶۴۴۹۲	۳/۵۰۱۴	۲۱۶	توانایی کشف تقلب
-۰/۴۶۵	-۰/۲۵۳	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۷۸۸۰۸	۳/۴۰۵۹	۲۱۶	نقش و زمانبندی برنامه‌ریزی
-۰/۵۲۲	-۰/۱۱۲	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۸۶۷۱۱	۳/۲۰۸۸	۲۱۶	فعالیت‌های برنامه‌ریزی
۰/۷۴۰	-۰/۰۳۸	۵/۰۰	۱/۰۰	۰/۷۱۴۳۷	۳/۲۵۳۱	۲۱۶	مستندسازی
۰/۱۰۰	-۰/۱۱۱	۵/۰۰	۱/۵۰	۰/۶۵۵۵۸	۳/۲۸۹۲	۲۱۶	برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی

مطابق جدول ۲، میانگین نمرات تمامی متغیرها بالاتر از عدد ۳ (مرکز طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای) بوده است که نشان می‌دهد اکثر پاسخ‌دهندگان گزینه‌های مثبت‌تر را انتخاب کرده‌اند. دامنه

نمرات نیز بین ۱ تا ۵ بوده و این امر نشان‌دهنده صحت کدگذاری و ورود داده‌ها در نرم‌افزار است. همچنین مقادیر چولگی و کشیدگی برای تمامی متغیرها در بازه قابل قبول ( $\pm 2$ ) قرار دارند که مؤید نرمال بودن نسبی داده‌ها و کیفیت مناسب آن‌هاست؛ بنابراین می‌توان نتایج نمونه را با اطمینان به جامعه آماری تعمیم داد.

### نرمالیتی داده‌ها

قبل از هر اقدامی بایستی آزمون نرمال بودن برای داده‌های جمع‌آوری شده را انجام داد تا در بررسی فرضیات از آزمون مناسب استفاده نمود. زمانی که توزیع متغیرها نرمال تشخیص داده شود، جهت آزمون فرضیات از آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌شود و در غیر این صورت آزمون‌های ناپارامتریک مورد استفاده قرار می‌گیرد. به منظور بررسی نرمال بودن از آزمون کلموگروف استفاده شده است.

جدول ۳. نتایج نرمال بودن متغیرهای موجود در پژوهش

نتیجه	کلموگروف اسمیرنوف		متغیرهای تحقیق
	سطح معناداری	آماره	
نرمال	۰/۰۸۳	۰/۰۵۷	هوش هیجانی
غیر نرمال	۰/۰۰	۰/۱۱۹	اثربخشی کارگروهی حسابرسی
نرمال	۰/۰۸۲	۰/۰۵۷	توانایی کشف تقلب
نرمال	۰/۰۲۰	۰/۰۴۴	برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی

همان‌طور که در جدول ۳ مشخص است، سطح معناداری اثربخشی کارگروهی حسابرسی کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بدست آمده است. لذا اینگونه استنباط می‌شود که توزیع داده‌های اثربخشی کارگروهی حسابرسی غیر نرمال می‌باشد. بجز اثربخشی کارگروهی حسابرسی توزیع داده‌های سایر متغیرها نرمال می‌باشد.

### پایایی درونی، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

در تحلیل PLS، پس از بررسی بارهای عاملی، شاخص‌های پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ محاسبه می‌شوند. آلفای کرونباخ نشان‌دهنده میزان همبستگی درونی گویه‌هاست و هر چه به ۱ نزدیک‌تر باشد، همسانی درونی بیشتر است. بر اساس نظر کرونباخ (۱۹۵۱)، مقادیر ۰/۴۵، ۰/۷۰ و ۰/۹۵ به ترتیب به‌عنوان پایایی ضعیف، قابل قبول و بالا در نظر گرفته می‌شوند. با توجه به سخت‌گیرانه بودن این شاخص، در مدل‌های PLS از پایایی ترکیبی (CR) به‌عنوان معیار دقیق‌تر استفاده می‌شود. نتایج مربوط به این دو شاخص در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. مقادیر آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (CR) و روایی همگرا (AVE)

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 7/0)	ضریب پایایی ترکیبی (CR > 7/0)	AVE	CR > AVE
هوش هیجانی	۰/۹۳۵	۰/۹۴۱	۰/۵۸۴	OK
خودآگاهی	۰/۸۷۷	۰/۹۰۴	۰/۵۴۳	OK
خودتنظیمی	۰/۹۱۶	۰/۹۳۳	۰/۶۶۶	OK
خودانگیزگی	۰/۸۹۱	۰/۹۰۸	۰/۵۹۰	OK
همدلی	۰/۸۰۸	۰/۸۵۹	۰/۵۰۴	OK
مهارت‌های اجتماعی	۰/۸۵۲	۰/۸۹۴	۰/۶۲۹	OK
اثر بخشی کارگروهی حسابرسی	۰/۸۶۶	۰/۸۹۵	۰/۵۱۸	OK
توانایی کشف تقلب	۰/۹۲۲	۰/۹۳۲	۰/۶۰۹	OK
فرهنگ شرکتی با تقلب بالا	۰/۷۴۷	۰/۸۳۴	۰/۵۵۹	OK
فشار مالی	۰/۸۱۷	۰/۸۹۱	۰/۷۳۲	OK
فرصت‌های تقلب	۰/۷۸۹	۰/۸۷۷	۰/۷۰۴	OK
منطقی‌سازی‌های شخصی	۰/۸۴۳	۰/۸۸۹	۰/۶۱۶	OK
شاخص‌های حسابداری	۰/۷۹۱	۰/۹۰۵	۰/۸۲۷	OK
شاخص‌های صورت‌های مالی	۰/۸۰۳	۰/۸۷۱	۰/۶۲۹	OK
برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی	۰/۹۳۳	۰/۹۴۲	۰/۶۷۲	OK
نقش و زمانبندی برنامه‌ریزی	۰/۸۲۲	۰/۸۷۱	۰/۵۳۳	OK
فعالیت‌های برنامه‌ریزی	۰/۹۴۶	۰/۹۵۴	۰/۶۷۳	OK
مستندسازی	۰/۷۴۷	۰/۸۵۷	۰/۶۶۸	OK

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای همه سازه‌ها در سطح قابل قبول قرار دارند. یکی دیگر از شاخص‌های ارزیابی مدل اندازه‌گیری در PLS، میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) است که نشان‌دهنده میزان واریانس مشترک بین سازه و گویه‌های آن است. مقدار AVE بالاتر از ۰/۵ بیانگر روایی مناسب ابزار است (فورنل، ۱۹۸۱). در این پژوهش، برای تمامی سازه‌ها AVE بالاتر از ۰/۵ و همچنین شرط  $CR > AVE$  برقرار بوده است. بنابراین، با استناد به چهار شاخص آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، AVE و مقایسه CR با AVE، می‌توان نتیجه گرفت که مدل از روایی همگرا برخوردار است.

### شاخص‌های نیکویی برازش مدل

نتایج شاخص برازش R Squares و شاخص استون - گیسر Q2 در جدول ۵ درج شده است.

جدول ۵. ضرایب  $R^2$  متغیرها

متغیرهای دورنزا (وابسته)	$R^2$	$Q^2$
اثربخشی کارگروهی حسابرسی	۰/۴۱۲	۰/۲۰۷
برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی	۰/۳۲۰	۰/۱۴۳
توانایی کشف تقلب	۰/۵۹۹	۰/۲۳۸

ضریب تعیین ( $R^2$ ) میزان تأثیر متغیرهای بیرونزا بر متغیرهای درونزا را نشان می‌دهد؛ به طوری که مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به ترتیب به عنوان معیارهای ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شوند. برازش بهتر مدل با افزایش  $R^2$  همراه است. طبق جدول ۵، ۴۱/۲٪ از تغییرات اثربخشی کار گروهی، ۳۲٪ از تغییرات برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی و ۵۹/۹٪ از تغییرات توانایی کشف تقلب توسط متغیرهای مستقل مربوطه تبیین شده‌اند.

همچنین شاخص  $Q^2$  که توسط استون و گایسر (۱۹۷۵) معرفی شده، قدرت پیش‌بینی مدل را ارزیابی می‌کند. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی‌اند. بر اساس جدول ۵، مقادیر  $Q^2$  برای همه متغیرهای درونزا مثبت و در سطح مطلوبی قرار دارند که بیانگر قابلیت پیش‌بینی مناسب مدل است.

### بررسی مدل کلی

پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری، باید برازش کلی مدل نیز بررسی شود. تنه‌اوس و همکاران (۲۰۰۴) برای این منظور شاخص GOF را معرفی کردند که از میانگین هندسی اشتراک‌ها (Communality) و ضریب تعیین ( $R^2$ ) محاسبه می‌شود. هرچه مقدار GOF به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده کیفیت و قدرت بالاتر مدل است.

$$\text{رابطه (۱)} \quad GOF = \sqrt{((Communality) \times R^2)}$$

جدول ۶. نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

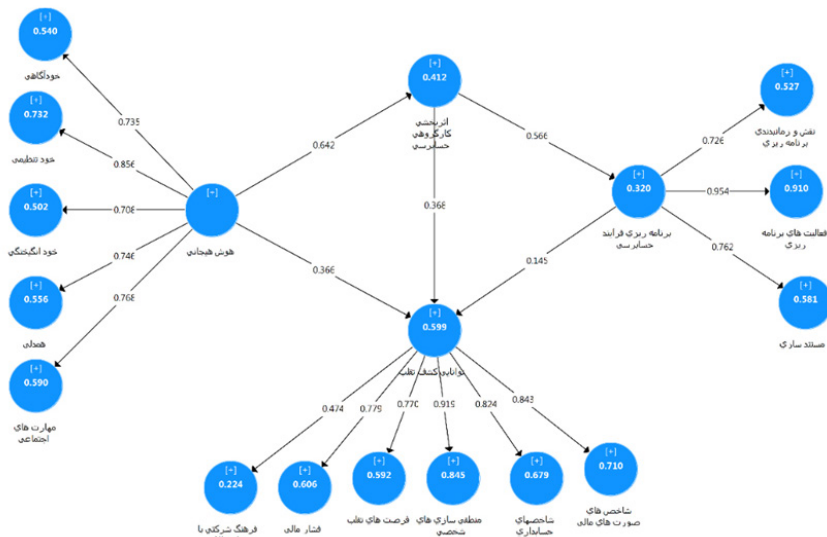
$R^2$	Communality	$GOF = \sqrt{Communality \times R^2}$
۰/۵۸۴	۰/۴۱۱	۰/۴۸۹

سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب برازش ضعیف، متوسط و قوی

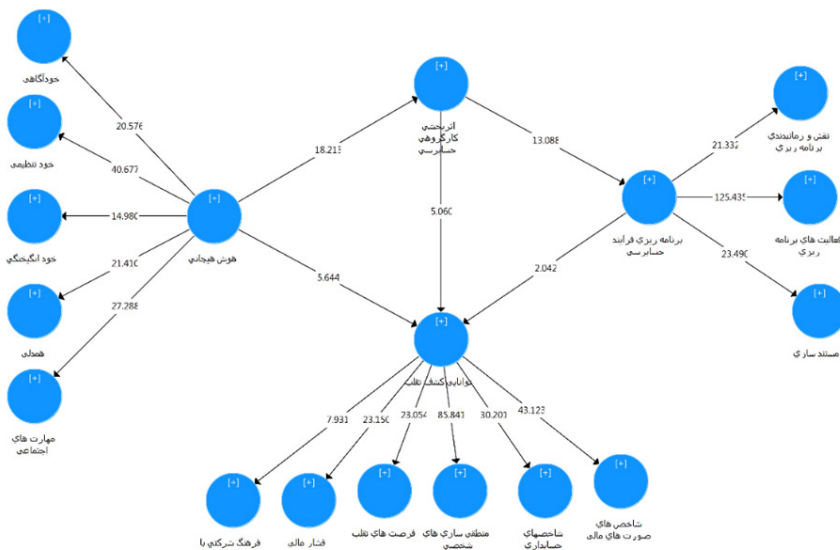
همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین مقادیر اشتراکی (Communality) برابر با ۰/۴۱۱ و میانگین مقادیر  $R^2$  برابر ۰/۵۸۴ بدست آمده است و با توجه به فرمول مقدار معیار GOF معادل ۰/۴۸۹ بدست آمد که با توجه به دسته‌بندی مذکور نشان از برازش مطلوب مدل کلی تحقیق است.

## برآورد مدل ساختاری

شکل ۱ و ۲ و جدول ۷ خلاصه نتایج حاصل از تحلیل PLS را برای آزمون مدل ساختاری آماری نشان می‌دهد که مقادیر آماره T را برای مشخص‌سازی معناداری یا عدم معناداری رابطه‌ها بیان می‌کند. چنانچه مقدار بدست آمده T بیشتر از حداقل آماره (۱/۹۶) باشد، آن رابطه یا فرضیه تایید می‌شود.



شکل ۱. مدل پژوهش با ضرایب مسیر استاندارد شده



شکل ۲. مدل پژوهش با ضرایب t-Values

جدول ۷. ضرایب مسیر استاندارد شده و مقدار t بین متغیرهای مکنون

مسیر	ضریب مسیر ( $\beta$ )	مقدار t	سطح معناداری
هوش هیجانی -> اثربخشی کارگروهی حسابرسی	۰/۶۴۲	۱۸/۲۱۳	۰/۰۰
هوش هیجانی -> توانایی کشف تقلب	۰/۳۶۶	۵/۶۴۴	۰/۰۰
اثربخشی کارگروهی حسابرسی -> توانایی کشف تقلب	۰/۳۶۸	۵/۰۶۰	۰/۰۰
اثربخشی کارگروهی حسابرسی -> برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی	۰/۵۶۶	۱۳/۰۸۸	۰/۰۰
برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی -> توانایی کشف تقلب	۰/۱۴۵	۲/۰۴۲	۰/۰۴۲

یافته‌های تحقیق در جدول ۷ نشان می‌دهد که تمامی مسیرهای موجود در مدل بلحاظ آماری تایید شده است.

### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نتایج جداول مدل (از جمله  $R^2$ ،  $F^2$ ،  $Q^2$  و شاخص نکویی برآورد) که همگی نشان‌دهنده کیفیت و کفایت مناسب مدل برآورد شده می‌باشند، می‌توان فرضیه‌های پژوهش را به شرح زیر بررسی و تفسیر کرد:

فرضیه اول: هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی تأثیر دارد.

ضریب مسیر این تأثیر در جدول ۷ برابر ۰/۶۴۲ برآورد شده است. مقدار t-value برابر با ۱۸/۲۱۳ و بزرگ‌تر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است. این نتایج نشان می‌دهد که هوش هیجانی تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی دارد و بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب تأثیر دارد.

ضریب مسیر ۰/۳۶۶ و t-value برابر ۵/۶۴۴ گزارش شده که از ۱/۹۶ بیشتر بوده و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است. این یافته‌ها بیانگر تأثیر مثبت و معنادار هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب است و فرضیه دوم تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: اثربخشی کار گروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تأثیر دارد.

ضریب مسیر برابر ۰/۳۶۸ و t-value معادل ۵/۰۶۰ است که از حد آستانه ۱/۹۶ فراتر رفته و معناداری زیر ۰/۰۵ دارد. لذا اثربخشی کار گروهی حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد و این فرضیه تأیید می‌شود.

فرضیه چهارم: هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق اثربخشی کار گروهی حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

برای آزمون فرضیه چهارم، دو مسیر تأثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و تأثیر اثربخشی کار گروهی بر توانایی کشف تقلب بررسی شد. در صورتی که هر دو مسیر به صورت معنادار تأیید شوند، نقش میانجی‌گری اثربخشی کار گروهی نیز تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه در جدول ۸ ارائه شده است.

### جدول ۸. بررسی فرضیه چهارم تحقیق

مسیر	ضریب مسیر استاندارد	آماره آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
هوش هیجانی -> اثربخشی کارگروهی حسابرسی	۰/۶۴۲	۱۸/۲۱۳	۰/۰۰	تایید شد
اثربخشی کارگروهی حسابرسی -> توانایی کشف تقلب	۳۶۸	۵/۰۶۰	۰/۰۰	تایید شد
هوش هیجانی -> توانایی کشف تقلب	۳۶۶	۵/۶۴۴	۰/۰۰	تایید شد
تأثیرات هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب	آزمون سوویل			
تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	تأثیر کل	مقدار آماره	سطح معناداری
۰/۳۶۶	۰/۲۳۶	۰/۶۰۲	۶/۲۲۵	۰/۰۰

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، هوش هیجانی با ضریب مسیر ۰/۶۴۲ و آماره  $t$  برابر با ۱۸/۲۱۳ تأثیر معناداری بر اثربخشی کارگروهی حسابرسی دارد. همچنین، اثربخشی کارگروهی حسابرسی نیز با ضریب مسیر ۰/۳۶۸ و آماره  $t$  معادل ۵/۰۶ بر توانایی کشف تقلب اثرگذار است. نتایج نشان می‌دهد که اثربخشی کارگروهی نقش واسطه‌ای در رابطه بین هوش هیجانی و توانایی کشف تقلب ایفا می‌کند. علاوه‌براین، آزمون سوویل با آماره ۶/۲۲۵ (بزرگ‌تر از ۱/۹۶) و سطح معناداری ۰/۰۰۰ نقش میانجی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌نماید. فرضیه پنجم: اثربخشی کارگروهی حسابرسی بر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تأثیر معنادار دارد. ضریب مسیر این اثر در جدول ۷ برابر ۰/۵۶۶ برآورد شده است. مقدار  $t$ -value معادل ۱۳/۰۸۸ و بزرگ‌تر از ۱/۹۶ بوده و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، تأثیر اثربخشی کارگروهی حسابرسی بر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی مثبت و معنادار است و فرضیه پنجم تأیید می‌شود. فرضیه ششم: برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تأثیر معنادار دارد. ضریب مسیر این تأثیر برابر ۰/۱۴۵ است. مقدار  $t$ -value برابر ۲/۰۴۲ و بالاتر از ۱/۹۶ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ گزارش شده است. لذا برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد و فرضیه ششم تأیید می‌شود. فرضیه هفتم: اثربخشی کارگروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب از طریق برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

نتایج مربوط به فرضیه هفتم تحقیق در جدول ۹ آمده است.

### جدول ۹. بررسی فرضیه هفتم تحقیق

مسیر	ضریب مسیر استاندارد	آماره آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
اثربخشی کارگروهی حسابرسی -> برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی	۰/۵۶۶	۱۳/۰۸۸	۰/۰۰	تایید شد
برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی -> توانایی کشف تقلب	۰/۱۴۵	۲/۰۴۲	۰/۰۴۲	تایید شد
اثربخشی کارگروهی حسابرسی -> توانایی کشف تقلب	۰/۳۶۸	۵/۰۶۰	۰/۰۰	تایید شد
تأثیرات اثربخشی کارگروهی حسابرسی بر توانایی کشف تقلب	آزمون سوویل			
تأثیر مستقیم	تأثیر غیر مستقیم	تأثیر کل	مقدار آماره	سطح معناداری
۰/۳۶۸	۰/۰۸۲	۰/۴۵	۵/۵۵۶	۰/۰۰

همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، اثربخشی کار گروهی حسابرسی تأثیر معناداری بر برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی دارد (ضریب مسیر ۰/۵۶ و آماره  $t$  برابر با ۱۳/۰۸۸). همچنین، برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی نیز تأثیر معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد (ضریب مسیر ۰/۱۴۵ و آماره  $t$  برابر با ۲/۰۴۲). با توجه به معناداری این دو مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی نقش میانجی بین اثربخشی کار گروهی و توانایی کشف تقلب ایفا می‌کند. علاوه بر این، نتیجه آزمون سوبل (آماره ۵/۵۵۶ سطح معناداری ۰/۰۰۰) نیز تأثیر میانجی‌گری برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌کند.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر هوش هیجانی، اثربخشی کار گروهی حسابرسی و برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب در صورت‌های مالی بود. یافته‌های این پژوهش نشان داد که هوش هیجانی حسابرسان نقش کلیدی و معناداری در بهبود اثربخشی کار گروهی حسابرسی ایفا می‌کند؛ به‌گونه‌ای که افزایش هوش هیجانی موجب بهبود تعاملات، مدیریت تعارضات و ارتقاء کیفیت ارتباطات میان اعضای تیم حسابرسی می‌شود. این نتیجه همسو با پژوهش‌های پیشین همچون میدلاز (۲۰۲۵) و یانگ و همکاران (۲۰۲۲) است که هوش هیجانی را عاملی تعیین‌کننده در ارتقای عملکرد تیمی و تعاملات سازمانی معرفی کرده‌اند. همچنین این یافته‌ها مرتبط با پژوهش یوون و همکاران (۲۰۱۸) و بشارت و افخم (۱۴۰۰) و جوینده مهر و همکاران (۱۳۹۹) است.

همچنین، رابطه مثبت و معنادار هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب بیانگر آن است که حسابرسان با هوش هیجانی بالا، توانمندی بیشتری در شناسایی و واکنش به علائم تقلب دارند. این یافته، چارچوب نظری تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در حوزه کشف تقلب را تأیید می‌کند؛ چراکه هوش هیجانی بالاتر، انگیزه و تمایل به جستجوی اطلاعات و پردازش هیجانات مرتبط با تقلب را افزایش می‌دهد. نتایج حاصل از این فرضیه مطابق با مبانی نظری و تحقیقات سپاهان (۲۰۲۵)، یولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) و ملکی و ساعدی (۱۴۰۱) است.

از سوی دیگر، اثربخشی کار گروهی نیز تأثیر مستقیمی بر افزایش توانایی کشف تقلب دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تیم‌هایی با فرهنگ همکاری و تعامل مستمر، قادر به به اشتراک‌گذاری مؤثر اطلاعات، تجارب و دانش تخصصی بوده و این امر منجر به تحلیل دقیق‌تر شواهد و کشف ناهنجاری‌ها می‌شود. این نتیجه با مطالعات مشابهی همچون پژوهش کاهان و همکاران (۲۰۲۲) تطابق دارد و اهمیت هماهنگی تیمی در فرآیند حسابرسی را برجسته می‌سازد.

یافته مهم دیگر، نقش میانجی اثربخشی کار گروهی در رابطه میان هوش هیجانی و توانایی کشف تقلب است. این موضوع بیانگر آن است که هوش هیجانی از طریق ارتقای کیفیت تعاملات تیمی، بهبود تصمیم‌گیری‌های گروهی و کاهش تعارضات، به طور غیرمستقیم بر کشف تقلب اثرگذار است. این نقش میانجیگر با مطالعات رستمی مازویی و همکاران (۱۳۹۸) و هوانگ (۲۰۲۴)

همسو است و بر ضرورت تقویت ابعاد روان‌شناختی و تعاملی در تیم‌های حسابرسی تاکید می‌کند. در بعد برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، یافته‌ها نشان داد که اثربخشی کار گروهی به طور معناداری بر کیفیت برنامه‌ریزی تأثیرگذار است. همکاری موثر تیمی، زمینه‌ساز تحلیل دقیق تر ریسک‌ها، تخصیص بهینه منابع و تدوین استراتژی‌های هدفمند در فرایند حسابرسی می‌شود. این امر منجر به بهبود توانایی کشف تقلب خواهد شد؛ زیرا برنامه‌ریزی منسجم و جامع امکان تمرکز بر مناطق پرخطر را فراهم می‌آورد و کیفیت شواهد گردآوری شده را افزایش می‌دهد.

نقش میانجی برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی در رابطه بین اثربخشی کار گروهی و توانایی کشف تقلب نیز تأیید شد که حاکی از اهمیت ترکیب مهارت‌های تیمی و مدیریت فرایند در افزایش اثربخشی عملیات حسابرسی است. به عبارتی، هماهنگی و تعامل تیمی، منجر به برنامه‌ریزی دقیق تر و در نتیجه کشف بهتر تقلب می‌گردد. این یافته نشان‌دهنده ضرورت رویکرد سیستماتیک و مبتنی بر همکاری در فرایندهای حسابرسی است.

با توجه به نتایج بدست آمده، توصیه می‌شود سازمان‌های حسابرسی و موسسات مرتبط علاوه بر مهارت‌های فنی، هوش هیجانی و توانایی کار تیمی را به عنوان معیارهای کلیدی در فرایند جذب و آموزش حسابرسان مدنظر قرار دهند. برگزاری کارگاه‌های آموزشی و تمرینات توسعه مهارت‌های هیجانی و تیمی می‌تواند اثربخشی کار گروهی و به تبع آن کیفیت کشف تقلب را افزایش دهد. همچنین، ایجاد فضای کاری مبتنی بر اعتماد، تعامل و ارزش‌گذاری به انصاف و بی‌طرفی، بستر مناسبی برای تقویت همکاری‌های تیمی فراهم می‌آورد.

