

## **Presenting a model of factors determining linguistic features in key audit matters**

### **Highlights**

- Identifying six determinants of linguistic features in key audit matters: organizational, environmental, technological, subject complexity, auditor characteristics, and stakeholder expectations.
- Audit report language is not neutral but dynamic, affecting transparency and stakeholder decision-making.
- Providing a localized paradigm model to improve audit reporting quality in Iran.

### **Abstract**

Linguistic features in audit reports play a role in the accurate and transparent transmission of financial information to various stakeholders and directly affect stakeholders' understanding, interpretation, and decision-making. The fundamental determinants of linguistic features when facing key and complex audit matters have not been deeply investigated. This research was conducted with the aim of examining this issue using the qualitative method of "grounded theory." Data were collected through semi-structured interviews. Data analysis was performed using software, and its validity and reliability were confirmed. The findings led to the identification of six factors: organizational and managerial (culture and leadership style), environmental and legal (standards and regulatory requirements), technological (artificial intelligence), inherent characteristics of the key audit matter (complexity), individual auditor characteristics (expertise and experience), and finally, diverse stakeholder expectations. These factors delineate dynamic relationships as causal, contextual, intervening, strategies, and consequences conditions. The research method was grounded theory and was conducted in the year 1404 (AH). Data were collected through interviews with 30 experts in the audit profession, including independent auditors, internal audit managers, audit committee members, and university professors. The statistical population of this study consisted of professionals with at least 10 years of experience in the audit profession and a master's degree or higher in the field of accounting

and auditing. The results showed that language in audit reports is not merely a neutral tool, but rather dynamic and influential, capable of affecting social cohesion among stakeholders and the quality of decision-making. By providing a comprehensive theoretical framework, this research offers a basis for auditors to improve the transparency and effectiveness of reports, and suggests directions for future research.

**Keywords:** Linguistic features, Key audit matters, Audit report transparency

## **Extended Abstract**

### **Presenting a model of factors determining linguistic features in key audit matters**

#### **1. Introduction and objective**

Linguistic features in audit reports play a crucial role in the accurate and transparent communication of financial information to various stakeholders, directly affecting their understanding, interpretation, and decision-making. However, the fundamental determinants of these linguistic features—especially when dealing with key and complex audit matters—have not been deeply investigated, particularly in developing contexts such as Iran. While international studies (e.g., Küster, 2024; Liu, 2024; Lotfi, 2026) have examined key audit matters (KAMs) in advanced institutional settings with formal reporting standards, Iran lacks any codified set of KAMs. Moreover, the specific economic sanctions, conservative reporting culture, and diverse stakeholder literacy levels in Iran make the direct application of foreign models problematic.

The main objective of this research is to identify and analyze the determinants of linguistic features in key audit matters and to present a comprehensive paradigm model using grounded theory. The study seeks to answer: *What is the model of factors determining linguistic features in key audit matters?* By developing a localized framework, this research aims to enhance audit report transparency, accuracy, and decision-usefulness for Iranian stakeholders, and to provide a basis for national standard-setting and auditor training.

## **2. Materials and methods**

This developmental and exploratory research employed a qualitative grounded theory approach. The statistical population consisted of experts, managers, consultants, and scholars in the audit profession. Using purposive and snowball sampling, semi-structured interviews were conducted with 30 experts (22 men, 8 women) including independent auditors, internal audit managers, audit committee members, and university professors. All participants had at least 10 years of audit experience and a master's degree or higher in accounting or auditing. Theoretical saturation was achieved after 27 interviews, but three additional interviews were conducted to ensure reliability.

Simultaneously, a questionnaire was distributed electronically and in person to 219 accessible professionals, yielding 140 valid responses (Cochran's formula, 95% confidence level, 5% error margin). The coding process involved six steps: data immersion, extraction of initial codes, macro-level analysis, network drawing and refinement, final network stabilization, and final report compilation. Validity was ensured through participant review and expert triangulation. Reliability was achieved by systematic documentation, same-day transcription, and inductive categorization. Data analysis was performed using MAXQDA for qualitative data and SmartPLS for quantitative validation.

## **3. Results and discussion**

The analysis led to the identification of six main categories of determinants of linguistic features in key audit matters: (1) organizational and managerial factors (culture, leadership style, internal policies); (2) environmental and legal factors (auditing laws, standards, regulatory requirements, political-economic conditions); (3) technological factors (AI, natural language processing tools); (4) inherent characteristics of the key audit matter (complexity, fraud risk, asset valuation); (5) auditor characteristics (experience, expertise, training); and (6) stakeholder expectations (investors, creditors, regulators). These factors were mapped into a paradigm model showing causal, contextual, intervening, strategic, and consequential relationships.

Quantitative analysis of the 140 questionnaires confirmed the model's reliability and validity. Composite reliability and Cronbach's alpha

values for all constructs exceeded 0.7, and average variance extracted (AVE) values were above 0.5. The  $R^2$  values ranged from 0.667 to 0.752, indicating strong explanatory power. The strongest path coefficients were observed for conflict of interest and independence (0.627), political and economic considerations (0.618), time and resource constraints (0.518), and technology (0.513). All t-values were significant at  $p < 0.001$ .

Key findings include:

- Auditors facing conflicts of interest or external pressures tend to use more cautious, legalistic, and less transparent language.
- Political-economic instability (e.g., sanctions) leads to a “linguistic conservatism reaction” with vaguer wording.
- Time pressure reduces precision and clarity, especially for complex topics.
- Technology has a dual effect: AI enables more analytical language but requires training and adaptation.
- Cultural and linguistic differences, as well as audience literacy levels, push auditors toward simplified, explanatory language.
- Organizational culture and management style drive reporting toward either transparency or conservatism.

These results align with Küster (2024) on the role of firm and client characteristics, but extend the literature by incorporating contextual factors such as sanctions and resource limits. Unlike De Souza et al. (2019), who viewed complexity primarily as an obfuscation tool, this study finds that complexity often arises from inherent subject difficulty or time constraints, not deceptive intent.

#### **4. Conclusion and suggestions**

This research concludes that language in audit reports is not a neutral tool but a dynamic, multidimensional, and context-dependent communication bridge. The quality of linguistic features significantly affects stakeholder trust, social cohesion, and financial decision-making. The proposed model provides a comprehensive theoretical framework tailored to the Iranian context, filling a gap in the literature on KAMs in emerging economies.

Practical suggestions:

- **For audit firms and independent auditors:** Develop a “conditional language guideline” for conflict-of-interest situations (e.g., using standardized cautious phrasing). Create a “sanctions and currency fluctuation checklist” to report asset valuation under unofficial exchange rates without vagueness.
- **For standard-setters (Audit Organization, IACPA):** Redefine reporting deadlines for highly complex topics (e.g., digital assets, intangible valuation) by adding 15 extra days to allow for precise technical language.
- **For educational institutions:** Add a graduate-level course on “Natural Language Processing in Audit Report Writing” covering sentiment analysis (FINBERT), conditional sentence detection, and quantitative density measurement.
- **For future research:** Empirically test the moderating role of economic sanctions on auditor independence–language caution relationship, and the effect of audit firm size on time-pressure–readability link.

#### **Ethical considerations**

In this study, the ethical principle of scientific integrity is observed and the intellectual property rights of the authors are respected. The authors declare that there is no conflict of interest.

### نکات برجسته

- شناسایی شش عامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی (KAMs) شامل عوامل سازمانی، محیطی، فناورانه، پیچیدگی/ماهیت موضوع، ویژگی‌های حسابرس و انتظارات ذی‌نفعان.
- زبان گزارش حسابرسی خنثی نیست؛ بلکه پویا است و بر شفافیت و تصمیم‌گیری ذی‌نفعان اثر می‌گذارد.
- ارائه یک مدل پارادایمی بومی‌سازی‌شده برای بهبود کیفیت گزارشگری حسابرسی در ایران.

## ارائه مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی

### چکیده

ویژگی‌های زبانی در گزارش‌های حسابرسی در انتقال دقیق و شفاف اطلاعات مالی به ذینفعان مختلف نقش ایفا می‌کنند و بر درک، تفسیر و تصمیم‌گیری ذینفعان اثر مستقیم می‌گذارند. عوامل بنیادین ویژگی‌های زبانی در مواجهه با موضوعات کلیدی و پیچیده حسابرسی، به صورت عمیق واکاوی نشده است. این تحقیق با هدف بررسی این موضوع با روش کیفی «نظریه داده‌بنیاد» انجام شده است. داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختار یافته گردآوری شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار انجام و روایی و پایایی آن نیز تأیید گردید. یافته‌ها منجر به شناسایی شش عامل شامل: سازمانی و مدیریتی (فرهنگ و سبک رهبری)، محیطی و قانونی (استانداردها و الزامات نظارتی)، فناورانه (هوش مصنوعی)، ویژگی‌های ذاتی موضوع کلیدی حسابرسی (پیچیدگی)، ویژگی فردی حسابرس (تخصص و تجربه) و در نهایت انتظارات متنوع ذینفعان شد. این عوامل روابط پویا را به عنوان شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ترسیم می‌کند. روش انجام این تحقیق گراند تئوری بوده و در سال ۱۴۰۴ صورت پذیرفته است، داده‌ها از طریق مصاحبه با ۳۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی شامل حسابرسان مستقل، مدیران حسابرسی داخلی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، و اساتید دانشگاهی

جمع‌آوری شدند. جامعه آماری این تحقیق شامل متخصصان با حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی و دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد یا بالاتر در حوزه حسابداری و حسابرسی بودند. نتایج نشان داد زبان در گزارش‌های حسابرسی صرفاً یک ابزار بی‌طرف نیست، بلکه پویا و تأثیرگذار است که می‌تواند انسجام اجتماعی بین ذینفعان و کیفیت تصمیم‌گیری‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. این پژوهش با ارائه یک چارچوب نظری جامع، مبنایی برای حسابرسان برای بهبود شفافیت و اثرگذاری گزارش‌ها فراهم می‌کند و مسیرهایی را برای تحقیقات آینده، پیشنهاد می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** ویژگی‌های زبانی، موضوعات کلیدی حسابرسی و شفافیت گزارش حسابرسی.

آماده برای انتشار

## ۱. مقدمه

زبان به عنوان ابزاری حیاتی در حرفه‌ی حسابرسی، نه تنها نقش انتقال اطلاعات را ایفا می‌کند، بلکه به عنوان بازتابی از دقت، حرفه‌ای‌گری، و مسئولیت‌پذیری حسابرسان شناخته می‌شود. ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی، مانند گزارش‌های حسابرسی، تحلیل ریسک، یا ارتباط با ذینفعان، تحت تأثیر عوامل متعدد و پیچیده‌ای شکل می‌گیرند که فراتر از قواعد دستوری یا واژگان تخصصی هستند. این ویژگی‌ها از یک سو باید با استانداردهای حرفه‌ای، قوانین حقوقی، و انتظارات ذینفعان همسو باشند و از سوی دیگر، نیاز به انعطاف‌پذیری برای تطابق با بافت‌های مختلف اقتصادی، فرهنگی، و سازمانی دارند. در این میان، زبان به مثابه پلی میان دنیای فنی اعداد و ارقام و دنیای تفسیری تصمیم‌گیران عمل می‌کند، به گونه‌ای که هرگونه کاستی در دقت یا شفافیت آن می‌تواند به برداشتهای نادرست، کاهش اعتماد عمومی، یا حتی بحران‌های مالی بینجامد (کاسترا، ۲۰۲۴).

