

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 بیست و دوم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
زهرة	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
محمد	حسنى	استاديار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
علیرضا	فضل زاده	دانشیار	دانشگاه تبریز
محمد حسین	قائمی	استاد	دانشگاه امام خمینی (ره)
توحید	کاظمی	استاديار	دانشگاه الزهرا (س)
مهدي	مران جوری	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران
محمد رضا	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 پی‌نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

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

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

### ۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

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

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

#### ۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

#### ۶. پی‌نوشت‌ها

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

## ۷. سایر نکات

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

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

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

رابطه میان خرید اظهارنظر حسابرسی و انتخاب حسابرس زن: آزمون فرضیه گزینش پذیری

قدرت الله وحدتی، بهمن بنی مهد، سید حسین حسینی، محمدحامد خان محمدی

۸

بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس

حیدر محمد زبون، علی آشتاب، غلامرضا منصورفر

۳۲

تاثیر ناهماهنگی شناختی بر گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای

و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای

تابنده صالحی

۶۶

تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حساب‌رسان مستقل

محمدحسین یوسفی، نادر رضائی، رسول عبدی

۹۸

ارائه چارچوبی برای امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی و بررسی تاثیر آن بر تمایل به گزارش

تخلفات مالی

حسن قسیاری، سیده عاطفه حسینی، کاظم هارون کلایی

۱۲۶

نقش مدل رویکرد اعتماد اولیه، تناسب وظیفه- فناوری و انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل

کلان داده‌ها در چارچوب حسابرسی‌های بانکی

فرهاد شاه ویسی، رسول محمدبازی تپه افشاری، سیدجواد دلاوری

۱۶۶



# The Relationship Between Audit Opinion Shopping and Choice of Female Auditor: Testing the Selectivity Hypothesis

Ghodrattollah Vahdati <sup>1</sup>, Bahman Banimahd <sup>2</sup>, seyed Hossein Hoseini <sup>3</sup>, Mohamad Hamed Khanmohammadi <sup>4</sup>

Received: 2025/02/13

Approved: 2025/09/27

Research Paper

## Highlights

- An independent auditor improves the credibility of financial statements
- Female auditors have more accuracy and audit quality compared to male auditors.
- Audit opinion shopping reduces the choice of a female auditor.

## Abstract:

Women are comprehensive processors who tend to analyze all available information, incorporating risk, ethical considerations and other secondary information in their decision-making. Choosing an independent auditor is the most important decision for the credibility of financial statements. Various factors affect the choice of auditor, among these factors, auditor's gender is one of these factors. Given to important role of women in improving audit quality, the purpose of this research is to investigate the relationship between audit opinion shopping and the selection of female audit partners. The current research is of applied type and has been carried out with a descriptive-correlation approach and the necessary data has been analyzed using the statistical population including 121 companies listed to the Tehran Stock Exchange for the time period of 2013 to 2023 are using multivariate binary logistic regression. The results of the research show that audit opinion shopping has a negative and significant relationship with the choice of a female auditor. Also, the independence of the board of directors has a negative and significant relationship with the probability of choosing a female auditor. Since female auditors have more accuracy and audit quality compared to male auditors. Therefore, it can be said that the companies that engagement of opinion shopping are less inclined to choose a female auditor to confirm their financial statements.

**Key Words:** Audit Opinion Shopping, Auditor Choice, Audit Quality



## 1. INTRODUCTION

Various studies have been conducted in the Iranian audit market about the selection of auditors. These studies have examined the factors affecting the change of auditor and the selection of a new auditor from different perspectives. Some studies indicate that managers change their auditors in order to overstate profits (Bagherpour et al., 2014). Another study also showed that the selection of auditors is affected by political relations (Banimahd et al., 2013). According to the interests alignment hypothesis, audit opinion shopping is one of the consequences of choosing an auditor. This hypothesis explains that by selecting a new auditor, managers impose their desired audit opinion on the auditor. Auditing literatures indicate that female auditors provide higher quality audit services compared to male auditors. Therefore, the appointment of a female auditor will not be welcomed by managers. Therefore, the selection of a female auditor will not be welcomed by managers who are looking for audit opinion shopping.

## 2. MATERIALS AND METHODS

The present study, due to its nature, is an applied research and in terms of method, it is classified as a descriptive-correlational research. The theoretical foundations and research data were collected through library studies. Since the statistical population of this study is a real environment, namely companies listed on the Tehran Stock Exchange and the Iranian OTC, this study is also considered a field study. The research hypotheses were tested based on binary logistic regression using SPSS software No. 26. The research period is a 10-year period between 2013 and 2022. The number of 121 companies were collected as data from the annual financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange and the Iranian OTC using a screening method and were tested.

## 3. RESULTS AND DISCUSSION

The research results show there is a significant and negative relationship between audit opinion shopping and the selection of a female auditor. That is, as the audit opinion shopping by the company increases, the probability of selecting a female auditor also decreases. Based on the findings of this study, it can be argued that firms managers do not choose women as auditors in order to impose their opinions on the auditor, because women provide higher audit quality.

## 4. CONCLUSION

The authors claim that female audit partners, due to their greater risk aversion compared to male audit partners, observe professional ethics more, provide conservative audit judgments, and are less involved in opinion shopping, ultimately providing higher audit quality. Therefore, clients are not looking for female auditors.



Journal of

**Professional Auditing Research**

Spring 2026, V.6, No 22 pp 8-31



### **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.

 [10.22034/JPAR.2025.2053400.1391](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2053400.1391)

1. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. vahdati65@iau.ac.ir
2. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. Banimahd@iau.ac.ir  
(Corresponding Author)
3. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. H.Hoseiny@iau.ac.ir
4. Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.  
khanmohammadi.mh@iau.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرس زن: آزمون فرضیه گزینش پذیری

قدرت الله وحدتی<sup>۱</sup>، بهمن بنی مهدی<sup>۲</sup>، سید حسین حسینی<sup>۳</sup>، محمد حامدخان محمدی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۰۵

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته

- حسابرس مستقل اعتبار صورت‌های مالی را ارتقاء می‌دهد.
- حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد، کیفیت حسابرسی بالاتری دارند.
- خرید اظهار نظر حسابرسی، انتخاب حسابرس زن را کاهش می‌دهد.

### چکیده:

فرضیه گزینش پذیری زنان را پردازشگرهای جامعه‌ی می‌شناسد که تمایل دارند تمام اطلاعات موجود را تجزیه و تحلیل کنند و ریسک، ملاحظات اخلاقی و سایر اطلاعات ثانویه را در تصمیم‌گیری خود لحاظ می‌نمایند. انتخاب حسابرس مستقل، مهم‌ترین تصمیم برای اعتباربخشی به صورتهای مالی است. عوامل مختلفی بر انتخاب حسابرس تاثیر می‌گذارند، از جمله این عوامل می‌توان به ویژگی‌های جنسیتی حسابرس اشاره کرد. با توجه به نقش مهم زنان در ارتقای کیفیت حسابرسی، هدف این پژوهش بررسی روابط میان خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب شرکای حسابرسی زن توسط شرکت‌ها می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با رویکرد توصیفی-همبستگی انجام شده است. جامعه آماری شامل ۱۲۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. فرضیه پژوهش به روش رگرسیون چند متغیره لاجستیک باینری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد خرید اظهار نظر حسابرسی رابطه منفی و معنی داری با انتخاب حسابرس زن دارد. هم چنین، استقلال هیئت مدیره رابطه ای منفی و معنی دار با احتمال انتخاب حسابرس زن دارد. از آنجایی که طبق متون حسابرسی، زنان حسابرس در مقایسه با مردان، دقت نظر و کیفیت حسابرسی بالاتری دارند؛ از این رو، می‌توان گفت شرکت‌هایی که اقدام به خرید اظهار نظر حسابرسی می‌نمایند کمتر تمایل دارند تا حسابرس زن را برای تایید صورتهای مالی خود انتخاب کنند.

واژه‌های کلیدی: خرید اظهار نظر حسابرسی، انتخاب حسابرس، کیفیت حسابرسی

doi: [10.22034/JPAR.2025.2053400.1391](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2053400.1391)

Vahdati65@iau.ac.ir

Banimahd@iau.ac.ir

H.Hoseiny@iau.ac.ir

khanmohammadi.mh@iau.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

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

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

۳. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۴. گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

## ۱. مقدمه

خرید اظهار نظر، به معنی تغییر حسابر از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابر جدید می‌باشد. اگر حسابر جدید، اظهار نظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده خرید اظهار نظر حسابر می‌گویند (چن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). درباره انتخاب حسابر و عوامل تاثیرگذار بر آن تاکنون تحقیقات مختلفی در کشور انجام شده است. این تحقیقات عوامل تاثیرگذار بر تغییر حسابر و انتخاب حسابر جدید را از دیدگاه‌های مختلف مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی از تحقیقات بیانگر آن هستند که مدیران به منظور بیش‌نمایی سود، حسابر خود را تغییر می‌دهند (باقرپور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). هم‌چنین در تحقیق دیگری نشان داده شده است که انتخاب حسابر متأثر از روابط سیاسی می‌باشد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). برخی دیگر از تحقیقات براساس فرضیه همسویی منافع میان مدیریت واحد تجاری و حسابر نشان داده‌اند که تغییر مدیرعامل با تغییر و انتخاب حسابر رابطه مثبت و معنی‌دار دارد. طبق این فرضیه، هرگاه مدیرعامل تغییر نماید، حسابر نیز به دنبال آن تغییر می‌کند. هدف از تغییر حسابر آن است که منافع مدیریت با حسابر همسو باشد. آنچه تاکنون در تحقیقات مورد توجه قرار نگرفته است، پیامدهای منفی انتخاب حسابر جدید می‌باشد. یکی از این پیامدهای منفی که به دنبال انتخاب حسابر جدید ممکن است رخ دهد، پدیده خرید اظهار نظر حسابر می‌باشد. طبق مفهوم هم‌سویی منافع مدیریت و حسابر، ممکن است مدیریت واحد تجاری قصد آن را داشته باشد که با انتخاب حسابر جدید، اظهار نظر حسابرسی مورد نظر خود را بر حسابر تحمیل نماید و به این طریق، حسابر جدید را تحت نفوذ و سیطره خود قرار دهد تا آنکه گزارش حسابرسی مطلوب تری در مقایسه با حسابر قبلی دریافت نماید. این پدیده پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش بازار حسابرسی در میان مدیران شرکت‌های بورسی و غیربورسی افزایش یافته است. تحقیقات نشان می‌دهند که در نتیجه افزایش رقابت در بازار حسابرسی، حسابرسان برای حفظ مشتریان خود و باقی ماندن در بازار رقابت، گزارش مطلوب‌تری در مقایسه با سال‌های قبل ارائه می‌نمایند (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). هم‌چنین تحقیق دیگری نشان می‌دهد موسسات حسابرسی به فعالیت‌های بازاریابی به منظور حفظ مشتریان خود روی آورده‌اند. به بیان دیگر، هرگاه دیدگاه حسابرسان به سمت بازاریابی معطوف شود، در آن صورت دیدگاه آنها نسبت به فعالیت حسابرسی و اهمیت آن فعالیت‌ها، کاهش می‌یابد (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). مشهودی و همکاران (۱۴۰۱) نیز دریافتند خرید اظهار نظر حسابر، رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با تغییر حسابر دارد. به عقیده آن‌ها، انتخاب حسابر جدید و در پی آن خرید اظهار نظر، نوعی تعادل میان منافع حسابر و منافع مدیریت شرکت مورد رسیدگی به وجود می‌آورد.

از سوی دیگر، پژوهش‌های انجام شده بر اساس فرضیه گزینش‌پذیری نشان می‌دهند که شرکای حسابرسی زن در مقایسه با شرکای حسابرسی مرد، کیفیت حسابرسی بالاتری ارائه می‌دهند. فرضیه گزینش‌پذیری زنان را پردازشگرهای جامعی می‌شناسد که تمایل دارند تمام اطلاعات موجود را تجزیه و تحلیل کنند و ریسک، ملاحظات اخلاقی و سایر اطلاعات ثانویه را

در تصمیم‌گیری خود لحاظ می‌نمایند (کامپ و فرانسیس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). اوهمان و ونبرگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) در بررسی خود نشان داده‌اند تفاوت‌های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی اثر معنی‌داری دارد و حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد، در قضاوت‌های حسابرسی به صورت کارآمد عمل نموده و آنها نسبت به مردان اخلاقی‌تر رفتار می‌کنند و رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در آنها کم‌تر است. این موضوع به این معنی است که در حرفه حسابرسی، زنان در مقایسه با مردان کمتر درگیر پدیده خرید اظهار نظر می‌شوند.

علی‌رغم افزایش اشتغال زنان در موسسات حسابرسی و افزایش شرکای حسابرسی زن در حرفه حسابرسی، مشاهدات نشان می‌دهد که این حرفه تحت تاثیر فرهنگ مردسالار است. به دلیل باورهای فرهنگی موجود در کشور و نگرش منفی مدیران عامل مرد به استفاده از خدمات حسابرسی زنان، انتخاب زنان به عنوان حسابرس کاهش یافته است. از این رو، هم چنان خلاءهای پژوهشی در بازار حسابرسی کشور درباره انتخاب حسابرس وجود دارد (لطفی جو و همکاران، ۱۴۰۲). یکی از آن خلاءها که تاکنون مورد توجه پژوهشگران قرار نگرفته است، ارتباط خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرس به ویژه انتخاب حسابرس زن می‌باشد.

اگرچه در حسابرسی مطالعات گوناگونی درباره خرید اظهار نظر حسابرس انجام شده است و هر یک به نوعی علل و پیامدهای متفاوتی از خرید اظهار نظر حسابرس ترسیم کرده‌اند؛ اما تاکنون ارتباط میان جنسیت حسابرس و انتخاب حسابرس به منظور خرید اظهار نظر حسابرس مورد بررسی قرار نگرفته است. بررسی این موضوع می‌تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این‌که مطالعه حاضر، فرضیه‌گزینش‌پذیری را به مخاطبان این پژوهش معرفی می‌نماید و این موضوع موجب بسط و گسترش مبانی نظری مطالعات قبلی درباره خرید اظهار نظر حسابرس می‌شود. دوم این‌که مقاله حاضر می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در بازارهای اوراق بهادار و حسابرسی درباره پدیده خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرس ارائه نماید. آن‌ها می‌توانند از نتایج این تحقیق برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری درباره ارتقای کیفیت حسابرسی و ارتقای نظارت بر حرفه حسابرسی استفاده نمایند. سوم این‌که نتایج پژوهش حاضر می‌تواند ایده‌های جدید برای پژوهش‌های آتی فراهم آورد. در ادامه، به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، روش‌شناسی، یافته‌های تحقیق و نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- فرضیه‌گزینش‌پذیری

فرضیه‌گزینش‌پذیری بیان می‌کند که مردان در پردازش اطلاعات عموماً درگیر پردازش گسترده اطلاعات نیستند، اما بر برجسته‌ترین و در دسترس‌ترین نشانه‌ها تمرکز می‌کنند. این فرضیه زنان را پردازشگرهای جامعی می‌شناسد که تمایل دارند تمام اطلاعات موجود را تجزیه و تحلیل کنند و ریسک، ملاحظات اخلاقی و سایر اطلاعات ثانویه را در تصمیم‌گیری خود لحاظ

می‌نمایند. مطالعات انجام شده طبق این فرضیه در حسابرسی نشان می‌دهند در مقایسه با حسابرسان مرد، حسابرسان زن، پردازشگر اطلاعات دقیق‌تر و مؤثرتری در وظایف حسابرسی پیچیده‌تر هستند و کارایی بیشتری در قضاوت‌های حسابرسی از خود نشان داده و تحریف‌های بالقوه بیشتری را کشف می‌کنند. حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد خود را کمتر درگیر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی می‌نمایند و کیفیت حسابرسی بالاتری دارند (ریهول<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). شواهد نشان می‌دهد صاحبکاران به منظور خرید اظهار نظر حسابرسی، به دنبال شرکای حسابرسی هستند که کیفیت پائینی دارند و زنان را به عنوان حسابرس انتخاب نمی‌کنند (هاردیس<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۶).

## ۲-۲- خرید اظهار نظر حسابر

خرید اظهار نظر، به معنی تغییر حسابر از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرس جدید می‌باشد. اگر حسابرس جدید، اظهار نظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده خرید اظهار نظر حسابر می‌گویند. بنابراین، خرید اظهار نظر حسابر به سناریویی اشاره دارد که در آن حسابرس فعلی شرکت ممکن است گزارش حسابرسی غیرمقبول صادر نمایند، این موضوع باعث می‌شود تا صاحبکار به دنبال حسابر دیگری با انعطاف‌پذیری بیشتری باشد تا از صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول جلوگیری نماید. به عبارتی دیگر، خرید اظهار نظر حسابر معنای تغییر مثبت در اظهار نظر حسابر برای یک شرکت نسبت به سال قبل می‌باشد که اغلب انتظار می‌رود با تغییر و انتخاب حسابر جدید محقق شود (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

## ۲-۳- نقش جنسیت حسابر در کیفیت حسابرسی

مطالعات در حوزه روانشناسی بیانگر آن است که ویژگی‌های روانشناختی زنان با مردان متفاوت است. زنان معمولاً محافظه کارتر از مردان هستند و ریسک‌پذیری کمتری در مقایسه با مردان دارند. طبق متون مدیریت نیز سبک‌های رهبری مدیران زن بر اعتماد و همکاری استوار است و نه بر فرمان و رقابت که از ویژگی‌های مورد علاقه مردان است. مطالعات در حرفه حسابرسی نیز نشان می‌دهد، شرکای حسابرسی زن کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به شرکای حسابرسی مرد ارائه می‌دهند. حسابرسان زن در هنگام قضاوت حسابرسی کارایی قابل توجهی نسبت به مردان در پردازش اطلاعات دارند (مونتگرو و براس<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). شرکای حسابرسی زن خود را مسئولیت‌پذیرتر از حسابرسان مرد نشان می‌دهند و سعی می‌کنند تا اظهار نظر حسابرسی را محاذله کارانه تر ارائه نمایند، بنابراین بندهای حسابرسی بیشتری می‌نویسند (عبدالفتاح و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱). در مطالعه‌ای دیگر پژوهشگران دریافتند حسابرسان زن در کارهای پیچیده و تحلیلی، کارایی بیشتری نسبت به مردان دارند و در نتیجه شرکای حسابرسی زن در مقایسه با شرکای حسابرسی مرد، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند (کامپ و فرانسیس، ۲۰۱۷). اوهمان و ونبرگ (۲۰۱۵) در بررسی خود نشان داده‌اند تفاوت‌های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی اثر معنی‌داری دارد و حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد در قضاوت‌های حسابرسی

به صورت کارآمد عمل می کنند و آنها نسبت به مردان اخلاقی تر رفتار نموده و رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در آنها کم تر است.