ایجاد تیم‌های چندتخصصی با بهره‌گیری از تخصص‌های مالی، حقوقی و مدیریت ریسک به منظور تحلیل جامع‌تر مسائل مربوط به تقلب، و استفاده از فناوری‌های نوین داده‌کاوی و نرم‌افزارهای تحلیلی، پیشنهاد‌های مهم دیگر برای افزایش توان کشف تقلب است. همچنین، برگزاری جلسات منظم بررسی استراتژی‌ها و بازنگری برنامه‌های حسابرسی، همراه با پایش و ارزیابی مداوم عملکرد تیم‌ها، می‌تواند به بهبود مستمر فرایندهای حسابرسی کمک کند.

به پژوهشگران برای انجام تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود تاثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و توانایی حسابرس در کشف تقلب در صورت‌های مالی با نقش میانجیگری برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی انجام شود. همچنین، تاثیر هوش هیجانی بر اثربخشی کار گروهی حسابرسی و توانایی حسابرس در کشف تقلب در صورت‌های مالی با نقش میانجیگری قضاوت حرفه‌ای حسابرس انجام شود و نیز در پژوهش‌های آتی متغیرهای رفتاری موثر در کیفیت حسابرسی مانند انگیزه، شهرت حسابرس و ... مورد مطالعه قرار گیرد.

پژوهش حاضر در میان حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی ایران انجام شده است؛ بنابراین، تعمیم نتایج به سایر گروه‌های شغلی یا حسابرسان دیگر کشورها با احتیاط صورت گیرد. همچنین داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه‌های خوداظهاری جمع‌آوری شده که ممکن است تحت تأثیر سوگیری‌های پاسخ‌دهی نظیر تمایل به پاسخ‌های اجتماعی مطلوب یا ارزیابی ذهنی از هوش هیجانی قرار گرفته باشد. بعلاوه، توانایی کشف تقلب به‌صورت ذهنی و ادراکی و از طریق

ادراک حسابرسان از توانایی خود سنجیده شده است و نه با معیارهای عینی یا عملکرد واقعی، که ممکن است باعث کاهش دقت در سنجش این متغیر شده باشد.

## منابع

آقایار، سیروس؛ شریفی درآمدی، پرویز (۱۳۸۹). هوش هیجانی سازمانی، اصفهان: سپاهان. اکبری امامی، علیرضا، رضازاده، جواد، کاظمی، حسین. (۱۴۰۱). ارائه مدل تحلیل شبکه عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۶): ۵۳-۷۴.

بشارت، محمدعلی و افخم، نگین. (۱۴۰۰). نقش واسطه‌ای راهبردهای تنظیم شناختی هیجان در رابطه بین هوش هیجانی و بازدهی کارگروهی. رویش روان شناسی، ۱۰(۱۰): ۲۳۰-۲۲۱. پاشائی فشتالی، محمد، آزادی هیر، کیهان و وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای). مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۳(۱)، ۶۷-۱۰۰. جوینده مهر، پیمان؛ صمدی، عباس و کفچه، پرویز. (۱۳۹۹). تأثیر هوش هیجانی بر کار تیمی در فرودگاه‌های غرب کشور. دو ماهنامه علمی-تخصصی مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۵(۸)، ۱۱-۲۰.

حمصیان کاشانی، زهرا و حاجیها، زهره. (۱۴۰۲). تبیین مدل کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۴)، ۱۹۴-۱۶۵.

خجسته، علیرضا و وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازاریابی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۵۵-۸. خیراللهی، آتوسا، اسکندری، قربان و حسینی، سید رسول. (۱۴۰۰). بررسی نقش میانجی عوامل هوش هیجانی بر فشار بودجه زمانی و فشار سیاسی در حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۱(۲) (پیاپی ۸۳)، ۱۴۹-۱۶۵.

رستمی مازویی، نعمت و صالحی مریدانی، سکینه. بررسی هوش هیجانی، توانایی درک و مدیریت احساسات خود و دیگران برای مقابله با فشار در زمینه حسابرسی. سومین کنفرانس ملی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، ۱۳۹۸.

رضی، سید علیرضا؛ یعقوب نژاد، احمد؛ همتی، بهرام و گوارا، مریم. (۱۴۰۳). آزمون نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵(۱۷)، ۱۸۳-۱۶۲.

زمانی رضا، لاری دشت بیاض محمود، حصارزاده رضا. (۱۴۰۱). شناسایی عوامل اثرگذار بر عملکرد تیمی حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد دلفی. دانش حسابرسی، ۲۲(۸۹): ۳۰-۱ ستایش، محمد حسین؛ دهداری، الیاس؛ صادقی، مینا و مسعودی، یونس. (۱۴۰۳). تاثیر

شایستگی‌های هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری.

عالی پور، نعمت اله و زنگنه، مهسا، (۱۴۰۲)، مطالعه انجام شده از عوامل موثر بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، اولین کنفرانس ملی رهیافت‌های نوین مدیریت، اقتصاد، تجارت جهانی، حسابداری و بانکداری در هزاره سوم، اهواز.

علیزاده گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، و ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۵(۵۷)، ۱۴۹-۱۸۴.

غفاری، مسعود و احدی، حسن، ۱۳۸۶، بررسی تاثیر آموزش خودآگاهی هیجانی و کنترل تکانه در کاهش کناره گیری اجتماعی و کاربری اجباری اینترنت، مطالعات روان‌شناختی، ۳(۲)، ۱۰۷-۹۱ کریمی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد، صمدی لرگانی، محمود و پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۳(۴) (پیاپی ۵۲)، ۲۳-۵۲.

صالحی، اله کرم؛ قیصری، طاهر؛ تامرادی، علی (۱۳۹۷). تاثیر هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس با نقش واسطه سرمایه فکری. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۴)، ۶۰-۷۱. ملکی، مرضیه؛ ساعدی، رحمان (۱۴۰۱). بررسی رابطه هوش هیجانی با عملکرد حسابرسان. دانش و پژوهش در روانشناسی کاربردی، ۲۳(۳)، ۲۶۱-۲۶۹.

مشایخی، بیبا و اسکندری، قربان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مؤلفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ۶۱-۸۰.

نیکزاد قادیکلای، مهدیس، داریوش فروغی و هادی امیری، (۱۳۹۹)، «تأثیر مداخلات رفتاری بر رفتار اشتراک‌گذاری دانش توسط حسابرسان مستقل: بررسی نقش میانجی نگرش‌ها و هنجارهای انتزاعی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳(۲۷)، ۴۲۹-۴۵۳.

Aalipour, N. & Zanganeh, M. (2023). A study of factors affecting the ability to detect fraud through behaviors that reduce audit quality. The first national conference on new approaches to management, economics, world trade, accounting and banking in the third millennium, Ahvaz. (in Persian).

Aghayar, Cyrus; Sharifi Awadi, Parviz (2009). Organizational emotional intelligence, Isfahan: Sepahan. (in Persian).

Agustina, F., Nurkholis, N., & Rusydi, M. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. International Journal of Research in Business and Social Science (2147- 4478), 10(4), 275-287.

akbary emami, A. , Rezazadeh, J. and Kazemi, H. (2022). Provide a Network Analysis Model of Factors Affecting the Interpersonal Trust of the Auditor and the Client. Accounting and Auditing Research, 14(56), 53-74(in Persian).

Alizadehgan, L., Samadi Largani, M., & Imani, M. (2023). Analyzing auditors' ability to detect fraud using the theory of planned behavior: The impact of auditor experience and personality type

with the mediating role of professional skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 149-184. (in Persian).

Amlayasa, I. M. A., & Riasning, D. (2022). The influence of knowledge, experience, and professional skepticism on fraud indication detection with auditors' emotional intelligence as moderating variable. *International Colloquium Forensics Accounting and Governance*, 1(1), 165-172.

Annelin, A. and Svanström, T. (2021), "The triggers and consequences of audit team stress: qualitative evidence from engagement teams", *International Journal of Auditing*, 26 (2), 113-133.

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2023). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (18th ed.). Pearson.

Barrett, L. F. (2017). *How Emotions Are Made: The Secret Life of the Brain*. Houghton Mifflin Harcourt. Bhattacharjee.

Besharat, M. A., & Afkhami, N. (2021). The mediating role of cognitive emotion regulation strategies in the relationship between emotional intelligence and team performance. *Ravish Psychology*, 10(10), 221-230 (in Persian).

Bhattacharjee, S., Moreno, K.K. (2013), "The Role of Auditors' Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications", *Current Issues in Auditing*, 7(2), 1-8.

Boyle, E.J., Schwarzbach, H.R., Cooper, E.A. (2016). The importance of emotional intelligence traits for auditors. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Inderscience Enterprises Ltd, 12(2), 151-166.

Boyatzis, R. E., Ratti, F., (2009), Emotional, social and cognitive competencies distinguishing effective Italian managers and leaders in a private company and cooperatives, *Journal of Management Development*, 28(9), 821-833

Bratton, V. K., & Stronge, J. H. (2001). What is the relationship between emotional intelligence and performance in the workplace? *Journal of Organizational Behavior*, 22(5), 611-628

Cahan, S. F., Che, L., Knechel, W. R., & Svanström, T. (2022). Do Audit Teams Affect Audit Production and Quality? Evidence from Audit Teams' Industry Knowledge. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2657-2695

DeAngelo, L. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3, 297-322.

Friedman, P. G., & Yarbrough, E. A. (1985). *Training strategies from start to finish*. Prentice Hall.

Fauzan, M. F.A. (2017). Pengaruh kecerdasan emosional, kecerdasan spiritual, dan tekanan klien terhadap kualitas audit. *Jurnal Profita*, 7(2), 1-19

Ghaffari, M. and Ahadi, H. (2007). A consideration of emotional selfawareness and impulse control effect on decreases of social withdrawal and compulsion use of internet. *Journal of Psychological Studies*, 3(2), 91-107. (in Persian).

Goleman, D. (1995). *Emotional intelligence: Why it can matter more than IQ*. USA: bantam Books.

Goleman, D. (2006). *Emotional intelligence: Why it can matter more than IQ*. Bantam

HemmasianKashani, Z. and Hajiha, Z. (2023). Explanation of the Auditors Opinion Quality Model based on Moral Intelligence, Spiritual Intelligence and Behavioral Background of Audit Partners. *Empirical Research in Accounting*, 13(4), 165-194. (in Persian).

Hwang, J. (2024). The role of emotional intelligence in team dynamics. *International Journal of Science and Research Archive*, 2024, 13(02), 1396-1406

Hur, Y., van den Berg, P. T., & Wilderom, C. P. M. (2011). Transformational leadership as a mediator

- between emotional intelligence and team outcomes. *The Leadership Quarterly*, 22(4), 591–603.
- Juyandeh Mehr, P., Samadi, A., & Kafcheh, P. (2020). The impact of emotional intelligence on teamwork in airports in the western region of the country. *Scientific-Technical Bi-Monthly Journal of Applied Studies in Management and Development*, 5(8), 11-20 (in Persian).
- Karyono, M. (2013). «Forensic Fraud», Yogyakarta: CV. Andi
- Karimi, Z., Yaghoobnejad, A., Samadi Largani, M., & Pourali, M. R. (2021). Evaluating the impact of individual psychological biases and auditors' personality dimensions on audit quality. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(4), 23-52. (in Persian).
- Kheirollahi, A., Eskandari, G., & Hosseini, S. R. (2021). Investigating the mediating role of emotional intelligence factors on time budget pressure and political pressure in auditing. *Auditing Knowledge*, 21(2), 149-165 (in Persian).
- Khojasteh, A. & VadiZadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55. doi: 10.22034/jpar.2022.545577.1072 (in Persian)
- Istiariani, I. (2018). Pentingnya Kecerdasan Emosi dan Spiritual terkait Isu Sensitivitas Etika Auditor (Studi Kasus pada Internal Auditor BNI Syariah). *Economica: Jurnal Ekonomi Islam*, 9(2), 263–294
- Lou, Z; Wang, C. and Zhang, C. (2018), Government auditors' ethics commitment and audit quality. *SSRN Electronic Journal*. 1-24
- Maleki, Marzieh; Saedi, Rahman (2022). Investigating the relationship between emotional intelligence and auditors' performance. *Knowledge and research in applied psychology*. 23(3). 261-269. (in Persian)
- Mashayekhi, B., & Eskandari, G. (2017). Examining the relationship between emotional intelligence components and auditor judgment. *Auditing Knowledge*, 17(66), 61-80 (in Persian).
- Mayer, J.D., Salovey, P. (1997). What is emotional intelligence? In P. salovey & D. J. sluyter (Eds.). *Emotional development and emotional intelligence: Educational implications*, 3–34.
- Midlage, L. (2025). Emotional Intelligence in the Workplace: Enhancing Team Dynamics Research *Invention Journal of Current Issues in Arts and Management* 4(1):17-22
- Muliartini, N. W., & Jati, I. K. (2019). Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual, dan Faktor Situasional Pada Keputusan Etis Konsultan Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 28(3), 1866.
- Muslim, M., Ahmad, H., Rahim, S. (2019). The effect of emotional, spiritual and intellectual intelligence on auditor professionalism at the inspectorate of South Sulawesi Province. *The Indonesian Accounting Review*, 9(1), 73-84.
- Murtiadi, A. Nirgahayu, & Rulyanti, S. 2019. The Effect of Expert Management, Professional Skepticism and Professional Ethics On Auditors Detecting Ability with Emotional Intelligence as Modeling Variables (Study at The Makassar City Inspectorate) *International Journal of Islamic Business and Economics*, 3(1) :49-67.
- Nikzad Qadeh Kalayi, M., Faroghi, D., & Amiri, H. (2020). The impact of behavioral interventions on knowledge-sharing behavior by independent auditors: Examining the mediating role of attitudes and abstract norms. *Accounting and Auditing Reviews*, 3(27), 429-453 (in Persian).
- Ode, A. L., Wahyuniati, H., Angela, F., & Oktri, S. (2020). Auditor's Ability To Detect Fraud: Independence, Audit Experience, Professional Skepticism, And Work Load. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 107(11), 192-205.
- Pashayi Feshtali, M., Azadi Hir, K., & Vatanparast, M. R. (2021). Study of the relationship between personality type, experience, and gender with auditors' detection ability: The mediating role of professional skepticism. *Advances in Accounting, University of Shiraz*, 13(1), 67-100 (in Persian).

Razi, S. A. , Yaghoobnezhad, A. , Hemmati, B. and Gavara, M. (2024). Examining the role of professional commitment in auditors' liberal and conservative views of their perception of responsibility for fraud detection. *Professional Auditing Research*, 5(17), 162-183. doi: 10.22034/jpar.2024.2047892.1368 (in Persian)

Rostami Mazoui, N., & Salehi Moridani, S. (2019). Examining emotional intelligence, the ability to understand and manage one's own and others' emotions to cope with pressure in auditing. *Proceedings of the Third National Conference on Modern Studies in Management and Accounting in Iran* (in Persian).

Roulin, N., & Ternes, M. (2019). Is it time to kill the detection wizard? Emotional intelligence does not facilitate deception detection. *Personality and Individual Differences*, 137, 131-138.

Salehi, Allah Karam; Kayseri, Taher; Tamradi, Ali (2017). The effect of emotional intelligence on the auditor's performance with the mediating role of intellectual capital. *Accounting and Management Perspective Quarterly*. 1(4). 60-71. (in Persian)

Setayesh, M. H., Dehdari, E., Sadeghi, M., & Masoudi, Y. (2024). The impact of emotional intelligence competencies on behaviors that reduce audit quality. *Experimental Accounting Research*, (in Persian).

Shih, H.A., & Susanto, E. (2010). Conflict management styles, emotional intelligence, and job performance in public organizations. *International Journal of Conflict Management*, 21(2), 147-168

Siahaan, G. (2025). Ability of auditors to detecting fraud: Professional skepticism and Emotional intelligence. *Global Research Review in Business and Economics*. 11(03): 48-57

Smith, Kenneth J. & Emerson, David J. (2017). An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm. *Advances in accounting*, 37(C) 1-14.

Suwandana, G. (2019). Role of transformational leadership mediation: effect of emotional and communication intelligence towards teamwork effectiveness. *International research journal of management, IT and social sciences*, 6(2), 52-62.

Umar, H., & Purba, R., (2020), «HU Model: Incorporation of Fraud Star in Detection of Corruption», *International Journal of Economics and Management Studies*, 13(6), PP. 234-265.

Valor-Segura, I., Navarro-Carrillo, G., Extremera, N., Lozano, L. M., García-Guiu, C., Roldán-Bravo, M. I., & Ruiz-Moreno, A. (2020). Predicting job satisfaction in military organizations: Unpacking the relationship between emotional intelligence, teamwork communication, and job attitudes in Spanish military cadets. *Frontiers in Psychology*, 11, 875.

Yang, L., Brink, A.G., Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22, 83-97.

Yang, Y., Li, Y., & Wang, X. (2022). The effect of audit team's emotional intelligence on reduced audit quality behavior in audit firms: Considering the mediating effect of team trust and the moderating effect of knowledge sharing. *Frontiers in Psychology*, 13, 847066.

Yoon, S., Lee, T., Park, H., & Song, Y. (2018). The influence of nurses' emotional intelligence and communication within the organization on teamwork in armed forces hospitals. *Korean Journal of Occupational Health Nursing*, 27(1), 67-75.

Yulianti, Y; Zarkasyi, M. W; Suharman, H. and Soemantri, R. (2023). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. 15(3), 385-401

zamani R, Lari Dashtbayaz M, Hesarzadeh R. (2023). Identify the Factors Affecting the Team Performance of Independent Auditors through Delphi Technique. *audit knowledge*; 22 (89) :1-30 (in Persian).

پیوست:

سوالات مربوط به توانایی کشف تقلب  
لطفاً به هر یک از سوالات زیر بر اساس دیدگاه حرفه‌ای و انفرادی خود پاسخ مناسبی ارائه نمایید.

ردیف	عوامل	کاملاً موافقم					کاملاً مخالفم				
فرهنگ شرکتی با تقلب بالا											
۱	بخشی از شرکت که برای موقعیت‌های قدرت، بسیار در نبرد و تلاش است										
۲	کارمندی که از تبعیض شکایت می‌کند										
۳	تغییرات مکرر در ساختار مالکیت شرکت‌ها										
۴	تغییر غیرمنتظره در حسابرسان خارجی شرکت										
فشار مالی											
۵	مدیری که می‌ترسد در صورت کاهش فروش در ماه آینده پاداش خود را دریافت نکند										
۶	کارمندی که می‌گوید هرگز نمی‌تواند کار خود را به موقع انجام دهد										
۷	کارمندی که برای پول اضافی در شغل دیگری کار می‌کند (کد معکوس)										
فرصت‌های تقلب											
۸	کارمندی که از رفتن به مرخصی امتناع می‌کند										
۹	مدیری که نشان می‌دهد که گرفتن امضای تایید برای همه خریدها بسیار آزردهنده است										
۱۰	مدیری که به حسابدار خود برای انجام تمام پست‌ها، سپرده‌ها و مصالحه‌ها اعتماد دارد، زیرا او چندین سال است که این کار را انجام می‌دهد										
منطقی‌سازی‌های شخصی											
۱۱	کارمندی که به شدت از شرکت انتقاد می‌کند										
۱۲	مدیری که از دستمزد کم خود بسیار شاکی است										
۱۳	کارمندی که شکایت می‌کند که رئیسش بیش از حد دستمزد گرفته است										
۱۴	کارمندی که از ناعادلانه بودن سیاست شرکت در مورد افزایش حقوق شکایت دارد										
۱۵	کارمندی که احساس می‌کند کارش همیشه کم ارزش است										
شاخص حسابداری											
۱۶	حسابدار هفته قبل از ورود حسابرسان خارجی، تعدیلات زیادی ثبت کرده است										
۱۷	تعدیل بزرگی برای تصحیح حساب موجودی پس از شمارش فیزیکی کالاها در پایان سال وجود داشت.										
شاخص صورت‌های مالی											
۱۸	تعداد مطالبات غیرقابل وصول غیرعادی است.										
۱۹	هزینه‌های اداری متفرقه حدود ۴۰ درصد برای سال افزایش یافته و متناظر با آن فروش کاهش یافته است										
۲۰	حاشیه سود ناخالص در سه ماهه آخر حدود ۲۰ درصد کاهش یافته است										
۲۱	مدیر بازاریابی در مورد اینکه چرا هزینه‌های تبلیغات در یک سال گذشته تقریباً دوبرابر شده است توضیحی ضعیف دارد.										

سوالات برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی:

کاملاً موافقم	موافق	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	سوالات برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی	رتبه
<p><b>معیار اول: نقش و زمانبندی برنامه‌ریزی</b>                      برنامه‌ریزی کار حسابرسی مستلزم تدوین طرح کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی است. مزایای اصلی برنامه‌ریزی مناسب کار برای حسابرسی صورت‌های مالی به شرح زیر است:</p>						
					کمک به حسابرس برای توجه مناسب به جنبه‌های مهم حسابرسی	۱
					کمک به حسابرس برای تشخیص و حل و فصل به موقع مشکلات بالقوه.	۲
					کمک به حسابرس در سازماندهی و مدیریت مناسب کار حسابرسی برای انجام اثربخش و کارآمد آن	۳
					کمک به انتخاب اعضای تیم حسابرسی در رده‌های مختلف به نحوی که دارای توانمندی‌ها و صلاحیت‌های لازم برای برخورد با خطرهای مورد انتظار حسابرسی باشند و تقسیم مناسب کار بین آنها	۴
					تسهیل هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آنها.	۵
					کمک به هماهنگی کار انجام شده توسط حسابرسان بخشها و کارشناسان، در صورت لزوم.	۶
<p><b>معیار دوم: فعالیت‌های برنامه‌ریزی</b>                      حسابرس برای فعالیت‌های برنامه‌ریزی و تدوین طرح کلی حسابرسی باید:</p>						
					ویژگی‌های کار حسابرسی را برای تعیین دامنه رسیدگی مشخص کند	۱
					اهداف گزارشگری کار حسابرسی را به منظور زمانبندی انجام کار و تعیین ماهیت اطلاعات رسانی و ارتباطات مورد لزوم، مشخص کند	۲
					عواملی را که به قضاوت حرفه‌ای وی برای هدایت کار تیم حسابرسی، مهم هستند مدنظر داشته باشد	۳
					نتایج فعالیت‌های مقدماتی کار حسابرسی، و حسب مورد، مربوط بودن شناخت کسب شده از سایر خدمات حرفه‌ای انجام شده توسط مدیرمسئول کار برای واحد تجاری را مورد توجه قرار دهد	۴
					ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان منابع مورد نیاز برای انجام کار حسابرسی را تعیین کند.	۵
					حسابرس باید برنامه حسابرسی را به گونه‌ای تدوین کند که دربرگیرنده موارد زیر باشد: ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های ارزیابی خطر، طبق استاندارد ۳۱۵	۶
					ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم در سطح ادعاها، طبق استاندارد ۳۳۰.	۷
					سایر روشهای حسابرسی که برای انجام کار طبق استانداردهای حسابرسی ضروری است.	۸
					حسابرس باید در جریان انجام کار، حسب ضرورت، طرح کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی را به روز کند و تغییرات لازم را در آنها اعمال نماید	۹
					حسابرس باید در مرحله برنامه‌ریزی، ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آنها را مشخص کند	۱۰
<p><b>معیار سوم: مستندسازی</b>                      حسابرس باید موارد زیر را مستند کند:</p>						
					طرح کلی حسابرسی	۱
					برنامه حسابرسی	۲
					هرگونه تغییر بااهمیت در طرح کلی حسابرسی یا برنامه حسابرسی در جریان انجام کار و دلایل انجام این تغییرات.	۳

### پرسشنامه هوش هیجانی گلمن

هدف: ارزیابی هوش هیجانی افراد در سازمان از ابعاد مختلف (خودآگاهی، خودتنظیمی، خودانگیختگی، همدلی، مهارت‌های اجتماعی)

۱- وقتی احساس بی‌هودگی و پوچی میکنم، نمیدانم که چه چیزی و یا چه کسی موجب این ناراحتی من است.

الف- اکثر اوقات      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۲- حتی وقتی که بهترین کاری که میتوانم را انجام می‌دهم، به خاطر کارهایی که انجام نشده خود را مقصر احساس میکنم.

الف- اکثر اوقات      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۳- هر فردی اشکالاتی دارد، ولی من آنقدر اشکال دارم که نمی‌توانم خودم را دوست داشته باشم.

الف- اکثر اوقات      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۴- وقتی که ناراحت هستم می‌توانم دقیقاً بگویم که چه قسمتی از مشکلی که دارم مرا ناراحت می‌کند.

الف- اکثر اوقات      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۵- هر کاری که انجام می‌دهم برخی افراد باعث می‌شوند که من احساس بدی راجع به خود پیدا کنم.