عوامل تعیین‌کننده‌ی ویژگی‌های زبانی در حسابرسی را میتوان در تعامل پویای بین چهارچوبهای نظری، الزامات عملی، و محدودیتهای انسانی جستجو کرد. نخست، چارچوبهای قانونی و استانداردهای حسابرسی به شکل مستقیم بر ساختار و محتوای گزارش نویسی تأثیر می‌گذارند. برای مثال، استانداردها ممکن است استفاده از اصطلاحات خاصی مانند «اطمینان معقول» یا «اهمیت نسبی» را الزامی کنند، اما تفسیر این اصطلاحات در عمل، به عوامل دیگری مانند فرهنگ سازمانی یا تجربه‌ی حرفه‌ای حسابرسان وابسته است. یک حسابرسان با تجربه ممکن است برای توصیف یک ریسک مالی، از استعاره‌ها یا مثالهای ملموس تری استفاده کند تا درک آن برای مدیران غیرمالی تسهیل شود، در حالی که یک گزارش رسمی برای مراجع ناظر ممکن است به زبانی فشرده و فاقد هرگونه ابهام تکیه کند (لیو، ۲۰۲۴).

دوم، ذینفعان متنوع در فرآیند حسابرسی، اعم از سرمایه‌گذاران، مدیران، نهادهای نظارتی، یا عموم مردم، نیازها و انتظارات زبانی متفاوتی دارند. برای نمونه، سرمایه‌گذاران خرد ممکن است به زبانی ساده و غیرفنی نیاز داشته باشند تا بتوانند از وضعیت مالی شرکت آگاه شوند، در حالی که حسابرسان داخلی سازمان ترجیح میدهند گزارشها با جزئیات فنی و ارجاعات دقیق به اسناد پشتیبان ارائه شوند. این تنوع، حسابرسان را ملزم میکند تا از توانایی تطبیق

زبانی برخوردار باشند؛ مهارتی که در آن، حفظ تعادل بین صداقت حرفه‌ای و ساده‌سازی مفهومی، به چالشی همیشگی تبدیل می‌شود (چانگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳).

سوم، فناوری‌های نوین و ابزارهای تحلیل داده نیز بر ویژگی‌های زبانی تأثیرگذارند. سیستم‌های هوش مصنوعی که برای شناسایی الگوهای غیرعادی در تراکنش‌های مالی استفاده می‌شوند، ممکن است اصطلاحات یا توصیف‌های استاندارد را به گزارش‌ها اضافه کنند که پیش از این در ادبیات حسابرسی مرسوم نبوده‌اند. از سوی دیگر، افزایش استفاده از پلتفرم‌های دیجیتال برای انتشار گزارش‌ها، ضرورت به کارگیری زبان مختصر و جذاب را پررنگتر کرده است، به‌ویژه زمانی که گزارش‌ها برای جلب توجه رسانه‌ها یا عموم مردم طراحی می‌شوند (دی سوزا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹).

در نهایت، ملاحظات اخلاقی و رفتاری نیز نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کنند. زبان حسابرسی نه تنها باید از تحریف حقایق یا کوچک‌نمایی اشتباهات جلوگیری کند، بلکه باید از جهت‌گیری‌های ناخواسته نیز به دور باشد. برای مثال، استفاده از ناخودآگاه از افعال منفعل در توصیف تخلفات مالی (مانند «اشتباهاتی رخ داده است» به جای «مدیریت در گزارش دهی تقلب کرده است») ممکن است مسئولیت‌پذیری را تضعیف کند و به برداشت‌های جانبدارانه منجر شود. همچنین، فشارهای سازمانی برای تعدیل زبان گزارش‌ها - مانند کاهش شدت انتقادات به منظور حفظ رابطه با مشتری - می‌تواند اصالت و کاربردی بودن گزارش‌ها را زیر سؤال ببرد.

در مجموع، ویژگی‌های زبانی در حسابرسی، حاصل تعاملی پیچیده بین الزامات عینی حرفه و واقعیت‌های ذهنی ارتباط انسانی هستند. درک این عوامل نه تنها به ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی می‌انجامد، بلکه در شکل‌دهی به نقش حسابرسی به عنوان نگهبان شفافیت و پاسخگویی در اقتصاد جهانی نیز حیاتی است.

با وجود انبوه پژوهش‌های بین‌المللی درباره موضوعات کلیدی حسابرسی (مانند مطالعات کاستر، ۲۰۲۴؛ لیو، ۲۰۲۴؛ لطفی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۶)، تقریباً تمامی آن‌ها در بافت‌های نهادی پیشرفته و با فرض وجود استانداردهای رسمی و الزام‌آفرین برای گزارشگری این موضوعات انجام شده‌اند. حال آنکه در ایران، نه تنها مجموعه مدونی از موضوعات کلیدی حسابرسی تدوین نشده، بلکه عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی این گزارش‌ها با توجه به شرایط خاص محیط کسب‌وکار، تحریم‌های اقتصادی، فرهنگ گزارشگری محافظه‌کارانه و سطح‌بندی متفاوت

دانش ذینفعان هرگز به صورت نظام‌مند و بومی واکاوی نشده است. از این رو، نوآوری اساسی پژوهش حاضر در آن است که برای نخستین بار با بهره‌گیری از روش نظریه داده‌بنیاد، مدلی پارادایمی و متناسب با بافت ایران برای تبیین عوامل سازمانی، محیطی، فناورانه، رفتاری و زمینه‌ای مؤثر بر ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه می‌دهد. هدف اصلی این تحقیق، شناسایی این عوامل و روابط پویای میان آن‌ها به منظور افزایش شفافیت، دقت و تصمیم‌گیری‌پذیری گزارش‌های حسابرسی در کشور است. اهمیت و ضرورت انجام این تحقیق در ایران از آنجا ناشی می‌شود که نبود استاندارد بومی برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، خطر تشتت زبانی، کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌ها و در نتیجه تضعیف اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را به همراه داشته است. بنابراین، یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی، توانمندسازی حسابرسان و تنظیم‌کنندگان بازار سرمایه در جهت ارتقای کیفیت ارتباطی گزارش‌های حسابرسی قرار گیرد.

این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش بر گرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج پرداخته شد و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

برای بهبود ارزش ارتباطی گزارش‌های حسابرسی، تنظیم‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان گزارش‌دهی به اصطلاح موضوعات کلیدی حسابرسی را برای حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای تجاری با منافع عمومی الزامی می‌کنند. موضوعات کلیدی حسابرسی مختص حسابرسی صاحبکار است و مهم‌ترین موضوعات را شامل می‌شود و هدف آن بهبود درک خطرات صورت‌های مالی و کار حسابرسان برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است. معرفی موضوعات کلیدی حسابرسی نشان‌دهنده اساسی‌ترین تغییر در گزارش‌های حسابرسی برای بیش از ۷۰ سال است (به عنوان مثال دوتی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷)، که حسابرسان را ملزم می‌کند تا کار خود را به اطلاع عموم برسانند. از آنجایی که گزارش حسابرسی یک سند مهم است که برای اهداف تصمیم‌گیری در بازارهای مالی استفاده می‌شود (چرچ و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۸؛ موک و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۳)، تعیین عواملی که بر سبکی و محتوایی تأثیر می‌گذارد مانند ویژگی‌های مبتنی بر زبان مورد استفاده در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ضروری است. درک عوامل تعیین‌کننده این ویژگی‌های زبانی می‌تواند درک ما را از عوامل اساسی که اطلاعات و اثربخشی موضوعات کلیدی حسابرسی را شکل می‌دهد، تقویت کند. در

حالی که تحقیقات قبلی عمدتاً عوامل تعیین کننده برای تعداد (پیتو و مورایس<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۹)، طول (مثلاً عبدالفتاح و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱؛ روسو و زهمز<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۳) و نوع موضوعات کلیدی حسابرسی را بررسی می کند (پاری و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۲؛ گارسیا و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۹)، اما تحقیقی که به بررسی عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی می پردازد، کمیاب است.

هدف این تحقیق بر کردن این شکاف با کمی کردن انواع ویژگی های زبانی در یک نمونه از شرکتهای بورسی در مقیاس بزرگ با استفاده از روش های پردازش زبان طبیعی و روشن کردن دو سؤال تحقیقاتی زیر است: (۱) چه ویژگی های مؤسسه حسابرسی و مشتری با ویژگی های زبانی مرتبط است. ویژگی های موضوعات کلیدی حسابرسی؟ (۲) آیا تفاوت هایی در ویژگی های زبانی بین موضوعات کلیدی حسابرسی وجود دارد که بر روی اقلام خاص در صورت های مالی تمرکز می کنند (موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح حساب) و موضوعاتی که به موضوعات گسترده تری که کل واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می دهند (مسائل کلیدی حسابرسی در سطح واحد تجاری).

برای بررسی این سؤال ها تحقیقاتی، در این مقاله بر بازار ایران تمرکز شده است که در آن موضوعات کلیدی حسابرسی از سال ۱۳۹۰ به طور گسترده مؤثر بوده و مجموعه داده جامعی را ارائه می دهد. این تحقیق مشاهدات در سطح موضوعات کلیدی حسابرسی، شامل ویژگی های زبانی را محاسبه نموده که ویژگی های متنی مهم سبک شناختی و محتوایی شناسایی شده در ادبیات حسابداری قبلی را به تصویر می کشد (به عنوان مثال بلانکسپور<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۹؛ بوزانیک و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۸؛ کسل و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۹؛ دایر و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۷؛ هوپ و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۶). به طور خاص، طول موضوعات کلیدی حسابرسی، خوانایی آنها، محتوای ارزیابی آنها، تراکم کمی آنها، ویژگی آنها، درجه اظهارات آینده نگر آنها، و درجه بلاغت زبان آنها را مورد بررسی قرار خواهیم داد. این ویژگی های زبانی به عنوان متغیرهای وابسته در مدل تحقیق عمل می کنند. به عنوان متغیرهای مستقل، از چندین ویژگی مؤسسه حسابرسی و مشتری شناسایی شده در ادبیات حسابداری قبلی استفاده خواهد شد که بر افشای های روایی تأثیر می گذارند، مانند اندازه، تخصص، ریسک، عملکرد، اهرم، قرار گرفتن در معرض بازار سرمایه و ساختار دارایی (مانند دایر و همکاران، ۲۰۱۷؛ لانگ و استیس؛ لارنس<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۵).

علاوه بر این، ویژگی های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی با عواملی مانند وقوع اولین بار حسابرسی، میزان حق الزحمه حسابرسی، سطوح حق الزحمه غیر حسابرسی، مدت تاخیر گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت می تواند در ارتباط باشد. برای ویژگی های مشتری،

شواهد به موضوعاتی نظیر: اندازه شرکت، شناسایی زیان، اهرم، عملکرد شرکت، ساختار دارایی شرکت، فرصت های رشد یک شرکت، نظر حسابرسی دریافتی، رویت بازار سرمایه و نوسانات مرتبط با ویژگی های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی خواهند بود. به طور کلی، ویژگی های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی منعکس کننده ویژگی های مؤسسه حسابرسی و مشتری است.

به طور متوسط، موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح واحد تجاری کوتاه تر، خواناتر، حاوی محتوای ارزیابی کننده تر، تراکم کمی بیشتر، اطلاعات خاص مشتری، اطلاعات آینده نگر کمتر، و عبارات کمتری نسبت به موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح حساب هستند. این نشان می دهد که حسابرسان استراتژی های زبانی متمایز را هنگام گزارش دهی درباره موضوعات واحد تجاری در مقابل موضوعات سطح حساب به کار می گیرند.