#### ۴-۲- رابطه خرید اظهار نظر و انتخاب حسابرس زن

مطالعات در حسابرسی نشان می دهند که بعد از انتخاب حسابرس جدید، کیفیت حسابرسی در سالهای اولیه تصدی حسابرس جدید پایین است. این موضوع نشان می دهد که مدیران شرکتها اغلب برای کسب اظهار نظر حسابرسی مساعدتر، حسابرسان جدید را انتخاب می نمایند. پژوهشها در این زمینه بیانگر آن است که شرکتها، حسابرسان خود را تغییر می دهند تا از صدور اظهار نظر نامطلوب درباره کنترل های داخلی یا توانایی شرکت برای ادامه فعالیت جلوگیری شود. هم چنین شرکتها برای دستیابی به نظرات حسابرسی مطلوب تر، حسابرسان را تغییر می دهند و از حسابرسانی که به صدور نظر حسابرسی نامطلوب شهرت دارند، اجتناب می کنند (کاول<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). شواهد نشان می دهد خرید اظهار نظر حسابرسی اغلب منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می شود (چن و همکاران، ۲۰۱۶). هم چنین لینوکس<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۰) اعتقاد دارد شرکت هایی که اقدام به خرید اظهار نظر حسابرس می نمایند، از حسابرسان با کیفیت حسابرسی پایین استفاده می نمایند. چی و چین<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۱) بر اساس شواهد روان شناختی نشان دادند زنان به طور کلی ریسک گریزتر هستند و نگرشهای اخلاقی قوی تری نسبت به مردان دارند، آنها دریافته اند حسابرسان زن برای جلوگیری از خطر مواجهه قانونی ناشی از قصور حسابرس، گزارش غیرمقبول درباره تداوم فعالیت شرکتها صادر می کنند. هاردیس<sup>۱۲</sup> و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی تاثیر جنسیت شریک حسابرسی بر صدور گزارش درباره تداوم فعالیت شرکت های دارای مشکلات مالی، به این نتیجه رسیدند زنان در مقایسه با مردان، کمتر درگیر خرید اظهار نظر می شوند و کیفیت حسابرسی شرکای حسابرسی زن در مقایسه با شرکای حسابرسی مرد بالاتر است. نتایج پژوهش چین و چی<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸) درباره انتخاب حسابرس زن نشان می دهد که مدیران واحدهای تجاری برای تایید صورت های مالی شرکت، تمایل کمتری به انتخاب زنان به عنوان حسابرس دارند؛ به ویژه زمانی که هم حسابرسان ارشد و هم شرکای حسابرسی زن باشند.

با توجه به آن چه که در بالا گفته شد به نظر می رسد مدیران شرکت هایی که دنبال خرید اظهار نظر حسابرسی هستند، حسابرسان زن را به عنوان حسابرس شرکت انتخاب نمی کنند. بنابراین فرضیه پژوهش به صورت زیر نوشته می شود:

**فرضیه:** خرید اظهار نظر حسابرسی رابطه ای معنی دار و منفی با انتخاب حسابرس زن دارد.

#### ۵-۲- پیشینه پژوهش های خارجی

مهناز و یانگ<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۵) طی یک مطالعه مروری بر اساس تحلیل محتوا از ۲۱۰ مقاله چاپ شده درباره نقش زنان در حرفه حسابداری دریافته اند که مدیریت زنان رابطه ای مثبت با عملکرد، کیفیت حسابرسی، گزارش دهی و ملاحظات زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی دارد. با این وجود، زنان در حرفه حسابداری همچنان با چالش هایی برای فرصتهای عادلانه مواجه هستند که عمدتاً

ناشی از کلیشه‌های جنسیتی، سیستم‌های مردسالارانه و نقش مادری است. آریوگلو و اوچاک<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۵) نشان دادند مدیران زن شرکت‌ها تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان زن دارند. آن‌ها تایید نمودند هرگاه در اعضای هیئت‌مدیره مستقل شرکت‌ها تعداد زنان بیشتر باشد، در آن صورت احتمال انتخاب حسابرسان مستقل زن نیز افزایش می‌یابد. هی و ریوای<sup>۱۶</sup> (۲۰۲۴) در بررسی تاثیر تنوع جنسیتی بر اظهار نظر حسابرس دریافتند زنان در مقایسه با مردان، بندهای گزارش‌های حسابرسی بیشتری می‌نویسند و قضاوت محافظه کارانه‌تری دارند. نهمه<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۲۴) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کمتری دارند. آن‌ها پیشنهاد می‌نمایند که برای ارتقای کیفیت حسابرسی تیم‌های حسابرسی، زنان را به عنوان مدیر تیم بگنجانند. ژانگ پری<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند هرگاه ترکیب تیم حسابرسی متشکل از زن و مرد باشد یعنی تنوع جنسیتی در تیم حسابرسی حاکم باشد، در آن صورت در مقایسه با مواردی که ترکیبی جنسیتی فقط مرد باشد، کیفیت حسابرسی بالاتر است. نخیلی و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۲۳) نشان دادند هرگاه اعضای هیئت‌مدیره شرکت را زنان تشکیل دهند، در آن صورت آن‌ها تمایل به انتخاب شرکای حسابرسی با تنوع جنسیتی ندارند. هم چنین آن‌ها دریافتند که بعد از تصویب قانون سهمیه بندی جنسیتی، ارتباط معنی‌داری و مثبتی بین هیئت‌مدیره دارای تنوع جنسیتی و انتخاب شرکای حسابرسی با تنوع جنسیتی وجود دارد. نتایج پژوهش چنگ و کیم<sup>۲۰</sup> (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که رفتار خرید اظهار نظر حسابرس بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌ها افزایش یافته است. این پدیده بیشتر در موسسات حسابرسی که جزو چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی شیوع بیشتری دارد. یافته‌های حسین<sup>۲۱</sup> و همکاران (۲۰۲۳) بیانگر آن است که شرکای حسابرسی زن به طور معنی‌داری بر خوانایی گزارش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارند. همچنین آن‌ها نشان دادند که شرکت‌هایی که توسط چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ، حسابرسی می‌شوند و حق الزحمه حسابرسی بالاتری دریافت می‌نمایند، خوانایی گزارش حسابرسی بالاتری دارند. نخیلی و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش دیگری نشان دادند تعامل میان شرکای حسابرسی مرد و زن، در مقایسه با شرکای حسابرسی تماماً مرد موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. آن‌ها دریافتند در شرکت‌هایی که توسط شرکای حسابرسی با تنوع جنسیتی، حسابرسی می‌شوند، مدیریت سود کمتر است. آن‌ها استدلال می‌نمایند مدیریت سود زمانی کاهش می‌یابد که حسابرس شرکتها، از شرکای حسابرسی کاملاً مرد به شرکای حسابرسی با تنوع جنسیتی تغییر نمایند. سوپریانتو<sup>۲۲</sup> و همکاران (۲۰۲۰) شرکت‌هایی که توسط شرکای حسابرسی زن حسابرسی می‌شوند، مدیریت سود کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌های دیگر ندارند. این موضوع به این معنی است که حسابرسان زن کیفیت بالاتری در مقایسه با حسابرسان مرد ندارند. گارسیا بلاندان و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۹) طی مطالعه‌ای جنسیت حسابرس را بر کیفیت خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار داده و دریافتند که حسابرسان زن کیفیت حسابرسی بالاتری در مقایسه با مردان دارند. لی و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۹) دریافتند هرگاه تعداد زنان در اعضای هیئت‌مدیره بیشتر باشد، آن‌ها تمایل بیشتری به انتخاب

حسابرس زن دارند. لی<sup>۲۵</sup> و همکاران (۲۰۱۸) طی مطالعه‌ای دریافتند شرکت‌هایی که تنوع جنسیت در ترکیب هیئت‌مدیره خود دارند، به احتمال زیاد، زنان را به عنوان حسابرس شرکت انتخاب می‌کنند. هم چنین آنها نشان دادند حسابرسان زن کیفیت حسابرسی بالاتری را در مقایسه با مردان ارائه می‌نمایند. مونتگرو و آنتونیوس باراس<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۵) طی پژوهشی دریافتند که شرکای زن حسابرسی در مقایسه با مردان کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. آن‌ها هم چنین به این نتیجه رسیدند که هرگاه در ترکیب شرکای یک موسسه حسابرسی زنان سهم بیشتری داشته باشند، رویه‌های حسابداری غیر محافظه کارانه در شرکت‌های مورد رسیدگی موسسه حسابرسی کاهش خواهد یافت. نیسکائین و کارجالین<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۱) در تحقیق خود به بررسی تاثیر جنسیت زن بر مدیریت سود پرداختند و نشان دادند که در شرکت‌هایی که حسابرس مرد وجود دارد با احتمال بیشتر مدیریت سود صورت می‌گیرد. هاردیس و بریج<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۰) بررسی‌های تحلیلی خود نسبت به تفاوت‌های جنسیتی تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند و نشان دادند که زنان نسبت به مردان به طور میانگین ریسک گریزتر هستند.

#### ۶-۲- پیشینه پژوهش‌های داخلی

لطفی جو و همکاران (۱۴۰۲) طی پژوهشی دریافتند خودشیفتگی مدیرعامل صاحبکار رابطه منفی و معنی داری با انتخاب حسابرس زن دارد. همچنین، گزارش زیان رابطه‌ای منفی و معنی دار و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده رابطه‌ای مثبت و معنی دار با احتمال انتخاب حسابرس زن دارند. به عقیده آن‌ها، زنان حسابرس در مقایسه با مردان حسابرس، دقت نظر و کیفیت حسابرسی بیشتری دارند. لطفی جو و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی دیگر نیز دریافتند که خودشیفتگی حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب صدور اظهارنظر مقبول حسابرسی می‌شود. یاری و همکاران (۱۴۰۲) نیز نشان دادند خرید اظهار نظر حسابرسی با معامله با اشخاص وابسته رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. آن‌ها هم چنین دریافتند معاملات با اشخاص وابسته غیر عملیاتی با خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با هم دارند. یافته‌های پژوهش اسکو و همکاران (۱۴۰۲) بیانگر آن است که حضور زنان در کمیته حسابرسی باعث کاهش بی‌نظمی‌های مالی در شرکت‌ها می‌گردد. هم چنین یافته‌ها بیانگر این مطلب است که حضور زنان در هیئت‌مدیره می‌تواند از طریق نظارت بر رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران تاثیر منفی و معناداری بر بی‌نظمی مالی دارد.

مشهدی و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند تمایل مدیریت صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرسی با تغییر شریک حسابرسی رابطه ای معنی دار و مثبت دارد. به بیان دیگر، با افزایش تمایل به خرید اظهار نظر حسابر س، تغییر شریک حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. پور علی (۱۴۰۱) دریافت با افزایش سهم موسسه حسابرسی از بازار حسابرسی، اظهار نظر مقبول حسابرسی افزایش می‌یابد. او هم چنین نشان داد اندازه موسسه حسابرسی تاثیری مثبت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی تاثیر منفی با اظهار نظر مقبول حسابرسی دارد. کاظمی و همکاران (۱۴۰۰) نیز طی پژوهشی نشان دادند انتخاب حسابرس زن می‌تواند ریسک سقوط آتی سهام شرکت را کاهش دهد. احمدی

لویه و همکاران (۱۴۰۰) تاثیر حق انتخاب حسابرس بر اجتناب مالیاتی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند اجتناب مالیاتی شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس بطور معناداری بیشتر از شرکت‌های فاقد حق انتخاب حسابرس می‌باشد. بطور کلی نتایج بدست آمده در پژوهش حاضر نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس در انتخاب حسابرس خود به منافع خود از جمله اجتناب مالیاتی توجه می‌کنند و حسابرسان نیز به دلیل اینکه با مسئله انتخاب مجدد در حسابرسی‌های بعدی همراه هستند، کوشش می‌کنند تا از طریق همکاری با این شرکت‌ها در زمینه اجتناب مالیاتی رضایت آنها را جلب نمایند و در نهایت این جریان موجب می‌شود تا اجتناب مالیاتی برای شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس بیشتر از شرکت‌های فاقد حق انتخاب حسابرس باشد. عارف منش و میرحاجی طرزجانی (۱۴۰۰) نشان دادند رابطه مثبت و معنا داری بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرس و نوع حسابرس جدید وجود دارد. هم چنین آن‌ها دریافتند رابطه مثبت و معنا دار بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرس جدید و حق الزحمه حسابرس جدید می‌باشد. امیری و فخاری (۱۳۹۹) در بررسی خرید اظهار نظر حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی نشان دادند که اثر متقابل و دوسویه‌ای معکوس و معناداری میان خرید اظهار نظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. آن‌ها دریافتند هنگامی که شرکت‌ها به فعالیت متقلبانانه خرید اظهار نظر حسابرس روی می‌آورند، بلافاصله کیفیت گزارشگری صورت‌های مالی کاهش پیدا می‌کند. مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) دریافتند انتخاب حسابرس به ویژگی‌های چون الزمات قانونی، ارتباطات و شناخت بین صاحب کار و حسابرس و حق الزحمه حسابرسی است. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که همسویی منافع میان مدیران صاحبکار و حسابرس از مهم ترین عوامل اثرگذار بر انتخاب حسابرس است. زلقی و همکاران (۱۳۹۸) نیز نشان دادند ارتباط مثبت و معنی داری میان مدت تصدی مدیرعامل و تداوم انتخاب حسابرس وجود دارد. به عقیده آن‌ها همسویی منافع میان مدیر و حسابرس، دلیل این موضوع است. خواجوی و همکاران (۱۳۹۸) به این نتیجه دست یافتند شرکت‌هایی مسئولیت‌های اجتماعی بالایی دارند، تمایل دارند تا حسابرسی‌های مستقل را به عنوان حسابرس مستقل شرکت انتخاب کنند که در بین شرکت‌های صنعت از شهرت بالاتری برخوردار هستند. خراشادی و همکاران (۱۳۹۸) طی پژوهشی تایید نمودند که حضور زنان در کمیته‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری با هزینه‌های نمایندگی و خطر ورشکستگی دارد. به عبارت دیگر، حضور اعضای زن در کمیته‌ی حسابرسی باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی و کاهش خطر ورشکستگی شرکت‌ها می‌شود. در مجموع، نتایج از این دیدگاه حمایت می‌کند که زنان ناظران بهتری بوده و خطر گریز ترند و کمتر رفتارهای فرصت طلبانه‌ی مدیریت را تحمل می‌کنند و در نتیجه به افزایش اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی منجر می‌شوند. احمدی لویه و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ی دیگر نشان دادند مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی برای شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس، بطور معناداری بیشتر از شرکت‌های فاقد حق انتخاب حسابرس می‌باشد. نتایج پژوهش آن‌ها تایید می‌نماید که فرایند انتخاب حسابرس در کشور از یک رویکرد فرصت طلبانه پیروی می‌کند.

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به ماهیت آن، از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش در زمره پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. مبانی نظری و داده‌های پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای جمع‌آوری شده است. از آنجایی که جامعه آماری این پژوهش، یک محیط واقعی یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است، این پژوهش یک مطالعه میدانی نیز محسوب می‌شود. آزمون فرضیه‌های تحقیق بر اساس رگرسیون لاجستیک باینری به کمک نرم‌افزار SPSS شماره ۲۶ انجام شده است. دوره زمانی پژوهش یک دوره ۱۰ ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ لغایت ۱۴۰۱ می‌باشد. تعداد ۱۲۱ شرکت و در نهایت ۱۲۱۰ سال-شرکت مشاهده به عنوان داده گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به روش غربالگری جمع‌آوری و مورد آزمون قرار گرفته‌اند. جدول شماره ۱ نحوه انتخاب نمونه آماری پژوهش را نشان می‌دهد:

جدول ۱: تعیین نمونه آماری

تعداد شرکت‌ها	شرح
۴۷۱	کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سال ۱۴۰۱
(۱۲۴)	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند نیست
(۷۲)	شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری و هلدینگ و بانک‌ها
(۳۵)	شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش به بورس وارد شده‌اند
(۳۷)	شرکت‌هایی که در دوره زمانی پژوهش از بورس حذف شده‌اند (توقف نماد)
(۸۲)	شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دوره زمانی پژوهش در دسترس نبوده است
۱۲۱	تعداد نمونه آماری

مدل پژوهش به منظور آزمون رابطه خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرس زن به صورت رابطه شماره ۱ نوشته می‌شود:

رابطه ۱:

$$\text{WoAud}_{it} = a_0 + B_1 \text{Opns}_{it} + B_2 \text{RoA}_{it} + B_3 \text{Size}_{it} + B_4 \text{Sale-Growth}_{it} + B_5 \text{Lev}_{it} + B_6 \text{Bord\_Indp}_{it} + B_7 \text{Em}_{it} + B_8 \text{Industry}_{it} + \varepsilon$$

در این پژوهش متغیر وابسته انتخاب حسابرس زن (WoAudit) می‌باشد. این متغیر یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. هرگاه حسابرس شرکتی زن باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

به منظور محاسبه متغیر مستقل یعنی خرید اظهار نظر حسابرسی (Opns) در تحقیق حاضر به پیروی از لینوکس (۲۰۰۰) دو مدل رگرسیون باینری را در زمینه برآورد اظهار نظر مقبول

حسابرس، با (و بدون) فرض تغییر شریک حسابرسی مورد برازش قرار می‌دهیم و در نهایت بر اساس تفاوت احتمالات محاسبه شده توسط مدل‌های فوق میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی را محاسبه می‌نماییم. به طور ویژه مدل رگرسیونی رابطه ۲ احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض تغییر شریک حسابرسی (ODA یا همان خطای رابطه ۲) به تفکیک سال-شرکت اندازه گیری می‌کند. مدل رگرسیونی در رابطه ۳ نیز احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض عدم تغییر شریک حسابرسی (NODA یا همان خطای رابطه ۳)، به تفکیک سال-شرکت مورد برآورد قرار می‌دهد. پس از برآورد باقی مانده روابط فوق و محاسبه دو متغیر ODA و NODA از تفاوت میان این دو متغیر میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی (OPNS) بدست می‌آید (یعنی: OPNS=ODA-NODA).