الف- شدیداً موافقم      ب- موافقم      ج- تا حدودی موافقم / موافق نیستم      د- مخالفم  
ه- شدیداً مخالفم

۶- من چیزهایی را می‌خرم که حقیقتاً استطاعت مالی برای خرید آنها را ندارم.

الف- معمولاً      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۷- وقتی که من خطایی را مرتکب میشوم حرفهای ناراحت کننده ای از قبیل «من همیشه بازنده هستم»، «احمق! احمق! احمق!» یا «من نمیتوانم هیچ کاری را درست انجام دهم» به خودم می‌گویم.

الف- معمولاً      ب- اغلب      ج- گاهی اوقات      د- به ندرت      ه- تقریباً هیچوقت

۸- از اینکه چگونه به نظر پیام یا رفتار کنم خجالت زده می‌شوم.  
الف- معمولاً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۹- من در مواقعی که از من انتظار می‌رود که ابراز مهر و عاطفه کنم معذب می‌شوم.  
الف- معمولاً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۱۰- وقتی که کسی به جز افراد خانواده خود را در آغوش می‌گیرم احساس عجیبی به من دست می‌دهد.

الف- تا حد زیادی درست است. ب- عموماً درست است ج- تا حدودی درست است.  
د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.

۱۱- وقتی که چیزی را میبینم و یا از آن خوشم می‌آید یا آنرا می‌خواهم، تا وقتی که آنرا بدست نیاورم نمی‌توانم فکرش را از مغزم بیرون کنم.

الف- تا حد زیادی درست است. ب- عموماً درست است. ج- تا حدودی درست است.  
د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.

۱۲- هرچند که ممکن است جاهایی برای پیشرفت وجود داشته باشد، من خودم را همانطور که هستم دوست دارم.

الف- شدیداً موافقم ب- موافقم ج- تا حدودی موافقم / موافق نیستم د- مخالفم  
ه- شدیداً مخالفم

۱۳- من چیزهایی می‌گویم که در آینده از گفتن آنها پشیمان می‌شوم.  
الف- معمولاً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۱۴- من به جایی می‌رسم (حالتی به من دست می‌دهد) که من احساس قدرت، توانایی و شایستگی می‌کنم.

الف- عموماً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۱۵- وقتی که باید با کسی که عصبانی است روبرو شوم احساس نگرانی و اضطراب می‌کنم.  
الف- عموماً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۱۶- من معتقدم که عکس‌العمل‌های افراد اتفاقی است.  
الف- عموماً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

- ۱۷- من نیاز به این دارم که باعث ایجاد تغییری بشوم.  
الف- عموماً ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۱۸- من نمیتوانم از احساس گناه به خاطر اشتباهات کوچک و یا کارهای ناراحت کننده‌ای در گذشته انجام داده‌ام رهایی یابم.  
الف- تا حدود زیادی درست است. ب- عموماً درست است. ج- تا حدودی درست است. د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.
- ۱۹- وقتی که تصمیم می‌گیرم که به چیزی برسم با موانعی مواجه می‌شوم که مرا از رسیدن به اهدافم باز می‌دارند.  
الف- عموماً ب- اغلب ج- اغلب اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۲۰- من دایم به مشکلاتم فکر می‌کنم و نمی‌توانم لحظه‌ای فکر آنها را از مغز خود خارج کنم.  
الف- عموماً ب- اغلب ج- اغلب اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۲۱- بهتر است تا وقتی که کسی را کاملاً نشناخته‌ای با او سرد و طبیعی (معمولی) رفتار کنی.  
الف- شدیداً موافقم ب- موافقم ج- تا حدودی موافقم / موافق نیستم د- مخالفم ه- شدیداً مخالفم
- ۲۲- من حاضرم هرکاری را انجام دهم تا جلوی گریه کردن خودم را بگیرم.  
الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۲۳- گفتن چیزهایی مثل «من عاشق تو هستم» برای من سخت است، حتی اگر قلباً آنها را احساس کنم.  
الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۲۴- من از گذراندن وقت با دوست / دوستانم لذت می‌برم.  
الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت
- ۲۵- من بهترین کاری که می‌توانم انجام میدهم (منتهای سعی خود را می‌کنم) حتی اگر کسی آنرا نبیند.  
الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۲۶- من بی حوصله‌ام.

الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۲۷- من وقتی که افراد مستحق آن هستند از آنها تعریف (تقدیر) می‌کنم.

الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۲۸- من نگران چیزهایی هستم که دیگران حتی به آنها فکر هم نمی‌کنند.

الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۲۹- من برای اینکه شروع به انجام کاری کنم احتیاج دارم که کسی مرا هل بدهد (تشویق کند).

الف- اکثر اوقات ب- اغلب ج- گاهی اوقات د- به ندرت ه- تقریباً هیچوقت

۳۰- افراد احساساتی مرا معذب می‌کنند.

الف- تا حد زیادی حقیقت دارد. ب- عموماً حقیقت دارد. ج- تا حدودی حقیقت دارد. د- عموماً حقیقت ندارد. ه- اصلاً حقیقت ندارد.

۳۱- وقتی کسی بدون اینکه از او خواسته باشم کاری برای من انجام می‌دهد من شک می‌کنم

که منظور حقیقی او چیست.

الف- تا حد زیادی درست است. ب- عموماً درست است. ج- تا حدودی درست است. د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.

۳۲- زندگی من پر از بن بست است.

الف- تا حد زیادی درست است. ب- عموماً درست است. ج- تا حدودی درست است. د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.

۳۳- من از کار خودم راضی نیستم مگر اینکه کس دیگری آنرا تقدیر کند.

الف- تا حد زیادی درست است. ب- عموماً درست است. ج- تا حدودی درست است. د- عموماً درست نیست. ه- اصلاً درست نیست.



ه: تصمیمات

خوب	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	بد
افراد در پی اجماع هستند- تصمیمات را می‌آزمایند- انحرافات تسهیح می‌گردد و تصمیمات بهبود می‌یابد- وقتی تصمیمی گرفته می‌شود کاملاً مورد حمایت قرار می‌گیرد.											نیازی به اخذ تصمیم نیست- تصمیمات توسط تعدادی از افراد گروه ۸ اخذ می‌شود - سایر افراد نسبت به تصمیمات تعهدی ندارند.

و: اعتماد


خوب	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	بد
اعضا به یکدیگر اعتماد دارند- افراد آنچه را که برای بازگو کردن اکراه دارند بازگو می‌کنند - آنها به یکدیگر احترام می‌گذارند و واکنش‌های متقابل دریافت می‌دارند- به طور آزادانه می‌توانند تعاملات منفی خود را بیان کنند، بدون اینکه از تلافی آن ترس داشته باشند.											اعضا به یکدیگر بی اعتماد هستند - مصلحتی عمل می‌کنند - مراقب یکدیگر هستند - افرادی متعصب و بسته هستند - کشیک می‌دهند- آنها به طرف مقابل به طور سطحی گوش می‌دهند ولی باطنا حرف‌های آنها را رد می‌کنند - از اینکه انتقاد کنند و یا مورد انتقاد واقع شوند، هراس دارند.

ز: استفاده از منابع ام

خوب	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	بد
هر آنچه که من به گروه کمک کرده‌ام، متقابلاً از سوی گروه نیز به من کمک شده است.											آنچه که من در کمک به گروه سهیم شده‌ام، گروه در مقابل به من هیچ استفاده نرسانده است.

ح: استفاده از منابع سایر اعضا

خوب	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	بد
افراد دیگر به گروه کمک کرده‌اند و در مقابل از گروه منتفع شده‌اند.											منابع افراد دیگر (احساسات و ایده‌ها) هیچ کمکی به گروه نکرده است.

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



# Deviation from Optimal Corporate Social Responsibility and Audit Fees: Examining the Mediating Role of CEO Turnover

Mushtaq Talib Sabr<sup>1</sup>, Pari Chalaki<sup>2</sup>

Received: 2025/07/17

Approved: 2025/08/25

Research Paper

## Abstract:

Deviation from the optimal level of corporate social responsibility (CSR) can lead to informational and operational risks and, by increasing financial and managerial complexities, raise agency costs as well. In this context, CEO turnover—as a consequence of suboptimal CSR behavior—may affect auditors perceived risk and, consequently, increase audit fees. The present study aims to examine the impact of CSR deviation on audit fees, emphasizing the mediating role of CEO turnover. This quantitative, descriptive-correlational research analyzes data from 148 firms listed on the Tehran Stock Exchange over the period 2013 to 2023. Multiple regression and logistic regression analyses were used to test the hypotheses. The results show that deviation from the optimal CSR level increases audit fees and the likelihood of CEO turnover. However, the mediating role of CEO turnover was not supported. This outcome likely stems from structural weaknesses in CSR disclosure and insufficient reporting standards among Iranian firms, resulting in a lack of transparent information on the effect of managerial changes on the audit process for auditors. Therefore, auditors primarily focus on operational risks and the quality of financial reporting. The study highlights the need for balance in CSR activities as a key factor in reducing risk and agency costs, and recommends that managers, auditors, and investors consider this issue in their decision-making processes.

**Key Words:** Audit Fees, Deviation from Optimal Corporate Social Responsibility, CEO Turnover

[10.22034/JPAR.2025.2066190.1441](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066190.1441)

1. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. [m.talibsabr@urmia.ac.ir](mailto:m.talibsabr@urmia.ac.ir)

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (Corresponding Author) [p.chalaki@urmia.ac.ir](mailto:p.chalaki@urmia.ac.ir)  
<http://article.iacpa.ir>

## انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حسابرسی: بررسی نقش میانجی تغییر مدیرعامل

مشتاق طالب صبر<sup>۱</sup>، پری چالاکي<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌تواند موجب بروز ریسک‌های اطلاعاتی و عملیاتی شود و با افزایش پیچیدگی‌های مالی و مدیریتی، هزینه‌های نمایندگی را نیز افزایش دهد. در این میان، تغییر مدیرعامل به عنوان یکی از پیامدهای رفتار غیربهینه در زمینه مسئولیت اجتماعی، می‌تواند ریسک درک‌شده از سوی حسابرسان را تحت تأثیر قرار داده و در نتیجه هزینه حسابرسی را افزایش دهد. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بر حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل انجام شده است. پژوهش حاضر از نوع کمی و با طرح پژوهش توصیفی-همبستگی صورت گرفته است. به منظور آزمون فرضیه‌ها، از اطلاعات ۱۴۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ استفاده شد و داده‌ها با بهره‌گیری از رگرسیون چندگانه و لجستیک تحلیل گردید. نتایج پژوهش نشان داد که انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال تغییر مدیرعامل می‌شود. با این حال، نقش میانجی تغییر مدیرعامل در این رابطه تأیید نشد. این نتیجه احتمالاً ناشی از ضعف ساختاری افشای مسئولیت اجتماعی و نبود استانداردهای کافی گزارشگری در شرکت‌های ایرانی است، به طوری که اطلاعات لازم درباره تأثیر تغییرات مدیریتی بر فرآیند حسابرسی به شکل شفاف در اختیار حسابرسان قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین حسابرسان بیشتر بر ریسک‌های عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی تمرکز می‌کنند. این پژوهش بر ضرورت تعادل در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به‌عنوان عامل کلیدی کاهش ریسک و هزینه‌های نمایندگی تأکید داشته و توصیه می‌کند مدیران، حسابرسان و سرمایه‌گذاران این موضوع را در تصمیم‌گیری‌ها لحاظ کنند.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، مسئولیت اجتماعی غیربهینه، تغییر مدیر اجرایی

 10.22034/JPAR.2025.2066190.1441

m.talibsabr@urmia.ac.ir

p.chalaki@urmia.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول)

## ۱- مقدمه

مدیران به‌عنوان نمایندگان سهامداران، طبق نظریه نمایندگی<sup>۱</sup> (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶)، گاهی به دلیل ترجیح منافع شخصی از وظایف امانتداری خود فاصله می‌گیرند و در مسئولیت اجتماعی شرکت به شکل افراطی سرمایه‌گذاری می‌کنند؛ سرمایه‌گذاری‌هایی که گرچه به ظاهر ارزش آفرین هستند، اما با هدف اصلی سهامداران همسو نبوده و هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهند (لی و همکاران، ۲۰۱۶؛ منگانلی و ایزو، ۲۰۱۷). لذا در سایه نظریه نمایندگی این وضعیت باعث می‌شود سهامداران نظارت بیشتری اعمال کرده و حتی به تغییر مدیرعامل متوسل شوند، به‌ویژه هنگامی که عملکرد شرکت ضعیف می‌شود و نیاز به شفافیت و حسابرسی دقیق‌تر بالا رفته که نتیجه آن می‌تواند حق‌الزحمه بیشتر برای حسابرسی باشد (کریمان و همکاران، ۲۰۲۰؛ خان و همکاران، ۲۰۲۳).

از دیدگاه دیگر، سرمایه‌گذاری ناکافی در مسئولیت اجتماعی نیز می‌تواند سازمان‌ها را با پیامدهای نامطلوبی روبه‌رو کند. طبق نظریه ذی‌نفعان<sup>۲</sup> (فریمن، ۱۹۸۴؛ دونالدسون و پرستون، ۱۹۹۵)، بی‌توجهی به مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی، کاهش مشروعیت سازمانی، تضعیف وفاداری مشتریان و کاهش اعتماد عمومی به سازمان را در پی دارد (سمت و جربویی، ۲۰۱۷). در چنین وضعیتی نیز فشار برای تغییر مدیرعامل افزایش می‌یابد، چرا که سهامداران برای حفظ ارزش بلندمدت شرکت به دنبال مدیرانی هستند که دغدغه‌های ذی‌نفعان را جدی گرفته و ثبات مدیریتی را تضمین کنند (گاس و رابرتز، ۲۰۱۱؛ خان و همکاران، ۲۰۲۳). مطالعه اخیر خان و همکاران (۲۰۲۳) نیز این رابطه را به‌خوبی تکمیل کرده است. یافته‌های آنان نشان می‌دهد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با برکناری مدیرعامل رابطه دارد؛ به طوری که سطح متوسطی از سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی، احتمال اخراج مدیرعامل را کاهش می‌دهد، اما هرگونه انحراف از سطح بهینه (بیش از حد یا کمتر از حد لازم) این احتمال را به شدت افزایش می‌دهد (خان و همکاران، ۲۰۲۳). در ادامه افزایش ریسک‌های ناشی از بی‌توجهی به انتظارات ذی‌نفعان و آسیب به مشروعیت اجتماعی می‌تواند موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود، زیرا حسابرسان برای جبران ریسک‌های ادراکی خود، هزینه‌های بیشتری را مطالبه می‌کنند (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ کالکار و خان، ۲۰۱۶).

با این حال، تغییر مدیرعامل به‌خودی‌خود موضوعی ساده نیست و نقش دوگانه‌ای در رابطه بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که مدیرعامل جدید می‌تواند با تقویت حاکمیت شرکتی و افزایش شفافیت سازمانی، ریسک حسابرسی را کاهش داده و در بلندمدت موجب کاهش حق‌الزحمه شود (بروگمن و همکاران، ۲۰۱۹). اما از سوی دیگر، آشفتگی‌ها و ابهامات دوره انتقال رهبری، ریسک ادراک‌شده توسط حسابرسان را افزایش می‌دهد و موجب افزایش موقتی حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ کالکار و خان، ۲۰۱۶). علاوه بر این، ویژگی‌های فردی مدیرعامل جدید از جمله پایبندی به ارزش‌های حاکمیتی، روابط بین‌فردی و نیز نگاه مدیریتی او می‌تواند رابطه تغییر

مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (کریم و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین، ماهیت تغییر مدیرعامل، اعم از داوطلبانه<sup>۱۶</sup> یا اجباری<sup>۱۷</sup> نیز مهم است؛ زیرا تغییرات اجباری معمولاً با ریسک‌ها و هزینه‌های بیشتری همراه هستند (بروکمن و همکاران، ۲۰۱۹). به‌طور کلی، هرگونه انحراف از سطح بهینه<sup>۱۸</sup> سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، چه به صورت سرمایه‌گذاری بیش از حد و چه به صورت سرمایه‌گذاری ناکافی، می‌تواند پیامدهای گسترده‌ای برای ثبات مدیریتی، مشروعیت اجتماعی<sup>۱۹</sup> و ریسک‌های مالی<sup>۲۰</sup> آن‌ها به همراه داشته باشد (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ کریم و همکاران، ۲۰۲۰). چنین انحرافات از یک سو فشار برای تغییر مدیرعامل را افزایش می‌دهد و از سوی دیگر، به دلیل عدم اطمینان در دوران انتقال رهبری<sup>۲۱</sup>، ریسک ادراک‌شده<sup>۲۲</sup> توسط حسابرسان را بالا برده و منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بروکمن و همکاران، ۲۰۱۹؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). با این حال، فرضیه جایگزینی<sup>۲۳</sup> نیز وجود دارد که تأکید دارد حق‌الزحمه حسابرسی عمده‌تاً تحت تأثیر ریسک ذاتی<sup>۲۴</sup> شرکت است، ریسکی که بیشتر از طریق عملکرد مالی و عملیاتی شکل می‌گیرد تا تغییرات در تیم مدیریتی (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). شرکت‌هایی نیز که با چالش‌های حاکمیتی روبه‌رو هستند، افزایش هزینه‌های حسابرسی ممکن است ناشی از پیچیدگی‌های عملیاتی باشد نه صرفاً حضور مدیرعامل جدید (جنتر و کانان<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۵). در چنین شرایطی، این احتمال وجود دارد که نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل تأیید نشود.

مرور ادبیات موضوع پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تاکنون رابطه میان انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و حق‌الزحمه حسابرسی، چه به صورت مستقیم و چه با تأکید بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل، مورد بررسی قرار نگرفته است. این موضوع، خلأ مهمی را در ادبیات حسابداری و راهبری شرکتی ایجاد کرده است. بر همین اساس، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اساسی است که آیا انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی می‌تواند با افزایش احتمال تغییر مدیرعامل، باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود؟ برای پاسخ به این پرسش، سه فرضیه تدوین شده است. به منظور آزمون این فرضیه‌ها، داده‌های ۱۴۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چندگانه و لاجستیک تحلیل شده است. از منظر تئوریک، این پژوهش برای نخستین بار نقش میانجی تغییر مدیرعامل را در ارتباط بین انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و هزینه حسابرسی، با تکیه بر نظریه نمایندگی، نظریه ذی‌نفعان و نظریه مشروعیت، تبیین می‌کند و چشم‌انداز جدیدی برای درک سازوکارهای رفتاری و حاکمیتی شرکت‌ها ارائه می‌دهد.

از نظر کاربردی نیز این پژوهش ارزش‌افزوده‌های قابل توجهی برای ذی‌نفعان مختلف دارد. برای حسابرسان، یافته‌های پژوهش دیدگاهی نو نسبت به ریسک‌های ناشی از تغییرات مدیریتی ارائه می‌دهد؛ چرا که آگاهی از این موضوع که تغییر مدیرعامل می‌تواند نشانه‌ای از بی‌ثباتی یا نبود شفافیت باشد، به حسابرسان کمک می‌کند تا در تعیین حق‌الزحمه و طراحی رویه‌های حسابرسی، دقیق‌تر عمل کنند. برای مدیران شرکت‌ها، نتایج پژوهش بیانگر آن است که انحراف از سطح بهینه

سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی نه تنها می‌تواند عملکرد مالی را تحت تأثیر قرار دهد، بلکه جایگاه شغلی آن‌ها را نیز در معرض تهدید قرار می‌دهد. این یافته‌ها مدیران را تشویق می‌کند تا تصمیمات مسئولانه‌تری در حوزه مسئولیت اجتماعی اتخاذ کنند. برای سرمایه‌گذاران، پژوهش حاضر ابزاری برای شناسایی شرکت‌هایی فراهم می‌آورد که با انحراف از تعادل در مسئولیت اجتماعی، با ریسک‌های مدیریتی و نظارتی بیشتری مواجه هستند و این اطلاعات می‌تواند در ارزیابی ریسک‌های غیرمالی و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مؤثر واقع شود. در نهایت، در سطح حاکمیت شرکتی، این پژوهش به روشن شدن نقش ساختاری تغییر مدیرعامل به عنوان حلقه واسط میان مسئولیت اجتماعی و کنترل‌های نظارتی کمک می‌کند و اهمیت تدوین چارچوب‌های راهبردی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی و انتصاب مدیران ارشد را برجسته می‌سازد. در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها ارائه می‌شود؛ سپس روش‌شناسی پژوهش و شیوه گردآوری و تحلیل داده‌ها تشریح می‌شود؛ پس از آن، نتایج تجربی گزارش و تفسیر خواهد شد و در پایان، بخش بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی ارائه می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱- انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی و هزینه حسابرسی

در تبیین اثرات انحراف از مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی، دو دیدگاه اصلی قابل شناسایی است:

در دیدگاه اول بر اساس نظریه نمایندگی، مدیران ممکن است به دنبال منافع شخصی خود تحت پوشش فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی باشند و این امر هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۶). در چنین مواردی، حسابرسان احتمال بیشتری برای بروز تحریفات بااهمیت در گزارشگری مالی و مدیریت سود قائل می‌شوند (مشایخ و همکاران، ۱۴۰۳) و این شرایط منجر به افزایش حق‌الزحمه می‌گردد (گاریسا و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۲۰). به عبارت بهتر، هزینه‌کرد افراطی در مسئولیت اجتماعی می‌تواند روایت مالی شرکت را پیچیده‌تر یا گمراه‌تر کند (فراست و همکاران، ۲۰۲۲). در همین راستا وانگ و وانگ<sup>۲۷</sup> (۲۰۲۳) تأکید کرده‌اند که در شرایط نبود عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی<sup>۲۸</sup>، شرکت‌های با عملکرد مسئولیت اجتماعی قوی‌تر، ممکن است انگیزه‌های فرصت‌طلبانه<sup>۲۹</sup> بیشتری در مدیریت سود داشته باشند و حسابرسان بر این اساس رویکرد متفاوتی برای تعیین حق‌الزحمه اتخاذ کنند (وانگ و وانگ، ۲۰۲۳). همچنین، سرمایه‌گذاری اندک در مسئولیت اجتماعی می‌تواند نشانه‌ای از ضعف حاکمیت و بی‌توجهی به خواسته‌های ذی‌نفعان باشد. بر اساس نظریه ذی‌نفعان<sup>۳۰</sup>، سازمان‌ها باید روابط خود با گروه‌های مختلف ذی‌نفع از جمله کارکنان، مشتریان و نهادهای نظارتی را به‌درستی مدیریت کنند تا مشروعیت و موفقیت بلندمدت خود را حفظ نمایند (فریمن، ۱۹۸۴). شرکت‌هایی که تعهدات مسئولیت اجتماعی خود را نادیده می‌گیرند، ممکن است با آسیب به شهرت، از دست دادن مشتریان، ضعف در عملکرد مالی و افزایش خطر تحریف مالی مواجه شوند (کاهنینگاتی و

همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۲). در چنین مواردی، حساب‌برسان بی‌توجهی شرکت به انتظارات اجتماعی را به‌عنوان نشانه‌ای از ضعف احتمالی در سیستم کنترل و مدیریت ریسک تلقی می‌کنند و این موضوع منجر به افزایش حق‌الزحمه می‌شود (لوپزپورتاس‌لامی و همکاران<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۷). از منظر نظریه مشروعیت نیز، شرکت‌ها از طریق انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی سعی در مشروع‌سازی عملیات خود دارند و تلاش می‌کنند با هنجارهای اجتماعی همسو شوند (دیگان<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۲). هنگامی که این اقدامات بیش از حد یا کمتر از حد استاندارد باشند، شرکت در معرض آسیب به شهرت خود قرار می‌گیرد و این خطر، ریسک حسابرسی را افزایش داده و حساب‌برسان را مجبور به اعمال حق‌الزحمه بالاتر می‌کند (ناندیالاس و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۲۵؛ المصریای<sup>۳۵</sup>، ۲۰۲۲). در مقابل بر اساس دیدگاه دوم، برخی پژوهشگران مشارکت افراطی شرکت‌ها در مسئولیت اجتماعی را نه صرفاً ناشی از رفتار فرصت‌طلبانه یا هزینه‌های نمایندگی، بلکه در چارچوب نظریه علامت‌دهی<sup>۳۶</sup> تفسیر می‌کنند. بر اساس یافته‌های نظری و پورسلیمان (۲۰۲۵) و پورسلیمان و همکاران (۲۰۲۵)، افشا و عملکرد بالاتر در حوزه مسئولیت اجتماعی می‌تواند به‌عنوان علامتی مثبت برای بازار و سرمایه‌گذاران تلقی شود و بیانگر تلاش شرکت برای پاسخ به انتظارات جامعه و ذی‌نفعان باشد، که در نهایت ممکن است به عملکرد مالی بهتر منجر شود. در چنین حالتی، ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی در چارچوب نظریه علامت‌دهی نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری بیشتر شرکت‌ها در حوزه مسئولیت اجتماعی شرکتی از نظر حساب‌برسان، نشانه‌ای از شفافیت سازمانی و راهبری قوی تلقی می‌شود و می‌تواند به کاهش ریسک ادراک‌شده و کاهش هزینه حسابرسی منجر شود (کاهیانینگاتی و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، افزایش پیچیدگی گزارشگری و انتظارات متنوع ذی‌نفعان در شرکت‌های فعال در این حوزه، احتمالاً موجب افزایش هزینه حسابرسی نیز می‌شود (گارسیا و همکاران، ۲۰۲۰؛ فراست و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، هر گونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، احتمالاً با هزینه حسابرسی بالاتری همراه است. لذا فرضیه اول پژوهش را می‌توان به شکل زیر تبیین نمود:

فرضیه اول: شرکت‌هایی که سطح فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی آن‌ها از سطح بهینه انحراف دارد، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری می‌پردازند.