تنظیم کنندگان استاندارد در سراسر جهان محتوای گزارش های حسابرس را برای افزایش ارزش ارتباطی آنها گسترش داده اند (به عنوان مثال FRC، ۲۰۱۳؛ IAASB، ۲۰۱۵؛ PCAOB، ۲۰۱۷). در اروپا، نهادهای دارای منافع عمومی ملزم به داشتن گزارش حسابرسی گسترده هستند که شامل موارد به اصطلاح کلیدی حسابرسی تحت مقررات شماره ۲۰۱۴/۵۳۷ اتحادیه اروپا باشد. طبق استاندارد بین المللی حسابرسی (ISA) 701، موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان مواردی تعریف می شوند که به قضاوت حرفه ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورت های مالی دوره جاری داشتند (ISA 701.8). آنها معمولاً شامل حوزه هایی با ریسک بالاتر صورت های مالی، مانند قضاوت های مهم، برآوردهای حسابداری، و رویدادها یا معاملات مهم هستند (ISA 701.9). نکته مهم این است که موضوعات کلیدی حسابرسی به منظور جایگزینی اطلاعات اصلی ارائه شده توسط مشتری یا نظرات اصلاح شده حسابرس نیست. در عوض، آنها افشاگری در مورد موضوعات انتخاب شده را نشان می دهند که هدف آن کمک به کاربران برای درک بهتر ریسک های صورت های مالی خاص مشتری، قضاوت ها و کار حسابرس است (ISA 701.2). به ویژه، هر سال، حسابرسان باید انتخاب کنند که کدام موضوعات کلیدی حسابرسی را در گزارش خود لحاظ کنند. علاوه بر این، آنها باید گزارش دهند که چرا موضوع شناسایی شده برای حسابرسی با اهمیت تلقی شده است و اشاره ای به محل افشای موضوع در صورتهای مالی در بخش شرح موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه دهند (ISA 701.A42-45). در بخش پاسخ، حسابرس باید نحوه رسیدگی به موضوع در حسابرسی صورت های مالی را توضیح دهد. این شامل رویکرد حسابرسان، رویه های انجام شده، نتایج آن روش ها، هرگونه مشاهدات مهم و نتیجه گیری است (ISA 701.A46-51).

اما نبود مجموعه‌ای که نشان دهد موضوعات کلیدی حسابرسی در ایران شامل چه مواردی است کاملاً مشهود بوده و لذا بررسی عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند برای حرفه حسابرسی در ایران بسیار راهگشا باشد.

از منظر نظری، حساب‌رسان ممکن است ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی را برای کاهش خطرات دعوی قضایی و مدیریت شهرت خود تنظیم کنند. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند بر ریسک دعوی قضایی حساب‌رسان تأثیر بگذارد. به طور خاص، موضوعات کلیدی حسابرسی می‌توانند به عنوان یک "سلب مسئولیت" عمل کنند که مسئولیت حساب‌رسان را در قبال شکست‌های بعدی حسابرسی کاهش می‌دهد (به عنوان مثال برازل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶؛ کچلمایر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). به این ترتیب، می‌توان فرض کرد که حساب‌رسان زبان خود را با توجه به مشخصات ریسک مشتری تنظیم می‌کنند تا خطرات دعوی قضایی را کاهش دهند. با این حال، مطابق با فرضیه شهرت حساب‌رسان (واتس و زیمرمن<sup>۳</sup>، ۱۹۸۳)، حساب‌رسان انگیزه‌هایی برای ارائه خدمات با کیفیت بالاتر حسابرسی دارند (به عنوان مثال، برگنر و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). بر این اساس، ویژگی‌های زبانی در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ممکن است منعکس‌کننده ویژگی‌های متنوع مؤسسه حسابرسی باشد و به عنوان شاخصی از تخصص و کیفیت کلی حسابرسی عمل کند (کاستر، ۲۰۲۴).

بنابراین در این تحقیق به تبیین عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی در ایران پرداخته شده است.

لطفی<sup>۵</sup> (۲۰۲۶) به بازتعریف موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان نشانه‌های شناختی و بررسی تأثیر ویژگی‌های رفتاری-متنی آن‌ها بر عدم تقارن اطلاعاتی و کارایی حسابرسی پرداخت. این پژوهش با به کارگیری تحلیل متنی مبتنی بر پایتون، ویژگی‌های زبانی شامل خوانایی، لحن، نشانگرهای عدم قطعیت و پیچیدگی شناختی را کمی‌سازی کرد. یافته‌ها نشان داد که موضوعات کلیدی حسابرسی دارای پیچیدگی شناختی و نشانگرهای عدم قطعیت بالاتر، عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش و زمان صدور گزارش حسابرسی را طولانی‌تر می‌کنند، در حالی که موضوعات کلیدی حسابرسی شفاف، مختصر و با لحن مثبت، کارایی حسابرسی را به طور معنی‌داری بهبود می‌بخشند. همچنین سازوکارهای رفتاری-متنی نقش واسطه‌ای در رابطه میان قضاوت حساب‌رسان و شکاف‌های اطلاعاتی بازار ایفا می‌کنند و موضوعات کلیدی حسابرسی را به عنوان ابزارهای قدرتمند ارتباط شناختی معرفی

می‌نمایند، نه صرفاً افشاهای استاندارد. این پژوهش نخستین چارچوب یکپارچه از نظریه‌های شناختی، رفتاری و متنی را برای درک موضوعات حیاتی حسابرسی ارائه می‌دهد.

شی و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۲۵) به بررسی آیا حساب‌برسان اطلاعات خاص هر شرکت را در موضوعات کلیدی حسابرسی منتقل می‌کنند؟ شواهدی از چین پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که ریسک حسابرسی بر رفتار افشای حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد و با افشای اطلاعات خاص هر شرکت در موضوعات کلیدی حسابرسی رابطه مثبت دارد. اطلاعات خاص شرکت که در موضوعات کلیدی حسابرسی وجود دارد، از نظر ارزشی مرتبط است، زیرا با ضریب پاسخ سود رابطه مثبت دارد. تأثیر مثبت بر ضریب پاسخ سود برای شرکت‌هایی با سطوح بالاتر عدم تقارن اطلاعاتی و آنهایی که ریسک حسابرسی بالاتری دارند، بارزتر است. نویسندگان دو کانال بالقوه برای این تأثیر بر ضریب پاسخ سود شناسایی می‌کنند: (۱) بهبود کیفیت حسابداری که با کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی نشان داده می‌شود، و (۲) افزایش نظارت نظارتی که با افزایش احتمال دریافت نامه اظهارنظر (کامنت لتر) مشهود است.

کاستر (۲۰۲۴) به بررسی عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی: شواهد تجربی از اروپا پرداخت. این مطالعه به بررسی عوامل تعیین‌کننده و پویایی ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی در کشورهای اروپایی می‌پردازد. با استفاده از الگوریتم‌های پردازش زبان طبیعی، از جمله فیبرت<sup>۲۷</sup>، ویژگی‌های متنی سبکی و محتوایی را در سطح موضوعات کلیدی حسابرسی کمی نمود و نتایج نشان داد که طول، خوانایی، احساسات، تراکم کمی، ویژگی، درجه گزاره‌های آینده‌نگر، و گستره زبان ساده و معمولی با نوع موضوعات کلیدی حسابرسی، ویژگی‌های مشتری و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی مرتبط است. در تحلیل‌های اضافی، شواهد تجربی اولیه از روند زمانی در این ویژگی‌های زبانی یافت شد.

لیو (۲۰۲۴) به بررسی تأثیر پیچیدگی گزارشگری زبانی و حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی پرداخت. هدف این مطالعه بررسی این است که آیا حساب‌برسان در ژاپن به پیچیدگی افشای متنی در گزارش‌های سالانه و صورت‌های مالی پاسخ می‌دهند یا خیر. نتایج نشان دهنده ارتباط مثبتی بین پیچیدگی گزارشگری زبانی و حسابداری با هزینه‌های حسابرسی می‌باشد. این نتیجه زمانی قوی است که اندازه فایل را به عنوان معیار جایگزینی برای پیچیدگی زبانی در نظر بگیرید. علاوه بر این، یک رابطه مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و پیچیدگی زبانی را در بخش ویژه گزارش سالانه، ریسک‌های

تجاری، گزارش می‌کند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان ژاپنی زمانی تلاش‌های حسابرسی خود را افزایش می‌دهند که مشتریان‌شان از نظر افشای متنی و صورت‌های مالی پیچیده‌تر باشند. چانگ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی مدیریت تاثیر در پیشنهادات حسابرسی بخش عمومی: زبان و هزینه‌ها پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که پیشنهادات با استراتژی‌های بازار شرکت‌های حسابرسی مطابقت دارد. در مقایسه با سایر شرکت‌ها، پیشنهادهای شرکت‌های کوچک و غیرتخصصی بیشتر از زبان تجاری استفاده می‌کنند، در حالی که پیشنهادات شرکت‌های تخصصی دولتی از زبان شایستگی بیشتری استفاده می‌کنند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که بازار ممیزی‌های بخش دولتی ایالات متحده شامل بسیاری از شرکت‌های کم‌هزینه و با کیفیت پایین است.

دی سوزا و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی پیچیدگی‌های زبانی افشای حسابداری روایتی در صورت‌های مالی: تحلیلی بر اساس ویژگی‌های خوانایی پرداختند. یافته‌ها با فرضیه مبهم‌سازی مدیریت سازگار است و به درک این موضوع کمک می‌کند که روایت‌های پیچیده به عنوان فریبنده برای پنهان کردن اطلاعات مالی منفی استفاده می‌شوند. همچنین اطلاعات پیچیده گذشته تأثیر منفی بر عملکرد فعلی شرکت‌ها دارد. بنابراین، منطقی به نظر می‌رسد که نتیجه‌گیری شود که توافق وجود دارد که روایت‌های پیچیده در فرآیند تحلیل موثرتر و پرهزینه‌تر هستند.

چانگ و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان چرا خوانایی گزارش حسابرسی تجزیه شده با اندازه شرکت حسابرسی متفاوت است؟ آنها با استفاده از معرفی معیارهای قابل خواندن مبتنی بر هوش مصنوعی (Coh-Matrix) در حال ظهور برای بررسی تأثیر اندازه شرکت در قابلیت خواندن گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان داد اندازه شرکت حسابرسی تأثیر قابل توجهی در قابلیت خواندن گزارش حسابرسی دارد. علاوه بر این، معیارهای قابل خواندن تجزیه شده نشان می‌دهد که گزارش حسابرسی شرکت‌های کوچکتر از انسجام متن (عمیق) قوی‌تر دارند، در حالی که گزارش حسابرسی شرکت‌های بزرگتر نشانگر ساختار روایت قوی‌تر و ارتباط بالاتر (شاخص‌های رابطه) در بین عناصر گزارش حسابرسی است. با وجود این، برخلاف معیار خوانایی سنتی، معیارهای قابل خواندن در حال ظهور (هوش مصنوعی Coh-Matrix) با انتخاب حسابرسان ارتباط ندارند.

جان<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان خوانایی گزارش مالی و خوانایی گزارش حسابرسی شرکت بیان می‌دهد که شرکت‌هایی با صورت‌های مالی با خوانایی کمتر، هزینه‌های حسابرسی بالاتری را پرداخت می‌کنند، دارای تأخیر طولانی مدت گزارش حسابرسی هستند، احتمالاً گزارش حسابرسی اصلاح شده را دریافت می‌کنند، و گردش مالی حسابرسان بالاتری دارند و این نشان می‌دهد که این

شرکت‌ها ریسک‌عامل بیشتری را تحمیل می‌کنند و ریسک حسابرسی افزایش یافته و در نهایت خوانایی گزارشات حسابرسی کاهش می‌یابند.