رابطه ۲:

$$MAO = a + B_1 PTRSW + B_2 PTRSW * MAOLAG + B_3 MAOLAG + B_4 ROA + B_5 LOSS + B_6 OCF + B_7 LEV + B_8 RPTLEND + B_9 CR + B_{10} SIZE + B_{11} ARINV + B_{12} AGE + B_{13} RET + B_{14} AFR + \varepsilon$$

رابطه ۳:

$$MAO = a + B_1 MAOLAG + B_2 ROA + B_3 LOSS + B_4 OCF + B_5 LEV + B_6 RPTLEND + B_7 CR + B_8 SIZE + B_9 ARINV + B_{10} AGE + B_{11} RET + B_{12} AFR + \varepsilon$$

در روابط ۲ و ۳ متغیرهای مذکور در جدول شماره ۲ تعریف شده اند:

جدول ۲: تعریف عملیاتی متغیرهای روابط ۲ و ۳

تعریف (=)	نماد	متغیر
چنانچه اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دوره جاری مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	MAO	متغیر مصنوعی اظهار نظر مقبول حسابرس در دوره جاری
چنانچه اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دوره قبل مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	MAOLAG	متغیر مصنوعی اظهار نظر مقبول حسابرس در دوره قبل
چنانچه مدیر (شریک) حسابرسی شرکت در دوره جاری تغییر کرده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	PTRSW	متغیر مصنوعی تغییر مدیر (شریک) حسابرسی صاحبکار
برابر است با سود خالص تقسیم بر کل دارایی‌ها در پایان سال.	ROA	نرخ بازده دارایی شرکت
چنانچه شرکت مورد نظر در دوره جاری زیان ده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر صفر می‌باشد.	LOSS	متغیر مصنوعی زیان‌دهی
برابر است با نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی در پایان دوره جاری	OCF	نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی
برابر است با ارزش دفتری بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها.	LEV	نسبت بدهی به کل دارایی
برابراست با وام پرداختی به اشخاص وابسته شرکت تقسیم بر کل دارایی‌ها.	RPTLEND	وام پرداختی به اشخاص وابسته شرکت

نسبت جاری	CR	برابر است با ارزش دفتری دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری.
اندازه شرکت	SIZE	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در پایان دوره جاری.
نسبت موجودیها و دریافتی‌ها به کل دارایی	ARINV	برابر است با ارزش دفتری موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها.
سن شرکت	AGE	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های فعالیت شرکت.
بازده یک سهم عادی	RET	برابر است با تغییرات قیمت بازار یک سهم عادی نسبت به دوره قبل به علاوه سود تقسیمی یک سهم عادی در دوره جاری.
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	چنانچه حسابرس شرکت از حسابرسان رتبه الف سازمان بورس اوراق بهادار باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر می‌باشد.
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرس (با فرض وقوع تغییر مدیر حسابرسی)	ODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۲
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرس (با فرض عدم وقوع تغییر شریک حسابرسی)	NODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۳
میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول از حسابرس	OPNS	ODA-NODA

متغیرهای کنترلی مورد استفاده در رابطه شماره ۱ به شرح جدول ۳ تعریف شده اند:

جدول ۳: تعریف عملیاتی متغیرهای کنترلی رابطه ۱

متغیر	نماد	تعریف (=)
نسبت سود آوری	Roa	عبارت است از نسبت سودخالص به جمع دارایی‌ها
اندازه شرکت	Size	برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.
رشد فروش شرکت	Sale-Growth	از طریق تفاوت بین فروش سال جاری و فروش سال قبل محاسبه می‌گردد.
ریسک مالی شرکت	Lev	عبارت است از نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها.
استقلال هیئت‌مدیره شرکت	Indp_Board	عبارت است از درصد هیئت‌مدیره غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره شرکت
مدیریت سود	EM	که از طریق مدل کوتاری <sup>۳۹</sup> و همکاران (۲۰۰۵) اندازه‌گیری شده است. این مدل در رابطه شماره ۴ نشان داده شده است
صنعت	Industryit	صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود

رابطه شماره ۴:

$$\text{Accruals}_{it} / \text{TA}_{i,t-1} = a_0 + B_1 1/\text{TA}_{i,t-1} + B_2 (\Delta \text{Sale}_{it} - \Delta \text{Rec}_{it}) / \text{TA}_{i,t-1} + B_3 \text{PPE}_{it} / \text{TA}_{i,t-1} + B_4 \text{Roa}_{it} + \varepsilon$$

در رابطه شماره ۴ خطای مدل ( $\varepsilon$ ) به تفکیک هر صنعت محاسبه می‌شود که نشان دهنده مدیریت سود می‌باشد. متغیرهای این رابطه در جدول زیر معرفی می‌شوند:

جدول ۴: تعریف عملیاتی متغیرهای رابطه ۴:

نماد	تعریف (=)
$Accruals_{it}$	اقلام تعهدی است که از تفاوت میان سود خالص و جریان نقد عملیاتی به دست می‌آید
$TA_{i,t-1}$	جمع دارایی‌ها در اول دوره
$Sale_{it}\Delta$	تغییرات فروش سال جاری نسبت به سال قبل
$Rec_{it}\Delta$	تغییرات حساب‌های دریافتی تجاری سال جاری نسبت به سال قبل
$PPE_{it}$	جمع دارایی‌های ثابت مشهود
$\varepsilon$	خطای مدل

#### ۴- تحلیل یافته‌ها

##### ۴-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی داده‌های پژوهش در جدول شماره ۵ ارائه شده است. این جدول میانگین و میانه متغیرهای کمی پژوهش را نشان می‌دهد. هم چنین جدول شماره ۶ نشان می‌دهد که در حدود ۶ درصد از مشاهدات حسابرس خود را از میان زنان انتخاب نموده‌اند. شواهد این جدول نشان می‌دهد که میانگین لگاریتم طبیعی اندازه شرکت برابر  $14/68$  است. هم چنین میانگین ریسک مالی برابر  $0/41$  و میانگین رشد فروش  $0/33$  است. اما میان سودآوری در حدود ۷ درصد و بسیار پایین می‌باشد. هم چنین ۳۳ درصد از مشاهدات در شرکت‌ها دارای هیئت مدیره مستقل هستند. از آنجایی که خرید اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود از خطای مدل‌های رگرسیونی (رابطه شماره ۲ و ۳ و ۴) به دست می‌آید، میانگین آن‌ها نزدیک به صفر است. این موضوع با مفروضات رگرسیون که میانگین خطا باید نزدیک صفر باشد، مطابقت دارد.

جدول ۵: آمار توصیفی

میانگین	خرید اظهار نظر حسابرسی	اندازه شرکت	ریسک مالی	نسبت سودآوری	استقلال هیئت مدیره	مدیریت سود	رشد فروش
۰/۳۳	-۰/۰۰۳	۱۴/۶۸	۰/۴۱۴	۰/۰۷۰	۰/۲۳	-۰/۰۰۱	۰/۳۳
۰/۱۸	۰/۰۰۳	۱۴/۵۴	۰/۳۶۴	۰/۰۴	۰/۲۱	-۰/۰۰۳	۰/۱۸
۰/۶۵	۰/۰۰۵	۱۳/۱۹	۰/۲۳۸	۰/۱۶	۰/۳۳	۰/۱۱	۰/۶۵
-۰/۸۲	-۰/۰۰۸	۱۱/۵۷	۰/۰۰۰	-۱/۹	۰/۲۳	-۰/۴۳	-۰/۸۲
۰/۹۳۷	۰/۰۰۶	۲۰/۴۲	۰/۹۰۹	۱/۶	۱	۰/۴۸۲	۰/۹۳۷

جدول ۶: ادامه آمار توصیفی

کل موسسات		
سال	تعداد حسابرس زن	تعداد حسابرس مرد
۱۳۹۱	۷	۱۱۴
۱۳۹۲	۷	۱۱۴
۱۳۹۳	۷	۱۱۴
۱۳۹۴	۸	۱۱۳
۱۳۹۵	۵	۱۱۶
۱۳۹۶	۴	۱۱۷
۱۳۹۷	۸	۱۱۳
۱۳۹۸	۸	۱۱۳
۱۳۹۹	۷	۱۱۴
۱۴۰۰	۸	۱۱۳
جمع کل	۶۹	۱۱۴۱

#### ۲-۴- آزمون فرضیه پژوهش

قبل از آزمون فرضیه تحقیق، همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول شماره ۷ و همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج جدول مذکور بیانگر آن است که بیشترین همبستگی معنی دار میان اهرم مالی شرکت و نسبت سود آوری برابر ۰٫۶۱- درصد است، بنابراین می‌توان گفت که همبستگی حد میان متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

جدول ۷: همبستگی میان متغیرها

خرید اظهارنظر حسابرسی	نسبت سودآوری	اندازه شرکت	رشد فروش	اهرم مالی	استقلال هیئت‌مدیره	مدیریت سود
۱	۰/۱۹	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۳	-۰/۰۲۱	۰/۲۳	۰/۱۱
	۱	*۰/۲۲۵	۰/۱۰۴	*-۰/۰۶۱	-۰/۲۵	-۰/۱۹
		۱	۰/۰۵۴	-۰/۰۴	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۸
			۱	-۰/۰۶۳	۰/۰۰۵	۰/۰۶۳
				۱	۰/۰۰۹	-۰/۰۴۵
					۱	-۰/۰۲۵
						۱
*معنی دار در سطح ۹۵ درصد						

آزمون فرضیه پژوهش بر اساس رگرسیون چند متغیره لاجستیک باینری انجام شده است. جدول شماره ۷ نتایج آزمون مذکور را نشان می‌دهد. مطابق نتایج این جدول از آنجایی که سطح معنی‌داری خرید اظهار نظر حسابرسی برابر ۰,۰۲۴ درصد و کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان ادعا نمود که در سطح ۹۵ درصد میان خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرسی زن رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد و چون ضریب خرید اظهار نظر حسابرسی منفی است، می‌توان گفت که این رابطه منفی است. یعنی با افزایش خرید اظهار نظر حسابرسی توسط شرکت احتمال انتخاب حسابرسی زن نیز کاهش می‌یابد. از این رو، فرضیه پژوهش تایید می‌شود. هم چنین این جدول نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، استقلال هیئت‌مدیره رابطه‌ای منفی و معنی‌دار با احتمال انتخاب حسابرسی زن دارند. بقیه متغیرهای پژوهش نیز رابطه‌ای معنی‌دار با انتخاب حسابرسی زن ندارند. هم چنین آماره کای دو مدل برابر ۶۴/۳۰۵ و سطح معنی‌داری آن زیر ۵ درصد و برابر صفر است. این موضوع به این معنی است که نقش متغیرهای توضیحی مدل در تغییر نسبت احتمالات متغیر انتخاب حسابرسی زن با اهمیت و مورد تایید است. هم چنین ضریب تعیین مدل برابر ۲۰ درصد و درصد پیش بینی مدل نیز برابر ۹۴/۳ درصد و بالا می‌باشد.

جدول شماره ۸: آزمون فرضیه‌ها

مقدار تابع نمایی	سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره والد	خطای استاندارد	ضرایب	
۰,۰۰	۰,۹۹۹	۱	۰,۰۰	۱۲۵۳۰,۷۱۲	-۱۸,۶۶۱	مقدار ثابت
۰,۰۰	۰,۰۲۴	۱	۳,۰۵۷	۲۰,۸۰۵	-۴۷,۰۷۹	خرید اظهار نظر حسابرسی
۰,۲۴۱	۰,۲۷۵	۱	۱,۱۹۱	۱,۰۳۲	-۱,۴۲۱	نسبت سودآوری
۱,۰۶۴	۰,۶۰۰	۱	۰,۲۷۴	۰,۱۱۹	۰,۰۶۲	اندازه شرکت
۰,۸۲۴	۰,۴۳۲	۱	۰,۶۱۷	۰,۲۴۶	-۰,۱۹۳	رشد فروش
۰,۲۹۶	۰,۰۸۰	۱	۳,۰۵۷	۰,۶۹۶	-۱,۲۱۶	اهرم مالی
۰,۰۴۰	۰,۰۰	۱	۱۲,۳۳۵	۰,۹۱۵	-۳,۲۱۴	استقلال هیئت‌مدیره
۱,۰۹۹۹	۰,۴۹۳	۱	۰,۴۶۹	۱,۰۱۱	۰,۶۹۳	مدیریت سود
	۰/۰۰۰				۶۴/۳۰۵	آماره کای دو
Overall Percentage = 3/94				Nagelkerke R 20/0 = 2		

تذکر: اثرات صنعت در آزمون فرضیه لحاظ شده است

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرسی و انتخاب حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد خرید اظهار نظر حسابرسی با انتخاب حسابرسی زن رابطه‌ای

معنی دار و منفی دارد. به عبارت دیگر با افزایش تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس، احتمال انتخاب حسابرس زن کاهش می‌یابد. یافته‌های این مقاله با نتایج پژوهش چین و چی (۲۰۰۸)، اوهمان و ونبرگ (۲۰۱۵)، هاردیس و همکاران (۲۰۱۶) و کاول و همکاران (۲۰۲۳)، هی و ریوای (۲۰۲۴) و مهناز و یانگ (۲۰۲۵) مطابقت دارد. نتایج آن‌ها بیانگر آن است که شرکای حسابرسی زن به دلیل ریسک گریز بودن بیشتر در مقایسه با شرکای حسابرسی مرد، اخلاق حرفه‌ای را بیشتر رعایت و قضاوت‌های حسابرسی محافظه کارانه‌ای را ارائه می‌کنند و کمتر درگیر خرید اظهار نظر می‌شوند و در نهایت کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌نمایند.

مطابق متون منتشر شده درباره نقش زنان در کیفیت حسابرسی، زنان به دلیل ویژگی روانشناختی ریسک‌گریزی بیشتر در مقایسه با مردان، کمتر درگیر خرید اظهار نظر حسابرسی می‌شوند. به همین دلیل هم شرکت‌هایی که دنبال خرید اظهار نظر حسابرس هستند، حسابرسان زن را به عنوان حسابرس شرکت انتخاب نمی‌کنند. یافته‌های این مقاله نشان می‌دهد که علاوه بر ویژگی‌هایی چون تجربه، تحصیلات، سن و دوره تصدی شریک حسابرسی؛ جنسیت شریک حسابرسی نیز عاملی مهم در صدور اظهار نظر حسابرسی و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی است. این موضوع با فرضیه گزینش‌پذیری همسو است. طبق این فرضیه زنان در مقایسه با مردان در قضاوت و تصمیم‌گیری، به جزئیات توجه بیشتری دارند و از این رو پردازشگرهای دقیقی هستند و تمام اطلاعات موجود یعنی ریسک‌ها، ملاحظات اخلاقی و سایر اطلاعات ثانویه را در تصمیم‌گیری خود در نظر می‌گیرند و سعی می‌کنند تا کیفیت حسابرسی بالاتری داشته باشند و در نتیجه خود را درگیر خرید اظهار نظر نمی‌کنند.

از سودمندی‌های علمی این پژوهش آن است که درک دانشجویان و استادان حسابداری و حسابرسی را از نقش ویژگی‌های فردی حسابرسان را در حسابرسی آگاه می‌نماید. این پژوهش تایید می‌نماید کیفیت بالای حسابرسی در شرکای حسابرسی زن، دلیلی بر عدم انتخاب آنها در شرکت‌های است که قصد خرید اظهار نظر حسابرس را دارند. از این رو، به عقیده نویسندگان مقاله، پژوهش حاضر می‌تواند درک ما را درباره نقش جنسیت در حرفه حسابداری و حسابرسی ارتقاء دهد. علی‌رغم آن که بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی شاهد رشد و توسعه حرفه‌ای زنان در حرفه حسابرسی هستیم، اما بر اساس شواهد این پژوهش، می‌توان گفت که تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی، هم‌چنان حرفه حسابرسی را یک حرفه مردانه می‌دانند. از این رو، به سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی کشور پیشنهاد می‌گردد تا سیاست‌گذاری مناسبی از جمله استفاده از خدمات حسابرسی زنان توسط شرکت‌ها به منظور ارتقاء و حمایت از نقش زنان در حرفه حسابرسی و هم‌چنین کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران در خرید اظهار نظر حسابرسی به عمل آورند.

## ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش اصل اخلاق امانتداری علمی رعایت و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده

می‌شود. نویسندگان اعلام می‌نمایند که هیچ تضاد منافعی وجود ندارد.