## ۲-۲- اثر میانجی تغییر مدیر عامل در رابطه بین انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی و هزینه حسابرسی

در سال‌های اخیر، انحراف از سطح بهینه سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی شرکتی به‌عنوان یکی از چالش‌های اصلی حاکمیت شرکتی و رفتار مدیریتی مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. تحقیقات متعدد از جمله پژوهش لی و همکاران (۲۰۱۶) و همچنین منگنلی و ایزو<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که سرمایه‌گذاری افراطی در مسئولیت اجتماعی معمولاً ناشی از انگیزه‌های شخصی مدیران است؛ به‌گونه‌ای که مدیران برای بهبود اعتبار حرفه‌ای یا کسب حمایت ذی‌نفعان، منابع شرکت را به پروژه‌هایی اختصاص می‌دهند که الزاماً در راستای افزایش ارزش سهامداران نیست. این رویکرد، هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد و باعث تضعیف کارایی

و سودآوری شرکت می‌شود. از سوی دیگر، وقتی شرکت‌ها کمتر از حد مورد انتظار در حوزه مسئولیت اجتماعی سرمایه‌گذاری می‌کنند، اعتماد ذی‌نفعان و مشتریان به شرکت کاهش یافته و مشروعیت اجتماعی شرکت دچار آسیب می‌شود، همان‌طور که سمت و جربویی (۲۰۱۷) نیز بیان کرده‌اند. کاهش سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی، اغلب پیامدهایی همچون افت وفاداری مشتریان و تضعیف جایگاه رقابتی شرکت را به دنبال دارد.

ادبیات پژوهش، علاوه بر اشاره به تبعات مستقیم انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، به آثار ساختاری این انحرافات بر پایداری مدیریت و ساختار راهبری شرکت نیز توجه دارد. مطالعاتی مانند خان و همکاران (۲۰۲۳) و گوپالان و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که هم سرمایه‌گذاری بیش از حد و هم کم‌کاری در حوزه مسئولیت اجتماعی می‌تواند احتمال اخراج یا استعفای مدیرعامل را به‌طور چشمگیری افزایش دهد. این رویدادها، به‌ویژه در شرکت‌هایی با چالش‌های حکمرانی یا افت عملکرد مالی، شایع‌تر است. افزون بر این، پژوهش‌هایی مانند بروکمن و همکاران (۲۰۱۹)، هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) و کالکار و خان (۲۰۱۶) تصریح کرده‌اند که تغییرات سطح مدیریت عالی (مانند تغییر مدیرعامل) نه تنها بی‌ثباتی عملیاتی را افزایش می‌دهد، بلکه ریسک‌های ادراک‌شده توسط حساب‌رسان را نیز بالا می‌برد. حساب‌رسان در مواجهه با چنین ناپایداری‌هایی معمولاً ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی کرده و حق الزحمه بیشتری برای خدمات خود مطالبه می‌کنند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ نلسون و محمدرودی، ۲۰۱۵). بنابراین، زنجیره‌ای از روابط علی میان انحراف در مسئولیت اجتماعی، تغییرات مدیریتی و افزایش هزینه‌های حسابرسی قابل ترسیم است که در پژوهش‌های اخیر بارها مورد تأیید قرار گرفته است. از منظر نظری، این یافته‌ها با اتکا بر نظریه نمایندگی (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶)، نظریه ذی‌نفعان (فریمن، ۱۹۸۴؛ دونالدسون و پرستون، ۱۹۹۵) و نظریه مشروعیت (دیگان، ۲۰۰۲) قابل تبیین هستند. این چارچوب‌های نظری بیان می‌کنند که هر گونه سرمایه‌گذاری غیربهینه در مسئولیت اجتماعی، چه به‌صورت افراطی و چه تفریطی، می‌تواند چالش‌های حکمرانی، افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی، کاهش شفافیت و افت اعتماد ذی‌نفعان را به دنبال داشته باشد؛ امری که در مطالعات فراست و همکاران (۲۰۲۲)، گارسیا و همکاران (۲۰۲۰) و لوپزپورتاس‌لامی و همکاران (۲۰۱۷) نیز مورد اشاره قرار گرفته است. در چنین شرایطی، تغییرات مدیریتی و بی‌ثباتی در رأس شرکت می‌تواند نه تنها ریسک حسابرسی را افزایش دهد، بلکه موجب افزایش پیچیدگی کار حساب‌رسان و در نتیجه افزایش حق الزحمه حسابرسی شود (فارگر و همکاران، ۲۰۱۳؛ المصریا، ۲۰۲۲؛ چن و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه دوم: در شرکت‌هایی که سطح فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی آن‌ها غیربهینه است، احتمال تغییر مدیرعامل بیشتر است.

فرضیه سوم: انحراف از سطح بهینه فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی با افزایش احتمال تغییر مدیرعامل، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

لای و همکاران (۲۰۲۵) به بررسی تأثیر رویدادهای منفی مسئولیت اجتماعی شرکتی بر تغییر

مدیرعامل و جبران خدمات مدیرعامل پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که این رویدادهای منفی احتمال برکناری مدیرعامل را افزایش داده و به کاهش میزان جبران خدمات مدیرعامل منجر می‌شود. این اثر در شرکت‌هایی با عملکرد مسئولیت اجتماعی بالاتر و فرصت‌های رشد صنعتی بیشتر، شدت بیشتری دارد. هوآنگ و همکاران (۲۰۲۵) رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت با عملکرد مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند و نتیجه گرفتند که شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی بالا نه تنها عملکرد عملیاتی بهتری دارند، بلکه حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری نیز می‌پردازند. ناندیالاس و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۲۵) با بررسی اجرای اجباری مسئولیت اجتماعی شرکتی در هند دریافتند که مسئولیت اجتماعی اجباری با افزایش پیچیدگی و ریسک حسابرسی همراه است، در حالی که مسئولیت اجتماعی داوطلبانه نشانه‌ای از راهبری قوی و کاهش ریسک حسابرسی است. الشعیر و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر سرمایه‌گذاری بهینه و بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی شرکتی بر ارزش شرکت‌ها پرداخته و دریافتند که هرچند هر دو نوع سرمایه‌گذاری می‌تواند موجب افزایش ارزش شرکت شود، اما سرمایه‌گذاری بهینه در مسئولیت اجتماعی، تأثیر بیشتری بر ارزش شرکت دارد. وانگ و وانگ (۲۰۲۳) دریافتند که در نبود عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی، شرکت‌هایی با عملکرد بالای مسئولیت اجتماعی، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری می‌پردازند و تمایل بیشتری به مدیریت سود دارند، که نشان‌دهنده انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در مسئولیت اجتماعی است؛ در نتیجه حسابرسان بسته به انگیزه‌های مختلف شرکت‌ها، سیاست‌های متفاوتی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی اتخاذ می‌کنند. چائو و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی نقش لحن رسانه‌ها در ارتباط بین تغییر مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که مدیرعامل جدید آن‌ها با لحن منفی بیشتری در رسانه‌ها پوشش داده می‌شود، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری پرداخت می‌کنند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که لحن منفی رسانه‌ای درباره مدیرعامل جدید، به طور مستقل از سایر عوامل، منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. کیم و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از داده‌های واقعی و منحصر به فرد از کره، رابطه بین تغییر مدیرعامل (به‌عنوان شاخص ریسک حسابرسی) و ساعات صرف‌شده توسط بازرس کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که با افزایش ریسک ناشی از تغییر مدیرعامل، میزان ساعات صرف‌شده برای بازبینی کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. این رابطه در شرایط مدیریت سود صعودی و همچنین در موارد برکناری اجباری مدیرعامل، قوی‌تر است. وانگ و همکاران (۲۰۲۱) بررسی کردند که سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی شرکتی هنگام ادغام و تملک موجب واکنش منفی بازار و کاهش عملکرد مالی شرکت خریدار می‌شود، در حالی که امتیاز مسئولیت اجتماعی و حقوق مدیرعامل افزایش می‌یابد. یافته‌های آنان نشان داد چنین معاملاتی اغلب به نفع بهبود مسئولیت اجتماعی و منافع مدیرعامل انجام می‌شود نه به سود سهامداران، و این امر با دیدگاه هزینه نمایندگی درباره سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی هم‌راستا است. کوپر (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکتی و جنسیت بر احتمال تغییر

مدیرعامل پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی با عملکرد اجتماعی بهتر، نرخ تغییر مدیرعامل بالاتری دارند و این اثر در شرایط کاهش عملکرد مالی، شدیدتر است. همچنین، در صورت افت عملکرد مالی، احتمال برکناری مدیرعامل مرد بیشتر از مدیرعامل زن است.

عباسپور و همکاران (۱۴۰۶) به بررسی ارتباط بین نوع تغییر (اجباری و اختیاری) و شکل جانشینی (داخلی و خارجی) مدیرعامل با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که به طور کلی بین تغییر مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، اما تغییر اجباری مدیرعامل موجب افزایش و تغییر اختیاری موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، داخلی یا خارجی بودن مدیرعامل جدید تأثیری بر حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. حسینی و روستاپیشه (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر انتخاب حسابرس و هزینه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیری بر انتخاب حسابرس ندارد، اما موجب افزایش معنادار هزینه حسابرسی می‌شود. نصر (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر اندازه حسابرس بر رابطه بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت. وی به این نتیجه رسید که بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی، اندازه حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی هیچ رابطه معناداری وجود ندارد و اندازه حسابرس نیز بر این رابطه تأثیری نمی‌گذارد. دهمرده قلعه‌نو و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی نیز بیشتر می‌شود. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین تغییرات مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیرعامل تأثیری بر حق‌الزحمه حسابرسی ندارد، اما تغییر رئیس هیئت مدیره موجب کاهش و تغییرات در وظیفه مدیران موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. جامعی و نجفی (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر مالکیت دولتی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همچنین، مالکیت دولتی این رابطه را تضعیف می‌کند.

با توجه به آنچه از ادبیات تجربی بیان گردید، پرواضح است که هنوز جامعه پژوهشی درباره اثرات مستقیم و غیرمستقیم انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی و نقش سازوکارهای مدیریتی از جمله تغییر مدیرعامل به اجماع نرسیده است و این موضوع همچنان یکی از مباحث مبهم و چالش‌برانگیز ادبیات حسابداری و راهبری شرکتی محسوب می‌شود. به‌ویژه در بستر محیط اقتصادی ایران، تاکنون هیچ مطالعه‌ای، چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم، به بررسی این رابطه و نقش میانجی تغییر مدیرعامل نپرداخته است. در این میان، پژوهش حاضر با تمرکز بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل در رابطه بین انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و حق‌الزحمه حسابرسی، تلاشی نوآورانه برای پوشش این خلأ در ادبیات داخلی ارائه می‌دهد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با رویکردی کاربردی طراحی شده و برای بررسی ارتباط میان متغیرهای مختلف، از تحلیل رگرسیونی چندگانه و همچنین رویکرد رگرسیونی لاجستیک بهره گرفته است. روش پژوهش در دسته مطالعات پس‌رویدادی قرار می‌گیرد و از آنجا که هدف آن شناسایی پیوند و ارتباط آماری میان متغیرهاست، ماهیتی توصیفی-همبستگی دارد. داده‌های مورد نیاز، با رجوع به منابعی همچون مقالات مرتبط، سامانه کدال، نرم‌افزار ره‌آورد نوین، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع عمومی، یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و گزارش تفسیری مدیریت جمع‌آوری شده است. پس از گردآوری، اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار اکسل دسته‌بندی و ساماندهی گردیده و سپس توسط نرم‌افزارهای استاتا و ایویوز، مورد تحلیل و پردازش آماری قرار گرفته‌اند.

جامعه آماری شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که داده‌های لازم برای آن‌ها طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ در دسترس بوده است. به منظور تعیین نمونه نهایی، شرکت‌ها باید چند شرط اصلی را برآورده کنند: ۱. حضور در بورس از ابتدای سال ۱۳۹۲، ۲. پایان سال مالی آن‌ها منطبق با ۲۹م اسفندماه، ۳. در دسترس بودن داده‌های مورد نیاز برای سنجش تمامی متغیرها، ۴. فعالیت مداوم بدون توقف معاملاتی بیش از ۱۰۰ روز، و ۵. عدم فعالیت در حوزه‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، لیزینگ، بانکداری یا سایر مؤسسات مالی که ماهیت و فعالیت آن‌ها با سایر شرکت‌ها تفاوت دارد. با لحاظ این معیارها، تعداد ۱۴۸ شرکت برای نمونه انتخاب شده و در مجموع ۱۶۲۸ مشاهده طی بازه ۱۱ ساله مورد بررسی قرار گرفته‌اند تا فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گیرند.

به پیروی از پژوهش هوانگ و همکاران (۲۰۲۵) و خان و همکاران (۲۰۲۳) برای بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی ۱ تا ۳ استفاده شده است:

مدل ۱

$$AFees_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 IO_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SALE_{i,t} + \beta_8 BIND_{i,t} + \beta_9 AQ_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

مدل ۲

$$LOG\left(\frac{PROB(CEOCh_{i,t+1})}{PROB(1-CEOCh_{i,t+1})}\right) = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 IO_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SALE_{i,t} + \beta_8 BIND_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

مدل ۳

$$AFees_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 CEOCh_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 MTB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 IO_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 SALE_{i,t} + \beta_9 BIND_{i,t} + \beta_{10} AQ_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل ۱ تا ۳: AFees حق الزحمه حسابرسی، DEVIATIONCSR انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه، CEOch تغییر مدیرعامل، SIZE اندازه شرکت، MTB نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، ROA بازده دارایی‌ها، SALE رشد فروش شرکت، LEV اهرم مالی، IO درصد سهامدار نهادی، BIND استقلال هیئت مدیره و fixed effects به منظور کنترل اثرات صنعت و سال است. همچنین رگرسیون مدل (۲) از نوع لاجستیک می‌باشد.

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی (AFees): به پیروی از مشایخ و همکاران (۱۴۰۳) و تیموریان و همکاران (۱۴۰۴) برابر است با لگاریتم طبیعی کل حق الزحمه حسابرسی. متغیر مستقل: انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه (DEVIATIONCSR): در این پژوهش به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) جهت اندازه‌گیری انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه از رابطه (۱) استفاده شده است:

رابطه (۱)

$$CSR_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it-1} + \beta_2 ROA_{it-1} + \beta_3 BTM_{it-1} + \beta_4 LEV_{it-1} + \beta_5 DIV_{it-1} + \beta_6 R\&D_{it-1} + \beta_7 CAPEX_{it-1} + \beta_8 ADV_{it-1} + \beta_9 CGOV_{it-1} + \beta_{10} GROWTH_{it-1} + \beta_{11} CASH_{it-1} + Industry\ Effects + \varepsilon_{it}$$

در رابطه (۱)، CSR به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) رتبه عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است که در ادامه نحوه محاسبه آن توضیح داده شده است،  $SIZE_{it-1}$  لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت در سال قبل به پیروی از لیز و همکاران (۲۰۱۵)،  $ROA_{it-1}$  بازده دارایی‌ها در سال قبل (نسبت سود عملیاتی به مبلغ کل دارایی‌ها) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $BTM_{it-1}$  نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار در سال قبل به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و لیز و همکاران (۲۰۱۵)،  $LEV_{it-1}$  اهرم مالی (برابر است با نسبت کل بدهی به کل دارایی‌های شرکت) در سال قبل به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $DIV_{it-1}$  سود تقسیمی شرکت (اگر شرکت در سال قبل سود تقسیمی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت صفر داده شده است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $R\&D_{it-1}$  هزینه‌های تحقیق و توسعه (اگر این هزینه‌ها در هر یک از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش تفسیری مدیریت، افشا شده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به خود گرفته است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $CAPEX_{it-1}$  مخارج سرمایه‌ای در سال قبل (نسبت تغییر در دارایی‌های ثابت مشهود به اضافه هزینه استهلاک و کل دارایی‌ها) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $ADV_{it-1}$  هزینه‌های تبلیغات (ابتدا مبلغ این هزینه‌ها از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش تفسیری مدیریت، استخراج شده و سپس بر کل دارایی‌ها تقسیم شده است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $GROWTH_{it-1}$  نرخ رشد فروش

(نسبت تفاوت فروش دو سال قبل بر فروش دو سال قبل) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $CASH_{it-1}$  نسبت میزان وجه نقد نگهداری شده بر کل دارایی‌ها در سال قبل، به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $CGOV_{it-1}$  امتیاز حاکمیت شرکتی به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) که در ادامه نحوه محاسبه آن توضیح داده شده است و Industry Effects اثرات ثابت صنعت به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) برای کنترل تفاوت‌های صنایع مختلف است. در نهایت،  $\varepsilon_{it}$  نیز باقیمانده مدل است که بیانگر انحراف عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت از سطح پیش‌بینی شده یا بهینه است.

متغیر وابسته در رابطه (۱) یعنی رتبه عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR)، با استفاده از روش میسرا و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۱) سنجیده شده است. طبق این رویکرد، مسئولیت اجتماعی شرکت دارای چهار بعد اصلی است: مشارکت اجتماعی، روابط کارکنان، محیط زیست و ویژگی‌های محصولات. هر بعد شامل مجموعه‌ای از نقاط قوت و ضعف است. اگر یک شرکت در هر بُعد، یک نقطه قوت یا ضعف داشته باشد، برای آن عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ ثبت می‌شود. سپس، با کم کردن مجموع نقاط ضعف از مجموع نقاط قوت در هر بعد، نمره مسئولیت اجتماعی همان بُعد به دست می‌آید. نهایتاً مجموع این چهار نمره، نمره کلی مسئولیت اجتماعی شرکت را طبق رابطه (۲) نشان می‌دهد.

رابطه (۲)

$$CSR_{it} = COM_{it} + PRO_{it} + EMP_{it} + ENV_{it}$$

نمونه‌هایی از نقاط قوت و ضعف ابعاد مسئولیت اجتماعی در جدول (۱) آورده شده است (میسرا و همکاران، ۲۰۱۱).

جدول ۱. نمونه‌های از نقاط ضعف و قوت ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکتی

متغیر	نقاط قوت	نقاط ضعف
مشارکت اجتماعی (COM)	۱- کمک‌های خیریه ۲- کمک‌های نوآورانه (کمک به سازمان‌های غیرانتفاعی و مشارکت در طرح‌های عمومی)	۱- اثر نامطلوب اقتصادی (اثر منفی بر کیفیت زندگی و تعطیلی کارخانه) ۲- عدم پرداخت مالیات
روابط کارکنان (EMP)	۱- به اشتراک گذاشتن سود نقدی ۲- مزایای بازنشستگی	۱- ضعف بهداشت و ایمنی ۲- کاهش نیروی کار
محیط زیست (ENV)	۱- انرژی پاک (استفاده از سوخت‌هایی با آلاینده‌گی کمتر) ۲- کنترل آلودگی هوا و کاهش گازهای گلخانه‌ای	۱- تولید زباله‌های خطرناک ۲- پرداخت جریمه به دلیل نقض مقررات مدیریت زباله
ویژگی محصولات (PRO)	۱- کیفیت محصول ۲- ایمنی محصول	۱- پرداخت جریمه در مورد ایمنی محصول ۲- پرداخت جریمه برای تبلیغات منفی

همچنین در رابطه (۱) برای محاسبه رتبه حاکمیت شرکتی از چک لیست دیلمی و صفری گرایلی (۱۳۹۵) استفاده شده است. این چک لیست متشکل از ۱۸ مولفه مرتبط با حاکمیت شرکتی بوده و در سه سرفصل کلی شامل شاخص هیئت مدیره (۷ مولفه)، شاخص حقوق سهامداران (۵ مولفه) و شاخص شفافیت اطلاعاتی (۶ مولفه) طبقه‌بندی شده است. بر اساس این روش به هر یک از مولفه‌های حاکمیت شرکتی امتیاز صفر و یا یک داده می‌شود. در نهایت جمع کل ۱۸ مولفه نشان دهنده کیفیت حاکمیت شرکتی است. مولفه‌های حاکمیت شرکتی بر اساس این چک لیست در ادامه آورده شده است. ۱. مولفه‌های شاخص هیئت مدیره شامل استفاده از اعضای غیر موظف در هیئت مدیره، تفکیک نقش مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، ثبات مدیرعامل، استفاده از متخصص حسابداری و مالی در هیئت مدیره، غیر موظف بودن رئیس هیئت مدیره، وجود کمیته حسابرسی و اشاره یا عدم اشاره به تعداد جلسات هیئت مدیره است. ۲. شاخص حقوق سهامداران شامل وجود سهامداران دارای حق کنترل، تمرکز مالکیت، ساختار مالکیت، معاملات با اشخاص وابسته و سهامداری دولت است. ۳. شاخص شفافیت اطلاعاتی شامل وجود وب سایت اینترنتی، زمان بندی تهیه اطلاعات، قابلیت اتکای اطلاعات، نوع اظهار نظر حسابرس، افشای برنامه‌های آتی و افشای گزارش استخدام و اشتغال.

### متغیر میانجی

**تغییر مدیرعامل (CEO\_TO):** به پیروی از بشیری منش و مشایخی (۱۳۹۹) اگر مدیرعامل شرکت در هر سال به هر دلیلی تغییر کرده باشد به این متغیر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر داده می‌شود.

### متغیرهای کنترلی

در پژوهش حاضر به پیروی از هوآنگ و همکاران (۲۰۲۵) و خان و همکاران (۲۰۲۳)، از متغیرهای کنترلی به شرح زیر استفاده شده است:

**مالکیت نهادی (IO):** به سهامدارانی که بیش از ۵ درصد از سهام شرکت‌ها را دارا باشند اطلاق شده و از طریق جمع درصد سهام در دست این سهامداران محاسبه شده است.

**اندازه شرکت (SIZE):** برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش کل دارایی‌های شرکت.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB): برابر است با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق مالکانه.

**بازده دارایی‌ها (ROA):** برابر است با نسب سود خالص به دارایی‌های شرکت.

**کیفیت حسابرسی (AQ):** برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی و حسابرسی توسط سازمان حسابرسی، استفاده شده است. اگر حسابرسی شرکت توسط موسسات حسابرسی دارای رتبه الف بر اساس رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی و یا توسط سازمان حسابرسی انجام شده باشد، به این متغیر عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

رشد فروش شرکت (SALE): از طریق تقسیم تفاوت مبلغ ریالی درآمد فروش سال جاری با سال قبل، به کل فروش سال قبل محاسبه شده است.

**اهرم مالی (LEV):** برابر است با نسبت مبلغ کل بدهی به کل دارایی‌های شرکت. **استقلال هیئت مدیره (B\_IND):** از نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت مدیره اندازه‌گیری شده است. در این راستا اگر نسبت اعضای غیرموظف از نسبت اعضای موظف بیشتر باشد، به این متغیر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد. تعداد کل مشاهدات به‌غیر از متغیر حق‌الزحمه حسابرسی که دارای ۱۲۶۸ مشاهده می‌باشد، برای تمامی متغیرها ۱۶۲۸ مشاهده است. متغیر حق‌الزحمه حسابرسی با میانگین ۷/۳۶۱ و میانه ۷/۳۵۸ نشان می‌دهد که این متغیر از نظر آماری توزیعی متقارن دارد؛ زیرا مقادیر میانه و میانگین آن بسیار به هم نزدیک است. این امر بیانگر آن است که شرکت‌ها از نظر هزینه حسابرسی تفاوت معناداری ندارند و اغلب شرکت‌ها مبالغی نزدیک به یکدیگر را در این خصوص پرداخت کرده‌اند. متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه با میانگین ۰/۱۱- و میانه ۰/۰۶۳، تمرکز داده‌ها را در نزدیکی صفر نشان می‌دهد و چولگی بسیار نزدیک به صفر بیانگر توزیع متقارن داده‌هاست. با این حال، کشیدگی بالا و دامنه وسیع این متغیر، نشان‌دهنده آن است که داده‌ها پراکندگی زیادی دارند و رفتار شرکت‌ها نسبت به سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بسیار متنوع است؛ به طوری که برخی شرکت‌ها فاصله قابل توجهی، چه در جهت مثبت و چه منفی، از سطح بهینه دارند. در مورد متغیرهای کنترلی نیز به‌طور مثال مالکیت نهادی، میانگین ۰/۶۹۲ و میانه ۰/۷۳۷ بیانگر تمرکز نسبتاً بالای سرمایه‌گذاران نهادی در نمونه است؛ چولگی منفی (۱/۱۵۱-) این متغیر نشان‌دهنده آن است که بخش قابل توجهی از شرکت‌ها دارای سطوح بالایی از مالکیت نهادی هستند. همچنین متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارای میانگین ۵/۸۵۵ و میانه ۴/۳۱۳ است که بیانگر توزیعی با تمایل به سمت مقادیر بالاتر است. متغیر اهرم مالی نیز با میانگین ۰/۵۰۱ و میانه ۰/۵۲۱ از توزیع نسبتاً متقارنی برخوردار بوده و بیانگر ساختار سرمایه متعادل در بیشتر شرکت‌ها است.