فخ‌فخ (۲۰۱۶a) به بررسی ویژگی‌های زبانی و خوانایی گزارش‌های حسابرسی تلفیقی: شواهدی از تونس پرداخت. و بیان داشت که گزارش حسابرسی تلفیقی منبع اطلاعاتی است که حاکمیت شرکتی و ارتباطات مالی را تقویت می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که این گزارش‌ها برای همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی قابل خواندن نیست. نتایج یکسان تأثیر قابل توجه عوامل تعیین‌کننده بر خوانایی گزارش‌های حسابرسی مانند اصلاح نظر حسابرس مستقل و تأخیر گزارش حسابرسی را تأیید می‌کند.

فخ‌فخ (۲۰۱۶b) به بررسی عملکرد زبانی و خوانایی گزارش‌های حسابرسان با نظرات اصلاح‌شده: تحقیق پیشرفته بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارش‌های حسابرسی پرداخت. نتایج نشان داد که تصاویر استاندارد شده گزارش‌های اصلاح‌شده برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کاملاً قابل درک نیست. تصاویر گزارش‌های اصلاح‌شده حسابرسان با چندین قواعد زبانی مطابقت ندارد.

فخ‌فخ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان خوانایی گزارش‌های بین‌المللی حسابرس: بازتاب پیشرفته‌ای در مورد سازش بین اصول هنجاری و الزامات زبانی بیان می‌دارد که حسابرسان مستقل بطور دوره‌ای گزارش‌هایی را منتشر می‌کنند که نتایج حسابرسی را خلاصه می‌کنند. این گزارش‌ها ارتباطات مالی و قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که در صورت نیازهای متناقض (استانداردهای حسابرسی در مقابل اصول زبانی)، حسابرسان مستقل باید گزارش‌های خود را بهینه‌سازی کنند.

یوسفی و همکاران (۱۴۰۵) به تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حسابرسان مستقل پرداختند. یافته‌های پژوهش آشکار می‌سازد که حسابرسان به صورت معناداری از فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده (مانند قیدهای احتیاطی) به عنوان مکانیسمی برای پرهیز از تعهدات حقوقی بالقوه استفاده می‌کنند. در مقابل، حسابرسانی با سابقه و اطمینان حرفه‌ای بالاتر، تمایل بیشتری به کاربرد فراگفتمان‌های ارجاع به خود دارند و از این طریق هویت و قضاوت حرفه‌ای خود را پررنگ‌تر می‌سازند. این نتایج به وضوح تأیید می‌کند که سبک فراگفتمانی گزارش، صرفاً یک امر زیبایی‌شناختی نیست، بلکه عاملی تأثیرگذار بر ادراک و قضاوت ذینفعان است.

فکری و همکاران (۱۴۰۵) به بررسی ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان

می‌دهد بین سازوکارهای راهبری شرکتی درونی و بیرونی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ارتباط معنادار و مثبت وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد هزینه‌های نمایندگی بر ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی درونی و بیرونی و افشای موضوعات کلیدی تأثیر مثبت و معنادار وجود دارد.

فرج زاده دهکردی (۱۴۰۴) به بررسی توانایی مدیریت و لحن بند تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرس با رویکرد پردازش زبان طبیعی پرداختند. هدف این مطالعه، تحلیل تأثیر توانایی مدیریت بر لحن بند تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرس به عنوان یکی از ویژگی‌های زبانی مهم در گزارشگری مالی است. با استفاده از روش‌های پردازش زبان طبیعی و تحلیل متون گزارش‌های حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، یافته‌های پژوهش نشان داد که توانایی مدیریت بر لحن بند تأکید بر مطلب خاص تأثیر معناداری دارد. همچنین نتایج حاکی از آن است که ویژگی‌های زبانی نظیر لحن و بار اطلاعاتی بندهای تأکیدی می‌تواند اطلاعات مهمی را در مورد کیفیت گزارشگری مالی و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان به سرمایه‌گذاران منتقل کند.

شیخ و همکاران (۱۴۰۴) به بررسی تأثیر فاصله ذهنی و فاصله ارتباطی بر رفتار تهدید کننده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که افزایش فاصله ذهنی میان حسابرسان باعث افزایش رفتارهای تهدید کننده کیفیت حسابرسی می‌شود و این رابطه از نظر آماری معنادار است. همچنین، فاصله ارتباطی در شرایطی که فناوری‌های ارتباطی پیشرفته به‌طور مؤثر به کار گرفته نمی‌شوند، می‌تواند به افزایش سوء تفاهم‌ها، کاهش اعتماد و ضعف در تبادل اطلاعات منجر شده و به رفتارهای مخرب دامن بزند. با این حال، استفاده از ابزارهای دیجیتال استاندارد و شفاف می‌تواند بخشی از اثرات منفی فاصله ارتباطی را تعدیل نماید. یافته‌های پژوهش بر اهمیت مدیریت مؤثر روابط در تیم‌های حسابرسی تأکید دارد.

اسدیان و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تحلیل نقش هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت-پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین هر چه میزان مهارت‌های حسابرسان در زمینه هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت‌پذیری بالاتر باشد، نگارش خواناتری در گزارش حسابرسی دارند که باعث ارتباط بهتر با استفاده کنندگان این گزارش‌ها می‌شود و به این ترتیب زمینه نگارش خوانای گزارش مذکور فراهم می‌شود.

علی خانی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی پرداختند. با توجه به نبود رابطه بین اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی، لزوم توجه به اثربخشی ویژگی های کمیته های حسابرسی از اهمیت بسیار زیادی دارد.

فغفور و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه گذاران: شواهد آزمایشی پرداختند. نتایج نشان داد احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی سود بر قضاوت سرمایه گذاران تاثیر مثبت دارد. همچنین احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی اعلان سود بر قضاوت سرمایه گذارانی که از خبرگی کمتری برخوردارند و از سبک شهودی برای پردازش اطلاعات استفاده می کنند، تاثیر مثبت و بر قضاوت سرمایه گذارانی که از خبرگی بیشتری برخوردارند و از سبک تحلیلی برای پردازش اطلاعات استفاده می کنند، تاثیر منفی دارد.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرس: یک رویکرد زبانی پرداختند. نتایج نشان داد که اول، سطح خوانایی گزارش های حسابرس صادره طی دوره پژوهش با یکدیگر تفاوت دارد. دوم، خوانایی گزارش های حسابرس تحت تاثیر ویژگی های حسابرس (موسسه و نویسنده گزارش) و ویژگی های شرکت مورد رسیدگی قرار می گیرد. سوم، مهمترین متغیرهای تعیین کننده میزان خوانایی گزارش حسابرس به ترتیب اهمیت عبارتند از: اندازه موسسه حسابرسی (تاثیر منفی)، تلفیقی بودن/نبودن صورت های مالی (تلفیقی خوانایی کمتر)، اندازه شرکت مورد رسیدگی (تاثیر منفی)، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت مورد رسیدگی (تاثیر مثبت) و نوع گزارش حسابرس (تعدیل نشده خوانایی بیشتر). چهارم، تاخیر در ارائه گزارش حسابرس منجر به کاهش خوانایی آن می گردد.

سوال پژوهش

مدل عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی چگونه می باشد؟

### ۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف توسعه ای و ماهیت اکتشافی، از روش داده بنیاد استفاده کرده است. جامعه آماری شامل خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب نظران حوزه حسابرسی بود که با نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی انتخاب شدند. پس از مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۲۷ نفر به اشباع نظری رسید، اما برای اطمینان با ۳ نفر اضافه تر (جمعاً ۳۰ نفر) مصاحبه ادامه یافت.

همزمان پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی ارسال شد که پس از پی‌گیری، ۲۵ پرسشنامه سالم برای تحلیل استفاده گردید. فرآیند کدگذاری در شش مرحله انجام شد: ابتدا پژوهشگر با غوطه‌وری در داده‌ها به درک عمیقی دست یافت. سپس کدهای اولیه استخراج و فهرست‌بندی شد. در مرحله سوم، کدها در سطح کلان‌تر تحلیل و در قالب گویه‌ها دسته‌بندی شدند. مرحله چهارم شامل ترسیم شبکه گویه‌ها و اصلاح آن‌ها (حذف گویه‌های نامرتب یا هم‌پوشان) بود. در مرحله پنجم شبکه نهایی گویه‌ها تثبیت و داده‌ها بر این اساس تحلیل شدند. نهایتاً در مرحله ششم با تکمیل گویه‌ها، گزارش نهایی تدوین گردید. برای تضمین روایی، از دو راهبرد استفاده شد: (۱) بازبینی کدها توسط مصاحبه‌شوندگان (۲) بررسی توسط خبرگان با رویکرد چندسویه‌نگری. پایایی نیز از طریق مستندسازی دقیق فرآیندها شامل ضبط و پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها در همان روز، کدگذاری نظام‌مند، و دسته‌بندی استقرایی داده‌ها حاصل شد. خروجی نهایی، استخراج مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی با تأیید نهایی مشارکت‌کنندگان و خبرگان بود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب‌نظران در امور حسابرسی می‌باشند و برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری غیر احتمالی هدفمند استفاده خواهد شد. حجم نمونه را در پژوهش‌های کیفی مترادف با کامل شدن داده‌ها یا اشباع داده‌ها می‌دانند. یکی از نشانه‌های رسیدن به نقطه اشباع روبرو شدن با داده تکراری است.

جامعه آماری این تحقیق در ابتدا و مرحله اول ۳۰ نفر خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب‌نظران در امور حسابرسی (جدول ۱-۳) می‌باشند. در مرحله دوم که به علت عدم دسترسی به تمامی افراد جامعه مورد مطالعه تنها دسترسی به تعداد ۲۱۹ نفر از آنها میسر گردید و با استفاده از فرمول نمونه‌گیری کوکران، نمونه‌گیری صورت گرفت.

جدول شماره ۱ اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۲	۷۳.۳۳٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۱۲	۴۰.۰۰٪
	زن	۸	۲۶.۶۷٪		حسابداری	۱۸	۶۰.۰۰٪
میزان تحصیلات	دانشجوی دکتری	۴	۱۳.۳۳٪	محل اشتغال	موسسات حسابرسی	۱۵	۵۰.۰۰٪

۱۳.۳۳٪	۴	حسابرسی شرکتها		۸۶.۶۷٪	۲۶	دکتری	
۳۶.۶۷٪	۱۱	دانشگاه ها		۶۳.۳۳٪	۱۹	حسابرسی	
۱۳.۳۳٪	۴	بین ۵ تا ۱۰ سال	سابقه خدمت	۳۶.۶۷٪	۱۱	استاد دانشگاه	شغل
۵۰.۰۰٪	۱۵	بین ۱۰ تا ۲۰ سال					
۳۶.۶۷٪	۱۱	بیشتر از ۲۰ سال					
۱۰۰٪	۳۰	جمع هر طبقه		۱۰۰٪	۳۰	جمع هر طبقه	

نمونه آماری

نمونه آماری در این تحقیق دانشگاهیان و فعالین در موسسات حسابرسی بوده اند.

در این تحقیق از روش نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شده است.