## منابع

- احمدی لویه، افشین، نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون، و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۶۰)، ۱۰۳-۱۲۳. doi.org/10.22054/qjma.2019.9954
- احمدی لویه، افشین، نیکومرام، هاشم، و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). حق انتخاب حسابرس و اجتناب مالیاتی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۱۶-۱. [https://www.jmaak.ir/article\\_17543.html](https://www.jmaak.ir/article_17543.html)
- اسکو وحید، مرادی مجید، نوروزی محمد، سراج شهرزاد (۱۴۰۲) تاثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر بی‌نظمی مالی؛ مجله زن در سیاست و توسعه؛ مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ. doi.org/10.22059/jwdp.2023.350519.1008272
- امیری، اسماعیل، و فخاری، حسین. (۱۴۰۰). خرید اظهار نظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۲۷-۵۴. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2523-fa.html>
- بنی مهد، بهمن، و جعفری معافی، رضا. (۱۳۹۲). کیفیت ارقام تعهدی و انتخاب حسابرس. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)، ۸۱-۹۸. DOI.org/ 20.1001.1.28210166.13.98-81.37)11
- 90.9.33.4.0
- پور علی محمدرضا (۱۴۰۱) تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره ۸ صص ۶۸-۲۲۰۳۴، 1102/8610,22034-68. [jpar.2022.559178.1102/8610,22034-68](http://jpar.2022.559178.1102/8610,22034-68)
- خراشادی محمد؛ مرادی محمدعلی، و پایان، علی. (۱۳۹۸). اثر حضور زنان در افزایش اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی: شواهدی از هزینه‌های نمایندگی و خطر ورشکستگی در بورس اوراق بهادار تهران. زن در توسعه و سیاست (پژوهش زنان)، ۱۷(۳)، ۳۶۹-۳۸۸. doi.org/10.22059/jwdp.2020.284568.1007670
- خواجه‌جوی، شکراله، پورگودرزی، علیرضا، و سرمدی نیا، عبدالمجید. (۱۳۹۸). رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرس، با تأکید بر شهرت حسابرس شرکت. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۱۴)، ۴۳-۶۶. [https://www.arfr.ir/article\\_93287.htm](https://www.arfr.ir/article_93287.htm) ?lang=en
- زلفی، حسن، افلاطونی، عباس، و برزآبادی فراهانی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (۱۱) (۴۱)، ۱-۲۲. 20, 1001, 1, 23830379, 1398, 11, 41, 1, 6.22-1
- شجاع، نفیسه، بنی مهد، بهمن، و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حساب‌رسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶. 20, 1.46-31

۰۰۱,۱,۲۳۸۳۰۳۷۹,۱۳۹۷,۱۰,۳۸,۲,۴

عارف منش، زهره، و میرحاجی طرزجانی، زهرالسادات. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر دوره جستجوی حسابرس به عنوان علامت ریسک حسابرسی بر انتخاب حسابرس و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۲۰۱-۱۷۹. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2523-fa.html>

کاظمی سید پوریا، غلامرضا پور محمد، عرب روح الله، شمگانی رضا (۱۴۰۰) تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال اول شماره ۴ صص ۵۰-۶۹ jpar.2022.248651/10.22034

لطفی جو نشمین؛ بنی مهد بهمن؛ نیکو مرام هاشم؛ و کیلی فرد حمیدرضا (۱۴۰۲) نقش خودشیفتگی مدیرعامل صاحبکار در انتخاب حسابرسان زن؛ فصل نامه بورس اوراق بهادار، مقاله پذیرفته شده در نوبت چاپ ۱۰,۲۲۰۳۴/jse/۱۰,۲۰۶۱.۲۰۲۳,۱۲۱۰۱,۲۰۶۱

لطفی جو نشمین، بنی مهد بهمن، و کیلی فرد حمیدرضا (۱۴۰۲) خودشیفتگی حسابرس و اظهار نظر مقبول حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره ۱۱ صص ۶۴-۸۱ jpar.2023.1999678.1154/10.22034

مرادی، محمد، و یحیایی، منیره. (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۷. ۲۰,۱۰۰۱,۱,۲۶۴۵۸۰۲۰,۱۳۹۹,۲۷.۲۸۷-۲۵۸

۲,۵,۹

مشهدی قره قیه هادی؛ بنی مهد بهمن؛ فرقان دوست حقیقی کامبیز؛ مرادزاده فرد مهدی (۱۴۰۱) رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرس و تغییر شریک حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۵۷ صص ۱۹۷-۲۲۴ jse.2021.11453.1607/10.22034

یاری حسن، شه بخش محمود؛ باغومیان رافیک (۱۴۰۲) خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران؛ فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۵۸، صص ۱۸۹-۲۰۸. faar.2023.702110/10.30495

#### References

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>

Ahmadi Looye, A., Nikoomaram, H., Rahnamay Roodposhti, F., & Banimahd, B. (2018). The right of auditor's choice and accrual-based earnings management based on glaser's choice theory (empirical evidence: Tehran Stock Exchange). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(60), 103-123. [doi.org/10.22054/qjma.2019.9954](https://doi.org/10.22054/qjma.2019.9954) (In Persian).

Ahmadi Louyeh, A., Nikoomaram, H., & Banimahd, B. (2021). The Right of Auditor's Choice and Tax Avoidance Based on Glaser's Choice Theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 1-16. [https://www.jmaak.ir/article\\_17543.html](https://www.jmaak.ir/article_17543.html) (In Persian).

Amiri, E., & Fakhari, H. (2021). Audit Opinion Shopping and Financial Reporting Quality: with Simultaneous Equations model Approach. *Audit Science*, 21(82), 27-58. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2523-fa.html> (In Persian).

Arefmanesh, Z., Mirhaji Tezerjani, Z. S. (2021). Investigating the impact of the auditor's search period as an audit risk factor on auditor selection and audit fees. *Audit Science*, 21(82), 179-201. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2523-fa.html>(In Persian).

Arioglu, E., & Ocak, M. (2025). Do female directors of companies appoint audit firms with women in high-level positions?. *Gender in Management: An International Journal*, 40(1), 171-195. <https://doi.org/10.1108/GM-03-2024-0116>

Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of accounting and public policy*, 33(4), 372-390. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2014.04.004>

Banimahd, B., & Jafari Moafi, R. (2011). Accruals quality and auditor selection. *Empirical studies in financial accounting*, 9(33), 81-98. DOI.org/ 20.1001.1.28210166.1390.9.33.4.0(In Persian).

Bresch, D., Branson, J. Hardies, K. (2010). Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality. Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association, Long Branch, NJ. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1409964>.

Cameran, M., Campa, D., & Francis, J. R. (2017). How important is partner variation in explaining audit quality. Unpublished paper, Bocconi University, Milan, Italy.. DOI:10.2139/ssrn.2744620

Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2016). Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner-level evidence. *Journal of accounting Research*, 54(1), 79-112. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12097>

Chi, H. Y., & Chin, C. L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 201-229. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50004>

Chung, H., & Kim, Y. (2023). The effect of the rules-versus principles-based accounting standards on opinion shopping. *Managerial Auditing Journal*, 38(3), 264-287. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2020-2964>

Cowle, E. N., Decker, R. P., & Rowe, S. P. (2023). Retain or rotate: the association between frequent auditor switching and audit quality. *Accounting Horizons*, 37(3), 79-101.. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-2022-018>

Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2019). Is there a gender effect on the quality of audit services?. *Journal of Business Research*, 96, 238-249. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.11.024>

Gharaghaya, H. M., Banimahd, B., Haqiqi, K. F., & Moradzadehfard, M. (2022). The Relationship between Audit Opinion Shopping and Audit Partner Switching: Evidence from Companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Securities and Exchange*, 15(57), 197-224. 10.22034/jse.2021.11453.1607(In Persian).

Hardies, K., Bresch, D., & Branson, J. (2016). Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, 25(1), 7-34. DOI:10.1080/09638180.2014.921445

He, L. J., & Rivai, F. A. (2024). The effect of gender diversity on the disclosure of key audit matters: examination of dual-signature environment. *Managerial Auditing Journal*, 39(4), 396-418. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2022-3695>

Hussin, N., Md Salleh, M. F., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between

audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322-333.. <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317>

Kazemi, S. P., Gholamrezapoor, M., Arab, R., & Shamgani, R. (2021). The effect of Audit partners gender on the future stock price crash risk. *Professional Auditing Research*, 1(4), 50-69. 10.22034/jpar.2022.248651(In Persian).

Khajavi, S., Pourgoudarzi, A., & Sarmadinia, A. (2019). The relation of corporate social responsibility and auditor selection; focusing on firms' auditors reputation. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 8(14): 43-66 [https://www.arfr.ir/article\\_93287.html?lang=en](https://www.arfr.ir/article_93287.html?lang=en)(In Persian).

Khorashadi, M., Moradi, M. A., & Payan, A. (2019). The Effect of Female Presence on Increase in the Effectiveness of the Audit Committee: Evidence from Agency Costs and Bankruptcy Risk in the Tehran Stock Exchange. *Woman in Development & Politics*, 17(3), 369-388. [doi.org/10.22059/jwdp.2020.284568.1007670](https://doi.org/10.22059/jwdp.2020.284568.1007670)(In Persian).

Lee, H. S., Nagy, A. L., & Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297-323. <https://doi.org/10.2308/accr-52218>

Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK. *Journal of accounting and economics*, 29(3), 321-337. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00025-2](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00025-2)

Lotfiju, N., Banimahd, B., Nikoomaram, H., & Vakilifard, H. (2024). The role of CEO narcissism in choosing a female auditors. *Journal of Securities Exchange*, 16(64), 45-66. 10.22034/jse.2023.12101.2061(In Persian).

Lotfiju, N., Banimahd, B., & Vakilifard, H. (2023). The role of Auditor's Narcissism on Unqualified Audit Opinion. *Journal of Professional Auditing research*, 3(11), 64-81. 10.22034/jpar.2023.1999678.1154(In Persian).

Mehnaz, L., & Yang, C. (2025). Women in accounting research: a review of gender diversity, equity and inclusion. *Meditari Accountancy Research*, 33(7), 30-59. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2024-2479>

Menezes Montenegro, T., & Bras, F. A. (2015). Audit quality: does gender composition of audit firms matter?. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 44(3), 264-297. DOI: 10.1080/02102412.2015.1035578

Moradi, M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a model for selecting an independent auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287. 20.1001.1.26458020.1399.27.2.5.9 (In Persian).

Nehme, R., Kozah, A. E., & Khalil, S. (2025). Dysfunctional audit behavior: exploring the impact of longitudinal work experience and gender. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 21(3), 567-592.://doi.org/10.1108/JAOC-11-2023-0196

Nekhili, M., Javed, F., Nagati, H., & Manita, R. (2023). Homophily versus monitoring: Do all female board directors drive the gender assignment of audit partners?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(1), 107053. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.107053>

Niskanen, J., Karjalainen, J., Niskanen, M., & Karjalainen, J. (2011). Auditor gender and corporate earnings management behavior in private Finnish firms. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 778-793.. [doi/10.1108/02686901111171448](https://doi.org/10.1108/02686901111171448)

Oskou, V., Moradi, M., Norouzi, M., & Seraj, S. (2023). presence of women in the board of directors and audit committee on financial irregularities. *Woman in development & politics*,

21(3), 743-760. doi.org/10.22059/jwdp.2023.350519.1008272 (In Persian).

Pourali, M. R. (2022). The Effect of Audit Market Concentration on Audit Opinion. . Professional Auditing Research, 2(8), 68-86. 10.22034/jpar.2022.559178.1102(In Persian).

Reheul, A. M., Van Caneghem, T., Van den Bogaerd, M., & Verbruggen, S. (2017). Auditor gender, experience and reporting in nonprofit organizations. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 550-577.. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2016-1296>

Shoja, N., Banimahd, B., Vakilifard, H.(2018) Examining auditors' views on marketing activities, *Financial Accounting and Auditing Research*. 10(38): 31-46. 20.1001.1.23830379.1397.10.38.2.4(In Persian).

Soepriyanto, G., Krisky, P., Indra, Y., & Zudana, A. (2020). Female audit partners and accruals quality: evidence from Indonesia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(2), 305-319. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2019-0054>

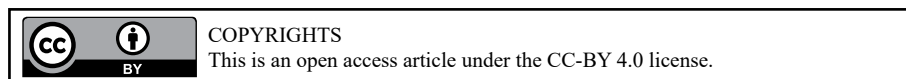
Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *The British accounting review*, 47(4), 395-408. Doi: 10.1016/j.bar.2014.08.003

Yari, H., Shahbakhsh, M., & Baghomian, R. (2023). Auditor opinion shopping and related party transactions: Evidence of Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting and Auditing Research*.58(15): 189-208. 10.30495/faar.2023.702110(In Persian).

Perry, Y. Z., Srinidhi, B., & Yang, Z. (2023). Gender diversity and audit quality: Evidence from the pairing of audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 81-104. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-031>.

Zolaghi, H., Aflatoni, A., Farahani, M. B.(2019).The Effect of CEO Tenure on the Succession of Auditor Selection in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting and Auditing Research*. 11(41): 1-22. Doi/20.1001.1.23830379.1398.11.41.1.6 (In Persian).

1. Chen & al
2. Bagherpour & al
3. Camp & Francis
4. Ohman & Svanberg
5. Reheul
6. Hardies
7. Montenegro & Bras
8. Abdelfattah
9. Cowle
10. Lennox
11. Chin & Chi
12. Hardies
13. Chin & Chi
14. Mehnaz & Yang
15. Arioglu & Ocak
16. He & Rivai
17. Nehme
18. Zhang Perry
19. Nekhili
20. Chung & Kim
21. Hussin
22. Soepriyanto
23. Garsia & al
24. Lee & al
25. Lee
26. Montenegro & Antunes Bras
27. Niskanen & Karjalainen
28. Hardies & Breesch
29. Kothari





# Investigating the Relationship between Joint Audit and Information Asymmetry with the Mediating Role of Qualified Audit Opinion

Hayder Mohammed Zaboony<sup>1</sup>, Ali Ashtab<sup>2</sup>, Gholamreza Mansourfar<sup>3</sup>

Received: 2025/07/06

Approved: 2026/01/27

Research Paper

## Highlights:

Investigating the Relationship between Joint Audit and Information Asymmetry with the Mediating Role of Qualified Audit Opinion

- Joint auditing has a negative and significant effect on firms' information asymmetry.
- The qualified audit opinion acts as an effective mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry.
- Joint auditing increases the likelihood of issuing a qualified opinion by enhancing auditor independence and quality, which leads to greater information transparency.
- The findings support the necessity of encouraging joint auditing policies to improve capital market transparency.

## Abstract:

The purpose of this study is to investigate the relationship between joint auditing and information asymmetry, considering the mediating role of qualified audit opinions in companies listed on the Tehran Stock Exchange. The present study investigates the impact of joint auditing on information asymmetry, considering the mediating role of qualified audit opinions, in firms listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2014–2023. The research is applied in purpose and descriptive-correlational in nature. A purposive sampling method was used to select 88 companies. Data were collected from financial statements, accompanying notes, and independent audit reports, and analyzed using multiple regression analysis. The findings indicate that joint auditing has a significant negative effect on information asymmetry. Furthermore, joint audits increase the likelihood of issuing qualified audit opinions, which in turn further reduces information asymmetry. Thus, qualified audit opinions serve as a significant mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry. The results suggest that joint audits enhance auditor independence and improve audit quality, leading to more accurate and realistic audit opinions. Such opinions increase information transparency and contribute to greater market efficiency and optimal resource allocation. In this context, qualified opinions function as warning signals, disclosing hidden information and enhancing the overall transparency of the market. These findings are consistent with signaling theory, which posits that qualified audit opinions act as credible signals to reveal private information to stakeholders. By elucidating the transmission mechanism through which joint audits influence information asymmetry via qualified opinions, this study fills a gap in the accounting and financial literature. The findings have implications for policymakers in developing audit regulations, for managers in auditor selection, and for investors in assessing firms' informational environments.



**Key Words:** Joint audit, information asymmetry, Qualified audit opinion, Audit Quality, Information Transparency.

### 1. Introduction and Purpose

Information asymmetry (IA) is a critical problem in capital markets, often leading to agency costs and suboptimal resource allocation. High-quality auditing is recognized as a key mechanism for mitigating IA by improving the credibility of financial statements. Joint auditing (JA), where two independent audit firms simultaneously audit a company, is proposed as a method to enhance audit quality through increased competition, resource pooling, and improved auditor independence. This study aims to investigate the relationship between joint auditing and information asymmetry, specifically considering the mediating role of the Qualified Audit Opinion (QAO). While previous studies have examined the direct effects of JA, the precise mechanism through which it influences information environment particularly via changes in the auditor's reporting behavior remains underexplored. This research seeks to fill this gap by demonstrating that QAO serves as a signaling device that transmits the enhanced quality derived from JA into reduced IA.

### 2. Methodology

This study employs an applied research approach with a descriptive-correlational design, utilizing a causal post-event methodology. The statistical population consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE). A purposive sampling method was used to select a sample of 88 companies for the period 2014 to 2023 (a 10-year span). Data were primarily collected from the companies' financial statements, accompanying notes, and independent audit reports, obtained from the official TSE database. The key variables are: Joint Auditing (measured as a dummy variable), Information Asymmetry (proxied by the bid-ask spread), and Qualified Audit Opinion (measured as a dummy variable for its issuance). The hypotheses were tested using multiple multivariate regression analysis to assess direct relationships, and the Sobel test was employed to formally examine the significance of the mediating effect of the qualified audit opinion.

### 3. Results

The empirical results provide strong support for the hypotheses:

**Direct Effect:** The findings confirm a negative and statistically significant relationship between joint auditing and information asymmetry. This result suggests that the utilization of two audit firms enhances the diligence and depth of the audit process, leading to more reliable financial reporting and subsequently lowering the level of informational disparities in the market.

**Mediating Effect:** Crucially, the analysis confirms that the qualified audit opinion acts as a significant mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry.

- First, joint auditing significantly increases the likelihood of the audit client receiving a qualified audit opinion. This outcome is consistent with the view that the dual oversight structure fosters greater auditor independence, making auditors less susceptible to management pressure and more likely to issue a conservative opinion when warranted.
- Second, the issuance of a qualified audit opinion, in turn, leads to a further reduction in information asymmetry. The QAO acts as a powerful negative signal to the market, publicly disclosing critical concerns or deviations from GAAP. This disclosure enhances market transparency by bringing hidden information to light.

### 4. Conclusion and Implications



This research concludes that the effectiveness of joint auditing in reducing information asymmetry is not merely a direct consequence of improved quality, but is significantly channeled through the auditor's reporting decision. By enhancing auditor independence, joint auditing increases the probability of issuing a more realistic, potentially qualified, opinion, which serves as a vital signal that reduces information asymmetry and contributes to market efficiency. These results are aligned with signaling theory and underscore the importance of audit firm structure on reporting integrity.

The findings have several practical implications: Policymakers should consider supporting or mandating joint auditing for large public interest entities to enhance capital market transparency. Managers may use the adoption of joint auditing as a positive market signal of their commitment to high-quality financial reporting, thereby building investor confidence. Investors can use the presence of joint auditing and the nature of the ensuing audit opinion as indicators of the reliability of disclosed information. Future research should examine the effectiveness of various combinations of audit firms (e.g., Big 4 with non-Big 4) in the Iranian market context.