در مورد متغیرهای اسمی دووجهی نیز، طبق جدول (۳)، متغیر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که از مجموع ۱۶۲۸ مشاهده، حسابرسی ۴۸۲ مشاهده (معادل ۲۹/۶ درصد) توسط سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف انجام شده است. تغییر مدیرعامل نیز در ۴۳۴ مشاهده (۲۶/۶ درصد) رخ داده است. همچنین، متغیر استقلال هیئت‌مدیره با فراوانی ۱۳۳۹ مشاهده (۸۲/۲ درصد) نشان‌دهنده آن است که در اغلب شرکت‌ها، ساختار هیئت‌مدیره به‌گونه‌ای است که از استقلال مدیریتی بالایی برخوردار بوده و درصد اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره بیشتر از اعضای موظف است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حق‌الزحمه حسابرسی <sup>۰</sup>	۷/۳۶۱	۷/۳۵۸	۹/۲۸۲	۵/۵۷۵	۰/۸۷۲	۰/۱۳۱	۲/۴۵۶
انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه	-۰/۰۱۱	۰/۰۵۳	۲/۷۱۳	-۲/۶۸۵	۱/۰۳۹	-۰/۰۲۱	۲/۴۸۹
مالکیت نهادی	۰/۶۹۲	۰/۷۳۷	۰/۹۸۷	۰/۰۵۱	۲۰/۵۰۹	-۱/۱۵۱	۴/۱۵۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	۵/۸۵۵	۴/۳۱۳	۱۴/۲۵	۱/۵۱۳	۴/۳۱۱	۰/۹۱۱	۲/۴۶۳
اهرم مالی	۰/۵۰۱	۰/۵۲۱	۰/۸۶۴	۰/۱۰۹	۰/۲۱۹	-۰/۲۳۵	۲/۰۲۱
اندازه شرکت	۱۴/۱۶۱	۱۴/۰۴۱	۱۸/۱۷۱	۱۱/۰۶۴	۱/۴۲۳	۰/۴۸۵	۳/۰۲۶
بازده دارایی‌ها	۰/۱۷۶	۰/۱۴۵	۰/۶۵۸	-۰/۰۹۵	۰/۱۴۳	۰/۵۸۵	۲/۸۶۴
رشد فروش شرکت	۰/۳۹۳	۰/۳۱۵	۱/۵۸۷	-۰/۱۳۶	۰/۴۳۹	۰/۹۸۴	۳/۵۱۰

<sup>۰</sup>تنها ۱۲۶۸ مشاهده از ۱۶۲۸ مشاهده مقدار حق‌الزحمه حسابرسی را افشا نموده‌اند.

جدول ۳. فراوانی متغیرهای دووجهی

نام متغیر	تعداد مشاهدات	فراوانی ۱ متغیر دووجهی	فراوانی صفر متغیر دووجهی	درصد فراوانی ۱ متغیر دووجهی
کیفیت حسابرسی	۱۶۲۸	۴۸۲	۱۱۴۶	۰/۲۹۶
تغییر مدیرعامل	۱۶۲۸	۴۳۴	۱۱۹۴	۰/۲۶۶
استقلال هیئت مدیره	۱۶۲۸	۱۳۳۹	۲۸۹	۰/۸۲۲

در فرآیند برآورد مدل رگرسیونی، نخست باید از مانایی متغیرها اطمینان حاصل کرد تا از بروز رگرسیون کاذب جلوگیری شود؛ به همین منظور، وضعیت مانایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج این آزمون نشان داد که تمامی متغیرها مانا بوده و فاقد ریشه واحد هستند. از سوی دیگر، با توجه به کنترل اثرات سال و صنعت در مدل، آزمون‌های انتخاب الگو ضرورتی نداشت (افلاطونی، ۱۴۰۰: ۳۶۶). همچنین، به منظور مقابله با مشکلاتی نظیر ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی، مطابق با رویکرد اسدی و همکاران (۱۴۰۳)، برآورد مدل و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از تصحیح خوشه‌ای انجام شد.

در جدول ۴ نتایج برآورد مدل رگرسیونی با متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه برابر با ۰/۰۳۶ و مقدار  $t$ -آماره متناظر با آن ۲/۳۷ است که در سطح معناداری ۰/۰۱۸ معنی‌دار می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که با افزایش انحراف شرکت‌ها از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، حق‌الزحمه حسابرسی به شکل

معناداری افزایش می‌یابد. از لحاظ آماری، این یافته بیانگر رابطه مثبت و معنادار بین دو متغیر است و بر این نکته تأکید دارد که شرکت‌هایی که رفتار آن‌ها با سطح بهینه مسئولیت اجتماعی فاصله بیشتری دارد، هزینه بیشتری بابت حسابرسی پرداخت می‌کنند.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
VIF	سطح معناداری آماره t	آماره t	انحراف استاندارد	ضریب	متغیر
۱/۱۵	۰/۰۱۸	۲/۳۷	۰/۰۱۵	۰/۰۳۶	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه
۱/۲۴	۰/۰۱۷	۲/۴۰	۰/۰۳۸	۰/۰۹۱	کیفیت حسابرسی
۱/۰۷	۰/۰۰۱	-۳/۱۹	۰/۰۲۶	-۰/۰۸۳	استقلال هیئت مدیره
۱/۷۶	۰/۰۶۶	-۱/۸۴	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	مالکیت نهادی
۳/۱۰	۰/۰۵۳	-۱/۹۴	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۸	ارزش بازار به ارزش دفتری
۱/۵۳	۰/۰۰۰۱	۵/۴۵	۰/۰۹۳	۰/۵۱۰	اهرم مالی
۲/۷۱	۰/۰۰۶	۲/۷۶	۰/۰۴۳	۰/۱۲۰	اندازه شرکت
۱/۹۵	۰/۰۲۳	۲/۲۷	۰/۱۹۶	۰/۴۴۶	بازده دارایی‌ها
۱/۵۴	۰/۳۵۵	۰/۹۳	۰/۰۲۷	۰/۰۲۵	رشد فروش شرکت
---	۰/۰۰۰۱	۸/۵۶	۰/۵۹۹	۵/۱۲۹	عرض از مبدا
۰/۰۰۰۱					احتمال آماره f
۱۰۶/۷۴					مقدار آماره f
کنترل شد					اثرات سال و صنعت
برطرف گردید					خودهمبستگی سریالی و ناهمسانی واریانس
۰/۴۹۱					ضریب تعیین تعدیل شده

در جدول ۵ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیون لاجستیک برای پیش‌بینی تغییر مدیرعامل بر اساس انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و سایر متغیرهای کنترلی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه معادل ۰/۱۲۴ و آماره Z متناظر با آن ۲/۱۴ است که در سطح معناداری ۰/۰۳۲ معنی‌دار گزارش شده است. این نتایج به‌وضوح بیانگر آن است که هرچه فاصله شرکت از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بیشتر باشد، احتمال تغییر مدیرعامل نیز به شکل معناداری افزایش می‌یابد. از لحاظ آماری، این رابطه مثبت و معنادار نشان‌دهنده آن است که شرکت‌هایی که در انجام مسئولیت‌های اجتماعی خود دچار انحراف بیشتری هستند، بیشتر در معرض تغییرات مدیریتی قرار می‌گیرند.

## جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر وابسته: تغییر مدیرعامل					
VIF	سطح معناداری آماره Z	Z-آماره	انحراف استاندارد	ضریب	متغیر
۱/۱۲	۰/۰۳۲	۲/۱۴	۰/۰۵۸	۰/۱۲۴	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه
۱/۰۶	۰/۰۰۱	-۳/۳۱	۰/۱۴۳	-۰/۴۷۳	استقلال هیئت‌مدیره
۱/۷۰	۰/۲۷۱	-۱/۱۰	۰/۰۰۳۸	-۰/۰۰۴	مالکیت نهادی
۳/۰۷	۰/۰۱۱	-۲/۵۶	۰/۰۲۳	-۰/۰۶۱	ارزش بازار به ارزش دفتری
۱/۴۷	۰/۰۰۰۱	۴/۸۲	۰/۳۰۸	۱/۴۸۳	اهرم مالی
۲/۳۲	۰/۰۰۰۱	۳/۶۲	۰/۰۵۷	۰/۲۰۷	اندازه شرکت
۲/۰۶	۰/۳۶۵	-۰/۰۹۱	۰/۵۶۱	-۰/۵۰۷	بازده دارایی‌ها
۱/۵۲	۰/۵۰۷	۰/۰۶۶	۰/۱۶۱	۰/۱۰۷	رشد فروش شرکت
---	۰/۰۰۰۱	-۴/۲۲	۰/۸۶۲	-۳/۶۳۹	عرض از مبدا
۰/۰۰۰۱					احتمال آماره ال آر
۲۰۸/۵۱					مقدار آماره ال آر
۱۶۲۸					تعداد کل مشاهدات
۴۳۳					تعداد مشاهدات دارای مقادیر ۱
۱۱۹۵					تعداد مشاهدات دارای مقادیر ۰
۱۱۶۷					تعداد پیش بینی‌های صحیح
۷۱/۶۹					درصد پیش بینی‌های صحیح
۲۳/۸۹					مقدار آماره آزمون هاسمر لمشو
۰/۱۵۸					احتمال آماره آزمون هاسمر لمشو
۰/۱۰۵					ضریب تعیین مک فادن

در جدول ۶ نتایج مربوط به آزمون فرضیه سوم پژوهش با متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه برابر با ۰/۰۳۶ و آماره  $t$  متناظر با آن ۲/۳۳ است که در سطح معناداری ۰/۰۲ معنی‌دار است. این نتیجه نشان می‌دهد انحراف بیشتر شرکت‌ها از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، متغیر تغییر مدیرعامل نیز با ضریب مثبت ۰/۰۴۱ و آماره  $t$  معادل ۲/۱۶ در سطح معناداری ۰/۰۳ معنادار شده است که نشان می‌دهد تغییر در مدیریت ارشد شرکت‌ها نیز به‌طور مستقیم موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. بنابراین، هر دو عامل اصلی مدل یعنی انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و تغییر مدیرعامل به‌طور مستقل و معنادار هزینه حسابرسی شرکت‌ها را افزایش می‌دهند. در نهایت در جدول ۷ نتایج آزمون سو بل برای بررسی اثر

میانجی متغیر تغییر مدیرعامل در مسیر تأثیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی گزارش شده است. مقدار احتمال آماره آزمون سوبل برابر با ۰/۱۲۸ است. این نتیجه نشان می‌دهد که اگرچه تغییر مدیرعامل در مسیر اثرگذاری انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی لحاظ شده است، اما نقش میانجی این متغیر از لحاظ آماری معنادار نیست و سهم قابل توجهی در انتقال اثر انحراف مسئولیت اجتماعی به هزینه حسابرسی ایفا نمی‌کند. بنابراین، تأثیر اصلی انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی عمدتاً به صورت مستقیم است و نه از طریق متغیر تغییر مدیرعامل.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری آماره t	VIF
انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه	۰/۰۳۶	۰/۰۱۵	۲/۳۳	۰/۰۲	۱/۱۵
تغییر مدیرعامل	۰/۰۴۱	۰/۰۱۸	۲/۱۶	۰/۰۳	۱/۱۵
کیفیت حسابرسی	۰/۰۹۲	۰/۰۳۷	۲/۴۶	۰/۰۱۴	۱/۲۴
استقلال هیئت مدیره	-۰/۰۷۸	۰/۰۲۷	-۲/۸۹	۰/۰۰۴	۱/۰۸
مالکیت نهادی	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱۴	-۱/۸۱	۰/۰۷	۱/۷۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	-۱/۹۱	۰/۰۵۶	۳/۱۱
اهرم مالی	۰/۵۰۲	۰/۰۹۱	۵/۴۷	۰/۰۰۰۱	۱/۵۵
اندازه شرکت	۰/۱۱۷	۰/۰۴۳	۲/۷۲	۰/۰۰۷	۲/۷۳
بازده دارایی‌ها	۰/۴۵۸	۰/۱۹۴	۲/۳۶	۰/۰۱۸	۱/۹۵
رشد فروش شرکت	۰/۰۲۴	۰/۰۲۷	۰/۸۹	۰/۳۷۲	۱/۵۵
عرض از مبدا	۵/۱۵۶	۰/۵۸۴	۸/۸۲	۰/۰۰۰۱	---
احتمال آماره t	۰/۰۰۰۱				
مقدار آماره t	۲۹۳/۶۱				
اثرات سال و صنعت	کنترل شد				
خودهمبستگی سریالی و ناهمسانی واریانس	برطرف گردید				
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۹۴				

جدول ۷. نتایج آزمون سوبل

ضرایب از مدل	مسیر میانجی	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۲) و (۳)	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه < تغییر مدیرعامل < حق الزحمه حسابرسی	۰/۱۲۸

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل در رابطه میان انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ انجام شده است. مسئله اصلی پژوهش حاضر، بررسی پیامدهای انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی و مسائل مدیریتی است؛ در واقع، هم ادبیات نظری و هم شواهد تجربی حاکی از آن است که هرگونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، با افزایش ریسک‌های اطلاعاتی و پیچیدگی عملیات همراه می‌شود؛ این امر موجب نگرانی حسابرسان درباره تحریف صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی می‌گردد و در نهایت به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود (لی و همکاران، ۲۰۱۶؛ فراست و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین، چنین انحرافی می‌تواند باعث بروز هزینه‌های نمایندگی و کاهش عملکرد مالی و عملیاتی شرکت گردد، که این پیامدها به افزایش فشار برای تغییر مدیریت ارشد سازمان و بی‌ثباتی در جایگاه مدیرعامل می‌انجامد (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، پژوهش حاضر تلاش کرده است تا ضمن بررسی این روابط، نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل را نیز در پیوند میان مسئولیت اجتماعی غیر بهینه و حق الزحمه حسابرسی مورد ارزیابی قرار دهد.

یافته‌های فرضیه اول نشان داد که هرگونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌شود. این نتیجه از چند بعد قابل تبیین است:

اول، انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، اغلب ناشی از پیگیری منافع شخصی مدیران و تضاد منافع با سهامداران است؛ این وضعیت، هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد و موجب می‌شود حسابرسان ریسک سوءاستفاده از منابع شرکت یا انجام معاملات فرصت‌طلبانه را بیشتر در نظر بگیرند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ لی و همکاران، ۲۰۱۶). دوم، این وضعیت می‌تواند نشانه‌ای از ضعف راهبری شرکتی و ناکارآمدی کنترل‌های نظارتی باشد که در ادبیات پژوهش نیز به عنوان عامل افزایش هزینه‌های حسابرسی شناخته شده است (لوپز پورتاس لامی و همکاران، ۲۰۱۷؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). سوم، این شرایط موجب می‌شود سهامداران و سایر ذی‌نفعان نیز برای کاهش ریسک‌های نمایندگی و حمایت از منافع خود، تقاضای افشای بیشتر، حسابرسی دقیق‌تر و نظارت شدیدتر داشته باشند که این‌ها نیز مستقیماً بر افزایش حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است (سمت و جریوی، ۲۰۱۷). چهارم، شرکت‌هایی که در این حوزه رفتار نامتعارف دارند، معمولاً ساختار افشای ضعیف‌تر، شفافیت کمتر و کنترل‌های داخلی آسیب‌پذیرتری دارند؛ این مسئله باعث می‌شود فرآیند ارزیابی حسابرسان دشوارتر و پرهزینه‌تر گردد (فراست و همکاران، ۲۰۲۲؛ گارسیا و همکاران، ۲۰۲۰).

مقایسه نتایج فرضیه اول با مطالعات پیشین نشان می‌دهد که یافته‌های این پژوهش با نتایج مطالعاتی همچون خان و همکاران (۲۰۲۳)، هوانگ و همکاران (۲۰۲۵) و لی و همکاران (۲۰۱۶) همسویی دارد که همگی بر پیامدهای منفی انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بر ثبات

مدیریتی و افزایش هزینه‌های حسابرسی تأکید کرده‌اند. همچنین، پژوهش‌هایی مانند الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) و نانیدیالاس و همکاران (۲۰۲۵) نیز تأکید دارند که هرگونه انحراف از سرمایه‌گذاری بهینه در مسئولیت اجتماعی، چه کمتر و چه بیشتر از حد مطلوب، موجب بروز ریسک‌های اطلاعاتی و پیچیدگی فرآیند حسابرسی می‌شود و هزینه‌های نظارتی را افزایش می‌دهد. این یافته‌ها به خوبی با نتایج پژوهش حاضر مطابقت دارد.

شواهد به‌دست آمده از آزمون فرضیه دوم نیز حاکی از آن است که شرکت‌هایی که در اجرای مسئولیت اجتماعی از تعادل خارج می‌شوند، با احتمال بیشتری با تغییر مدیرعامل مواجه خواهند شد؛ رخدادی که نشانه بی‌ثباتی مدیریتی و فشار سهامداران برای اصلاح راهبردهای شرکت محسوب می‌شود. این نتیجه بیانگر آن است که افزایش هزینه‌های نمایندگی و بروز ضعف‌های عملکردی ناشی از رفتار غیربهینه در مسئولیت اجتماعی، زمینه‌ساز بی‌ثباتی مدیریتی می‌شود و ذی‌نفعان برای کاهش ریسک و بهبود حاکمیت شرکتی، به سمت تغییر رهبری سازمان حرکت می‌کنند (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱). نتایج فرضیه دوم درباره افزایش احتمال تغییر مدیرعامل در شرکت‌هایی که از تعادل مسئولیت اجتماعی خارج می‌شوند، تقریباً همراستا با مطالعاتی است که صرفاً به بررسی استعفا یا اخراج مدیرعامل پرداخته‌اند (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱) و رفتار غیربهینه در مسئولیت اجتماعی را زمینه‌ساز بی‌ثباتی مدیریتی و فشار برای تغییرات در سطوح ارشد سازمان می‌دانند. همچنین، لای و همکاران (۲۰۲۵) نشان داده‌اند که رویدادهای منفی مسئولیت اجتماعی احتمال برکناری مدیرعامل را افزایش داده و اثر این رویدادها در شرکت‌هایی با عملکرد مسئولیت اجتماعی بالاتر، شدیدتر است.

در بررسی فرضیه سوم، اگرچه مشخص شد که هر دو متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و تغییر مدیرعامل به صورت مستقیم منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شوند، اما نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل در این رابطه از نظر آماری تأیید نشد. این نتیجه را می‌توان به شرایط محیطی و گزارشگری بازار سرمایه ایران نسبت داد؛ زیرا از یک سو ساختار افشای مسئولیت اجتماعی و استانداردهای گزارشگری مرتبط آن در ایران همچنان ضعیف است (اسدی و همکاران، ۱۴۰۳) و این امکان وجود دارد که اطلاعات کافی و شفاف برای رصد پیامدهای مدیریتی رفتار مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در اختیار حسابرسان قرار نگیرد. از سوی دیگر، حسابرسان در این فضا بیش از آنکه تغییرات مدیریتی را ملاک ارزیابی ریسک قرار دهند، احتمالاً تمرکز خود را بر ریسک‌های عملیاتی و کیفیت اطلاعات مالی معطوف می‌کنند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین، در بررسی ادبیات پژوهشی، مطالعه مشابهی درباره نقش میانجی تغییر مدیرعامل یافت نشد. با این حال، یافته پژوهش حاضر مبنی بر اینکه نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل میان مسئولیت اجتماعی غیر بهینه و هزینه حسابرسی از نظر آماری تأیید نمی‌شود، با برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی تفاوت دارد. به‌طور خاص، عباسپور و همکاران (۱۴۰۶) در محیط ایران به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیرعامل به طور کلی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری ندارد و تنها

در صورت تغییر اجباری، این رابطه مثبت است. در مقابل، کیم و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از داده‌های واقعی کره نشان دادند که تغییر مدیرعامل (به ویژه در شرایط ریسک بالا یا برکناری اجباری) مستقیماً موجب افزایش ساعات و تلاش حسابرسی و در نتیجه افزایش هزینه حسابرسی می‌شود. بنابراین، به نظر می‌رسد که نقش میانجی تغییر مدیرعامل می‌تواند تا حد زیادی تابع ویژگی‌های نهادی، انگیزه‌های مدیریتی و شفافیت محیط اطلاعاتی باشد.

با توجه به اینکه انحراف از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با افزایش ریسک حسابرسی در قالب حق‌الزحمه حسابرسی همراه است، توصیه می‌شود حسابرسان در فرآیند ارزیابی ریسک حسابرسی، به ویژه در شرکت‌هایی که رفتار مسئولیت اجتماعی آن‌ها غیرمتعادل است، حساسیت بیشتری نشان دهند و رویه‌های حسابرسی خود را بر اساس شناسایی دقیق‌تر منابع ریسک‌های اطلاعاتی و عملیاتی تنظیم کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود حسابرسان به ارتقای شفافیت افشای مخارج مسئولیت اجتماعی در گزارش‌های مالی تأکید بیشتری داشته باشند تا امکان قضاوت حرفه‌ای و کاهش ریسک اطلاعاتی فراهم شود.

یافته‌ها بیانگر آن است که رفتار غیربهبوده در مسئولیت اجتماعی، نه تنها موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی، بلکه باعث ناپایداری مدیریتی و افزایش احتمال تغییر مدیرعامل می‌شود. بنابراین به مدیران توصیه می‌شود با اتخاذ رویکرد متعادل، راهبردی و شفاف در حوزه مسئولیت اجتماعی، ضمن ارتقای اعتماد ذی‌نفعان، هزینه‌های نمایندگی و نظارتی شرکت را کاهش دهند و ثبات جایگاه مدیریتی خود را حفظ کنند. همچنین توصیه می‌شود مدیران نسبت به بهبود سیستم‌های کنترل داخلی و مستندسازی تصمیمات مرتبط با مسئولیت اجتماعی حساسیت بیشتری داشته باشند.

## منابع

اسدی، مریم؛ منصورفر، غلامرضا؛ همایون، سعید؛ دیدار، حمزه. (۱۴۰۳). کیفیت گزارشگری یکپارچه: ارزش‌آفرینی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۱۱(۲)، ۱۶۷-۱۹۳.

افلاطونی، عباس. (۱۴۰۰). تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار استتا. انتشارات ترمه، چاپ سوم.

بشیری منش، نازنین؛ مشایخی، حسین. (۱۳۹۹). ارتباط بین در دسترس بودن اطلاعات مالی با عملکرد و تغییر مدیرعامل بعد از اصلاحیه افشای اجباری اطلاعات شرکت‌های بورسی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۱)، ۱۳۵-۱۵۷.

تیموریان، سید علی اکبر؛ مران جوری، مهدی؛ علی‌خانی، رضیه و رستمی، نعمت. (۱۴۰۳). خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵(۱۸): ۸-۳۳.

جامعی، رضا و نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و

حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱)، ۱۳۷-۱۶۱.

حسینی، سیدرسول و روستاپیشه، رحمان. (۱۴۰۳). تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر نوع حسابرس و هزینه حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۶۱)، ۱۰۳-۱۲۴.

دهمرده قلعه نو، محسن، یزدیفر، حسن و زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۱(۱)، ۳۳-۱۰.

دیلمی، صفیه؛ صفری گرابلی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه کیفیت حاکمیت شرکتی و نوسان بازده سهام. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۳)، ۱۱۵-۱۳۶.

صالحی، مهدی، لاری دشت بیاض، محمود، و وظیفه دان، نجمه. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴)، ۵۳-۷۵.