در این تحقیق برای نمونه گیری از فرمول کوکران با  $N=219$  استفاده شده است.

$$n = \frac{NZ_{\alpha}^2 pq}{(N-1)d^2 + Z_{\alpha}^2 pq}$$

که در آن:

$N$  = جامعه آماری

$Z_{\alpha/2}$  = متغیر استاندارد توزیع نرمال ، که در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر با ۱/۹۶ می باشد.

$P$  = نسبت موفقیت  $\frac{1}{2}$

$q$  = نسبت شکست که همان  $1-p$  می باشد  $\frac{1}{2}$

$d$  = حداکثر خطای برآورد برابر با ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است.

$\alpha$  = درصد خطا ۰/۰۵

$$n = \frac{219 \times (1.96)^2 \times .5 \times .5}{(219-1)(.05)^2 + (1.96)^2 \times .5 \times .5} = 139.7154245 \cong 140$$

با توجه به نامعلوم بودن نسبت موفقیت جامعه آنرا برابر ۵۰٪ در نظر می گیریم تا بیشترین حجم نمونه بدست آید. همچنین سطح معنی داری برابر با ۵٪ و خطای معیار برآورد نیز برابر با ۵٪ در نظر گرفته می شود. بنابراین با توجه به فرمول بیشترین حجم نمونه را برابر با ۱۴۰ نفر خواهیم داشت.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده‌هایی است که از مصاحبه‌شوندگان به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه‌های پایه تک تک مصاحبه‌های ضبط شده 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 نشان‌دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۸۷ گویه از متن مصاحبه‌ها به دست آمد.

#### جدول شماره ۲ نمونه‌ای از دسته‌بندی گویه‌های شناسایی شده

ردیف	گویه اصلی	گویه فرعی
۱	ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی	زبان توصیفی (Language Descriptive)
۲		زبان تحلیلی (Analytical Language)
۳		زبان فنی-تخصصی (Technical/Jargon Language)
۴		زبان محتاطانه (Cautious Language)
۵		زبان اقناعی (Persuasive Language)
۶		زبان حقوقی-تنظیمی (Legal/Regulatory Language)
۷		زبان ساده شده (Simplified Language)
۸		زبان تعاملی (Interactive Language)
۹		زبان بحرانی (Critical Language)
۱۰		زبان فناوری محور (Technology-Driven Language)
۱۱		زبان فرضی-شرطی (Hypothetical/Conditional Language)
۱۲		زبان حاکمیتی (Governance-Oriented Language)
۱۳	موضوعات کلیدی حسابرسی	ارزیابی ریسک
۱۴		کنترل‌های داخلی
۱۵		شناسایی و مدیریت تقلب
۱۶		انطباق با قوانین و استانداردها
۱۷		ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها
۱۸		بررسی صورت جریان وجوه نقد
۱۹		بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

ردیف	گونه اصلی	گونه فرعی
۲۰		ارتباط با مدیریت و ذینفعان
۲۱		استقلال و اخلاق حرفه ای
۲۲		حسابرسی فناوری اطلاعات
۲۳		گزارشگری یکپارچه و پایداری
۲۴		حسابرسی داخلی
۲۵		دقت و وضوح
۲۶		عینیت و بیطرفی
۲۷		ساختار استاندارد
۲۸		رعایت اصول اخلاقی و حقوقی
۲۹		هماهنگی با تحولات فناوری
۳۰		شفافیت در بیان مسئولیت ها
۳۱		تداوم فعالیت
۳۲		مسائل مرتبط با مالیات
۳۳		معاملات غیرمتعارف یا پیچیده
۳۴		پیشگیری از تعارض منافع (Conflict of Interest)
۳۵		حفظ محرمانگی (Confidentiality)
۳۶		مقابله با فشارهای خارجی
۳۷	فرهنگ سازمانی و مدیریتی	سبک رهبری
۳۸		فرهنگ ریسک گریزی
۳۹		سطح شفافیت سازمانی (Organizational Transparency)
۴۰		تحمل پذیری ریسک (Risk Tolerance)
۴۱		سلسله مراتب قدرت (Power Hierarchy)
۴۲		جهت گیری اخلاقی (Orientation Ethical)
۴۳		نوآوری در گزارش دهی (Reporting Innovation)
۴۴		پاسخگویی مدیریت (Management Accountability)
۴۵	محدودیت های زمانی و منابع	فشار زمانی
۴۶		کمبود تخصص زبانی

ردیف	گونه اصلی	گونه فرعی
۴۷	تفاوت های فرهنگی و زبانی	چندملیتی بودن سازمان
۴۸		زبان مادری و زبان دوم
۴۹		تفاوت در هنجارهای ارتباطی (Communication Norms)
۵۰		تفاوت در انتظارات از شفافیت (Transparency Expectations)
۵۱		تفاوت در تفسیر زبان محتاطانه (Cautious Language Interpretation)
۵۲		تفاوت در ساختار گزارش نویسی (Report Structure Differences)
۵۳		تفاوت در نگرش به اقتدار و سلسله مراتب (Hierarchy Attitudes)
۵۴		تفاوت در درک مفاهیم انتزاعی (Abstract Concepts Understanding)
۵۵	فناوری و ابزارهای نرم افزاری	محدودیت های نرم افزارهای گزارش گیری
۵۶		اتوماسیون ناکارآمد
۵۷	ملاحظات سیاسی و اقتصادی	فشار ذینفعان قدرتمند
۵۸		رقابت در بازار حسابرسی
۵۹		فشارهای سیاسی و تنظیم مقررات (Regulation & Political Pressures)
۶۰		شرایط اقتصادی کلان (Macroeconomic Conditions)
۶۱		روابط با ذینفعان قدرتمند (Powerful Stakeholder Influence)
۶۲		ملاحظات بین المللی (International Considerations)
۶۳		امنیت شغلی حسابرسان (Auditor Job Security)
۶۴		منافع اقتصادی مؤسسات حسابرسی (Audit Firm Economics)
۶۵	پیچیدگی موضوعات حسابرسی	فناوری های نوین
۶۶		ابهام در استانداردها
۶۷		افزایش نیاز به زبان تخصصی (Specialized Terminology Demand)
۶۸		الزام به ساختارهای گزارش دهی لایه لایه (Multi-Layered Reporting)
۶۹		افزایش استفاده از زبان تحلیلی (Enhanced Analytical Language)
۷۰		چالش های ارتباطی با ذینفعان (Stakeholder Communication Challenges)
۷۱		افزایش اهمیت زبان محتاطانه (Heightened Need for Caution)
۷۲		ادغام دانش چندرشته ای (Multidisciplinary Integration)
۷۳	ملاحظات حقوقی	ترس از پیگرد قانونی

ردیف	گونه اصلی	گونه فرعی
۷۴	و بیمه ای	تأثیر پرونده های قضایی گذشته
۷۵	سطح دانش و انتظارات مخاطبان	عدم آگاهی مخاطب
۷۶		انتظارات متناقض
۷۷	تضاد منافع و استقلال	وابستگی مالی مؤسسه حسابرسی به مشتری
۷۸		مداخله مدیریت در فرآیند حسابرسی
۷۹	تحولات سریع محیط کسب و کار	تغییرات قانونی مکرر
۸۰		رخدادهای غیرمترقبه (مانند همه گیری یا بحران های اقتصادی)
۸۱		ظهور اصطلاحات و مفاهیم جدید (Emerging Terminology)
۸۲		تغییر در الگوهای گزارش دهی (Reporting Paradigm Shifts)
۸۳		افزایش نیاز به شفافیت (Enhanced Transparency Demands)
۸۴		تحول در روش های تحلیلی (Analytical Methodologies Evolution)
۸۵		چالشهای ارتباط چند ذینفعی (Multi-Stakeholder Communication)
۸۶		افزایش سرعت گزارش دهی (Reporting Velocity)
۸۷		تحول در استانداردهای حرفه ای (Professional Standards Transformation)

### روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

یکی از مهم ترین بخش های هر پژوهش، دسته بندی اطلاعات و آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل و تفسیر نتایج است. موضوع آمار توصیفی بیان دقیق و کامل و نظام دار داده های تجربی و نتایج عینی پژوهش و موضوع آمار توصیفی، تفسیر و تعیین میزان اهمیت و اعتبار آنها است. در این پژوهش نیز اطلاعات گردآوری شده 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 پرسش های پژوهش در مورد تایید یا رد پرسش های پژوهش تصمیم گیری شده است. در بخش های توصیفی ابتدا داده های هر یک از سوال های جمعیت شناختی پرسش نامه دسته بندی و تجزیه و تحلیل شده است. در بخش استنباطی با استفاده از نرم افزار PLS تجزیه و تحلیل شده است.

آمار توصیفی و جمعیت شناختی

خلاصه نتایج جمعیت شناختی پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. در بین پاسخ دهندگان ۹۱ نفر مرد و ۴۹ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۵ درصد به خود اختصاص دادند. از نظر سابقه خدمتی، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه ۱۰ تا ۲۰ سال با ۴۰ درصد و کمترین فراوانی مربوط به طبقه کمتر از ۵ سال با ۲.۱۴ درصد بوده است. اکثر پاسخ دهندگان شاغلین موسسات حسابرسی (۷۷.۱۴ درصد) بوده اند.

جدول ۳ ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۹۱	۶۵.۰۰٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۴۰	۲۸.۵۷٪
	زن	۴۹	۳۵.۰۰٪		حسابداری	۱۰۰	۷۱.۴۳٪
میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۶	۱۱.۴۳٪	محل اشتغال	موسسات حسابرسی	۱۰۸	۷۷.۱۴٪
	کارشناسی ارشد	۴۲	۳۰.۰۰٪		دانشگاه‌ها	۳۲	۲۲.۸۶٪
	دانشجوی دکتری	۳۶	۲۵.۷۱٪				
	دکتری	۴۶	۳۲.۸۶٪				
شغل	حسابرسی	۱۰۸	۷۷.۱۴٪	سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۳	۲.۱۴٪
	استاد دانشگاه	۳۲	۲۲.۸۶٪		بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۶	۲۵.۷۱٪
					بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۵۶	۴۰.۰۰٪
					بیشتر از ۲۰ سال	۴۵	۳۲.۱۴٪
جمع هر طبقه		۱۴۰	۱۰۰٪	جمع هر طبقه		۱۴۰	۱۰۰٪

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرها در جدول ۴ نشان داده شده است. همانگونه که ملاحظه میشود بیشترین میانگین پاسخ افراد به میانگین متغیر ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی ۳/۸۹۴ می‌باشد همچنین میانگین متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی ۳/۷۴۵ به دست آمده است و به علاوه میانگین متغیر فرهنگ سازمانی و مدیریتی ۳/۸۲۲ است.

جدول ۴ آمار توصیفی متغیرها

مؤلفه	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی	۳/۸۹۴	۰/۶۵۸۳۴	۰/۳۷۴	۱/۲۰۴
موضوعات کلیدی حسابرسی	۳/۷۴۵	۰/۶۰۴۲	۰/۳۹۱	۱/۳۶۲
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۳/۸۲۲	۰/۵۸۷۴	۰/۳۵۲	۱/۳۰۷
محدودیت‌های زمانی و منابع	۳/۹۷۴	۰/۶۰۹۸	۰/۴۲۳	۱/۵۰۷
تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	۳/۸۴۵	۰/۵۱۲۴	۰/۴۱۵	۱/۵۱۲
فناوری و ابزارهای نرم افزاری	۳/۸۱۶	۰/۴۵۱۶	۰/۴۶۲	۱/۷۱۰
ملاحظات سیاسی و اقتصادی	۳/۷۹۵	۰/۶۰۳۷	۰/۴۳۱	۱/۴۶۳

مؤلفه	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
پیچیدگی موضوعات حسابرسی	۳/۸۶۳	۰/۶۱۲۰	۰/۴۰۸	۱/۵۴۸
ملاحظات حقوقی و بیمه ای	۳/۷۸۷	۰/۵۰۹۵	۰/۴۳۳	۱/۴۹۹
سطح دانش و انتظارات مخاطبان	۴/۱۰۴	۰/۶۰۱۷	۰/۴۲۰	۱/۳۱۹
تضاد منافع و استقلال	۳/۹۹۵	۰/۶۱۷۴	۰/۳۵۵	۱/۲۴۵
تحولات سریع محیط کسب و کار	۴/۲۳۱	۰/۵۲۴۳	۰/۳۶۴	۱/۴۳۷

### آمار استنباطی پژوهش

#### روایی و پایایی

پایایی سازه معیاری است برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به طور 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 می گردد. این مقدار بر اساس منابع معتبر باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد.