### **Ethical Considerations**

**The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and any form of misconduct. The study was conducted in accordance with established ethical standards of academic research.**

### **Author Contributions**

Conceptualization, Hayder Mohammed Zaboony, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; methodology, Hayder Mohammed Zaboony and Ali Ashtab; software, Hayder Mohammed Zaboony; validation, Hayder Mohammed Zaboony, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; formal analysis, Hayder Mohammed Zaboony; investigation, Hayder Mohammed Zaboony; resources, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; data curation, Hayder Mohammed Zaboony; writing—original draft preparation, Hayder Mohammed Zaboony; writing—review and editing, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; visualization, Hayder Mohammed Zaboony; supervision, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; project administration, Ali Ashtab; funding acquisition, not applicable. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript.

### **Data Availability Statement**

Data available on request from the authors.

### **Funding**

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

### **Conflict of Interest**

The authors declare no conflict of interest.

[10.22034/JPAR.2026.2064588.1434](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2064588.1434)

1. PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. [h.mohammedzaboony@urmia.ac.ir](mailto:h.mohammedzaboony@urmia.ac.ir)
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (Corresponding Author) [a.ashtab@urmia.ac.ir](mailto:a.ashtab@urmia.ac.ir)
3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. [g.mansourfar@urmia.ac.ir](mailto:g.mansourfar@urmia.ac.ir)  
<http://article.iacpa.ir>

## بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس

حیدر محمد زبون<sup>۱</sup>، علی آشتاب<sup>۲</sup>، غلامرضا منصورفر<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته

- بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس
- حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها دارد.
- اظهار نظر مشروط حسابرس به عنوان یک متغیر میانجی مؤثر در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی عمل می‌کند.
- حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی، احتمال صدور اظهار نظر مشروط را بالا برده که به شفافیت اطلاعاتی بیشتر می‌انجامد.
- نتایج، لزوم حمایت از سیاست‌های تشویقی حسابرسی مشترک برای بهبود شفافیت در بازار سرمایه را تأیید می‌کند.

### چکیده:

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسی، در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ انجام شده است. این مطالعه از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت، توصیفی-همبستگی است. نمونه‌های متشکل از ۸۸ شرکت با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شد. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و گزارش‌های حسابرس مستقل استخراج شده و با استفاده از رگرسیون چندمتغیره تحلیل گردیده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است که حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. همچنین، حسابرسی مشترک با افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط از سوی حسابرس، به کاهش بیشتر عدم تقارن اطلاعاتی منجر می‌شود. بنابراین، اظهار نظر مشروط حسابرس نقش میانجی مؤثری در این رابطه ایفا می‌کند. یافته‌ها بیانگر آن است که حسابرسی مشترک با ارتقاء استقلال حسابرسان و بهبود کیفیت حسابرسی، منجر به صدور اظهار نظرهای دقیق‌تر و منطبق با واقعیت‌های مالی می‌گردد. این اظهار نظرها با افزایش شفافیت اطلاعاتی، به کارایی بیشتر بازار و تخصیص بهینه منابع کمک می‌کنند. در این راستا، اظهار نظر مشروط به‌عنوان یک ابزار سیگنال‌دهنده، اطلاعات پنهان را برای ذی‌نفعان آشکار می‌سازد. نتایج پژوهش حاضر با تئوری سیگنال همسو بوده و خلأ موجود در ادبیات حسابرسی و افشای اطلاعات را در زمینه مکانیزم اثرگذاری حسابرسی مشترک تکمیل می‌کند. این نتایج می‌تواند مبنای تصمیم‌گیری برای سیاست‌گذاران، مدیران و سرمایه‌گذاران قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی مشترک، عدم تقارن اطلاعاتی، اظهار نظر مشروط حسابرس، کیفیت حسابرسی، شفافیت اطلاعاتی.

 [10.22034/JPAR.2026.2064588.1434](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2064588.1434)

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. [h.mohammedzaboon@urmia.ac.ir](mailto:h.mohammedzaboon@urmia.ac.ir)
  ۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول) [a.ashtab@urmia.ac.ir](mailto:a.ashtab@urmia.ac.ir)
  ۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. [g.mansourfar@urmia.ac.ir](mailto:g.mansourfar@urmia.ac.ir)
- <http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

شفافیت و کیفیت گزارش‌های مالی از بنیادی‌ترین عوامل موثر بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شوند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳؛ گولوبوا، ۲۰۲۳). عملکرد مطلوب بازارهای مالی مستلزم دسترسی به اطلاعات معتبر و شفافی است که عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سرمایه‌گذاران را کاهش دهد (فلاحتی و همکاران، ۱۴۰۲؛ دی وایو و همکاران، ۲۰۲۱: ۶۹۵).

حسابرسی نقش کلیدی در ایجاد اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های مالی داشته و با تأیید صحت اطلاعات منتشره، زمینه تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بهینه را فراهم می‌نماید (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۴؛ دی وایو و همکاران، ۲۰۲۱: ۶۹۸). در این میان، حسابرسی مشترک که در برخی کشورها نظیر فرانسه، آلمان و لوکزامبورگ به صورت اجباری و در کشورهای دیگر به صورت اختیاری اجرا می‌شود، رویکردی نوین در حرفه حسابرسی تلقی می‌گردد (فلوریو، ۲۰۲۴). این روش بر اساس همکاری همزمان دو موسسه حسابرسی، هدف افزایش دقت، استقلال و کارایی فرایند حسابرسی را دنبال می‌کند (شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۴۰؛ بات، ۲۰۲۵: ۵). مزیت اصلی این رویکرد، ارائه دیدگاه‌های متنوع و کاهش ریسک تبانی میان حسابرس و مدیریت است (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱: ۱۳۰).

مبانی نظری، نظریه‌های نمایندگی و علامت‌دهی، چارچوب‌های مفهومی مناسبی برای تحلیل تأثیر حسابرسی مشترک فراهم می‌آورند (غلامرضاپور و همکاران، ۱۴۰۰). بر اساس نظریه نمایندگی، حسابرسی مشترک مکانیزم مؤثری برای حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود که هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد (سیافریادی و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۱۸۹۵؛ نیکینن و سه‌لستروم، ۲۰۰۴: ۳؛ تفتیان و کاکایی سبزه‌خانی، ۱۴۰۱: ۱۵۸). همچنین، تئوری علامت‌دهی بیان می‌دارد که حسابرسی مشترک سیگنال مثبتی از تعهد شرکت به کیفیت بالای گزارشگری مالی به بازار ارسال می‌نماید (تالوا و بادوان، ۲۰۲۴: ۲۳۱؛ عبدالحق و حسینی، ۲۰۲۵: ۶۲). علاوه بر این، اظهار نظر مشروط حسابرس ابزارهای کلیدی ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی بوده و نقش میانجی مؤثری در رابطه میان حسابرسی مشترک و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد (تفتیان و کاکایی سبزه‌خانی، ۱۴۰۱: ۱۶۳؛ عبدالحق و حسینی، ۲۰۲۵: ۷۰).

در محیط اقتصادی ایران، با توجه به رشد بازار سرمایه و افزایش حجم معاملات در بورس اوراق بهادار تهران، ضرورت بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی احساس می‌شود (چاوشی‌سیدکاظم و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۵). شرکت‌های بورسی به دلیل تنوع ذینفعان، نیازمند نظام‌های حسابرسی قوی هستند (ویسی و همکاران، ۱۴۰۳: ۹۲). در این شرایط، حسابرسی مشترک می‌تواند به عنوان راهکاری برای تقویت نظام حسابرسی و افزایش شفافیت در گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد (حبیب‌زاده، ۱۳۹۹: ۴۳)، اما تاکنون تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و شاخص‌های مختلف عملکرد مالی از جمله عدم تقارن اطلاعاتی در محیط اقتصادی ایران به طور جامع بررسی نشده است. گرچه حسابرسی مشترک در برخی کشورها

مانند فرانسه به صورت اجباری اجرا می‌شود، اما در ایران هنوز به صورت اختیاری انجام می‌پذیرد و مطالعات کافی درباره آن صورت نپذیرفته است.

با این حال، خلاء پژوهشی قابل توجهی در زمینه تأثیر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. مطالعات بین‌المللی نتایج متفاوتی ارائه کرده‌اند؛ الاسولی<sup>۸</sup> (۲۰۲۳) رابطه مثبت حسابرسی مشترک و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید کرد. در ایران نیز، بایزیدی و همکاران (۱۴۰۱) تأثیر مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرد. حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱) و شاه مرادی و طباطبایی نسب (۱۴۰۰) رابطه معناداری بین اظهارنظر مشروط حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید کردند. مهمتر از همه، نقش میانجی اظهارنظر مشروط که رایج‌ترین نوع اظهارنظر غیرعادی در ایران محسوب می‌شود (سالمی، ۱۴۰۱؛ بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۷)، کمتر مورد بررسی قرار گرفته است.

بر این اساس، این پژوهش با هدف، بررسی تأثیر حسابرسی مشترک بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با در نظر گرفتن نقش میانجی اظهارنظر مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طراحی شده است. انتظار می‌رود نتایج این مطالعه با ارائه شواهد تجربی، ابزارهای لازم برای تصمیم‌گیری مدیران، سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران فراهم کرده و زمینه بهبود کیفیت گزارشگری مالی را تقویت نماید.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی مشترک نوعی حسابرسی است که در آنکل یا بخش‌هایی از صورت‌های مالی توسط دو حسابرس مستقل یا بیشتر مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، به نحوی که هر حسابرس می‌تواند کلیت صورت‌های مالی را بررسی کند یا حسابرسان مختلف قسمت‌های متفاوتی از حسابرسی را به عهده بگیرند (حسین‌سجادی و همکاران، ۱۳۹۴: ۶۳). این نوع حسابرسی توصیف‌کننده هماهنگی در برنامه‌ریزی حسابرسی، تلاش‌های مشترک، بررسی و کنترل کیفیت متقابل و صدور یک گزارش و امضای آن توسط حسابرسانی است که به طور مشترک مسئول انجام کار هستند (وان‌درژان و تبوربی<sup>۹</sup>، ۲۰۲۳: ۷۶). حسابرسی مشترک نیازمند آن است که از حسابرسی دویل (کار حسابرسی که به طور کامل دو بار انجام شده) یا حسابرسی دوگانه (که در آن دو گزارش حسابرسی جداگانه منتشر می‌شود) متمایز شود (حیدری‌نژاد و نیک‌کار، ۱۳۹۵: ۷۳). هدف از وضع حسابرسی مشترک، تقویت استقلال حسابرسان مستقل و بهبود خدمات ارائه شده توسط آنان است که این هدف در صورتی دست‌یافتنی است که حسابرسان مشترک، کار حسابرسی و هزینه‌ها را به نحوی بین خود تقسیم کنند که هر حسابرس قادر به ایفای نقش خود به طور کامل و با فرض مسئولیت‌پذیری کامل باشد (لین و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۴: ۲۲؛ سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۰: ۷۶). طرفداران حسابرسی مشترک اغلب استدلال می‌کنند که علی‌رغم هزینه‌های قابل توجه بیشتر این نوع حسابرسی، دو مجموعه از شواهد حسابرسی اطلاعات بیشتری را نسبت به یک مجموعه از شواهد حسابرسی فراهم می‌کند (گرد و کردستانی، ۱۳۹۵: ۵۳) اگر دو فکر بهتر از یک

فکر است، پس احتمالاً حسابرسی مشترک باید در جهان رایج باشد (الحدی و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۷: ۱۵). با این وجود هنوز در بسیاری از کشورها حسابرسی واحد رایج است (قاسمی و شمسانی، ۱۴۰۳: ۱۴۵۳). در حالی که طرفداران این نوع حسابرسی معتقدند که حسابرسی مشترک دارای پتانسیل بالقوه برای حفاظت از استقلال حسابرسی است (آلاسی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۵: ۲۰۱)، مخالفان عنوان می‌کنند که این نوع حسابرسی باعث بالا رفتن هزینه‌های حسابرسی شده و اثر کمی بر روی کیفیت حسابرسی دارد (حیدری و مشایخ، ۱۴۰۴: ۵۹؛ ولت و آزبیبی<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۵: ۵۴۵). احمدزاده (۱۳۹۳) بیان می‌کند که در تئوری و مبانی نظری، حسابرسی‌های مشترک ملزم به حفظ تعادل و تهاوت بین سطح دقت شواهد حسابرسی و استقلال حسابرسی هستند ولی در عمل موسسات حسابرسی متمایز از یکدیگر می‌باشند.

مطالعات متعددی نشان داده‌اند که حسابرسی مشترک می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. هیما و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی مشترک به طور معناداری منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش دقت گزارش‌های مالی و کاهش خطاهای حسابرسی می‌شود. نیکدل (۱۳۹۹) نیز نشان داد که به‌کارگیری حسابرسی مشترک در امر حسابرسی، باعث افزایش کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها می‌گردد. عبدالمولانا<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۰) معتقد است که موفقیت در حسابرسی مشترک به سه عامل کلیدی یعنی شایستگی، استقلال و شهرت حسابرسی وابسته است. این عوامل گرچه در هر نوع حسابرسی مهم هستند، اما در حسابرسی مشترک به دلیل ماهیت همکاری و ترکیب دو موسسه، اهمیت مضاعفی پیدا می‌کنند و می‌توانند به عنوان شاخص‌های موفقیت در این نوع حسابرسی عمل کنند. النومی (۲۰۲۰) نشان داد که فرآیند حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کارایی حسابرسی، کیفیت حسابرسی خارجی را بهبود می‌بخشد. حسابرسی خارجی، همان حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی مستقل است که هدف آن ارائه نظر در مورد عادلانه بودن صورت‌های مالی است. بیانچی<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۸) نیز بیان می‌کند که اتخاذ رویکرد حسابرسی خارجی مشترک، انتقال دانش بین حسابرسان را تسهیل می‌کند و تجربه حسابرسان را افزایش می‌دهد. در عمل، حسابرسی مشترک معمولاً شامل همکاری بین یکی از چهار موسسه حسابرسی بزرگ با یک موسسه کوچکتر یا میان‌رتبه است که رهبری عملیات معمولاً بر عهده موسسه بزرگ‌تر قرار می‌گیرد. در صورت بروز اختلاف نظر بین حسابرسان، ابتدا مذاکرات داخلی و در صورت عدم توافق، رجوع به کمیته نظارت یا مراجع نظارتی صورت می‌گیرد.

حسابرسی مشترک از طریق ایجاد نظارت دوگانه و بکارگیری متدولوژی‌های متفاوت حسابرسی، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعات می‌شود. این رویکرد با ترکیب تخصص‌های مختلف دو موسسه حسابرسی، احتمال شناسایی خطاها و تحریفات مالی را افزایش داده و کیفیت اطلاعات ارائه شده به ذینفعان را بهبود می‌بخشد (جودی و منصورفر، ۱۳۹۹: ۳۱). همچنین، در صورت بروز اختلاف نظر بین دو موسسه حسابرسی، فرآیندهای تعیین شده‌ای شامل بررسی مجدد، مشاوره با متخصصان و در نهایت رجوع به مراجع نظارتی برای حل اختلاف وجود دارد (دینچکول و

همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۳). و این نوع حسابرسی می‌تواند به افزایش شفافیت و اعتماد بین سرمایه‌گذاران و سهامداران کمک کند (پاکمرام و یاسمن‌میان، ۱۳۹۷: ۹۲). از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعات، همه طرف‌های درگیر به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تری دسترسی داشته و می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری‌های بهتر و کاهش ریسک‌های سرمایه‌گذاری شود. حسابرسی مشترک همچنین می‌تواند نگرانی‌های مربوط به تضاد منافع را کاهش داده و به افزایش اعتبار گزارش‌های مالی کمک کند (بهبهانی نیا و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۰۰). بویژه در بازارهایی که چهار موسسه بزرگ حسابرسی فعالیت می‌کنند، حسابرسی مشترک می‌تواند منجر به ترکیب مزایای تخصصی و شهرت این موسسه‌ها شده و کیفیت نظارت را افزایش دهد (احمدزاده، ۱۳۹۳). الاسولی (۲۰۲۳) نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر منفی معناداری بر عدم تقارن اطلاعات دارد (احمدی، ۱۴۰۳؛ ۱۲). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

• **فرضیه اول:** انتخاب موسسه حسابرسی مشترک، بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد.

حسابرسی صورت‌های مالی باعث افزایش شفافیت و کیفیت افشای صورت‌های مالی و در نتیجه موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر زیادی بر روی شفافیت و کیفیت افشای صورت‌های مالی و در نهایت عدم تقارن اطلاعاتی دارد (حیدری‌نژاد و نیک‌کار، ۱۳۹۵: ۱۹) هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس درباره درستی تهیه و ارائه صورت‌های مالی از کلیه جنبه‌های با اهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهارنظر کند. اظهارنظر حسابرس با این نوع اطمینان در شکل غیرمطلق، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. آباد و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۷) نشان دادند که شرکت‌های دارای حسابرسی مشروط، سطوح عدم تقارن اطلاعاتی بالاتری نسبت به شرکت‌هایی با اظهارنظر غیرمشروط نشان می‌دهند.

مطالعات مختلف نشان داده‌اند که حسابرسی مشترک می‌تواند بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر بگذارد. الاسولی (۲۰۲۳) نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد. این امر به دلیل اینکه حسابرسی مشترک از طریق نظارت دوگانه و بکارگیری رویکردهای متنوع حسابرسی، شناسایی مسائل و نکات مهم مالی را بهبود می‌بخشد و منجر به ارائه اظهارنظرهای دقیق‌تر و مشروط‌تر می‌شود. این فرآیند نظارت تقویت شده باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌گردد، زیرا اطلاعات مالی با کیفیت بالاتر و شفافیت بیشتری به بازار ارائه می‌شود. در مقابل، جاسم<sup>۱۹</sup> (۲۰۲۲) بین حسابرسی مشترک و اظهارنظر حسابرس رابطه منفی مشاهده کرد. عبدالقوی و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۸) نیز نشان دادند که رویکرد حسابرسی خارجی مشترک منجر به حسابرسی‌های اضافه بیشتری می‌شود.