عباسپور، امیر علی، علی خانی، رضیه، مران جوری، مهدی و فلاح، رضا. (۱۴۰۴). نوع تغییر و شکل جانشینی مدیر عامل و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۶(۶۱)، ۳۳۱-۳۵۲.

مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه و جمشیدی، پروانه. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارش‌های مالی بر تاخیر گزارش حسابرسی، بندهای توضیحی و حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵(۱۷): ۳۶-۵۷.

نصر، سجاد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر اندازه حسابرس بر رابطه بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴)، ۴۰-۵۳.

Abbaspour, A., Alikhani, R., maranjory, M. and fallah, R. (2025). Type of CEO Turnover and Form of Succession and Audit Pricing: Evidence from Tehran Stock Exchange. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 16(61), 331-352. (in Persian)

Aflatouni, A. (2021). Statistical analysis in financial and accounting research with Stata software (3rd ed.). Termeh Publishing. (in Persian)

Almasria, N. A. (2022). Corporate governance and the quality of audit process: An exploratory analysis considering internal audit, audit committee and board of directors. European Journal of Business and Management Research, 7(1), 78-99.

Al-Shaer, H., Uyar, A., Kuzey, C., & Karaman, A. S. (2023). Do shareholders punish or reward excessive CSR engagement? Moderating effect of cash flow and firm growth. International Review of Financial Analysis, 88, 102672.

Asadi, M., Mansourfar, G., Homayoun, S. and Didar, H. (2024). Integrated Reporting Quality: Value creation and Accounting Information Relevance. Financial Accounting Knowledge, 11(2), 167-193. (in Persian)

Bashirimaneh, N. and Mashayekhi, H. (2020). The Relationship Between the Financial Information Availability to Performance and CEO Change After Mandatory Amendment of Information Disclosure of listed Companies. Journal of Accounting and Social Interests, 10(1), 135-157. (in Persian)

Bills, K. L., Lisc, L. L., & Seidel, T. (2016). The impact of CEO turnover on audit fees: Evidence from firms undergoing strategic change. The Accounting Review, 89(1), 235-269.

Brockman, P., Krishnan, G., Lee, H., & Salas, J. (2019). Implications of ceo succession origin

and in-house experience for audit pricing. *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 37(1), 173-204.

Cahyaningati, R., Miqdad, M., & Kusono, A. (2022). Analysis of the relationship between corporate social responsibility and good corporate governance on fee audit and firm value. *Ijebd (International Journal of Entrepreneurship and Business Development)*, 5(2), 273-284. <https://doi.org/10.29138/ijebd.v5i2.1745>

Chao, C. L. (2022). CEO turnover and audit pricing: the role of media tone. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 721-741.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., & Yu, W. (2012). Corporate social responsibility, audit fees, and audit opinions. In AAA Auditing Section Midyear Conference.

Cooper, E. (2017). Corporate social responsibility, gender, and CEO turnover. *Managerial Finance*, 43(5), 528-544.

Dahmarde Ghaleno, M., Yazdifar, H. and Zarei, H. (2021). The effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk. *Professional Auditing Research*, 1(1), 10-33. (in Persian)

Daylami, S. and safari, M. (2016). The Relation between Corporate Governance Quality and Stock Return Volatility. *Empirical Research in Accounting*, 6(3), 115-136. (in Persian)

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.

Fargher, N., Jiang, A., & Yu, Y. (2013). How do auditors perceive ceo's risk-taking incentives? *Accounting and Finance*, 54(4), 1157-1181.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

Frošt, T., Shan, L., Tsang, A., & Yu, M. (2022). Media coverage of corporate social irresponsibility and audit fees: international evidence. *International Journal of Auditing*, 26(4), 467-493. <https://doi.org/10.1111/ijau.12291>

Garcia, J., Villiers, C., & Li, L. (2020). Is a client's corporate social responsibility performance a source of audit complexity? *International Journal of Auditing*, 25(1), 75-102.

Gass, D., & Roberts, P. (2011). The impact of CEO turnover on corporate governance and performance: Empirical evidence. *The Financial Review*, 46(2), 215-241.

Gopalan, R., Huang, S., & Maharaja, J. (2021). The role of deferred equity pay in retaining managerial talent\*. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2521-2554.

Hosseini, S. R., & Roostapishah, R. (2024). The effect of corporate social responsibility performance on auditor type and audit fees. *Accounting and Auditing Research*, 16(61), 103-124. (in Persian)

Huang, K., Li, Y., Oyewale, K., & Tworoger, E. (2025). Corporate Social Responsibility and Firm Financial Performance: Evidence from America's Best Corporate Citizens. *International Journal of Financial Studies*, 13(3), 119.

Huang, L., Parker, L. D., Yan, Y., & Lin, K. J. (2014). The influence of CEO turnover on audit fees: Evidence from firms undergoing strategic change. *The Accounting Review*, 89(1), 235-269.

Jamei, R. and Najafi, G. (2019). Investigating the relationship between of Corporate Social Responsibility Disclosure and Audi Fees. *Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 137-161. (in Persian)

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jenter, D. and Kanaan, F. (2015). Ceo turnover and relative performance evaluation. *The Journal of Finance*, 70(5), 2155-2184.

Kallekar, M., & Khan, A. (2016). Accounting risk and audit fees: Evidence from CEO turnover. *International Journal of Accounting Research*, 4(1), 1-15.

Karima, K. E., Nmandi, P. K., & Tantalo, C. (2020). CEO performance and turnover: The role of agency conflicts and the moderating effect of corporate social responsibility. *Corporate Governance: An International Review*, 28(3), 232-247.

Khan, T. M., Naiping, Z., & Shiyu, L. (2023). Corporate social responsibility and CEO dismissals: the dynamic role of average and above-average CSR on CEO dismissals. *Journal of Environmental Planning and Management*, 66(14), 2962-2984.

Kim, Y., Kim, J., & Seol, I. (2021). Ceo turnover and the engagement quality reviewer's audit effort. *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 39(1), 205-224.

Lai, S. M., Liu, C. L., & Wu, C. Y. (2025). The Effect of Negative Corporate Social Responsibility Events on CEO Turnovers and CEO Compensations. *Journal of Accounting Review*, 80, 105-151.

Li, J., Liu, Y., & Wang, K. (2016). Agency costs and corporate social responsibility: Evidence from China. *Journal of Business Research*, 69(11), 5145-5152.

Lopatta, K., Cunitz, F., & Tideman, S. A. (2024). Abnormal CSR and financial performance. *European Accounting Review*, 33(1), 49-75.

López Puertas-Lamy, M., Desender, K., & Epure, M. (2017). Corporate social responsibility and the assessment by auditors of the risk of material misstatement. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(9-10), 1276-1314. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12268>

Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2015). Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of accounting and economics*, 60(1), 56-72.

Manganelli, A., & Izzo, M. F. (2017). CEO compensation and corporate social responsibility: Evidence from Italian companies. *Journal of Business Research*, 129, 86-94.

Mashayekh, S., Hekmat, H. and Jamshidi, P. (2024). Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees. *Professional Auditing Research*, 5(17), 36-57. (in Persian)

Mishra, D. R., Sadok El Ghoul., Omran, G., Chuk C. Y. Kwok., (2011). Does Corporate Social Responsibility Affect the Cost of Capital. *Journal of Banking & Finance*, 35(9), 2388-2406.

Nandialath, A., Mohapatra, P. S., & Raina, G. S. (2025). Audit Fee Implications of Mandatory CSR. Available at SSRN 5189499.

Nasr, S. (2022). Investigating the impact of auditor size on the relationship between voluntary disclosure of social responsibility and audit fees. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(64), 40-53. (in Persian)

Nazari, J. A., & Poursoleyman, E. (2025). Corporate social responsibility signalling under external transparency demands. *International Review of Financial Analysis*, 101, 104045.

Nelson, S. P., & Mohamed-Rusdi, N. F. (2015). Ownership structures influence on audit fee. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 457-478.

Poursoleyman, E., Pourrezaei Nav, A., Mansourfar, G., & Didar, H. (2025). How Does Corporate Information Environment Influence CSR? *International Journal of Financial Studies*, 13(3), 131.

Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M., & Vazifeh Dan, N. (2019). Investigating the relationship between management changes and audit fees. *Audit Knowledge*, 19(74), 53–75. (in Persian)

Samet, A., & Jarboui, A. (2017). Corporate social responsibility and customer loyalty: The mediating effect of trust. *The Journal of Business Ethics*, 146(1), 157-171.

Taymouriyan, S. A., Maranjory, M., Alikhani, R. and Roštami, N. (2025). Audit Partner Narcissism and Audit Fees: Considering the Role of Tenure and Busyness. *Professional Auditing Research*, 5(18), 8-33. (in Persian)

Wang, J., & Wang, Y. (2023). Effects of CSR On Audit Fees: The Role of Economic Policy Uncertainty. Available at SSRN 4649098.

Wang, Z., Lu, W., & Liu, M. (2021). Corporate social responsibility overinvestment in mergers and acquisitions. *International Review of Financial Analysis*, 78, 101944.

1. Agency Theory
2. Jensen & Meckling
3. Li et al
4. Manganelli & Izzo
5. Karima et al
6. Khan et al
7. Stakeholder Theory
8. Freeman
9. Donaldson & Preston
10. Samet & Jarboui
11. Gass & Roberts
12. Huang et al
13. Bills et al
14. Kallekar & Khan
15. Brockman et al
16. Voluntary
17. Mandatory
18. Optimal level
19. Social legitimacy
20. Financial risks
21. Leadership Transition
22. perceived risk
23. Alternative hypothesis
24. Inherent risk
25. Jenter & Kanaan
26. Garcia
27. Wang & Wang
28. Economic policies
29. Opportunistic motivations
30. Stakeholder theory
31. Cahyaningati et al
32. López Puertas-Lamy et al
33. Deegan
34. Nandialath et al
35. Almasria
36. Signaling theory
37. Manganelli & Izzo
38. Nelson & Mohamed-Rusdi
39. Nandialath et al
40. Al-Shaer et al
41. Lys & et al
42. Mishra et al



COPYRIGHTS

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



# Post-Implementation Assessment of Auditing Standard 701: Timing of Independent Audit Report Issuance Across Industries

Monire Shahsavand<sup>1</sup>, Hazhir Habibi<sup>2</sup>, Mohammad sadegh Hoseini<sup>3</sup>

Received: 2025/07/17

Approved: 2025/07/25

Research Paper

## Abstract:

The International Auditing Standard No. 701 was approved in 2016 with the aim of reducing information gaps and enhancing the communicative value of audit reports by requiring the disclosure of «Key Audit Matters». In Iran, the implementation of this standard has become mandatory for auditing the financial statements of companies whose fiscal year begins on or after the first of (March 21, 2022). This standard applies to the auditing of the complete set of financial statements of companies listed on the stock exchange and in situations where the auditor intends to communicate key audit matters in their report due to other considerations. Additionally, this standard is applicable in cases where the auditor is required by laws or regulations to disclose key audit matters in the auditor's report. One of the consequences of implementing this standard may be lags in the issuance of audit reports. Such lags can affect the timeliness of financial reports and diminish their informational value. The purpose of this article is to assess the impact of disclosing key audit matters on the lag in issuing audit reports. For this purpose, the audit reports of 451 companies listed on the Tehran Stock Exchange and Iran's Over-the-Counter (OTC) market were analyzed over a timeframe that spans two years in the past and two years post-implementation of the standard. For a more accurate assessment, analyses have been conducted at both the overall industry level and within specific industry groups. The results indicate that audit reports are typically issued, on average, 76 days after the end of the financial period. The highest level of lag was observed in industry group 3 (which includes basic metals and similar industries), while the lowest lag was found in industry group 5 (which includes cement, lime, gypsum, and similar industries). Furthermore, the findings suggest that, at the overall industry level and across most industry groups, the disclosure of Key Audit Matters leads to a lag in the issuance of audit reports. Although this effect was not particularly noticeable in the first year of the standard's implementation, it appears to have increased in the second year. The number of Key Audit Matters disclosed in the auditor's report shows a positive association with the lag in the issuance of the audit report; however, newly disclosed Key Audit Matters do not appear to significantly affect this lag.

**Key Words:** Assurance, auditing, timeliness, communicative value.

[10.22034/JPAR.2025.2066510.1442](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066510.1442)

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author) [monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir](mailto:monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir)
  2. Msc. Student. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. [hazhirhabibi2000@gmail.com](mailto:hazhirhabibi2000@gmail.com)
  3. Msc. Student. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. [mohammadsadeghhosseini7777@gmail.com](mailto:mohammadsadeghhosseini7777@gmail.com)
- <http://article.iacpa.ir>

## ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱: زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل در سطح صنایع

منیره شاهسوند<sup>۱</sup>، هژیر حبیبی<sup>۲</sup>، محمد صادق حسینی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی و افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی در سال ۲۰۱۶ تصویب شد و الزاماتی را برای اطلاع‌رسانی «مسائل عمده حسابرسی» تعیین کرد. در ایران اجرای این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از ابتدای فروردین ۱۴۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی شده است. این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. به علاوه، این استاندارد در شرایطی که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس است نیز کاربرد دارد. یکی از پیامدهای اجرای این استاندارد، می‌تواند تأخیر در صدور گزارش حسابرسی باشد. این تأخیر می‌تواند به موقع بودن گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهد و از ارزش اطلاعاتی آن بکاهد. هدف این مقاله، ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی است. بر این اساس، گزارش حسابرسی ۴۵۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، طی دو سال قبل تا دو سال پس از اجرای استاندارد بررسی شد. برای ارزیابی دقیق‌تر، تحلیل‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع صورت گرفته است. نتایج نشان می‌دهد گزارش حسابرسی شرکت‌ها به طور متوسط با ۷۶ روز فاصله از پایان دوره مالی، صادر می‌شود. بیشترین میزان تأخیر در صنایع گروه ۳ (شامل فلزات اساسی و صنایع مشابه) و کمترین میزان تأخیر در صنایع گروه ۵ (شامل صنعت سیمان، آهنک و گچ و صنایع مشابه) مشاهده شد. علاوه بر این یافته‌ها بیانگر این است که در سطح کل صنایع و در بیشتر گروه صنایع، افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود؛ اگرچه این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد چندان محسوس نبوده است اما به نظر می‌رسد در سال دوم اجرای استاندارد، این تأثیر افزایش یافته است. تعداد مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس افشا می‌شود با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد اما مسائل عمده حسابرسی جدید افشا شده، بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** اطمینان‌بخشی، حسابرسی، به موقع بودن، ارزش ارتباطی.

doi: [10.22034/JPAR.2025.2066510.1442](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066510.1442)

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)  
monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.  
hazhirhabibi2000@gmail.com

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.  
mohammadsadeghhosseini7777@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

جدایی مالکیت از مدیریت و شکل‌گیری رابطه نمایندگی، این امکان را به مدیران می‌دهد که تصمیم‌هایی را در راستای منافع خود و برخلاف منافع سهام‌داران بگیرند (شیپر<sup>۱</sup>، ۱۹۸۹؛ فلوراکیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). حسابرسی باکیفیت به عنوان راهی برای بهبود اطلاعات، می‌تواند منجر به افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مالکان و مدیران شود (محمدرضایی و کاظمی، ۱۴۰۱). از این رو حسابرسی مستقل به عنوان یک سیستم نظارتی به کار گرفته می‌شود تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برساند و ارزش شرکت را افزایش دهد؛ اما در دهه‌های اخیر طیف وسیعی از شکست‌های حسابرسی، سؤالاتی را در مورد نقش حسابرسان مطرح نموده و این حرفه مورد انتقاد شدید قرار گرفته است (لنوکس، اشمیت و تامسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸؛ بدارد، گانتیر و اسکات<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). محافل نظری و حرفه‌ای معتقدند که دیگر روش سنتی افشای گزارش‌های حسابرسی نمی‌تواند پاسخگوی تقاضای اطلاعاتی فزاینده بازار سرمایه باشد (سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، ۲۰۱۶). از نظر آن‌ها روش دودویی کیفیت حسابرسی<sup>۵</sup> (واجد شرایط یا فاقد شرایط) انگیزه‌های بهبود کیفیت در بازار حسابرسی را کاهش داده است (فرانسیس<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). در همین راستا پروفوسور آرنولد شیلدر<sup>۷</sup> رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در بیانیه‌ای با نقد گزارش حسابرسی اعلام کرد: «گزارش حسابرسی در مورد صورت‌های مالی چه چیزی را ارائه می‌کند؟ این گزارش یک گزارش کوتاه و استاندارد است که فقط صورت‌های مالی موضوع حسابرسی، فرآیند حسابرسی و مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان را توصیف می‌کند. با وقوع بحران‌های مالی جهانی، استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به ویژه سرمایه‌گذاران نهادی و تحلیل‌گران مالی تمایل دارند درباره حسابرسی واحد تجاری بیشتر بدانند و بینش بهتری در مورد واحد مورد حسابرسی و صورت‌های مالی آن کسب کنند. بنابراین اگر چه نظر حسابرسان ارزشمند است، اما بسیاری از افراد تصور می‌کنند که گزارش حسابرسی می‌تواند ارزش ارتباطی<sup>۸</sup> بیشتری داشته باشد و به نظر می‌رسد ایجاد تغییراتی در این گزارش ضروری است» (بدارد، گانتیر و اسکات، ۲۰۱۴).

در پاسخ به این انتقادات، این بحث مطرح شد که حسابرسان باید گزارش‌های دقیق‌تری را افشا کنند (بدارد و همکاران، ۲۰۱۴). هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، استاندارد حسابرسی جدیدی را وضع نمودند که حسابرسان را ملزم می‌کند در بخشی از گزارش حسابرسی، «مسائل عمده حسابرسی<sup>۹</sup>» را اطلاع‌رسانی نمایند. این تغییر در گزارش حسابرسی با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی (تفاوت بین اطلاعات مورد نظر استفاده‌کنندگان و آنچه که از طریق افشای واحد تجاری و گزارش حسابرسان در دسترس آن‌ها است) و افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت گرفت (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱). قوانین بین‌المللی در خصوص افشای مسائل عمده حسابرسی نشان می‌دهد که استانداردهای گزارشگری حسابرسی قبلی، برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مفید نبودند، چون بر اساس این استانداردها، گزارش حسابرسی اطلاعات خاص شرکت مورد رسیدگی را درباره فرآیند حسابرسی و نتایج آن ارائه

نمی‌داد (بدارد، کورام، اسپهبدی و موک<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶). افشای مسائل عمده حسابرسی شامل اطلاعات خاص شرکت است (بدارد و همکاران، ۲۰۱۶؛ گیملار، هنسن و اوزلانسی<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶) و حسابرسان با افشای مسائل عمده حسابرسی، تصویری جداگانه و منحصر به فرد از موضوعات یا موارد مهم حسابداری در شرکت را به تصویر می‌کشند (ولت<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۸). این گزارش حسابرسی دقیق و شفاف می‌تواند شکاف انتظارات نسبت به میزان مسئولیت حسابرسان را کاهش و سطح اطمینان سهام‌داران را افزایش دهد (گلد، گرانولد و پات<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲).

پس از آن در ایران استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» تصویب شد و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. طبق این استاندارد، مسائل عمده حسابرسی مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. این مسائل حوزه‌های زیر را در برمی‌گیرد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، خطر تحریف بااهمیت در آن‌ها بالاتر است، یا خطرهای عمده‌ای که طبق استاندارد ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن: تجدیدنظر شده ۱۳۹۳) توسط حسابرس مشخص گردیده است.

ب. قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها بالا تشخیص داده شده است.

پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع شده طی دوره بر حسابرسی.

این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. به علاوه، این استاندارد در شرایطی که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس است نیز کاربرد دارد.

در حالی که هدف اصلی چنین افشائاتی کاهش شکاف اطلاعاتی است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲ a) و به استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی کمک می‌کند تا درک بهتری از مبانی اظهارنظر حسابرسان داشته باشند اما این اطلاعات افشا شده می‌تواند بر حسابرسی نیز تأثیر بگذارد. پیامدهای مورد انتظار افشای مسائل عمده حسابرسی، دارای ماهیت دوگانه است: از یک سو افشای این اطلاعات ممکن است به عنوان اطلاعات تکمیلی در گزارش حسابرسی در نظر گرفته شود که محتوای اطلاعاتی آن را تقویت می‌کند و از سوی دیگر می‌تواند به عنوان یک رویه جدید تحمیل شده به حسابرسان تلقی شود (بدارد و همکاران، ۲۰۱۸). یکی از پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی، تأثیری است که بر زمان انتشار صورت‌های مالی و گزارش

حسابرسی می‌گذارد. به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۲b) افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را رواج دهد. از نظر خبرگان، فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در ایران تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله داشته و با چالش‌های اساسی (چالش‌های استفاده‌کنندگان، استانداردها و چالش‌های حرفه‌ای) روبرو است (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳) و گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی مستقل، منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳).

از طرفی هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. صورت‌های مالی برای مفید بودن در تصمیم‌گیری، باید مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه باشند. به موقع بودن صورت‌های مالی یکی از مشخصه‌های اصلی مربوط بودن است (اسلی<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۰). ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی شده به تناسب تعداد روزهایی که طول می‌کشد گزارش حسابرسی امضا شود، کاهش می‌یابد (کنچل و پاین<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۱). در نتیجه این نگرانی وجود دارد که اگرچه افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی صورت می‌گیرد اما ممکن است به علت تأخیری که در انتشار صورت‌های مالی ایجاد می‌کند سودمندی اطلاعات را کاهش دهد. بنابراین ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است و می‌تواند به درک بهتر چالش‌ها و موانع مربوط به افشای اطلاعات حسابرسی شده کمک کند.

در ایران تاکنون پژوهشی که تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با استفاده از داده‌های مشاهده شده و به تفکیک صنایع مختلف بررسی نماید، گزارش نشده است. تنها پژوهش ارائه شده در این زمینه، تحقیق افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) است که در قالب یک تحقیق کیفی و از طریق مصاحبه با خبرگان، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی را بر تأخیر در صدور گزارش تحلیل نموده است. در این مطالعه، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، ارزیابی و تحلیل نشده است. از این رو بررسی تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ بر اساس گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در یک بازه زمانی چهار ساله (دو سال قبل و دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران) محور اصلی این پژوهش است. در این راستا میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، در «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است»، مقایسه می‌شود تا به این سؤال پاسخ داده شود که آیا گزارش حسابرسی «سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی»، نسبت به «سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی ندارند» با تأخیر بیشتری منتشر می‌شود؟ آیا افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به دلیل افشای مسائل عمده حسابرسی بوده است؟ برای پاسخ به این سؤالات، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی با کنترل سایر متغیرهای اثرگذار، بررسی می‌شود. علاوه بر این برای اطلاع از

میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع مختلف، این تحلیل‌ها هم در سطح کل صنایع و هم در سطح گروه صنایع انجام می‌شود. ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی و مقایسه این تأخیر در صنایع مختلف، می‌تواند به شناسایی الگوهای خاص در صنایع و درک بهتر عوامل مؤثر بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی کمک کند.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

از نظر وی و لیان<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۹) صورت‌های مالی حاوی اطلاعات مالی تاریخی شرکت است، در حالی که مسائل عمده حسابرسی، خطرات و جریان‌های نقدی آتی شرکت را افشا می‌کند؛ از این رو افشای مسائل عمده حسابرسی، ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، ام دی خوکان، شامسون و ابوطاهر<sup>۱۷</sup> (۲۰۲۴) معتقدند حسابرسان، موضوعات عمومی صنعت را در قالب مسائل عمده حسابرسی افشا می‌کنند و گاهی مشکلات واقعی واحد تجاری را پنهان می‌کنند و این موضوع موجب می‌شود با وجود بهبود کیفیت عملکردی حسابرسی، شفافیت گزارش حسابرسی بهبود نیابد. در واقع مواردی که مربوط به تداوم فعالیت یا تعدیل گزارش‌های حسابرسی است، اکنون به عنوان مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌شود و از این رو گزارش‌های حسابرسی شفافیت کمتری دارد. این نگرانی وجود دارد که با گذشت زمان، مواردی که به عنوان مسائل عمده حسابرسی افشا می‌شوند به متن‌های از پیش تعیین شده تبدیل شوند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱) و گزارش حسابرسی را به فهرستی طولانی از افشاهای اضافی و تکراری (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲) تبدیل کنند که ممکن است این افشاها به دلیل استفاده از زبان فنی، به راحتی قابل درک نباشند (مشاوران گزارشگری فرانسه<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۱) و منجر به تهیه گزارش‌های مبهم (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱) با هزینه‌های اضافی و منافع نامشخص گردد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲). اقدامات لازم برای شناسایی مسائل عمده حسابرسی، تهیه متن مناسب برای اطلاع‌رسانی و مستندسازی آن‌ها، به احتمال زیاد در مراحل پایانی حسابرسی انجام می‌شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳). سرگرم شدن حسابرسان به انجام این کار اضافی، ممکن است موجب کاهش اقدامات آن‌ها در دیگر عناصر (بازبینی و تکمیل کار حسابرسی)، افزودن منابع بیشتر یا تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شود. علاوه بر این، بحث در مورد شکل و محتوای مسائل عمده حسابرسی با مدیریت و کمیته حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسان نیز ممکن است صدور گزارش حسابرسی را به تأخیر بیندازد. به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۲) انجام فرآیندهای تکراری برای نهایی کردن گزارش حسابرسی، ممکن است بر زمان انتشار صورت‌های مالی و گزارش حسابرسان تأثیر بگذارد و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را رواج دهد. نتایج برخی از تحقیقات نشان می‌دهد تعداد و نوع مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرسی افشا می‌شود بر زمان صدور گزارش حسابرسی مؤثر است و مسائل عمده‌ای

که مربوط به اجرای استانداردهای جدید است موجب تأخیر بیشتر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود (الوحدانی، الرفاهی و القصار<sup>۱۹</sup>، ۲۰۲۴). با این حال با توجه به این که ممکن است این اطلاعات قبلاً به مدیریت و کمیته حسابرسی ابلاغ شده باشد، این امکان نیز متصور است که به متن‌های استاندارد و از پیش تعیین شده تبدیل شود و منجر به بحث و مناظرات زیادی بین حسابرس، مدیریت و کمیته حسابرسی نگردد (موک، بدارد، کورام، داویس، اسپهبدی و وارن<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۳). علاوه بر این حتی اگر افشای مسائل عمده حسابرسی موجب افزایش اقدامات حسابرسی شود؛ با توجه به این که مسائل عمده حسابرسی قبل از تاریخ گزارش حسابرسی شناسایی می‌شود، حسابرسان بیشتر اقدامات اضافی لازم را از قبل انجام می‌دهند و در نتیجه، اثر آن بر تأخیر گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد (کنچل و پاین، ۲۰۰۱). با توجه به این مباحث و به منظور بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، فرضیه‌های زیر طرح می‌شود:

**فرضیه اول:** افشای مسائل عمده حسابرسی، موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود.

**فرضیه دوم:** در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است.

فرضیه سوم: هر چه تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر می‌شود.