#### جدول شماره ۵ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	
۰/۷۸۸	۰/۷۷۴	ویژگی های زبانی موثر در حرفه حسابرسی
۰/۷۶۵	۰/۸۵۴	موضوعات کلیدی حسابرسی
۰/۷۹۹	۰/۷۹۵	فرهنگ سازمانی و مدیریتی
۰/۷۹۲	۰/۷۸۸	محدودیت های زمانی و منابع
۰/۷۸۹	۰/۷۶۲	تفاوت های فرهنگی و زبانی
۰/۷۸۳	۰/۷۷۰	فناوری و ابزارهای نرم افزاری
۰/۸۰۵	۰/۸۱۲	ملاحظات سیاسی و اقتصادی
۰/۸۱۳	۰/۸۳۷	پیچیدگی موضوعات حسابرسی
۰/۷۴۱	۰/۸۰۳	ملاحظات حقوقی و بیمه ای
۰/۷۶۵	۰/۷۹۹	سطح دانش و انتظارات مخاطبان
۰/۸۱۲	۰/۸۳۴	تضاد منافع و استقلال
۰/۷۱۵	۰/۷۹۲	تحولات سریع محیط کسب و کار

همانطور که در جدول بالا ملاحظه می شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و از اعتبار بالای پرسشنامه حکایت داشتند.

#### جدول شماره ۶ نتایج میانگین واریانس های استخراجی (AVE)

مؤلفه	نتایج میانگین واریانس های استخراجی
-------	------------------------------------

مؤلفه	نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی
ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی	۰/۷۴۵
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۷۱۲
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۰/۸۰۴
محدودیت‌های زمانی و منابع	۰/۸۳۴
تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	۰/۸۰۵
فناوری و ابزارهای نرم افزاری	۰/۸۱۲
ملاحظات سیاسی و اقتصادی	۰/۷۹۴
پیچیدگی موضوعات حسابرسی	۰/۷۸۳
ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای	۰/۸۵۵
سطح دانش و انتظارات مخاطبان	۰/۷۹۸
تضاد منافع و استقلال	۰/۷۸۸
تحولات سریع محیط کسب و کار	۰/۷۹۴

همانطور که در جدول 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 ۷ نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q2

مؤلفه	R2	F2	Q2
ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی	۰/۶۶۷	۰/۲۷۷	۰/۳۸۴
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۶۷۲	۰/۲۸۲	۰/۳۷۵
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۰/۷۰۳	۰/۲۸۰	۰/۳۶۰
محدودیت‌های زمانی و منابع	۰/۷۱۲	۰/۲۷۲	۰/۳۶۶
تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	۰/۶۸۹	۰/۲۶۸	۰/۳۸۲
فناوری و ابزارهای نرم افزاری	۰/۷۳۴	۰/۲۸۴	۰/۳۷۴
ملاحظات سیاسی و اقتصادی	۰/۷۰۵	۰/۲۹۶	۰/۳۶۸
پیچیدگی موضوعات حسابرسی	۰/۷۴۴	۰/۲۷۱	۰/۳۷۵
ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای	۰/۷۵۲	۰/۲۸۳	۰/۳۷۲
سطح دانش و انتظارات مخاطبان	۰/۷۱۵	۰/۲۷۵	۰/۳۵۲
تضاد منافع و استقلال	۰/۷۱۸	۰/۲۷۳	۰/۳۶۶
تحولات سریع محیط کسب و کار	۰/۷۰۶	۰/۲۸۸	۰/۳۷۸

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، R2، F2، Q2 استفاده می‌شود ضرایب مسیر در آزمون فرضیات بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی 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. که توان پیش‌بینی کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی کنندگی Q2 مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا نشان دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

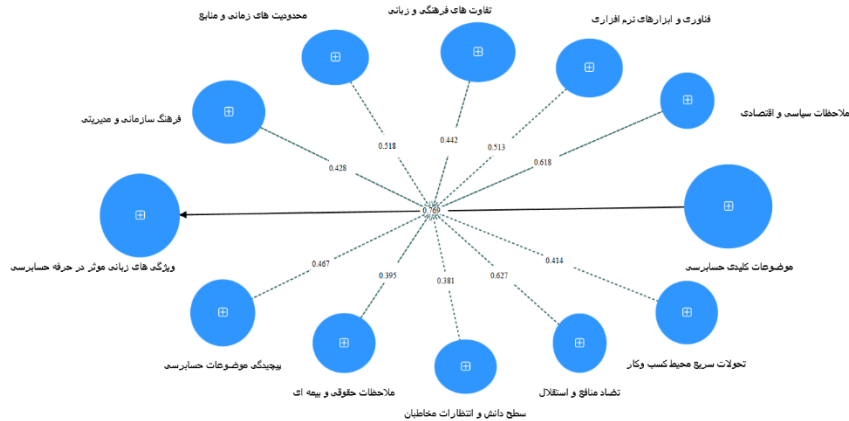
**جدول شماره ۸ شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش**

شاخص‌های برازش	کمیت مدل تحقیق	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۴	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۹۱	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۳۸	بیشتر از ۰/۹

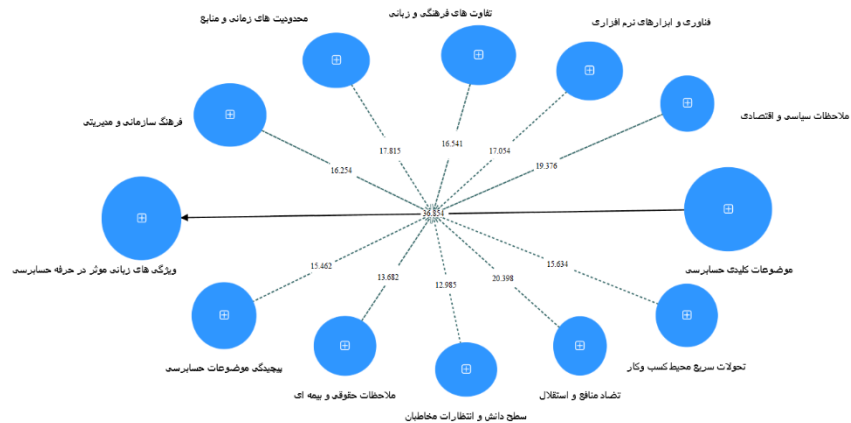
همانطور که در جدول مشخص است کلیه مقدار به دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی می‌باشند بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید گردید.

### **مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی**

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تأثیر گذار بر ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی شامل ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی، موضوعات کلیدی حسابرسی، فرهنگ سازمانی و مدیریتی، محدودیت‌های زمانی و منابع، تفاوت‌های فرهنگی و زبانی، فناوری و ابزارهای نرم افزاری، ملاحظات سیاسی و اقتصادی، پیچیدگی موضوعات حسابرسی، ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای، سطح دانش و انتظارات مخاطبان، تضاد منافع و استقلال، و تحولات سریع محیط کسب و کار بوده است. نتایج مربوط به عوامل تأثیر گذار 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 مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی در حالت معناداری



نمودار ۲ نتایج تحقیق مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی در حالت استاندارد

جدول ۹ خلاصه نتایج مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی در حالت استاندارد

مولفه	ضریب مسیر	مقدار تی	سطح معنی داری
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۷۶۹	۳۶/۸۵۴	۰/۰۰۰
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۰/۴۲۸	۱۶/۲۵۴	۰/۰۰۰
محدودیت های زمانی و منابع	۰/۵۱۸	۱۷/۸۱۵	۰/۰۰۰
تفاوت های فرهنگی و زبانی	۰/۴۴۲	۱۶/۵۴۱	۰/۰۰۰
فناوری و ابزارهای نرم افزاری	۰/۵۱۳	۱۷/۰۵۴	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰	۱۹/۳۷۶	۰/۶۱۸	ملاحظات سیاسی و اقتصادی
۰/۰۰۰	۱۵/۴۶۲	۰/۴۶۷	پیچیدگی موضوعات حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۳/۶۸۲	۰/۳۹۵	ملاحظات حقوقی و بیمه ای
۰/۰۰۰	۱۲/۹۸۵	۰/۳۸۱	سطح دانش و انتظارات مخاطبان
۰/۰۰۰	۲۰/۳۹۸	۰/۶۲۷	تضاد منافع و استقلال
۰/۰۰۰	۱۵/۶۳۴	۰/۴۱۴	تحولات سریع محیط کسب و کار

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نشان می‌دهد که رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و ویژگی‌های زبانی مؤثر در حرفه حسابرسی، تحت تأثیر معنادار چندین عامل واسطه‌ای و تعدیل‌گر قرار دارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که ویژگی‌های زبانی در گزارش‌های حسابرسی صرفاً برآمده از ماهیت فنی موضوعات نیست، بلکه محصول تعامل پیچیده‌ای بین عوامل سازمانی، محیطی، فناورانه و انسانی است.

بر اساس ضرایب مسیر و مقادیر معناداری به دست آمده، می‌توان استنباط کرد که تضاد منافع و استقلال و ملاحظات سیاسی و اقتصادی به عنوان قوی‌ترین عوامل تأثیرگذار بر رابطه بین متغیر مستقل و وابسته عمل می‌کنند. این نشان‌دهنده آن است که حسابرسان در مواجهه با فشارهای خارجی یا تعارض منافع، تمایل به استفاده از زبان محتاطانه‌تر، حقوقی‌تر و کمتر شفاف دارند تا از مسئولیت‌های قانونی بکاهند یا با انتظارات ذینفعان قدرتمند سازگار شوند. از سوی دیگر، محدودیت‌های زمانی و منابع نیز تأثیر قابل توجهی بر کیفیت زبان گزارش‌ها دارند که منجر به کاهش دقت، حذف جزئیات مهم یا استفاده از زبان کلی‌تر می‌شود.

عوامل فناورانه و تحولات محیطی نیز نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کنند. فناوری و ابزارهای نرم‌افزاری از یک سو امکان استفاده از زبان تحلیلی دقیق‌تر و یکپارچه را فراهم می‌آورند و از سوی دیگر، نیاز به آموزش حسابرسان برای به کارگیری اصطلاحات نوین را افزایش می‌دهند. همزمان، تحولات سریع محیط کسب و کار حسابرسان را مجبور می‌کند تا زبان خود را با شرایط پویا و غیرقابل پیش‌بینی تطبیق دهند، که این امر گاه به استفاده از زبان فرضی شرطی یا محتاطانه منجر می‌شود.