بر اساس تئوری سیگنال، شرکت‌ها ممکن است از سیگنال‌های مختلفی برای انتقال کیفیت خود به ذینفعان خارجی استفاده کنند، مانند تصمیم کمیته حسابرسی برای به‌کارگیری حسابرسی مشترک، که نشان می‌دهد شرکت متعهد به انتشار صورت‌های مالی با کیفیت بالا است (درویش و بنی‌مهد، ۱۴۰۰: ۱۹۶). هدف حسابرسی مشترک بهبود اعتبار گزارش‌های مالی از طریق کاهش

عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش اعتماد بازار سرمایه است. المشتاوی و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی مشترک با فعال کردن و فراهم کردن مکانیزمی برای نظارت متقابل و بهبود اثربخشی اظهارنظر حسابرسان، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند (مولائی و کردستانی، ۱۴۰۰). با توجه به اینکه اظهارنظر مشروط حسابرسان می‌تواند نشانه‌ای از مشکلات احتمالی در صورت‌های مالی باشد و حسابرسی مشترک احتمال صدور چنین اظهارنظری را افزایش می‌دهد، این امر می‌تواند منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شود (کوییک و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۲۴: ۱۰۰۲۵۹). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

• **فرضیه دوم:** اظهارنظر مشروط حسابرسان بر رابطه بین انتخاب موسسه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت اثر میانجی معناداری می‌گذارد.

بدین ترتیب در خصوص بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسان مطالعات تجربی متعددی وجود دارد که در ادامه ادبیات پژوهش به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است.

در اواخر دهه ۱۳۸۰، احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی عوامل مؤثر بر صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی پرداختند و دریافته‌اند که متغیرهایی مانند دفعات گردش موجودی کالا، نسبت بدهی به دارایی و نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی، تأثیر معناداری بر صدور گزارش مشروط دارند. سپس، احمدزاده (۱۳۹۳) به چالش‌های نظری و عملی حسابرسی مشترک پرداخت و اشاره کرد که اگرچه از لحاظ نظری، حسابرسی‌های مشترک باید تعادلی بین دقت شواهد و استقلال حسابرسان ایجاد کنند، اما در عمل تمایز موسسات حسابرسی باعث می‌شود پیش‌بینی شرایطی که حسابرسی مشترک بر حسابرسی واحد برتری دارد، دشوار باشد. حیدری‌نژاد و نیک‌کار (۱۳۹۵) نیز دریافته‌اند که حسابرسی مشترک الزامی منجر به افزایش هزینه‌ها می‌شود، در حالی که نتایج بکارگیری اختیاری آن متفاوت است. همچنین، آباد و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند شرکت‌هایی با اظهارنظر مشروط، سطوح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی را نسبت به شرکت‌های با اظهارنظر غیرمشروط تجربه می‌کنند.

در ادامه، مطالعات سال‌های ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۰ نشان‌دهنده اثرات مثبت حسابرسی مشترک بود. عبدالقوی و همکاران (۲۰۱۸) دریافته‌اند که رویکرد حسابرسی خارجی مشترک منجر به حسابرسی‌های اضافی بیشتری می‌شود. بیانچی (۲۰۱۸) نیز مشخص کرد که حسابرسی خارجی مشترک، انتقال دانش بین حسابرسان را تسهیل کرده و تجربه آنها را افزایش می‌دهد. عبدالمولا (۲۰۲۰) عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مشترک را شایستگی، استقلال و شهرت حسابرسان شناسایی کرد. النومی<sup>۲۳</sup> (۲۰۲۰) نیز تأیید کرد که فرآیند حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کارایی حسابرسان، حسابرسی خارجی را بهبود می‌بخشد. نیکدل (۱۳۹۹) نیز در پژوهش خود تأثیر مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرد. در نهایت، علیزاده و همکاران (۱۴۰۱) موانع توسعه حسابرسی مشترک در ایران را شناسایی کردند که شامل قوانین و مقررات حاکم، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور، پژوهش‌های ناکافی، عدم هماهنگی بین موسسه‌های

حسابرسی، مسائل مربوط به بازار کار، عدم تمایل به توسعه حسابرسی بخش خصوصی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرس می‌شود.

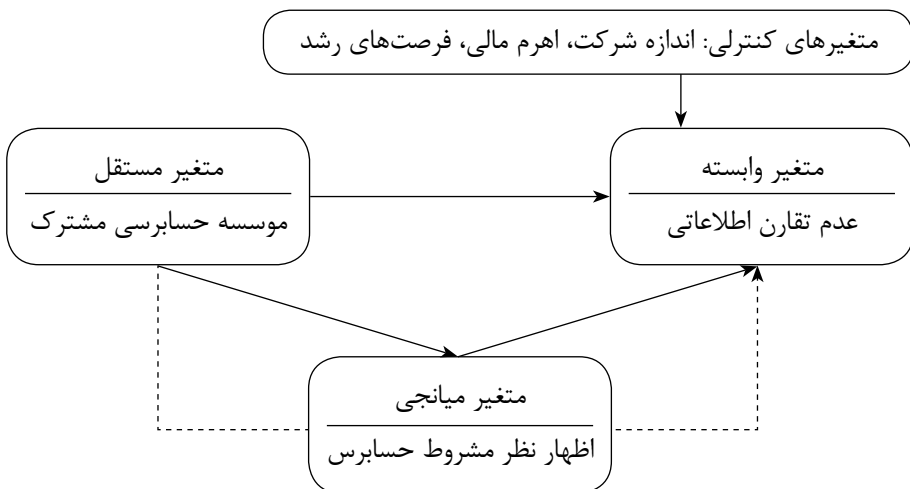
در جدیدترین پژوهش‌ها، الجاجوی و شاکر<sup>۲۴</sup> (۲۰۲۲) ارتباط مثبت معناداری بین حسابرسی مشارکتی، حسابرسی مشترک و اشخاص ذینفع پیدا کردند، در حالی که جاسم (۲۰۲۲) رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهار نظر حسابرس را گزارش کرد. المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) دریافته‌اند که حسابرسی مشترک، رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. الاسولی (۲۰۲۳) تأثیر مثبت و معنادار حسابرسی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرس و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را نشان داد. هیما و همکاران (۲۰۲۴) نیز همبستگی مثبت بین حسابرسی مشترک و کیفیت حسابرسی را تأیید کردند. همچنین فرهادشادباد و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت فزاینده تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر معکوس و معنی‌داری دارد.

**خلا در بررسی اثر میانجی اظهار نظر حسابرس با بررسی دقیق ادبیات موجود، مشخص می‌شود که اگرچه مطالعات متعددی به بررسی رابطه مستقیم حسابرسی مشترک با عدم تقارن اطلاعاتی (الاسولی، ۲۰۲۳) و همچنین رابطه بین اظهار نظر حسابرس و عدم تقارن اطلاعاتی (آباد و همکاران، ۲۰۱۷) پرداخته‌اند، اما هیچ مطالعه‌ای تاکنون نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی را مورد بررسی قرار نداده است. این خلا پژوهشی از آن جهت حائز اهمیت است که ممکن است حسابرسی مشترک علاوه بر تأثیر مستقیم، از طریق تغییر در نوع اظهار نظر حسابرس نیز بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیرگذار باشد. کمبود مطالعات جامع در محیط اقتصادی ایران در حالی که پژوهش‌های متعددی در کشورهای مختلف به بررسی حسابرسی مشترک پرداخته‌اند، مطالعات انجام‌شده در ایران عمدتاً بر موانع توسعه حسابرسی مشترک (علیزاده و همکاران، ۱۴۰۱) یا کیفیت حسابرسی (نیکدل، ۱۳۹۹) متمرکز بوده‌اند. خلا اصلی در این زمینه، عدم وجود مطالعه جامعی است که به‌طور همزمان رابطه حسابرسی مشترک، اظهار نظر حسابرس و عدم تقارن اطلاعاتی را در بستر خاص بازار سرمایه ایران با در نظر گیری ویژگی‌های منحصربه‌فرد این بازار مورد بررسی قرار دهد. این امر اهمیت ویژه‌ای دارد زیرا نتایج مطالعات خارجی ممکن است به دلیل تفاوت‌های نهادی، قانونی و فرهنگی قابل تعمیم به محیط ایران نباشد.**

**عدم بررسی مکانیزم انتقال اثر حسابرسی مشترک** مرور ادبیات نشان می‌دهد که اگرچه پژوهش‌هایی مانند الاسولی (۲۰۲۳) و المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) بر اثرات مثبت حسابرسی مشترک تأکید کرده‌اند، اما مکانیزم دقیق انتقال این اثرات مشخص نشده است. به‌ویژه، نحوه تأثیرگذاری حسابرسی مشترک بر تصمیمات حسابرسان در خصوص نوع اظهار نظر و پیامدهای آن بر عدم تقارن اطلاعاتی، مسئله‌ای است که در مطالعات قبلی نادیده گرفته شده است. این خلا پژوهشی مانع از درک کاملی از چگونگی عملکرد حسابرسی مشترک در بهبود محیط اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شود. نیاز به مدل یکپارچه با رویکرد میانجی‌گری نکته مهم دیگر، عدم وجود مدل

یکپارچه‌ای است که بتواند روابط پیچیده بین حسابرسی مشترک، اظهار نظر حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی را به صورت همزمان تحلیل کند. در حالی که مطالعاتی مانند جاسم (۲۰۲۲) رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهار نظر حسابرسی را گزارش کرده و بر تأثیر نوع حسابرسی بر رابطه اظهار نظر و عدم تقارن اطلاعاتی تأکید نموده‌اند، اما هیچ مطالعه‌ای این روابط را در قالب یک مدل میانجی‌گری جامع بررسی نکرده است. این خلا پژوهشی موجب می‌شود تا درک ما از نحوه تعامل این متغیرها در محیط واقعی کسب‌وکار ناقص باقی بماند.

با مروری بر مطالعات انجام شده داخلی و خارجی، می‌توان بیان نمود که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بر قضاوت حسابرسان به عنوان یکی از مهم‌ترین ملاحظات بهنگام تصمیم‌گیری تکیه می‌کنند. با توجه به اینکه در پژوهش‌های قبلی که به تأثیر بکارگیری رویکرد حسابرسی مشترک بر اظهار نظر حسابرسی، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش‌های مالی و کیفیت سود پرداخته‌اند، تفاوت وجود دارد، در این پژوهش، سعی بر این است تا مشخص شود کدام یک از این دیدگاه‌ها با وضعیت موجود در کشور ایران مطابقت دارد. علاوه بر این، هیچ مطالعه قبلی تأثیر غیرمستقیم بکارگیری رویکرد حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران را با در نظر گرفتن اظهار نظر حسابرسی به عنوان متغیر میانجی بررسی نکرده است و خلا پژوهشی در این خصوص احساس می‌شود. بنابراین در این پژوهش به بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته می‌شود و مدل مفهومی پژوهش در شکل زیر ارائه شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است زیرا نتایج آن می‌تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد. از نظر ماهیت و روش، این پژوهش در حوزه توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد و چون به دنبال بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهارنظر مشروط حسابرسی است، روش آن از نوع علی پس از وقوع محسوب می‌شود. پژوهش بر اساس اطلاعات واقعی صورت‌های مالی شرکت‌ها انجام شده و تجربی است. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش به دو صورت انجام شده است. برای مطالعه مبانی نظری و بررسی پیشینه، از روش کتابخانه‌ای (اسنادکاوی) شامل مطالعه کتب، مقالات فارسی و انگلیسی و پایان‌نامه‌ها استفاده شده است. همچنین داده‌های مالی مورد نیاز از طریق مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی، یادداشت‌های توضیحی، گزارشات هیأت‌مدیره، بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین، سامانه کدال، تارنمای مرکز مدیریت پژوهش سازمان بورس و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران استخراج شده‌اند.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ است. با توجه به ماهیت متغیرهای پژوهش، انتخاب شرکت‌ها به صورت هدفمند و بر اساس چهار معیار زیر انجام شد؛ در ادامه ارتباط هر معیار با موضوع پژوهش و علت به‌کارگیری آن توضیح داده می‌شود:

#### ۱- قرار داشتن در ده صنعت منتخب

علت: متغیرهای اصلی (حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی) از محیط مقرراتی، فنی و ساختار هزینه‌های اطلاعاتی صنعت تأثیر می‌پذیرند. کنترل اثرات درون‌صنعتی، روایی درونی پژوهش را افزایش می‌دهد. صنایعی انتخاب شدند که حداقل دو شرکت فعال در کل دوره مورد بررسی داشته باشند تا امکان تشکیل «جفت‌شرکت» وجود داشته باشد.

#### ۲- یکسان بودن سال مالی با سال تقویمی شمسی

علت: برای محاسبه عدم تقارن اطلاعاتی، از یک شاخص مبتنی بر نوسانات قیمت سهام و حجم معاملات استفاده می‌شود که به شاخص فاصله قیمتی<sup>۲۵</sup> معروف است. این شاخص به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$IA = \frac{AP+BP}{2AP} - BP \times 100$$

که در رابطه بال، AP: میانگین بهترین قیمت پیشنهادی فروش<sup>۲۶</sup> و BP: میانگین بهترین قیمت پیشنهادی خرید<sup>۲۷</sup> است. اگرچه در فرمول نهایی عدم تقارن اطلاعاتی از متغیرهای بازده سهام و حجم معاملات به صورت مستقیم استفاده نمی‌شود، اما این دو متغیر، عوامل اصلی تأثیرگذار بر قیمت‌های bid و ask و در نتیجه، بر شاخص عدم تقارن اطلاعاتی هستند. به همین دلیل، برای اطمینان از مقایسه‌پذیری و دقت داده‌ها، همسان‌سازی سال مالی شرکت‌ها با سال تقویمی

ضروری است تا از هرگونه سوگیری فصلی ناشی از تفاوت در دوره‌های گزارشگری جلوگیری شود.

۳- پذیرش در بورس قبل از ۱۳۹۳ و تداوم حضور و معامله تا پایان ۱۴۰۲

علت: پژوهش به داده‌های پیوسته ده‌ساله نیاز دارد تا بتوان رفتار پویای متغیر میانجی (اظهارنظر مشروط) و متغیرهای مستقل وابسته را در مدل‌های پانلی بررسی کرد. حذف وقفه‌های معاملاتی یا دوره‌های عدم انتشار گزارش حسابداری، نتایج را پایدارتر می‌کند.

۴- برخورداری از گزارش حسابداری معتبر در تمام سال‌ها

علت: متغیر میانجی «اظهارنظر مشروط حسابداری» از محتوای همین گزارش‌ها استخراج می‌شود؛ بنابراین وجود گزارش حسابداری برای تمامی سنوات الزامی است.

بدین ترتیب، پس از اعمال محدودیت‌ها و حذف شرکت‌های فاقد شرایط، ۸۸ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی باقی ماند.

- متغیر اظهارنظر مشروط حسابداری

در این پژوهش از یک متغیر مجازی استفاده شده است: در هر سال برای هر شرکت مقدار «۱» در صورت وجود حداقل یک بند شرط در گزارش حسابداری و مقدار «۰» در غیر این صورت ثبت گردید. بنابراین شرکت‌های دارای گزارش مقبول بی‌شرط نیز در نمونه حضور دارند و تنوع لازم برای تحلیل میانجی برقرار است.

- روش محاسبه و ساختار داده‌ها (تشکیل جفت شرکت)

برای کنترل بهتر تفاوت‌های بین‌صنعتی و هم‌زمان برخورداری از تعداد مشاهده کافی، از روش «داده‌های تابلویی زوج‌محور<sup>۲۸</sup>» استفاده شد. مراحل کار به‌اختصار:

الف) در هر صنعت، تمام ترکیب‌های ممکن دو به دو از شرکت‌های نمونه تشکیل شد. تعداد جفت‌ها در هر صنعت با فرمول  $n(n-1)/2$  محاسبه می‌شود ( $n$  = تعداد شرکت‌های آن صنعت). به‌عنوان مثال، در صنعت دارویی با ۲۰ شرکت، تعداد جفت‌ها  $19 \times 20 = 190$  است.

ب) برای هر جفت  $(i, j)$  در هر سال  $t$ ، تفاضل یا نسبت متغیرهای اصلی و کنترلی بین دو شرکت محاسبه شد؛ به‌طور نمونه:

$$- \Delta \text{JAUD}_{it} = \text{JAUD}_{it} - \text{JAUD}_{jt} \text{ (متغیر حسابداری مشترک)}$$

$$- \Delta \text{ASYM}_{it} = |\text{ASYM}_{it} - \text{ASYM}_{jt}| \text{ (شاخص عدم تقارن اطلاعاتی)}$$

$$- \Delta \text{QUAL}_{it} = \text{QUAL}_{it} - \text{QUAL}_{jt} \text{ (متغیر میانجی اظهارنظر مشروط)}$$

ج) از آنجا که بازه پژوهش ۱۰ سال است، تعداد کل مشاهدات برابر است با:  $586 \times 10$  جفت  $\times$  سال برابر با ۵۸۶۰ مشاهده زوج-سال است.

نگاره (۱): تعداد مشاهددها به تفکیک صنایع

نام صنعت	تعداد شرکت‌های حاضر در صنعت	تعداد شرکت‌های نمونه نهایی	تعداد جفت-شرکت	تعداد کل مشاهدات زوج‌ها
اطلاعات و ارتباطات	۲	۰	۰	۰
حمل‌ونقل انبارداری و ارتباطات	۵	۴	۶	۶۰
دارویی	۲۹	۲۰	۱۹۰	۱۹۰۰
دستگاه‌های برقی	۸	۵	۱۰	۱۰۰
رایانه	۹	۴	۶	۶۰
سیمان آهک گچ	۳۳	۱۷	۱۳۶	۱۳۶۰
شیمیایی	۳۴	۱۴	۹۱	۹۱۰
فلزات اساسی	۲۶	۱۷	۱۳۶	۱۳۶۰
کاشی و سرامیک	۶	۵	۱۰	۱۰۰
مخابرات	۲	۲	۱	۱۰
جمع کل	۱۵۴	۸۸	۵۸۶	۵۸۶۰

در ادامه با توجه به مشخص شدن جامعه و بازه زمانی پژوهش بر اساس مطالعات المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴)؛ الاسولی (۲۰۲۳) و سایر مطالعات صورت گرفته در ادبیات پژوهش از مدل‌های رگرسیونی زیر در ادامه پژوهش استفاده می‌شود.

برای بررسی فرضیه اول پژوهش از رابطه (۱) به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۱)

$$IA_{(it+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_2 \text{ Size}_{it} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ Growth}_{it} + \beta_5 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

این مدل به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش استفاده می‌شود؛ یعنی بررسی اثر مستقیم حسابرسی مشترک<sup>۴۹</sup> بر عدم تقارن اطلاعاتی<sup>۳۰</sup>. متغیرهای کنترل (اندازه، اهرم مالی، فرصت رشد و سودآوری) نیز برای کنترل عوامل جانبی وارد مدل شده‌اند.