فرضیه چهارم: هر چه مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل جدیدتر باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر می‌شود.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش از حیث هدف کاربردی و بر اساس داده‌های مشاهده شده، اجرا شده است. هدف از انجام پژوهش الف) مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است» و ب) بررسی تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، با کنترل سایر متغیرهای اثرگذار است. به منظور تحلیل و مقایسه دقیق‌تر، بررسی‌ها هم در سطح کل صنایع و هم در سطح گروه صنایع انجام شده است. در بخش اول، گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، دو سال قبل و دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی جمع‌آوری و میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در «سال - شرکت‌هایی با مسائل عمده حسابرسی» و «سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی» محاسبه و میانگین آن با آزمون t تک نمونه‌ای مقایسه شده است. در بخش دوم، فرضیه‌های مطرح شده مبنی بر تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی»، «تعداد مسائل

عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، آزمون شده است. داده‌های مورد نیاز برای انجام آزمون t و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه GLS، از گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) گردآوری شده است.

## مدل و متغیرها

ویژگی‌های حسابرِس و صاحب‌کار بر گزارش حسابرسی تأثیر دارد (سیراگاریسیا، گامبتا، گاریسیانا و اورتاپرز<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۹). مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل برخورداری از منابع مالی و سرمایه انسانی کافی، دسترسی بیشتری به فن‌آوری اطلاعات داشته (ولت، ۲۰۱۸) و در مدت زمان کمتری سیستم‌های مالی مشتریان را شناسایی می‌کنند. این مؤسسات در برابر فشارهای صاحب‌کار مقاومت می‌کنند و موارد عدم انطباق را که منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی را زیر سؤال می‌برد، گزارش می‌کنند (احمد<sup>۲۲</sup>، ۲۰۲۱). بنابراین انتظار می‌رود اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی داشته باشد (لونیتس، ویتمن، کارامانیس<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۱؛ کیم<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۹؛ ایزدی‌نیا، فدوی و امینی‌نیا، ۱۳۹۳). برخی نیز معتقدند مؤسسات حسابرسی بزرگ در راستای حفظ اعتبار خود، با احتیاط و دقت بیش‌تری عمل می‌کنند و رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری به کار می‌گیرند، بنابراین این موضوع باعث افزایش زمان کار حسابرسی و در نتیجه افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌گردد که نشان دهنده ارتباط مثبت بین اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی است (شین، لی، لی و سون<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۷؛ گیلینگ<sup>۲۶</sup>، ۱۹۹۷؛ حسن<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۶؛ حبیب، بویان، هوانگ و میاح<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل، رجب‌دري و خرمین، ۱۳۹۷).

چرخش حسابرِس بر کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرِس مؤثر است (لین و یین<sup>۲۹</sup>، ۲۰۲۲). فرآیند چرخش حسابرِس یا مؤسسه حسابرسی به معنای تغییر حسابرِس یا مؤسسه حسابرسی پس از انجام یک یا چند دوره حسابرسی برای یک واحد رسیدگی است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). با چرخش حسابرِس و تغییر شریک، به دلیل دیدگاه جدیدی که توسط شریک حسابرسی جدید ارائه می‌شود، استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد و مسائل عمده مختلف و بیش‌تری در گزارش حسابرسی افشا می‌شود (لین و یین، ۲۰۲۲). شرکای جایگزین، نظرات خود را از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی به اشتراک می‌گذارند. بنابراین تغییر دیدگاه حسابرسان مختلف را می‌توان از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی قرار داد (محمدی و ساعت‌ساز، ۱۴۰۱). انتظار می‌رود که با تغییر حسابرِس و ورود حسابرِس جدید، مدت زمان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی افزایش یابد. زیرا با انتخاب مؤسسه حسابرسی جدید، زمان لازم برای آشنا شدن حسابرِس با دفاتر شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام شده به وسیله حسابرِس قبلی، افزایش می‌یابد. افزون بر این، افزایش خطر مطرح شدن دعاوی حقوقی علیه حسابرِس، او را ترغیب می‌کند که حسابرسی را با کیفیت بیش‌تر و با تخصیص زمان بیش‌تری انجام دهد (شوارتز و سو<sup>۳۰</sup>، ۱۹۹۶؛ تانی راغوناندان و باروا<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۰).

در رابطه با اندازه صاحب کار هم دو رویکرد متفاوت وجود دارد. از یک سو این گونه استدلال می‌شود که شرکت‌های بزرگ به علت دسترسی بیشتر به منابع، پتانسیل بیشتری برای ایجاد واحد حسابداری شایسته دارند و این امر احتمال حسابداری به موقع را در شرکت‌های بزرگ افزایش می‌دهد. از سوی دیگر این احتمال هم وجود دارد که تعدد و پیچیدگی معاملات در شرکت‌های بزرگ، زمان انجام حسابداری را افزایش دهد و موجب تأخیر در صدور گزارش حسابداری شود (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳ به نقل از آپادور و محدنور، ۲۰۱۳).

نتایج مطالعات نشان می‌دهد که شرایط و ویژگی‌های صاحب کار بر فرآیند حسابداری و افشای مسائل عمده حسابداری تأثیر دارد. طبق نظریه نمایندگی، در شرکت‌های با پراکندگی بالای مالکیت، تضاد منافع احتمالی بین مدیریت و سهام‌داران بیشتر است. زیرا سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت کمتری برای اعمال نفوذ بر تصمیم‌های مدیریت دارند. سهام‌داران به گزارش‌های مالی حسابداری شده اتکا می‌کنند و در صورتی که پراکندگی مالکیت بیشتر شود، قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران کاهش می‌یابد، حسابرسان بیشتر در معرض ریسک هستند و احتمال طرح دعوی قضایی علیه حسابرسان افزایش می‌یابد. بنابراین با توجه به این که آزمون‌های محتوای حسابداری تحت تأثیر میزان ریسک است، انتظار می‌رود با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در صدور گزارش حسابداری کاهش یابد (جگی و تسوی<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۹؛ عفیفی<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۹). اوراتانی و گاندیا<sup>۳۴</sup> (۲۰۲۳) معتقدند میزان پیچیدگی و توانایی شرکت در پرداخت بدهی‌ها بر تعداد و نوع مسائل عمده حسابداری مؤثر است. قائمی، براز و شاهسون<sup>۳۵</sup> (۱۴۰۳) عوامل مؤثر بر تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابداری را در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری در ایران بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که در صنایع بیمه، بانک‌ها و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده حسابداری با پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی، ارتباط مستقیم دارد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابداری شرکت مادر تأثیرگذار باشد و زمان انجام حسابداری را افزایش دهد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳؛ مولایی و کردستانی، ۱۴۰۰). شرکت‌های با اهرم بالا در معرض ریسک‌های مالی بالایی قرار دارند و این موضوع خطر طرح دعوی قضایی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد. بنابراین آن‌ها احتمالاً روش‌های حسابداری را با دقت بیشتری انجام می‌دهند (احمد، ۲۰۲۱) و این موضوع می‌تواند تأخیر در صدور گزارش حسابداری را افزایش دهد. سودآوری شرکت هم بر تأخیر در صدور گزارش حسابداری تأثیر دارد. احتمال این که شرکت‌های سودآور، نظر حسابداری تعدیل نشده دریافت کنند، بیشتر است (بیزلی، کارسلو و هرمانسون<sup>۳۵</sup>، ۱۹۹۹؛ لوبک، اینینگ و ویلینگام<sup>۳۶</sup>، ۱۹۸۹). در حسابداری شرکت‌های سودآور، موارد کمتری وجود دارد که حسابرسان احساس کنند موظف به افشای آن هستند. بنابراین حسابداری شرکت‌های سودآور ممکن است در مقایسه با حسابداری شرکت‌هایی که سود کمتری دارند، منجر به افشای کمتر مسائل عمده حسابداری شود (لی، داوید و داوید<sup>۳۷</sup>، ۲۰۱۹). به عبارتی در شرکت‌های سودآور، شرایط منفی که ممکن است بر فرآیند حسابداری و زمان تهیه گزارش تأثیر بگذارد کمتر است، بنابراین انتظار رابطه

منفی بین سودآوری و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳). تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تابعی صعودی از قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش حسابرسی است. انتظار می‌رود هر چه تعداد بندهای اظهارنظر در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نیز بیشتر شود. این تا حدی به این دلیل است که انتظار می‌رود حساب‌رسان به هنگام پیدا کردن یا تردید در مورد وجود اخلاص یا بی‌نظمی در صورت‌های مالی، آزمون‌ها را افزایش دهند (لونیتس و همکاران، ۲۰۱۱). بر اساس این توضیحات، برای آزمون فرضیه‌ها از مدل ۱ استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$AUDLAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 KAM_{it} + \beta_2 KAM\_FIRST_{it} + \beta_3 NB\_KAM_{it} + \beta_4 NEW\_KAM_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 DEBT_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 COMPLEX_{it} + \beta_{10} FREE\_FLOAT_{it} + \beta_{11} BUSY\_SEASON_{it} + \beta_{12} AUDITOR_{it} + \beta_{13} A\_ROTATION_{it} + \beta_{14} PARAGRAPH\_AR_{it} + Industry\ fixed\ effects + Year\ fixed\ effects + \varepsilon$$

$AUDLAG_{it}$ : تأخیر در صدور گزارش حسابرسی که از لگاریتم طبیعی تعداد روزهای تقویمی بین تاریخ گزارش حسابرسی و پایان سال مالی به دست آمده است.

$KAM_{it}$ : افشای مسائل عمده حسابرسی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر گزارش حسابرسی شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$KAM\_FIRST_{it}$ : افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر گزارش حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$NB\_KAM_{it}$ : تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی است.

$NEW\_KAM_{it}$ : درصد مسائل عمده حسابرسی جدید افشا شده که از تقسیم تعداد مسائل عمده حسابرسی جدید شرکت بر کل مسائل عمده حسابرسی شرکت و ضرب آن در عدد ۱۰۰ به دست آمده است.

متغیرهای کنترلی:

$SIZE_{it}$ : اندازه شرکت که از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

$DEBT_{it}$ : اهرم مالی که از جمع بدهی‌ها در پایان سال تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

$ROA_{it}$ : بازده دارایی‌ها که از تقسیم سود خالص بر جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

$LOSS_{it}$ : زیان ده بودن که یک متغیر دو ارزشی است. اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$COMPLEX_{it}$ : پیچیدگی که از قدرمطلق اختلاف لگاریتم دارایی‌های تلفیقی و لگاریتم دارایی‌های غیرتلفیقی در پایان سال به دست آمده است.

$FREE\_FLOAT_{it}$ : نسبت سهام شناور آزاد که از گزارش‌های منتشر شده در سایت کدال،

جمع‌آوری شده است.

$BUSY\_SEASON_{it}$ : سال مالی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$AUDITOR_{it}$ : نوع حسابرس که یک متغیر دو ارزشی است. برای تعیین نوع مؤسسه حسابرسی که آیا جزء مؤسسات بزرگ است، از گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران که درآمد مؤسسات حسابرسی را اعلام نموده، استفاده شده است. زمانی که مؤسسه حسابرسی که شرکت را حسابرسی نموده است، جزء چارک چهارم این لیست و در واقع جزء مؤسسات حسابرسی با درآمد بالا بود، آن مؤسسه حسابرسی، بزرگ تلقی شده و مقدار آن یک در نظر گرفته شد و در غیر این صورت، مؤسسه حسابرسی کوچک به شمار آمده و مقدار آن صفر در نظر گرفته شده است.

$A\_ROTATION_{it}$ : چرخش حسابرس که یک متغیر دو ارزشی است. اگر حسابرس شرکت نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$PARAGRAPH\_AR_{it}$ : تعداد بندهای گزارش حسابرسی.

Industry fixed effect: اثرات ثابت صنعت.

Year fixed effects: اثرات ثابت سال.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (به جز شرکت‌های پذیرفته شده در بازار پایه) است. رعایت استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. با توجه به این که فقط دو سال از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌گذرد و داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش فقط برای دو سال پس از اجرای استاندارد موجود است؛ به منظور بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، صورت‌های مالی شرکت‌ها در قلمرو زمانی چهار ساله (سال ۱۳۹۹ تا سال ۱۴۰۲) شامل دو سال قبل از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی (سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰) و دو سال بعد از اجرای استاندارد (سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲) بررسی شده است. اطلاعات مربوط به سهام شناور آزاد در برخی از شرکت‌ها در دسترس نبود، بنابراین همان طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود با در نظر گرفتن امکان جمع‌آوری متغیرهای پژوهش، در مجموع صورت‌های مالی ۴۵۱ شرکت طی چهار سال بررسی شده است.

جدول ۱: نمونه آماری

تعداد	شرح
۴۵۱	شرکت‌ها
۴	سال‌های مورد بررسی
۱۸۰۴	سال - شرکت‌های حاضر در نمونه
۱۵۰۹	سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی
۲۹۵	سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی

#### ۴- یافته‌های پژوهش

بخش اول: مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سال - شرکت‌های با / بدون مسائل عمده حسابرسی

در این بخش ابتدا تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در کل سال - شرکت‌ها محاسبه شد. سپس سال - شرکت‌های حاضر در نمونه به دو دسته، شامل سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی (۱۵۰۹ سال - شرکت) و سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی (۲۹۵ سال - شرکت) تقسیم شد. میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در دو گروه، محاسبه و میانگین آن‌ها با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای مقایسه گردید. به منظور تحلیل دقیق‌تر، این بررسی در سطح گروه صنایع هم صورت گرفت. به همین منظور طبق جدول ۲، سال - شرکت‌های حاضر در نمونه بر حسب صنعتی که در آن فعالیت دارند، در شش گروه طبقه‌بندی شدند و سپس تحلیل آماری به تفکیک گروه صنایع انجام شد.

جدول ۲: طبقه‌بندی گروه صنایع

گروه	عنوان صنایع
۱	بیمه، بانکها و مؤسسات اعتباری، سرمایه‌گذاری‌ها، فعالیتهای کمکی به نهادهای مالی واسط، سایر واسطه‌گری‌های مالی
۲	مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم
۳	فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن
۴	زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ محصولات کاغذی؛ انتشار، چاپ و تکثیر؛ دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش
۵	سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کاشی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات
۶	خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیتهای وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل‌ونقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، میانگین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در همه سال - شرکت‌ها ۷۶ روز بوده است. در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی نداشتند میانگین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ۷۴ روز و در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند ۸۲ روز بوده است و این تفاوت ۸ روزه معنادار می‌باشد (آماره برابر با ۷/۰۷۱ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰). بیشترین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع گروه سه می‌باشد که گزارش حسابرسی ۹۰ روز بعد از پایان سال مالی صادر شده و کمترین میزان تأخیر هم در صنایع گروه پنج بوده که گزارش حسابرسی ۶۶ روز بعد از پایان سال مالی صادر شده است. بررسی در سطح گروه صنایع نشان می‌دهد در همه صنایع به جز صنایع گروه چهار، گزارش حسابرسی سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر شده است.

جدول ۳: مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابداری

معناداری	آماره t	سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابداری	سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابداری	کل نمونه	شرح
کل صنایع					
	۷/۰۷۱	۸۲	۷۴	۷۶	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۲۹۵	۱۵۰۹	۱۸۰۴	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۱					
	۵/۸۷۰	۹۵	۶۹	۷۴	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۶۱	۲۱۵	۲۷۶	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۲					
	۲/۵۴۵	۷۴	۷۳	۷۳	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۹۷	۳۷۱	۴۶۸	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۳					
	۳/۱۲۳	۱۰۱	۸۹	۹۰	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۱۶	۱۴۰	۱۵۶	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۴					
	-۰/۳۴۱	۷۳	۷۸	۷۷	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۳۵	۲۱۷	۲۵۲	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۵					
	۲/۳۹۸	۷۱	۶۵	۶۶	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۳۶	۲۵۲	۲۸۸	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۶					
	۶/۰۰۲	۹۳	۸۱	۸۲	تأخیر در صدور گزارش حسابداری (روز)
		۵۰	۳۱۴	۳۶۴	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
علامت * نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و علامت ** نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.					

## بخش دوم: بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابداری بر تأخیر در صدور گزارش

### حسابرسی

در بخش قبل مشخص شد که گزارش حسابداری سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابداری، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابداری با تأخیر بیشتری منتشر شده است. در این بخش این موضوع بررسی می‌شود که آیا این تأخیر، متأثر از افشای مسائل عمده حسابداری بوده یا عوامل دیگری موجب آن شده است. بدین منظور تأثیر «افشای مسائل عمده حسابداری»، «افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری»، «تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابداری جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابداری

با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه GLS و با کنترل متغیرهای دیگر، آزمون شده است. در ادامه آمار توصیفی متغیرها و نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع، ارائه می‌شود.

### آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرها در جدول ۴ مشاهده می‌شود. از مجموع ۱۸۰۴ سال - شرکت، فقط در گزارش حسابرسی ۲۹۵ سال - شرکت (۱۶ درصد از نمونه) مسائل عمده حسابرسی گزارش شده است. از این تعداد، ۱۰۶ شرکت (۳۶ درصد) در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، مسائل عمده حسابرسی داشتند. چهار درصد از سال - شرکت‌ها زیان‌ده بودند و سال مالی ۷۲ درصد آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه است. حسابرسی ۹۵ درصد سال - شرکت‌ها توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ انجام شده است و ۲۳ درصد آن‌ها نسبت به سال قبل، تغییر حسابرسی داشته‌اند. گزارش حسابرسی به طور متوسط با ۷۶ روز تأخیر صادر شده است که کمترین میزان تأخیر ۱۰ روز و بیشترین ۳۰۶ روز بوده است. میانگین تعداد مسائل عمده حسابرسی در ۲۹۵ سال - شرکتی که مسائل عمده حسابرسی داشته‌اند، ۱/۲۹۸ بوده است که بیشترین آن پنج و کمترین آن یک است. عناوین مسائل عمده افشا شده، اغلب تکراری و مشابه سال قبل است و به طور متوسط فقط ۵/۲۰ درصد از مسائل حسابرسی افشا شده، جدید بودند. برخی از شرکت‌ها مسائل عمده حسابرسی جدیدی نداشتند و در برخی نیز مسائلی افشا شده است که در سال قبل افشا نشده بود. میانگین اهرم مالی شرکت‌ها ۰/۵۲ است و نشان می‌دهد شرکت‌ها اهرم بالایی دارند. متوسط بازده دارایی‌ها ۲۲/۲ درصد بوده است. گزارش‌های حسابرسی به طور متوسط ۱۵ بند داشتند. بلندترین گزارش حسابرسی دارای ۴۸ بند و کوتاه‌ترین، دارای ۷ بند است. میانگین پیچیدگی ۷/۵۳۴ بوده است. میزان پیچیدگی در شرکت‌هایی که زیرمجموعه ندارند، صفر است و در شرکت‌های دارای زیرمجموعه، به تناسب اختلاف دارایی‌های تلفیقی و غیرتلفیقی افزایش یافته است. شرکت‌ها به طور متوسط ۲۹/۹ درصد سهام شناور آزاد داشتند که بیانگر تمرکز بالای مالکیت در شرکت‌ها است.

## جدول ۴: آمار توصیفی

متغیرهای دو ارزشی (۰ و ۱)						
متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	درصد فراوانی یکپه	درصد فراوانی صفرها	تعداد مشاهدات
افشای مسائل عمده حسابداری	KAM	۰	۱	۱۶ درصد (۲۹۵ مشاهده)	۸۴ درصد (۱۵۰۹ مشاهده)	۱۸۰۴
افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری	KAM - FIRST	۰	۱	۳۶ درصد (۱۰۶ مشاهده)	۶۴ درصد (۱۸۹ مشاهده)	۲۹۵
زیان ده بودن	LOSS	۰	۱	۴ درصد (۶۴ مشاهده)	۹۶ درصد (۱۷۴۰ مشاهده)	۱۸۰۴
نوع حسابرس	AUDITOR	۰	۱	۹۵ درصد (۱۷۱۵ مشاهده)	۵ درصد (۸۹ مشاهده)	۱۸۰۴
سال مالی	BUSY - SEASON	۰	۱	۷۲ درصد (۱۳۰۰ مشاهده)	۲۸ درصد (۵۰۴ مشاهده)	۱۸۰۴
چرخش حسابرس	A - ROTATION	۰	۱	۲۳ درصد (۴۱۱ مشاهده)	۷۷ درصد (۱۳۹۳ مشاهده)	۱۸۰۴
متغیرهای نسبی						
متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
تأخیر در صدور گزارش حسابداری	AUDLAG	۲/۳۰۳ (روز)	۵/۷۲۴ (روز)	۴/۳۳۱ (روز)	۰/۳۹۴	۱۸۰۴
تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده	NB - KAM	۱	۵	۱/۲۹۸	۰/۵۷۸	۲۹۵
درصد مسائل عمده حسابداری جدید افشا شده	NEW - KAM	۰	۱۰۰	۵/۲۰	۰/۱۸۱	۲۹۵
اندازه شرکت	SIZE	۵/۴۱۰	۱۰/۲۳۷	۷/۲۷۴	۰/۸۱۴	۱۸۰۴
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۰۱	۲/۷۴۶	۰/۵۲۰	۰/۵۶۶	۱۸۰۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۷۷۹	۳/۴۳۶	۰/۲۲۲	۰/۶۸۸	۱۸۰۴
تعداد بندهای گزارش حسابداری	PARAGRAPH- AR	۷	۴۸	۱۵	۳/۷۶۴	۱۸۰۴
پیچیدگی	COMPLEX	۰	۹/۶۲۲	۷/۵۳۴	۸/۲۹۰	۱۸۰۴
نسبت سهام شناور آزاد	FREE-FLOAT	۰/۰۰۱	۱	۰/۲۹۹	۰/۱۹۰	۱۸۰۴

افشای مسائل عمده حسابداری: اگر گزارش حسابداری شامل مسائل عمده حسابداری باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است. افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری: اگر در اولین سال اجرای استاندارد، گزارش حسابداری شامل مسائل عمده حسابداری باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است. زیان ده بودن: اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است. نوع حسابرس: اگر مؤسسه حسابداری که شرکت را حسابداری کرده است طبق گزارش جامعه حسابداران رسمی در هر سال، جزء چارک اول مؤسسات با درآمد بالا باشد، این متغیر یک و در غیر این صورت صفر است. سال مالی: اگر سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است. چرخش حسابرس: اگر حسابرس شرکت نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است. تأخیر در صدور گزارش حسابداری: برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای تقویمی بین تاریخ گزارش حسابداری و پایان سال مالی. تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده: از گزارش حسابداری که در سایت کدال منتشر شده است، جمع‌آوری شده است. درصد مسائل عمده حسابداری جدید افشا شده: برابر است با تعداد مسائل عمده حسابداری جدید شرکت، تقسیم بر کل مسائل عمده حسابداری شرکت ضرب در صد. اندازه شرکت: برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال. اهرم مالی: برابر است با جمع بدهی‌ها در پایان سال تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال. بازده دارایی‌ها: برابر است با سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال. تعداد بندهای گزارش حسابداری: از گزارش حسابداری که در سایت کدال منتشر شده است، جمع‌آوری شده است. پیچیدگی: برابر است با قدرمطلق اختلاف لگاریتم دارایی‌های تلفیقی و لگاریتم دارایی‌های غیرتلفیقی در پایان سال. نسبت سهام شناور آزاد: از گزارش‌های منتشر شده در سایت کدال جمع‌آوری شده است.

## نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع

برای آزمون فرضیه‌ها از چهار متغیر آزمون استفاده شده است. متغیر KAM که اگر گزارش حسابرسی شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر با صفر است. این متغیر این امکان را می‌دهد تا اثر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی آزمون شود. برای بررسی این که آیا این تأثیر در سال اول اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی بیشتر است، از KAM – FIRST استفاده شده است. اگر شرکت در اولین سال اجرای استاندارد مسئله عمده حسابرسی داشته باشد، برابر با یک و در غیر این صورت صفر است. برای بررسی تأثیر تعداد مسائل عمده حسابرسی از متغیر NB – KAM استفاده شده که همان تعداد مسائل عمده حسابرسی است که در گزارش حسابرسی افشا شده است. به منظور بررسی تأثیر مسائل جدید ذکر شده پس از سال اول هم از متغیر NEW – KAM استفاده شده است که درصد مسائل عمده حسابرسی جدید را نشان می‌دهد. برای بررسی اثر هر یک از این متغیرها بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، متغیرهای مربوط به ویژگی‌های حسابرِس و صاحب‌کار که ممکن است بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر بگذارد، کنترل شده است.

در مدل یک، اثر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بررسی شده است. همان طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، مدل معنادار است (آماره برابر با ۷۶۱/۷۳۴ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) و با توجه به مثبت و معنادار بودن ضریب KAM (بتا برابر با ۰/۰۲۹ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) می‌توان نتیجه گرفت افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است، بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود. در مدل دو، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد بررسی شده است. مدل دوم نیز معنادار است (آماره برابر با ۶۹۲/۵۲۶ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) و ضریب KAM – FIRST – برخلاف انتظار منفی است (بتا برابر با ۰/۰۰۹ – و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۵) و این به آن معناست که برخلاف انتظار افشای مسائل عمده حسابرسی در سال اول اجرای استاندارد، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را کاهش داده است. بنابراین فرضیه دوم رد می‌شود. در مدل سه، اثر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در کل نمونه مورد بررسی قرار گرفته است. این مدل معنادار است (آماره برابر با ۷۲۱/۲۳۵ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) و ضریب NB – KAM مثبت است (بتا برابر با ۰/۰۰۳ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۳۸) و این نشان می‌دهد به طور کلی تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. بنابراین فرضیه سوم تأیید می‌شود. اما این ضریب در مدل چهار که بر روی نمونه‌ای از سال – شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی دارند اجرا شده است، معنادار نیست. این مقایسه نشان می‌دهد در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند، تعداد مسائل عمده افشا شده تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. در واقع می‌توان این گونه استدلال کرد که حسابرسان برای رسیدگی به اولین

مسئله عمده حسابرسی، وقت بیشتری لازم دارند و به علت آشنایی با نحوه انجام کار و تکراری شدن فرآیند، رسیدگی به مسائل عمده بعدی به زمان کمتری نیاز دارد و موجب تأخیر بیشتر در صدور گزارش حسابرسی نمی‌شود. برای بررسی تأثیر افزایش مسائل عمده جدید از مدل چهار استفاده شده است. چون جدید بودن عناوین مسائل عمده حسابرسی، نسبت به عناوین سال قبل سنجیده می‌شود، رگرسیون بر نمونه شامل سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی، اجرا شده است. مدل معنادار است (آماره برابر با ۵۹/۹۱۶ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) اما معنادار نبودن ضریب NEW - KAM (بتا برابر با ۰/۰۷۷ - و سطح معناداری برابر با ۰/۲۳۸) بیانگر عدم تأثیر افزایش مسائل عمده جدید بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی و رد فرضیه چهارم است.

متغیرهای کنترلی مانند اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان‌ده بودن، نسبت سهام شناور آزاد، سال مالی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارای ضریب مثبت و معنادار هستند و بیانگر این است که با افزایش این متغیرها تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، افزایش یافته است. در شرکت‌های بزرگ، شرکت‌های زیان‌ده و شرکت‌های اهرمی‌تر، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر شده و این نشان می‌دهد عملکرد مالی ضعیف و وضعیت دشوار شرکت‌ها، بر میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مؤثر بوده است. در بین تمام متغیرها، نسبت سهام شناور آزاد بیشترین تأثیر مثبت را بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی داشته و بیانگر این است که با افزایش پراکندگی مالکیت، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بیشتر شده است. بعد از سهام شناور آزاد، سال مالی بیشترین تأثیر را بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی داشته است. گزارش حسابرسی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به پایان اسفند منتهی می‌شود با تأخیر بیشتری صادر شده است. ضریب نسبت بازده دارایی‌ها منفی و معنادار است و این نشان می‌دهد عملکرد خوب شرکت‌ها باعث شده است که گزارش‌های حسابرسی با تأخیر کمتری صادر شود. چرخش حسابرس ضریب منفی دارد و این بیانگر این است که با تغییر حسابرس، گزارش‌های حسابرسی زودتر از قبل صادر شده و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی کاهش یافته است.

ضریب متغیر پیچیدگی، معنادار نیست و می‌توان نتیجه گرفت میزان پیچیدگی شرکت، تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. ضریب نوع حسابرس در سه مدل اول که کل سال - شرکت‌ها را بررسی می‌کند معنادار نیست و فقط در مدل چهارم که سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی را بررسی می‌کند، مثبت و معنادار است. این موضوع نشان می‌دهد به طور کلی نوع مؤسسه حسابرسی بر زمان صدور گزارش حسابرسی تأثیری نداشته است اما در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشته‌اند، مؤسسات حسابرسی بزرگ، گزارش حسابرسی را با تأخیر بیشتری ارائه کرده‌اند.



## نتایج آزمون فرضیه‌ها بر حسب گروه صنایع

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع به طور مقایسه‌ای در جدول ۶ نمایش داده شده است. طی دو سالی که از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌گذرد، افزایش مسائل عمده حسابرسی موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سطح کل صنایع شده است اما این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد محسوس نیست و در سال دوم بیشتر بوده است. افزایش تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را بیشتر نموده اما افزایش مسائل عمده جدید، تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. در همه صنایع به جز صنایع گروه‌های دو و چهار افزایش مسائل عمده حسابرسی، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. در صنایع گروه‌های دو، سه و پنج، افزایش مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد، موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است و در بقیه صنایع تأثیر معناداری بر میزان تأخیر نداشته است. فقط در صنایع گروه دو، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. در صنایع گروه پنج و شش مسائل عمده حسابرسی جدید، باعث افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح گروه صنایع

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح: تعداد مشاهدات	فرضیه اول (افشای مسائل حسابرسی)	فرضیه دوم (افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد (۷۰۱ حسابرسی))	فرضیه سوم (تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده)	فرضیه چهارم (افشای مسائل عمده حسابرسی جدید)	ارتباط معنادار با متغیرهای کنترلی و جهت آن
کل صنایع	قبول	رد	قبول	رد	اندازه شرکت (+)، اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، زیانده بودن (+)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، چرخش حسابرسی (-)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۱	قبول	رد	رد	رد	اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، نوع حسابرسی (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۲	رد	قبول	قبول	رد	اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، زیانده بودن (+)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۳	قبول	قبول	رد	رد	نسبت بازده دارایی‌ها (+)، زیانده بودن (-)، سال مالی (+)
صنایع گروه ۴	رد	رد	رد	رد	اهرم مالی (-)، پیچیدگی (-)، سال مالی (+)، نوع حسابرسی (+)
صنایع گروه ۵	قبول	قبول	رد	قبول	اهرم مالی (+)، پیچیدگی (-)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، چرخش حسابرسی (-)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۶	قبول	رد	رد	قبول	نسبت سهام شناور آزاد (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)

صنایع گروه ۱: بیمه، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، سرمایه‌گذاری‌ها، فعالیت‌های کمکی به نهادهای مالی واسط، سایر واسطه‌گری‌های مالی.  
 صنایع گروه ۲: مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم.  
 صنایع گروه ۳: فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن.  
 صنایع گروه ۴: زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ محصولات کاغذی؛ انتشار، چاپ و تکثیر؛ دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش.  
 صنایع گروه ۵: سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کانی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات.  
 صنایع گروه ۶: خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

با وقوع بحران‌های مالی و مورد انتقاد قرار گرفتن نقش حسابرسان در اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی، اصلاح استانداردهای حسابرسی در دستور کار تدوین‌کنندگان استانداردها قرار گرفت. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی به منظور بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی، استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با موضوع افشای «موارد کلیدی حسابرسی» را تصویب کرد. در ایران هم استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» تصویب و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از ابتدای فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. تصویب این استاندارد با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی و کمک به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی برای درک بهتر مبانی اظهارنظر صورت گرفت اما تحقیقات نشان می‌دهد اجرای این استاندارد پیامدهایی مانند تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را در پی دارد. از طرفی به موقع بودن یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به شمار می‌رود و هر گونه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده، موجب کاهش ارزش اطلاعاتی آن می‌شود. به همین دلیل، این پژوهش با هدف بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در ایران طراحی و اجرا است. در واقع این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی، موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است؟ این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد مشاهده شده است؟ تعداد و جدید بودن مسائل عمده حسابرسی افشا شده، بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر دارد؟

برای تحقق اهداف پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (به جز شرکت‌های پذیرفته شده در بازار پایه فرابورس) طی سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۲ (دو سال قبل تا دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی) مورد مطالعه قرار گرفت. ابتدا میزان تأخیر در گزارش حسابرسی در سطح کل صنایع و گروه صنایع محاسبه شد. نتایج نشان می‌دهد گزارش حسابرسی شرکت‌ها به طور متوسط ۷۶ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است. بیشترین میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع «فلزات اساسی، استخراج کانه‌های فلزی، ساخت محصولات فلزی و استخراج سایر معادن» بوده که صورت‌های مالی حسابرسی شده به طور متوسط ۹۰ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است. کمترین میزان تأخیر هم در صنایع «سیمان، آهک و گچ، سایر محصولات کانی غیرفلزی، کاشی و سرامیک، انبوه‌سازی و املاک و مستغلات» مشاهده شده که گزارش حسابرسی به طور متوسط ۶۶ روز پس از پایان سال مالی صادر شده است.

به منظور بررسی تأثیر اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، سال - شرکت‌های حاضر در نمونه بر اساس این که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده است یا خیر به دو دسته تقسیم شدند و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی

در این دو گروه مقایسه شد. یافته‌ها بیانگر این است که تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی نداشتند به طور متوسط ۷۴ روز بوده است اما در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند میزان تأخیر ۸ روز بیشتر بوده و گزارش حسابرسی ۸۲ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است.

پس از این که مشخص شد تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی بیشتر است؛ بخش دوم پژوهش به بررسی این موضوع اختصاص یافت که آیا این افزایش تأخیر، متأثر از افشای مسائل عمده حسابرسی بوده است؟ بدین منظور با کنترل سایر متغیرها تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی»، «تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بررسی شد. نتایج رگرسیون و تحلیل آماری بیانگر این است که افشای مسائل عمده حسابرسی موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است. اگر چه این تأثیر در سال اول اجرای استاندارد محسوس نبوده اما به طور کلی طی دو سالی که استاندارد ۷۰۱ حسابرسی اجرا شده، این تأثیر افزایشی مشاهده شده است. علاوه بر این، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده هم بر میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مؤثر بوده است. یعنی تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی نسبت به شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی به تناسب تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی افزایش یافته است. البته نتایج این آزمون در نمونه شامل سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی صدق نمی‌کند. در واقع در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند، میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به تناسب تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی افزایش نیافته است. این موضوع به این دلیل است که رسیدگی به اولین مسأله عمده حسابرسی، بیشتر وقت حسابرسان را می‌گیرد و وقتی با این فرآیند آشنا می‌شوند به دلیل تکراری شدن و اثرات ناشی از منحی یادگیری، موارد بعدی را سریع‌تر رسیدگی می‌کنند. علاوه بر این نتایج پژوهش نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابرسی جدید، تأثیری بر میزان تأخیر گزارش حسابرسی نداشته است.

میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی با اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان‌ده بودن، نسبت سهام شناور آزاد و تعداد بندهای گزارش حسابرسی رابطه مثبت و با نسبت بازده داری‌ها و چرخش حسابرس رابطه منفی داشته است. در شرکت‌هایی هم که سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه است، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر شده است. مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، نسبت سهام شناور آزاد است و این نشان می‌دهد، پراکندگی مالکیت تضاد منافع بین مدیران و مالکان را افزایش داده و این موضوع موجب افزایش ریسک و احتمال طرح دعاوی قضایی علیه حسابرسان می‌شود، بنابراین آن‌ها سعی می‌کنند حسابرسی را با دقت بیشتری انجام دهند و در نتیجه زمان انجام حسابرسی افزایش می‌یابد.

از آن جا که از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران زمان زیادی نمی گذرد، تعداد نمونه و سال - شرکت های با مسائل عمده حسابرسی محدود است و این موضوع ممکن است مقایسه را دشوار نموده و تعمیم نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. بدیهی است با گذشت زمان و افزایش تعداد نمونه، انجام پژوهش در این زمینه می تواند نتایج قابل اتکاتری را در پی داشته باشد.

**حامی مالی:** حامی مالی این مقاله معاونت پژوهشی دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) است.

## منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۴ (۳)، ۷۴-۴۵.
- افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بر حق الرحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۴ (۱۵)، ۸-۲۹.
- ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۴ (۱)، ۸۷-۱۰۳.
- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۹ (۱)، ۱۱۵-۱۴۶.
- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی اله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳ (۹)، ۲۵-۴۲.
- قائمی، محمدحسین؛ براز، ملیکا و شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- محمدرضایی، فخرالدین و کاظمی، زهرا. (۱۴۰۱). تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی های شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز. دانش حسابداری مالی، ۹ (۲)، ۲۹-۷۰.
- محمدی، محمد و ساعت ساز، پگاه. (۱۴۰۱). چرخش حسابرسی، افشای موضوعات بااهمیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵ (۷۵)، ۱۳۰-۱۴۸.
- مولایی، پژمان و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۲ (۵)، ۱۰۰-۱۲۶.

Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. Journal of Applied Accounting Research, 10(1):56-86.

Afkhami, M, Fazeli, N. (2024). The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report. *Journal of Professional auditing research*, 4 (15), 8-29 (in Persian).

Ahmet, O. (2021). what factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *international journal of management economics and business*, 17 (1), 149-161.

Alawadhi, A., Alrefai, A. and Alqassar, A. (2024). Exploring the impact of key audit matters on audit report lag: insights from an emerging market, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JEAS-01-2024-0013>.

Asli, T. (2010). Timeliness of financial reporting in emerging capital markets: Evidence from Turkey. *Istanbul University Journal of the School of Business Administration Cilt*, 39 (2), 227-240.

Beasley, M. S., Carcello, J. V. & Hermanson, D. R. (1999). *Fraudulent financial reporting: 1987-1997, An analysis of US public companies*. New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience", Retrieved from [http://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISAR2014\\_Bedard\\_Besacier\\_Schatt.pdf](http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf).

Bedard, J., Coram, P., Espahbodi, R. & Mock, T. J. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30 (2), 255-275. doi:10.2308/acch-51397.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2018). Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, DOI 10.2308/ajpt-52339, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3175497> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3175497>.

Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H., and Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Knowledge Accounting*, 9 (1), 115-146 (in Persian).

Eskandar, H, Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Journal of empirical research in accounting*, 14 (3), 45-74 (in Persian).

Florackis, C. (2008). Agency costs and corporate governance mechanisms: Evidence for UK firms. *International Journal of Managerial Finance*, 4 (1), 37-59.

Footprint Consultants. (2011). *Study of the perception of statutory auditors' justification of Assessments*. Paris: Footprint Consultants, 44.

Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30, 125-152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>

Ghaemi, Mohammad Hosein, Baraz, Melika and Shahsavand, Monire (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154-181 (in Persian).

Gilling, D.M. (1977). Timeliness in corporate reporting: some further comment. *Accounting and Business Research*, 8 (29), 34-36.

Gimbar, C., Hansen, B and Ozlanski, M. E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10 (1), A24-A33. doi:10.2308/ciia-51369.

Gold, A., Gronewold, U and Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit

expectation gap—Do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307. doi:10.2139/ssrn.1492082

Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20-44.

Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6 (1), 13–32.

Hassas Yeganeh, Y., and Jafari, V. (2010). Study the effect of audit firm rotation upon audit report quality of listed companies in Tehran stock exchange. *Journal of securities exchange*, 3 (9), 25-42 (in Persian).

International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change.

IAASB Agenda. (2012a). Auditor Reporting—Summary of Responses Relating to Auditor Commentary, 20121210- IAASB Agenda Item 6-A of the December 2012 IAASB Meeting 25.

IAASB Invitation to Comment. (2012b). Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report. New York, NY International Federation of Accountants.

Izadinia, N., Fadavi, MH., Amini Nia, M. (2014). Investigating the Impact of Accounting Complexity and Financial Reporting Transparency of Firm on the Delay Auditor's Report, *Audit Science*, 14 (1), 87-103 (in Persian).

Jaggi B. Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 30(1): 17-28.

Kim, J. H. (2019). The Impact of Asymmetric Cost Behavior on the Audit Report Lag. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(4), 1-13.

Knechel, W. and Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20: 137–146.

Lennox, C.S., Schmidt, J.J., Thompson, A. (2018). Are expanded audit reports informative to investors? Evidence from the U.K. Working Paper. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2619785>.

Li, H, David, H, and David, L. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor's Report. *Pacific Accounting Review*. 31 (1): 110-132. doi:10.2139/ssrn.3120822.

Lin, H. L., and Yen, A. R. (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality. *Advances in Accounting*, 37(8), 34-58.

Loebbecke, J. K., Eining, M. M. & Willingham, J. J. (1989). Auditors experience with material irregularities- frequency, nature, and detectability, *Auditing-A Journal of Practice and Theory*, 9 (1), 1-28.

Lonitis, S. , Weetman, P. and Caramanis, C. (2011). Determinants of Audit report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9 (1), 45-58.

Md khokan, B; shamsun, N and Abu taheer, M. (2024). Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality and audit report transparency: stakeholders perspectives. *qualitative researches in accounting and management*, 21 (2), 192-218.

Mock, T. J., J. Bédard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. (2013). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1): 323-351.

Mohamadi, M, saatsaz, P. (2023). Auditor rotation, disclosure of important audit issues and financial reporting quality. *Accounting and management vision*, 5 (75), 130-148 (in Persian).

Mohammadrezaei, F, kazemi, Z. (2022). The Number and Type of Audit Qualification Paragraphs: Examining Audit Partners' Characteristics as Differentiation Surrogates. *Financial*

accounting knowledge. 9 (2), 29-70 (in Persian).

Molae, P, Kordestani, GH. (2022). Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factor. *Journal of Professional auditing research*, 2 (5), 100-126 (in Persian).

Orathai, D, Gandia, D. (2023). Determinants of key audit matters in Thailand. *journal of competitiveness*, Article history: <https://doi.org/10.7441/joc.2023.03.10>.

PCAOB. (2013). Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards, PCAOB Release No. 2013- 005. Washington, D.C

PCAOB. (2016). Proposed Auditing Standard—The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOPB Standards. PCAOPB Release No. 2016-003, Washington DC: PCAOB.

Schipper, K. (1989). Earning Management, *Accounting Horizons*, Dec, 91-102.

Schwartz, K. B., and Soo, B. S. (1996). The association between auditor changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13 (1), 353-370.

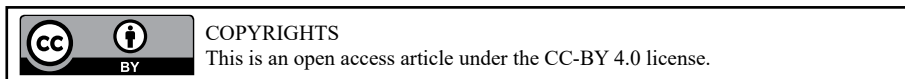
Shin, I. H., Lee, H. Y., Lee, H. A., & Son, M. (2017). How does human resource investment in internal control affect audit reporting lag?. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24 (1-2), 195-215.

Sierra-García, L, Gambetta, N, García-Benau, A.; Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level. *The British Accounting Review*, 51 (3): 227-240. doi:10.1016/j.bar.2019.02.004.

Tanyi, P, Raghunandan, K., and Barua, A. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons*, 24 (4), 671-688.

Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25 (5), 748-755.

Wei, M.L, Lian, K.P. (2019). Disclosures of key audit matters to curb information asymmetry. *International Journal of Accounting, Finance and Business*, (24), 1-12.



**Assessing the Role of Experience in the Relationship between Boilerplate in Audit Reports and Report Effectiveness with emphasis on Investors' Judgment and Cognitive Behavior**

Reza Beheshti Nahand, Ali Akbar Nonahal Nahr, Zahra Lashgari

8

**An Optimal and Practical Model of Information Technology in Auditing Considering Substantive and Control Testing, and Audit Risks**

Seyed Kamal Alavi, Ali Nemati, Roya darabi

30

**The Model of Barriers to the Development of the Audit Firms' Ranking System: A Grounded Theory Approach**

Yones Amjadian, Mehdi Beshkooch, Shahab Najary

58

**The effect of emotional intelligence on the effectiveness of auditing teamwork and the auditor's ability to detect fraud: The role of auditing process planning.**

Nazanin Bashirimanesh, Fataneh Talebzadeh, Zohreh Aremanesh

84

**Deviation from Optimal Corporate Social Responsibility and Audit Fees: Examining the Mediating Role of CEO Turnover**

Mushtaq Talib Sabr, Pari Chalaki

116

**Post-Implementation Assessment of Auditing Standard 701: Timing of Independent Audit Report Issuance Across Industries**

Monire Shahsavand, Hazhir Habibi, Mohammad sadegh Hoseini

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. Bita Meshaihi**

Professor, Tehran University

**Dr. Farzaneh Heydarpour**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Kaveh Parandin**

Assistant professor, Payam Noor University

**Dr. Mohammad Hosein Safarzadeh**

Associate professor, Shahid Beheshti University

**Dr. Sasan Mehrani**

Professor, Tehran University

**Dr. Zahra Pourzmani**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor, Tabriz University

**Dr. Mohammad Hossein Ghaemi**

professor, Imam Khomeini University

**Dr. Mohammad Reza Mehrabanpoor**

Associate professor, Tehran University

IN THE NAME  
OF GOD



Journal of  
**Professional  
Auditing Research**

| Fall 2025 | V.5 | No 20 |

IACPA

**Publisher**

**Publications of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)**

**Director-in-Charge**

**Dr. Seyyed Mohammad Alavi**

**Editor-in-Chief**

**Dr. Zahra Pourzmani**

**Professor, Islamic Azad University**

**Scientific Advisor**

**Dr. Fereydon Rahmanai Rudpashti**

**Professor, Islamic Azad University**

**Executive Manager**

**Dr. Mojdeh Kodkhodaei Eliadrani**

**Editorial Board**

**Dr. Zahra Pourzamani**

Professor Islamic Azad University

**Dr. Azita Jahanshad**

Associate Professor Islamic Azad University

**Dr. Ahmad Khodamipour**

Professor Shahid Bahonar University

**Dr. Mahdi SalehiShiri**

Professor Ferdowsi University

**Dr. Aliakbar Arabmazar**

Professor Shahid Beheshti University

**Dr. Mohammad hossein Ghaemi**

Professor Imam Khomeini University

**Dr. Yahya Kamyabi**

Professor Mazandaran University

**Dr. Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor Tabriz University

**Dr. Zabiholah Rezaee**

Professor University of Memphis

**Dr. Hassan Yazdifar**

Professor University of Salford, England

**Dr. Jamal Aldin Nazari**

Professor Simon Fraser University, Burnaby, Canada

**Dr. Saeed Homayoun**

Professor University of Gävle, Gävle, Sweden

**Dr. GholamReza Zandi Pour Joopari**

Professor University Kuala Lumpur,

Kuala Lumpur, Malaysia

**Address: Iran - Tehran, Sepahbod Qarani St., Amani Ave., No. 4**

**Phone Number:(+98) 2142925**

**Fax: 88801910**

**Web: <https://article.iacpa.ir>**

FrequencyQuarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869