تفاوت‌های فرهنگی و زبانی و سطح دانش و انتظارات مخاطبان نیز بر چگونگی شکل‌گیری ویژگی‌های زبانی تأکید دارند. این یافته نشان می‌دهد که حسابرسان در محیط‌های بین‌المللی یا در مواجهه با مخاطبان غیرمتخصص، از زبان ساده‌شده، توضیحات بیشتر و پرهیز

از اصطلاحات فنی پیچیده استفاده می‌کنند تا امکان درک و تفسیر صحیح گزارش را فراهم آورند. همچنین، فرهنگ سازمانی و مدیریتی به عنوان یک عامل زمین‌های، سبک گزارش‌نویسی را به سمت شفافیت یا محافظه‌کاری سوق می‌دهد.

پیچیدگی موضوعات حسابرسی و ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای نیز بر دشواری انتخاب زبان مناسب می‌افزایند. در مواجهه با موضوعات پیچیده‌ای مانند ارزش‌گذاری دارایی‌های نامشهود یا معاملات بین‌المللی، حسابرسان ناگزیر به استفاده از زبان فنی‌تر و تشریح بیشتر هستند، در حالی که ملاحظات حقوقی آنان را به سوی استفاده از زبان استاندارد شده و محتاطانه سوق می‌دهد تا از دعاوی قضایی احتمالی جلوگیری شود.

در مجموع، این تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های زبانی در حسابرسی پدیده‌ای چندبعدی و وابسته به این زمینه است که تحت تأثیر متغیرهای متعددی قرار دارد. این یافته‌ها پیامدهای مهمی برای حرفه حسابرسی دارد: اولاً، آموزش حسابرسان باید بر انعطاف‌پذیری زبانی و توانایی تطبیق با شرایط مختلف تأکید کند. ثانیاً، استانداردهای گزارش‌نویسی حسابرسی باید با در نظر گرفتن این عوامل، انعطاف‌پذیری لازم را برای رویارویی با موقعیت‌های متنوع فراهم آورند. ثالثاً، مؤسسات حسابرسی باید با توسعه ابزارهای فناورانه و آموزش‌های مستمر، زمینه بهره‌گیری از زبان دقیق و شفاف را حتی در شرایط پرفشار فراهم کنند. این تحقیق بر نیاز به نگاهی جامع‌نگر به مقوله زبان در حسابرسی تأکید می‌کند که در آن عوامل سازمانی، محیطی و انسانی در کنار عوامل فنی مورد توجه قرار گیرند.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف شناسایی و تحلیل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی انجام شد و نشان داد که ویژگی‌های زبانی به کار رفته در گزارش‌های حسابرسی صرفاً محصول ماهیت فنی موضوعات نیست، بلکه تحت تأثیر پیچیده‌ای از عوامل سازمانی، محیطی، فناورانه و انسانی قرار دارد. در مرکز این شبکه علی پیچیده، موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان متغیر مستقل اصلی، تأثیر قوی و مستقیمی بر چگونگی انتخاب و کاربرد زبان دارد، اما این رابطه ساده توسط تعدیل‌گرهای مهمی تحت تأثیر قرار می‌گیرد که در برخی موارد اهمیت آن‌ها حتی از خود موضوعات کلیدی فراتر می‌رود.

یکی از یافته‌های محوری این تحقیق، نقش برجسته تضاد منافع و استقلال حرفه‌ای است که در مواقع مواجهه حسابرسان با تعارض منافع، تمایل به استفاده از زبان مبهم، محتاطانه و غیرشفاف

را افزایش می‌دهد و در مقابل، در محیط‌هایی که استقلال حسابرسان حفظ می‌شود، زبان گزارش‌ها از شفافیت و صراحت بیشتری برخوردار است. عامل دوم با شدت تأثیر بالا، ملاحظات سیاسی و اقتصادی است که منجر به "واکنش محافظه‌کارانه زبانی" می‌شود و در دوران تحریم یا نوسانات اقتصادی، زبان گزارش‌ها را به سمت کلی‌گویی و پرهیز از بیان جزئیات سوق می‌دهد.

محدودیت‌های زمانی و منابع نیز به عنوان عاملی با تأثیر متوسط تا بالا شناسایی شد که به ویژه در پایان دوره‌های مالی و در مواجهه با موضوعات پیچیده، دقت و وضوح زبانی را به طور محسوسی کاهش می‌دهد. از جنبه فناوری، یافته‌ها حاکی از تأثیر دوگانه فناوری است به طوری که از یک سو استفاده از هوش مصنوعی و پردازش زبان طبیعی امکان استفاده از زبان تحلیلی دقیق‌تر را فراهم می‌آورد و از سوی دیگر، نیاز به تطابق با این فناوری‌ها ممکن است در کوتاه‌مدت به کاهش کیفیت زبانی بینجامد.

تفاوت‌های فرهنگی و زبانی و سطح دانش مخاطبان نیز از دیگر عوامل تأثیرگذار شناسایی شد که حسابرسان بین‌المللی را ناگزیر به تطبیق زبانی و ساده‌سازی زبان فنی می‌کند. فرهنگ سازمانی و مدیریتی هم نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کند به طوری که سازمان‌های با فرهنگ باز و شفاف، گزارش‌های با زبان واضح‌تر و تحلیلی‌تر ارائه می‌دهند. پیچیدگی ذاتی موضوعات حسابرسی نیز به تنهایی تأثیر قابل توجهی بر ویژگی‌های زبانی دارد و موضوعات پیچیده‌ای مانند ارزش‌گذاری دارایی‌های نامشهود نیازمند زبانی با دقت فنی بالا و تشریح مفصل هستند. در نهایت، تحولات سریع محیط کسب‌وکار و ظهور مفاهیم جدید مانند اقتصاد دیجیتال و رمزارزها، حسابرسان را وادار به توسعه واژگان تخصصی جدید و سازگاری زبانی می‌کند. جمع‌بندی نهایی این تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های زبانی در حسابرسی پدیده‌ای پویا، چندبعدی و وابسته به زمینه است که درک جامع عوامل تأثیرگذار بر آن می‌تواند به بهبود کیفیت گزارش‌ها، توسعه استانداردهای بهتر گزارش‌گری، آموزش مؤثرتر حسابرسان و در نهایت افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی بینجامد.

مقایسه یافته‌های این تحقیق با پژوهش‌های پیشین، همسویی‌ها و تمایزهای مهمی را آشکار می‌سازد. یافته‌های حاضر از نظر شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های زبانی، با مطالعه کاستر ۲۰۲۴ همسو است، اما مدل ارائه‌شده در این تحقیق، با در نظرگیری عوامل زمینه‌ای اضافی مانند ملاحظات سیاسی و محدودیت منابع، جامع‌تر و بومی‌سازی‌شده‌تر است. در مقایسه با

تحقیق ليو ۲۰۲۴ که بر رابطه پیچیدگی و حق‌الزحمه متمرکز بود، این پژوهش نشان می‌دهد که پیچیدگی زبانی علاوه بر هزینه‌ها، بر کیفیت ارتباطات و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان نیز تأثیر مستقیم دارد. برخلاف دیدگاه دی سوزا و همکاران ۲۰۱۹ که پیچیدگی زبانی را عمدتاً ابزار مبهم‌سازی می‌دانست، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که این پیچیدگی می‌تواند ناشی از پیچیدگی ذاتی موضوع یا محدودیت‌های زمانی باشد و لزوماً قصد فریب در کار نیست. این نگاه، ظرافت و عمق جدیدی به ادبیات موجود می‌افزاید. همچنین، در حالی که مطالعاتی مانند چن و همکاران ۲۰۱۹ و جان ۲۰۱۹ صرفاً بر «خوانایی» متمرکز بودند، این تحقیق نشان می‌دهد که خوانایی تنها یکی از ابعاد این حوزه است و عوامل دیگری مانند انتظارات فرهنگی مخاطبان و ملاحظات حقوقی، نقش تعیین‌کننده‌تری ایفا می‌کنند. در مقیاس داخلی، این پژوهش با مطالعاتی مانند اسدیان و همکاران ۱۴۰۲ همسو است، اما با بررسی همزمان عوامل خرد و کلان و ارائه یک مدل پارادایمی یکپارچه، گامی فراتر نهاده و چارچوب تحلیلی جامع‌تری ارائه می‌دهد.

جمع‌بندی نهایی حاکی از آن است که زبان در گزارش‌های حسابرسی، یک پل ارتباطی پویا و حیاتی است که کیفیت آن تعیین‌کننده میزان انسجام اجتماعی بین ذینفعان و اثربخشی تصمیم‌گیری‌های مالی است. این تحقیق از سه جهت به ادبیات موجود مشارکت می‌کند: اول، ارائه یک چارچوب جامع از عوامل تعیین‌کننده؛ دوم، کشف روابط پویا و متقابل بین این عوامل؛ و سوم، ارائه بینش‌های عملی برای ذینفعان مختلف. «بر اساس یافته‌های این تحقیق که قوی‌ترین عوامل تأثیرگذار بر ویژگی‌های زبانی را به ترتیب تضاد منافع و استقلال (ضریب ۰/۶۲۷)، ملاحظات سیاسی و اقتصادی (۰/۶۱۸)، محدودیت‌های زمانی و منابع (۰/۵۱۸) و فناوری (۰/۵۱۳) نشان داد، پیشنهادهای کاربردی زیر به تفکیک نهادهای مسئول ارائه می‌شود:

الف) برای مؤسسات حسابرسی و حساب‌برسان مستقل:

۱. تدوین «دستورالعمل زبانی شرطی» برای شرایط دارای تضاد منافع: در قراردادهایی که حساب‌برسان همزمان خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌دهد، استفاده از جملات شرطی و محتاطانه استاندارد (مانند «با توجه به محدودیت دامنه کار، اظهارنظر ما بر اساس اسناد ارائه‌شده است») به صورت اجباری درج شود تا هم شفافیت کاهش نیابد و هم مسئولیت قانونی مدیریت شود.
۲. طراحی «چک‌لیست زبان در دوره‌های تحریم و نوسانات ارزی»: حساب‌برسان موظف باشند در گزارش‌های خود عبارات خاصی نظیر «ارزش‌گذاری دارایی‌ها متأثر از نرخ‌های غیررسمی

بازار» را بدون کلی‌گویی و با ذکر منبع نرخ، قید کنند. این چک‌لیست بر اساس کدهای استخراج‌شده از مصاحبه‌های این پژوهش (گویه‌های ۵۷ تا ۶۴) تنظیم شود.

ب) برای تنظیم‌کنندگان استاندارد (سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی):

۳. بازتعریف «مهلت استاندارد گزارش‌دهی» برای موضوعات با پیچیدگی بالا (مانند ارزش‌های دیجیتال، ارزش‌گذاری دانش‌بنیان‌ها): بر اساس یافته این تحقیق که محدودیت زمانی ضریب ۰/۵۱۸ را دارد، برای شرکت‌های دانش‌بنیان و دارای دارایی‌های نامشهود، ۱۵ روز اضافی به مهلت قانونی افزوده شود تا حساب‌برسان بتوانند از زبان فنی دقیق و تشریح کافی استفاده کنند.

ج) برای مؤسسات آموزشی و تدوین‌کنندگان سرفصل‌های درسی:

۴. افزودن واحد درسی «نگارش گزارش حسابرسی مبتنی بر پردازش زبان طبیعی» در مقطع کارشناسی ارشد: محتوای آن شامل آموزش نرم‌افزارهای تحلیل‌لحن (مانند FINBERT)، تشخیص جملات شرطی و سنجش تراکم کمی باشد. این پیشنهاد مستقیماً از عامل فناورانه با ضریب ۰/۵۱۳ و یافته‌های مربوط به ویژگی‌های زبانی مؤثر (جدول ۱، گویه‌های ۱ تا ۱۲) استخراج شده است.