با عنایت به پیشینه پژوهش ارائه شده، انتخاب متغیرهای کنترلی در این مطالعه بر اساس یافته‌های تجربی مطالعات قبلی و اهمیت آن‌ها در تعیین عدم تقارن اطلاعاتی و اظهار نظر مشروط حسابرسی انجام گرفته است:

۱. **اندازه شرکت (Size):** بر اساس مطالعه احمدزاده (۱۳۹۳) و حیدری-نژاد و نیک‌کار (۱۳۹۵)، اندازه شرکت یکی از عوامل مهم در تعیین نوع حسابرسی و کیفیت آن محسوب می‌شود. شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً دارای سیستم‌های اطلاعاتی بهتر و شفافیت بیشتری هستند که می‌تواند بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر بگذارد.

۲. **اهرم مالی (LEV):** احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند که نسبت بدهی به دارایی تأثیر معناداری بر صدور گزارش مشروط دارد. این یافته اهمیت کنترل اهرم مالی را در مطالعات مرتبط با اظهار نظر حسابرسی تأیید می‌کند. همچنین، عبدالمولا (۲۰۲۰) نیز بر اهمیت شرایط

مالی شرکت در تعیین کیفیت حسابرسی تأکید کرده است.

۳. **فرصت رشد (Growth):** علیزاده و همکاران (۱۴۰۱) بر پیچیدگی‌های موجود در ارزیابی شرکت‌هایی با فرصت‌های رشد متفاوت اشاره کرده‌اند. این متغیر می‌تواند بر عدم قطعیت و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر بگذارد.

۴. **سودآوری (ROA):** آباد و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که شرکت‌هایی با اظهار نظر مشروط، سطوح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی را تجربه می‌کنند. عملکرد مالی شرکت (سودآوری) یکی از عوامل کلیدی در تعیین نوع اظهار نظر حسابرس است. همچنین، فرساده‌شادباد و همکاران (۱۴۰۳) بر رابطه بین عملکرد مالی و عدم تقارن اطلاعاتی تأکید کرده‌اند.

**مبنای علمی کنترل متغیرها:** الاسولی (۲۰۲۳) و المشتای و همکاران (۲۰۲۴) که مبنای اصلی مدل‌سازی این پژوهش هستند، از همین متغیرهای کنترلی استفاده کرده‌اند. این انتخاب نه تنها امکان مقایسه یافته‌ها را فراهم می‌کند، بلکه از مشکل حذف متغیر مهم<sup>۳۱</sup> نیز جلوگیری می‌نماید.

به منظور بررسی تأثیر حسابرسی مشترک را بر اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه ۲ مورد بررسی به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

(رابطه ۲)

$$MAO_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_2 \text{ Size}_{it} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ Growth}_{it} + \beta_5 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

این مدل برای بررسی اثر حسابرسی مشترک بر دریافت اظهار نظر مشروط حسابرس<sup>۳۲</sup> استفاده می‌شود و تأثیر غیرمستقیم از طریق اظهار نظر مشروط را می‌سنجد. در ادامه رابطه ۳ نشان می‌دهد که چگونه متغیر میانجی (اظهار نظر مشروط حسابرس) بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر می‌گذارد. حضور متغیر حسابرسی مشترک در رابطه (۳) به این دلیل است که ممکن است حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی اثر مستقیم داشته باشد. پس از برآورد مدل‌های فوق، از نتایج به دست آمده در آزمون سوئل استفاده می‌کنیم تا اثر میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسی را بر رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی مورد بررسی قرار دهیم.

(رابطه ۳):

$$IA_{(it+1)} = \beta_0 + \beta_1 MAO_{it} + \beta_2 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_3 \text{ Size}_{it} + \beta_4 \text{ LEV}_{it} + \beta_5 \text{ Growth}_{it} + \beta_6 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

در ادامه به بررسی متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری تک تک متغیرهای موجود در رابطه ۱ الی ۳ پرداخته شده است، که در جدول ۲ قابل مشاهده است.

نگاره (۲). تشریح نمادها و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

منبع	نحوه اندازه‌گیری و تعریف	متغیر	نماد
آباد و همکاران (۳۰۱۷)، بهجتی نیا و همکاران (۱۳۹۵)، پاکرام و یاسین مایل (۱۳۹۷)، ان‌درژان و نیورنی (۳۰۲۳)، طهری و نادری (۱۴۰۳)	متغیر مجازی: اگر دو شرکت که دارای خصوصیات مشابه (همان صنعت، اندازه نسبتاً یکسان و ...) هستند، توسط یک موسسه حسابرسی مشترک بررسی شده باشند=۱، در غیر اینصورت=۰	حسابرسی مشترک	Same Audit Firm
	میانگین قدر مطلق شاخص عدم تقارن سالیانه بین دو شرکت $IA = \left( \frac{AP-BP}{AP+BP} \right) \times 100$ که در رابطه بالا: AP، میانگین بهترین قیمت پیشنهادی فروش و BP، میانگین بهترین قیمت پیشنهادی خرید است. سپس، برای هر جفت شرکت (A و B) شاخص عدم تقارن اطلاعاتی آن جفت به صورت زیر محاسبه می‌شود: $IA_{(AP+BP)} = \frac{ ASY_A  +  ASY_B }{2}$ ابتدا شاخص عدم تقارن اطلاعاتی سالانه (ASY) را برای شرکت A و شرکت B جداگانه به دست می‌آوریم.	عدم تقارن اطلاعاتی	IA
	متغیر مجازی: اگر حداقل یکی از دو شرکت در جفت، گزارش حسابرسی مشروط دریافت کرده باشد=۱، در غیر اینصورت=۰	اظهار نظر مشروط حسابرسان (میانجی)	MAO
	بیشینه لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی‌های هر دو شرکت عضو جفت در هر سال. نکته: در صورت وجود تجدید ارزیابی، برای اطمینان از صحت محاسبات، ارزش دارایی‌ها پس از تعدیل اثر تجدید ارزیابی و با استفاده از دارایی‌های خالص عملیاتی یا ارزش دفتری قبل از تجدید ارزیابی، مورد استفاده قرار می‌گیرد تا از هرگونه انحراف در مقایسه بین شرکت‌ها جلوگیری شود.	اندازه شرکت	Size Max
	بیشترین نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها در انتهای سال، انتخاب شده از بین دو شرکت جفت (یعنی اگر شرکت A دارای اهرم مالی ۰٫۳ و شرکت B دارای اهرم مالی ۰٫۵ باشد، مقدار ۰٫۵ انتخاب می‌شود)	اهرم مالی	LEV Max
	بیشترین نسبت سود قبل از بهره و مالیات (EBIT) به مجموع دارایی‌ها انتخاب شده از بین دو شرکت جفت در هر سال (یعنی اگر شرکت A دارای ROA برابر ۰٫۰۸ و شرکت B دارای ROA برابر ۰٫۱۲ باشد، مقدار ۰٫۱۲ انتخاب می‌شود). نکته: استفاده از EBIT به جای سود خالص برای محاسبه بازده دارایی‌ها، معیار دقیق‌تری از عملکرد عملیاتی شرکت بدون تأثیر ساختار سرمایه و مالیات فراهم می‌کند.	سودآوری	Roa Max
	بیشترین نسبت قیمت سهم به سود هر سهم (P/E) انتخاب شده از بین دو شرکت جفت در هر سال (منظور از دو شرکت جفت، دو شرکتی است که دارای ویژگی‌های مشابه نظیر تعلق به یک صنعت، اندازه نسبتاً یکسان و سایر خصوصیات مشترک هستند که برای مقایسه با یکدیگر جفت شده‌اند)؛ همچنین، اگر حداقل یکی از دو شرکت رشد بالا داشت=۱ و اگر حداقل یکی رشد پایین داشت=۰	فرصت رشد	Growth Max

بدین ترتیب، در این پژوهش آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره انجام شده است. به منظور رفع مشکلاتی مانند ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی باقیمانده‌های مدل، رگرسیون به روش خطای استاندارد مقاوم برآورد شده است. برای شناسایی هم‌خطی احتمالی بین متغیرهای مستقل نیز از عامل تورم واریانس استفاده شده است؛ به این صورت که اگر مقدار آزمون تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، هم‌خطی شدیدی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. معنی‌داری کلی مدل با آماره F و معنی‌داری ضرایب متغیرهای مستقل با آماره t بررسی شده است.

همچنین استقلال باقیمانده‌ها با آزمون دوربین-واتسون ارزیابی شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با بکارگیری شاخص‌های مرکزی همچون؛ میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی همانند؛ انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی انجام گرفته است. مقدار میانگین، متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد. میانه، نشان دهنده این است که ۵۰٪ داده‌ها کمتر از عدد وسط مجموعه داده‌ها و ۵۰٪ داده‌ها بیشتر از عدد وسط مجموعه داده‌ها هستند. نزدیک بودن مقدار میانگین و میانه به یکدیگر، تقارن داده‌ها را نشان می‌دهد. انحراف معیار، پراکندگی را نشان می‌دهد و در نهایت، ضریب چولگی و کشیدگی شاخص تقارن داده‌ها و نشان دهنده وضعیت آنها نسبت به توزیع نرمال است، آمار توصیفی تحقیق حاضر به شرح جدول ۳ به صورت زیر است.

نگاره (۳). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

بیشینه	کمینه	ضریب کشیدگی	ضریب چولگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	متغیرهای تحقیق	
							نماد	عنوان
۱/۲۵۰	۰/۰۷۰	۱/۱۰۲	۰/۸۴۵	۰/۲۹۸	۰/۴۵۴	۰/۴۲۵	IA	عدم تقارن اطلاعاتی
۹/۵۱۰	۵/۶۶۰	۰/۱۹۰	۰/۷۲۹	۰/۷۲۴	۷/۰۰۲	۷/۱۱۶	SIZE-MAX	اندازه
۱/۳۴۰	۰/۰۴۰	۰/۷۶۹	۰/۲۷۳	۰/۱۷۷	۰/۶۰۱	۰/۶۰۲	LEV-MAX	اهرم مالی
۰/۷۱۰	-۰/۱۳۰	-۰/۴۱۷	۰/۳۶۲	۰/۱۶۰	۰/۲۸۲	۰/۲۹۱	ROA-MAX	سودآوری

منبع: محاسبات تحقیق

بر اساس نتایج آمار توصیفی ارائه شده، متغیر عدم تقارن اطلاعاتی با میانگین ۰/۴۲۵ و انحراف معیار ۰/۲۹۸ دارای پراکندگی نسبتاً متوسطی است و ضریب چولگی مثبت ۰/۸۴۵ نشان دهنده کشیدگی توزیع به سمت راست می‌باشد. متغیر اندازه با میانگین ۷/۱۱۶ و انحراف معیار ۰/۷۲۴ از پراکندگی کمتری برخوردار است. اهرم مالی با میانگین ۰/۶۰۲ و انحراف معیار ۰/۱۷۷ دارای توزیع نسبتاً متقارن و پراکندگی کمی است (ضریب چولگی ۰/۲۷۳). در مقابل، متغیر سودآوری با میانگین ۰/۲۹۱ و ضریب کشیدگی منفی ۰/۴۱۷- نشان دهنده توزیع پهن تر از حد نرمال و وجود مقادیر منفی در داده‌ها (کمینه ۰/۱۳۰-) است. به طور کلی، تمامی متغیرها دارای ضرایب چولگی و کشیدگی در محدوده قابل قبول برای تحلیل‌های آماری هستند.

نگاره (۴). آمار توصیفی (فراوانی متغیرهای مجازی تحقیق)

درصد فراوانی		فراوانی		تعداد نمونه	متغیرهای تحقیق	
۱	۰	۱	۰		نماد	عنوان
۰/۰۵۸	۰/۹۴۲	۳۳۷	۵۵۲۳	۵۸۶۰	SAME AUDIT	حسابرس مشترک
۰/۵۰۹	۰/۴۹۱	۲۹۸۳	۲۸۷۷	۵۸۶۰	MAO	اظهار نظر مشروط حسابرس
۰/۴۰۹	۰/۵۹۱	۲۳۹۷	۳۴۶۳	۵۸۶۰	HIGH GROWTH	فرصت‌های رشد بالا
۰/۴۱۱	۰/۵۸۹	۲۴۱۱	۳۴۴۹	۵۸۶۰	LOW GROWTH	فرصت‌های رشد پایین

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج فراوانی متغیرهای مجازی نشان می‌دهد که اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌های نمونه از حسابرسی واحد استفاده کرده‌اند و تنها ۳۳۷ مشاهده از ۵۸۶۰ مشاهده مربوط به شرکت‌هایی است که از حسابرسی مشترک بهره‌مند شده‌اند. این امر ممکن است به دلیل الزامات قانونی خاص یا سیاست‌های داخلی برخی شرکت‌های بزرگ در صنایع مختلف مانند مخابرات، فلزات اساسی و شیمیایی باشد. در خصوص اظهار نظر حسابرسی، توزیع تقریباً مساوی بین اظهار نظرهای مشروط و غیر مشروط وجود دارد که این تنوع برای بررسی تأثیر این متغیر ضروری است. همچنین، متغیرهای مربوط به فرصت‌های رشد نیز توزیع متعادلی دارند که تحت تأثیر نوع صنعت قرار می‌گیرد؛ به طوری که صنایع فناوری محور مانند اطلاعات و ارتباطات، رایانه و دارویی بیشتر در گروه رشد بالا، و صنایع سنتی مانند سیمان، کاشی و سرامیک بیشتر در گروه رشد پایین قرار می‌گیرند.

#### نگاره (۵). آزمون ایستایی متغیرهای تحقیق

آزمون مانایی		آزمون مانایی		عنوان متغیرهای پژوهش	
نتیجه	معناداری	آماره تاو	نتیجه	معناداری	آماره (ADF)
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۳۰/۵۲۷	پایا	۰/۰۰۰۰	-۳۰/۰۵۰
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۸/۳۳۶	پایا	۰/۰۰۰۰	-۵/۵۰۴
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۷/۷۹۰	پایا	۰/۰۰۰۰	-۶/۹۰۱
غیر کاذب	۰/۰۱۷	-۵/۶۱۰	پایا	۰/۰۰۰۰	-۵/۴۵۲
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۷/۰۳۹	پایا	۰/۰۰۰۰	-۶/۷۳۰
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۶/۵۵۳	پایا	۰/۰۰۰۰	-۶/۷۷۳
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۸/۰۲۵	پایا	۰/۰۰۰۰	-۸/۱۵۵
غیر کاذب	۰/۰۰۰	-۷/۷۴۶	پایا	۰/۰۰۰۰	-۶/۷۵۴

منبع: محاسبات تحقیق

بر اساس نتایج جدول ۵، تمامی متغیرهای تحقیق شامل حسابرسی مشترک، عدم تقارن اطلاعاتی، نظر مشروط حسابرسی، اندازه، اهرم مالی، سودآوری، نرخ رشد رسمی زیاد و نرخ رشد پایین در هر دو آزمون لوین- لین- چو و آزمون هریس-تزالیس دارای سطح معناداری ۰/۰۰۰/۰ هستند که کمتر از سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد (عدم ایستایی) رد می‌شود. بنابراین، تمامی متغیرهای مورد بررسی در این تحقیق دارای ایستایی هستند و از ریشه واحد برخوردار نیستند. این موضوع اهمیت زیادی دارد زیرا ایستایی متغیرها پیش فرضی اساسی برای انجام تحلیل‌های رگرسیونی معتبر محسوب می‌شود. عدم ایستایی متغیرها می‌تواند منجر به رگرسیون کاذب و نتایج نادرست شود، بنابراین تأیید ایستایی همه متغیرها امکان انجام تحلیل‌های آماری قابل اعتماد و استنباط‌های معتبر از نتایج را فراهم می‌کند.

نگاره (۶). آزمون‌های پیش‌نیاز رگرسیون چند متغیره

نتیجه همسانی واریانس‌ها	نتایج آزمون		مدل تحقیق
	معناداری	آماره F	
رد همسانی واریانس‌ها	۰/۰۰۰	۹۷/۶۲۶	مدل شماره ۱ (فرضیه اول)
رد همسانی واریانس‌ها	۰/۰۰۰	۸۳/۱۳۳	مدل شماره ۳ (فرضیه دوم)

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج جدول ۶ مربوط به آزمون‌های پیش‌نیاز رگرسیون چند متغیره را نشان می‌دهد که شامل دو مدل تحقیق است. در مدل شماره ۱ (فرضیه اول)، سطح معناداری آزمون ۰/۰۰۰/۰ و آماره F برابر ۶۷۶/۹۷ است. همچنین در مدل شماره ۳ (فرضیه دوم)، سطح معناداری آزمون ۰/۰۰۰/۰ و آماره F برابر ۱۳۶/۸۳ می‌باشد. هر دو مدل دارای سطح معناداری کمتر از ۰۵/۰ هستند که نشان‌دهنده رد فرضیه صفر و معناداری مدل‌های رگرسیونی است. نتیجه همسانی واریانس‌ها نیز در هر دو مدل رد شده است، که بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در داده‌هاست. این موضوع نشان می‌دهد که واریانس باقیمانده‌ها در سطوح مختلف متغیرهای مستقل ثابت نیست. با این حال، این مسئله قابل حل است و با استفاده از روش‌های تصحیح ناهمسانی واریانس مانند استفاده از خطاهای استاندارد مقاوم، می‌توان نتایج قابل اعتمادی به دست آورد. معناداری بالای آماره F در هر دو مدل تأیید می‌کند که متغیرهای مستقل قدرت تبیین‌کنندگی مناسبی برای متغیر وابسته دارند.