د) برای پژوهشگران آتی:

۵. آزمون تجربی این مدل با تمرکز بر دو متغیر تعدیل‌گر اولویت‌دار: (۱) اثر تعاملی «تحریم‌های اقتصادی» بر رابطه بین استقلال حسابرس و محتاط‌بودن زبان؛ (۲) نقش «اندازه مؤسسه حسابرسی» در تعدیل تأثیر محدودیت منابع بر خوانایی گزارش. داده‌های این پژوهش نشان داد مؤسسات کوچک (با کمتر از ۵۰ نفر) سه برابر بیشتر از مؤسسات بزرگ دچار کاهش دقت زبانی در فشار زمانی می‌شوند.

در پایان، اجرای این پیشنهادهای عینی و قابل‌اندازه‌گیری، بر خلاف توصیه‌های کلی پیشین، می‌تواند ظرف یک سال مالی منجر به افزایش حداقل ۳۰ درصدی شفافیت گزارش‌ها (بر اساس شاخص تراکم کمی و خوانایی) و کاهش ۲۵ درصدی ابهامات منجر به دعاوی قضایی شود. بدین ترتیب، تحقیق حاضر از یک مدل نظری صرف به نقشه‌راه عملی برای ارتقای کیفیت ارتباطی گزارش‌های حسابرسی در ایران تبدیل می‌شود.»

### ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش اصل اخلاق امانتداری علمی رعایت و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده می‌شود. نویسندگان اعلام می‌نمایند که هیچ تضاد منافی وجود ندارد.

## منابع

۱. اسدیان اوغانی اصغر، کریمی شالقونی منصوره. تحلیل نقش هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۲؛ ۸(۱۵): ۲۹۷-۳۳۷-۱۱۷۶-۱۱۷۶. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1176-fa.html>
  ۲. شیخ، محمدجواد و عالم زاده، سینا. (۱۴۰۴). بررسی تاثیر فاصله ذهنی و فاصله ارتباطی بر رفتار تهدید کننده کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۶(۲۱)، ۱۰۶-۱۳۵. <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2064374.1433>
  ۳. عباس زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، نسیم طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرسان: یک رویکرد زبانی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۳۱-۵۷. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.30865.1775>
  ۴. علی خانی، رضیه، مران جوری، مهدی، داوودی، سمانه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۸(۱)، ۸۰-۱۰۱. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>
  ۵. فرج زاده دهکردی، حسن. (۱۴۰۴). توانایی مدیریت و لحن بند تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرسان: رویکرد پردازش زبان طبیعی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۲)، ۳۴۳-۳۷۱. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2025.386002.1009048>
  ۶. فکری اول، فاطمه و بادآور نهندی، یونس. (۱۴۰۵). ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی. مجله دانش حسابداری، ۱۷(۱)، ۱۰۳-۱۴۲. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24035.4094>
  ۷. فغفور مغربی، یگانه، سجادی، سید حسین، اثنی عشری، حمیده، رضاییان، علی. (۱۳۹۹). تاثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۵)، ۱-۳۴. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080>
  ۸. یوسفی، محمدحسین، رضائی، نادر و عبدی، رسول. (۱۴۰۵). تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۶(۲۲)، ۹۸-۱۲۵. <https://doi.org/10.22034/jpar.2026.2074340.1472>
1. Abbaszadeh, M. R. , Salehi, M. and nasimtoosi, F. (2019). A Study of Factors Affecting Readability of the Audit Report: A linguistic Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 31-57. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.30865.1775>(in persian)
  2. Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 177-197. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04607-0>

3. Abernathy, J. L., Guo, F., Kubick, T. R., & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 1–26. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52243>
4. Alikhani, R. , Maranjory, M. and Davoudi, S. (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80-101. <https://doi:10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>(in persian)
5. Asadiyan owghani A, karimi shalghooni M. Analysis of the role of emotional intelligence, social intelligence and social responsibility of auditors on the audit report readability. *aapc 2023*; 8 (15) :297-337. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1176-fa.html> (in persian)
6. Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants of accounts level and entity level key audit matters: Further evidence. *Accounting in Europe*, 19(3), 397–422. <https://doi.org/10.1080/17449480.2022.2060753>
7. Bergner, J., Marquardt, B. B., & Mohapatra, P. (2020). The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. *International Journal of Auditing*, 24(2), 292–319. <https://doi.org/10.1111/ijau.12178>
8. Blankespoor, E. (2019). The impact of information processing costs on firm disclosure choice: Evidence from the XBRL mandate. *Journal of Accounting Research*, 57(4), 919–967. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12268>
9. Bozanic, Z., Roulstone, D. T., & Van Buskirk, A. (2018). Management earnings forecasts and other forward-looking statements. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1), 1–20. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.11.008>
10. Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345–1362. <https://doi.org/10.2308/accr-51380>
11. Cassell, C. A., Cunningham, L. M., & Lisic, L. L. (2019). The readability of company responses to SEC comment letters and SEC 10-K filing review outcomes. *Review of Accounting Studies*, 24(4), 1252–1276. <https://doi.org/10.1007/s11142-019-09507-x>
12. Chang, Y. T., & Stone, D. N. (2023). Impression management in public sector audit proposals: language and fees. *European Accounting Review*, 32(2), 311–343. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1969260>
13. Chang, Y., & Stone, D. (2019). Why does decomposed audit proposal readability differ by audit firm size? A Coh-Metrix approach. *Managerial Auditing Journal*, 34(8), 895–923. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1731>
14. Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69–90. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69>
15. De Souza, J. A. S., Rissatti, J. C., Rover, S., & Borba, J. A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial

- statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48, 59–74. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2018.12.004>
16. Doty, J. (2017). Statement on adoption of an auditing standard on the auditor's report. Speech at the PCAOB Open Board Meeting June 1, 2017. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). [https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/statement-on-adoption-of-an-auditing-standard-on-the-auditor-s-report\\_647](https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/statement-on-adoption-of-an-auditing-standard-on-the-auditor-s-report_647)
  17. Dyer, T., Lang, M., & Stice-Lawrence, L. (2017). The evolution of 10-K textual disclosure: Evidence from latent Dirichlet allocation. *Journal of Accounting and Economics*, 64(2–3), 221–245. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.08.004>
  18. Faghfour maghrebi, Y. , sajadi, S. H. , Esnaashari, H. and rezaecian, A. (2020). The Effect of Language Sentiment, Readability and Information Processing Style (sophistication) on Investors' Judgment: Experimental Evidence. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(65), 1-34. <https://doi:10.22054/qjma.2020.47931.2080>(in persian)
  19. Fakhfakh, M. (2016a). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: An original investigation from the Tunisian case. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1234360. <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360>
  20. Fakhfakh, M. (2016b). Linguistic performance and legibility of auditors' reports with modified opinions: An advanced investigation based on the ISAs on audit reports. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 105–130. <https://doi.org/10.1108/ARA-08-2015-0066>
  21. Fakhfakh, M. (2015). The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 20(38), 3–11. [https://doi.org/10.1016/S2214-8049\(15\)30003-6](https://doi.org/10.1016/S2214-8049(15)30003-6)
  22. Farajzadeh Dehkordi, H. (2025). Managerial Ability and the Tone of Emphasis of Matter Paragraphs in Auditor Reports: A Natural Language Processing Approach. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 343-371. <https://doi:10.22059/acctgrev.2025.386002.1009048>(in persian)
  23. Fekriaval, F. and Badavar Nahandi, Y. (2026). The Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Disclosure of Key Audit Matters Considering the role of Agency Costs. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(1), 103-142. <https://doi:10.22103/jak.2025.24035.4094>(in persian)
  24. FRC. (2013). Revision to ISA (UK and Ireland) 700. Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of the audit scope. FRC (Financial Reporting Council). <https://www.frc.org.uk/news-and-events/news/2013/06/frc-issues-revised-auditing-standard-making-auditors-work-more-transparent-to-investors/>
  25. Hope, O.-K., Hu, D., & Lu, H. (2016). The benefits of specific risk-factor disclosures. *Review of Accounting Studies*, 21(4), 1005–1045. <https://doi.org/10.1007/s11142-016-9371-1>

26. IAASB. (2015). The new auditor's report: Greater transparency into the financial statement audit. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). <https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related>
27. John L. Abernathy, Feng Guo, Thomas R. Kubick, and Adi Masli (2019) Financial Statement Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: May 2019, 38, (2), 1-26. <https://10.2308/ajpt-52243>
28. Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12624>
29. Küster, S. (2024). The determinants of linguistic features in key audit matters: Empirical evidence from Europe. *International Journal of Auditing*, 28(3), 383–406. <https://doi.org/10.1111/ijau.12345>
30. Lang, M., & Stice-Lawrence, L. (2015). Textual analysis and international financial reporting: Large sample evidence. *Journal of Accounting and Economics*, 60(2–3), 110–135. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.08.002>
31. Liu, P. (2024). Do linguistic and accounting reporting complexity affect audit fee? [https://aca-j.org/wp/wp-content/uploads/2020/02/aca\\_j\\_info/000\\_Accounting\\_Research\\_Letters\\_Peijun\\_Liu.pdf](https://aca-j.org/wp/wp-content/uploads/2020/02/aca_j_info/000_Accounting_Research_Letters_Peijun_Liu.pdf)
32. Lotfi, M. (2026). Redefining critical audit matters as cognitive markers: The impact of behavioral-textual features on information asymmetry and audit efficiency. *Contemporary Accounting Research*, 43(1), 210–239. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12987>
33. Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323–351. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50294>
34. PCAOB. (2017). The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>
35. Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145–162. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>
36. Rousseau, L. M., & Zehms, K. M. (2023). It's a matter of style: The role of audit firms and audit partners in key audit matter reporting. *Contemporary Accounting Research*, 40(3), 1905–1936. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12902>
37. Sheikh, M. and Alemzadeh, S. (2025). Investigation the effect of subjective distance and communication distance on audit quality threatening behavior.

- Professional Auditing Research, 6(21), 106-135. <https://doi:10.22034/jpar.2025.2064374.1433>(in persian)
38. Shi, H., Yuan, H., & Zhang, C. (2025). Do auditors communicate firm-specific information in key audit matters? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 40(7), 1168–1194. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2025-4769>
39. Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227–240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.04.004>
40. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law & Economics*, 26(3), 613–633. <https://doi.org/10.1086/467068>
41. Yousefi, M. H., Rezaei, N., and Abdi, R. (2026). Meta-discourse Analysis in Independent Auditors' Reports. *Professional Auditing Research*, 6(22), 98-125. <https://doi:10.22034/jpar.2026.2074340.1472>(in persian)

پی‌نویس

- 
- 1 Küster
  - 2 Liu
  - 3 Linguistic Adaptation
  - 4 Chang & Stone
  - 5 De Souza et al
  - 6 Lotfi
  - 7 Doty
  - 8 Church et al
  - 9 Mock et al
  - 10 Pinto & Morais,
  - 11 Abdelfattah et al
  - 12 Rousseau & Zehms,
  - 13 Bepari et al
  - 14 Sierra-García et al
  - 15 Blankespoor
  - 16 Bozanic et al
  - 17 Cassell et al
  - 18 Dyer et al
  - 19 Hope et al
  - 20 Lang & Stice-Lawrence
  - 21 Brasel et al
  - 22 Kachelmeier et al
  - 23 Watts, R. L., & Zimmerman
  - 24 Bergner et al
  - 25 Lotfi
  - 26 Shi et al
  - 27 FINBERT
  - 28 Chang & Stone
  - 29 John et al
  - 30 Fakhfakh