نگاره (۷). نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون

متغیرهای پژوهش	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
1 Same_Audit	۱/۰۰۰ ---							
2 IA	-۰/۰۲۱ (۰/۱۱۰)	۱/۰۰۰ ---						
3 MAO	۰/۰۲۷ (۰/۰۳۸)	-۰/۰۲۴ (۰/۰۶۸)	۱/۰۰۰ ---					
4 SIZE_MAX	۰/۰۴۱ (۰/۰۰۲)	-۰/۳۲۳ (۰/۰۰۰)	۰/۱۵۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---				
5 LEV_MAX	-۰/۰۳۲ (۰/۰۱۵)	۰/۱۵۷ (۰/۰۰۰)	۰/۰۰۷ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۰۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---			
6 ROA_MAX	۰/۰۴۴ (۰/۰۰۱)	-۰/۲۰۴ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۹۶ (۰/۰۰۰)	۰/۱۹۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۴۵۸ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---		
7 HIGH_GROWTH	-۰/۰۵۸ (۰/۰۰۰)	۰/۱۰۵ (۰/۰۰۰)	۰/۰۸۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۶۳ (۰/۰۰۰)	۰/۰۷۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۸۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---	
8 LOW_GROWTH	۰/۰۵۷ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۱ (۰/۰۱۹)	۰/۰۸۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۴ (۰/۰۰۹)	۰/۰۹۷ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۲۲ (۰/۰۸۷)	-۰/۳۲۴ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---

(سطح معناداری)

منبع: محاسبات تحقیق

ماتریس همبستگی پیرسون نشان می‌دهد که بین متغیرهای اصلی پژوهش روابط معناداری وجود دارد. همبستگی بین حسابرسی مشترک و اظهارنظر مشروط برابر با ۰,۰۹۱ و معنادار است که این رابطه مثبت نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از حسابرسی مشترک استفاده می‌کنند، احتمال بیشتری برای دریافت اظهارنظر مشروط دارند. این امر می‌تواند به دلیل دقت و محافظه‌کاری بیشتر حسابرسان در شرایط حسابرسی مشترک و یا پیچیدگی بالاتر شرکت‌هایی که از این نوع حسابرسی استفاده می‌کنند، باشد. همچنین، همبستگی مثبت و معنادار ۰,۰۲۷ بین اندازه شرکت و حسابرسی مشترک نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر تمایل بیشتری به استفاده از حسابرسی مشترک دارند. رابطه منفی و معنادار ۰,۲۰۱ بین اهرم مالی و بازده دارایی‌ها نیز انتظار نظری را تأیید می‌کند که شرکت‌های با اهرم مالی بالاتر معمولاً بازدهی کمتری دارند. نکته قابل توجه دیگر، همبستگی مثبت و معنادار ۰,۱۰۴ بین اظهارنظر مشروط و عدم تقارن اطلاعاتی است که نشان می‌دهد صدور اظهارنظر مشروط با افزایش عدم تقارن اطلاعاتی همراه است. این یافته با تئوری‌های موجود مطابقت دارد که اظهارنظر مشروط نشانه‌ای از وجود مشکلات احتمالی در گزارش‌های مالی است و موجب افزایش نگرانی‌های سرمایه‌گذاران می‌شود. همچنین، عدم وجود همبستگی‌های بالا (بیشتر از ۰,۸) بین متغیرها نشان می‌دهد که مشکل جدی هم‌خطی چندگانه در مدل وجود ندارد و می‌توان به نتایج رگرسیون اعتماد کرد. روابط مشاهده شده بین متغیرهای کنترلی نیز منطقی بوده و با انتظارات نظری سازگار است.

#### نگاره (۸). بررسی وجود اثرات ثابت در مدل نخست تحقیق

نوع آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۲/۰۲۶	۰/۰۰۰	وجود اثرات ثابت
آزمون هاسمن	۱۲۳/۱۴۱	۰/۰۰۰	غیر تصادفی بودن اثرات ثابت

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج جدول ۸ نشان می‌دهد که برای تعیین نوع مدل مناسب (اثرات ثابت یا تجمعی) دو آزمون اساسی انجام شده است. آزمون F لیمر با آماره ۲/۰۲۶ و سطح معناداری ۰۰۰/۰ نشان می‌دهد که این آماره در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. همچنین آزمون هاسمن با آماره ۱۲۳/۱۴۱ و سطح معناداری ۰۰۰/۰ نیز معناداری را تأیید می‌کند. بنابراین، مدل اثرات ثابت برای تحلیل فرضیه اول تحقیق مناسب‌تر است.

نگاره (۹). بررسی مدل نخست تحقیق

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از میدا	۲/۴۱۰	۲۱/۰۶۲	۰/۰۰۰
حسابرس مشترک	-۰/۰۶۲	-۲/۰۳۶	۱/۰۰۷
اندازه	-۰/۲۵۰	-۱۶/۷۵۷	۱/۱۱۰
اهرم مالی	۰/۰۲۹	۰/۶۵۳	۱/۳۶۱
سودآوری	-۰/۲۲۸	-۴/۸۲۳	۱/۳۰۸
فرصت‌های رشد بالا	۰/۰۷۴	۶/۰۴۴	۱/۱۶۵
فرصت‌های رشد پایین	۰/۰۳۴	۳/۱۳۳	۱/۱۴۶
آزمون F	۳/۸۴۵		۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۰۱	آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۳

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۹ نتایج برآورد مدل اول تحقیق را نشان می‌دهد که به بررسی تأثیر حسابرسانی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرسان می‌پردازد. آماره F برابر ۳/۸۴۵ با سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل به طور کلی معنادار است و ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۳۰۱ بیانگر این است که حدود ۳۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که متغیر حسابرسانی مشترک دارای ضریب منفی ۰/۱۶۲- و سطح معناداری ۰/۰۹۲ است که در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنادار می‌باشد. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسانی مشترک تأثیر منفی بر احتمال صدور نظر مشروط دارد، به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که از حسابرسانی مشترک استفاده می‌کنند، احتمال کمتری برای دریافت نظر مشروط دارند. از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و سودآوری دارای تأثیر منفی و معنادار هستند، در حالی که متغیرهای نرخ رشد بالا و پایین تأثیر مثبت و معناداری دارند. بدین ترتیب، نتایج بدست آمده از جدول فوق نشان می‌دهد که متغیر حسابرسانی مشترک تأثیری منفی و معنادار بر عدم تقارن اطلاعاتی به عنوان متغیر وابسته تحقیق داشته است (با توجه به اینکه مقدار آماره t و سطح معناداری بدست آمده به ترتیب برابر با ۲/۰۳۶- و ۰/۰۴۲ بوده است). نتیجه بدست آمده نشان می‌دهد که انتخاب موسسه حسابرسانی مشترک تأثیری منفی بر عدم تقارن اطلاعاتی داشته و بدان معناست که در صورت وجود حسابرسان مشترک در جفت-شرکت مورد بررسی، از میزان عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های نمونه به شکل معناداری کاسته شده است و بالعکس. نتیجه بدست آمده در این بخش بیانگر آن است که فرضیه نخست تحقیق مبنی بر اینکه انتخاب موسسه حسابرسانی مشترک، بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد، در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

نگاره (۱۰). بررسی اثر حسابرسی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرسی

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از مبدا	-۴/۰۴۸	-۱۱/۶۱۲	۰/۰۰۰
حسابرس مشترک	۰/۲۷۴	۲/۲۹۲	۰/۰۲۲
اندازه	۰/۶۱۹	۱۴/۸۳۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۲۴۸	۱/۳۶۶	۰/۱۷۲
سودآوری	-۲/۸۴۹	-۱۴/۱۳۹	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد بالا	۰/۴۱۱	۶/۷۹۱	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد پایین	۰/۴۴۳	۷/۴۰۳	۰/۰۰۰
آزمون LR	۵۵۷/۵۱۵		۰/۰۰۰
ضریب مک فادن	۰/۰۶۹		

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۰ نتایج مدل دوم تحقیق را ارائه می‌دهد که معادله  $MAO_{(it+1)}$  را بررسی می‌کند. این مدل به بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابرسی در دوره جاری بر اظهار نظر مشروط در دوره آتی می‌پردازد. آماره LR برابر ۵۵۷/۵۱۵ با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل از نظر آماری معنادار است و ضریب تعیین ۰/۰۶۹ بیانگر قدرت تبیین‌کنندگی نسبتاً پایین مدل است. متغیر حسابرسی مشترک در این مدل دارای ضریب ۰/۱۳۴ و سطح معناداری ۰/۰۳۲ است که نشان می‌دهد تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال صدور نظر مشروط در دوره بعد دارد. این نتیجه جالب توجه است زیرا در مدل قبلی تأثیر منفی مشاهده شد. از سوی دیگر، متغیر اندازه شرکت تأثیر منفی و معنادار دارد، در حالی که متغیرهای نرخ رشد بالا و پایین همچنان تأثیر مثبت و معناداری نشان می‌دهند. آماره دوربین-واتسون ۱/۸۸۶ نشان می‌دهد که مشکل خودهمبستگی جدی در مدل وجود ندارد.

نگاره (۱۱). نتایج بررسی نوع مدل در بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط

حسابرس بر عدم تقارن اطلاعاتی

نوع آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۲/۰۲۶	۰/۰۰۰	وجود اثرات ثابت
آزمون هاسمن	۲۴۳/۵۶۴	۰/۰۰۰	غیر تصادفی بودن اثرات ثابت

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۱ نتایج آزمون‌های تشخیصی برای انتخاب مدل مناسب تحلیل فرضیه دوم تحقیق را نشان می‌دهد. آزمون F لیمر با آماره ۲/۰۶۶ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ آزمون هاسمن با آماره ۲۴۳/۵۶۴ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ هر دو معنادار هستند. این نتایج نشان می‌دهد که مدل اثرات ثابت نسبت به مدل تجمیعی مناسب‌تر است. نتیجه‌گیری از این آزمون‌ها این است که برای

بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی، باید از مدل اثرات ثابت استفاده کرد. این انتخاب اهمیت دارد زیرا در نظر گیری اثرات فردی شرکت‌ها منجر به برآوردهای دقیق‌تر و قابل اعتمادتری خواهد شد.

نگاره (۱۲). نتایج تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از مبدا	۲/۲۹۵	۱۹/۸۹۲	۰/۰۰۰
اظهار نظر مشروط حسابر	۰/۰۷۰	۵/۰۱۱	۰/۰۰۰
حسابرس مشترک	-۰/۰۶۴	-۲/۰۹۶	۰/۰۳۶
اندازه	-۰/۲۲۹	-۱۶/۰۱۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۲۲	۰/۴۹۱	۰/۶۲۳
سودآوری	-۰/۲۱۷	-۴/۵۸۶	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد بالا	۰/۰۷۶	۶/۲۸۱	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد پایین	۰/۰۳۵	۳/۰*۱۹	۰/۰۰۱
آزمون F	۳/۹۵۳		
ضریب تعیین	۰/۳۰۷	آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۶

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۲ نتایج مدل سوم تحقیق را ارائه می‌دهد که به بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی می‌پردازد. آماره F برابر ۳/۹۵۳ با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل به طور کلی معنادار است و ضریب تعیین تعدیل شده ۳۰۷/۰ بیانگر قدرت تبیین‌کنندگی مناسب مدل است. نتایج کلیدی این مدل نشان می‌دهد که متغیر اظهار نظر مشروط حسابر دارای ضریب مثبت ۰/۳۰۷ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ است که تأثیر مثبت و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. این یعنی زمانی که حسابر اظهار نظر مشروط می‌کند، عدم تقارن اطلاعاتی افزایش می‌یابد. متغیر حسابرسی مشترک دارای ضریب منفی ۰/۰۶۴- و سطح معناداری ۰/۰۳۶ است که نشان می‌دهد حسابرسی مشترک تأثیر منفی بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد و به کاهش آن کمک می‌کند. از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت تأثیر منفی، سودآوری تأثیر منفی، و متغیرهای نرخ رشد تأثیر مثبت و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارند. نگاره (۱۳). نتایج آزمون سوئل در خصوص نقش میانجی متغیر اظهار نظر مشروط حسابر

نوع آزمون	مقادیر مدل اول		مقادیر مدل دوم		نتایج آزمون		نتیجه
	Sa	a	Sb	b	آماره آزمون	سطح معناداری	
آزمون سوئل	۰/۱۱۹	۰/۲۷۴	۰/۰۱۴	۰/۰۷۰	۲/۰۸۴	۰/۰۳۷	تأیید اثر میانجی اظهار نظر مشروط حسابر

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۳ نتایج آزمون سو بل را نشان می‌دهد که برای بررسی نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی استفاده شده است. بدین ترتیب، نتایج نشان می‌دهد که مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری بدست آمده از این آزمون به ترتیب برابر با  $۲/۰۸۴$  و  $۰/۰۳۷$  می‌باشد که به معنای تایید اثر میانجی متغیر اظهار نظر مشروط حسابرس بر رابطه بین حسابرس مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی است. این نتیجه بیانگر آن است که اظهار نظر مشروط حسابرس، به شکل غیر مستقیم نیز تاثیری معنادار بر رابطه بین حسابرس مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی داشته است. مطابق این نتیجه فرضیه دوم تحقیق مبنی بر اینکه اظهار نظر مشروط حسابرس بر رابطه بین انتخاب موسسه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت اثر میانجی معناداری می‌گذارد، در سطح اطمینان  $۹۵\%$  مورد تایید قرار می‌گیرد (رد نمی‌شود).

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف پر کردن شکاف مهم موجود در ادبیات مالی و حسابداری، به بررسی نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است زیرا نتایج آن می‌تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد. از نظر ماهیت و روش، این پژوهش در حوزه توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد و روش آن از نوع علی پس از وقوع محسوب می‌شود. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در ده صنعت منتخب طی دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ می‌باشد. نمونه نهایی پژوهش شامل ۸۸ شرکت است که به روش هدفمند انتخاب شده‌اند. علی‌رغم وجود مطالعات قابل توجه در زمینه ارتباط مستقیم بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی، مکانیسم‌های پیچیده انتقال اثر از طریق واسطه‌های کلیدی مانند اظهار نظر حسابرس کمتر مورد توجه قرار گرفته بود. یافته‌های این پژوهش چندین مشارکت نظری و کاربردی به ادبیات موجود ارائه می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. این یافته با استدلال نظری مطرح شده توسط گرد و کردستانی (۱۳۹۵) همخوانی دارد که بیان می‌کنند دو مجموعه شواهد حسابرسی، اطلاعات بیشتری نسبت به یک مجموعه فراهم می‌کند. همچنین، نتایج با یافته‌های الاسولی (۲۰۲۳) همسو است که تأثیر منفی معنادار حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی را نشان داده بود. این یافته‌ها تأیید می‌کند که حضور بیش از یک موسسه حسابرسی به طور همزمان، موجب افزایش کیفیت افشای اطلاعات، کاهش مدیریت سود و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. مهم‌ترین یافته این پژوهش مربوط به آزمون فرضیه دوم است که نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید می‌کند. این یافته جدید، مکانیسم

انتقال اثر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی را آشکار می‌سازد. حسابرسی مشترک از طریق افزایش احتمال صدور اظهارنظر مشروط (به دلیل استقلال بیشتر حسابرسان و بررسی دقیق‌تر) منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. این نتیجه با چارچوب نظری تئوری سیگنال سازگار است که براساس آن، صدور اظهارنظر مشروط به عنوان سیگنالی برای بازار عمل می‌کند و اطلاعات پنهان را آشکار می‌سازد.

نتایج این پژوهش در تضاد با یافته‌های جاسم (۲۰۲۲) قرار دارد که رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهارنظر حسابرس را گزارش کرده بود. این تفاوت ممکن است ناشی از تفاوت‌های زمینه‌ای، قانونی و فرهنگی بین بازارهای سرمایه باشد. در محیط اقتصادی ایران، به نظر می‌رسد حسابرسی مشترک به افزایش استقلال حسابرسان و در نتیجه افزایش احتمال صدور اظهارنظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت منجر می‌شود. یافته‌های پژوهش همچنین با دیدگاه عبدالمولا (۲۰۲۰) مطابقت دارد که کیفیت حسابرسی مشترک را وابسته به سه عامل شایستگی، استقلال و شهرت حسابرس می‌داند. در این پژوهش نیز مشخص شد که استقلال بیشتر حسابرسان در حسابرسی مشترک، از طریق افزایش احتمال صدور اظهارنظر مشروط در صورت لزوم، به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند. نتایج این پژوهش دیدگاه آلاسی (۲۰۱۵) را نیز تأیید می‌کند که حسابرسی مشترک را دارای پتانسیل بالقوه برای حفاظت از استقلال حسابرسی می‌داند. در واقع، یافته‌های ما نشان می‌دهد که این استقلال بیشتر منجر به اظهارنظرهای حرفه‌ای‌تر و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

پژوهش حاضر همچنین با مطالعه المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) همسو است که نشان دادند حسابرسی مشترک با فراهم کردن مکانیزمی برای نظارت متقابل و بهبود اثربخشی اظهارنظر حسابرسان، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. نتایج پژوهش ما این مکانیسم را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که حسابرسی مشترک از طریق افزایش احتمال صدور اظهارنظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت، منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. یافته‌های این پژوهش با تئوری سیگنال که توسط درویش و بنی‌مهد (۱۴۰۰) مطرح شده است، همخوانی دارد. براساس این تئوری، شرکت‌ها از سیگنال‌های مختلفی برای انتقال کیفیت خود به ذینفعان خارجی استفاده می‌کنند. در این زمینه، انتخاب حسابرسی مشترک نشان‌دهنده تعهد شرکت به انتشار صورت‌های مالی با کیفیت بالا است و صدور اظهارنظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت، سیگنالی قوی برای بازار سرمایه ارسال می‌کند که منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. این پژوهش همچنین تأیید می‌کند که اگرچه حسابرسی مشترک ممکن است هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد، اما منافع آن در قالب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی قابل توجه است. این یافته با دیدگاه پاکمرام و یاسمن‌مایان (۱۳۹۷) همسو است که بیان می‌کنند حسابرسی مشترک می‌تواند به افزایش شفافیت و اعتماد بین سرمایه‌گذاران و سهامداران کمک کند. یافته‌های این پژوهش همچنین شواهدی در تأیید دیدگاه بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۳۹۵) ارائه می‌دهد که معتقدند حسابرسی مشترک می‌تواند نگرانی‌های مربوط به تضاد منافع را کاهش داده و به افزایش

اعتبار گزارش‌های مالی کمک کند. مطالعه حاضر نشان می‌دهد که این افزایش اعتبار از طریق مکانیسم صدور اظهارنظر مشروط در صورت لزوم اتفاق می‌افتد.

این پژوهش چندین پیامد عملی مهم برای قانون‌گذاران، مدیران، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران دارد. برای قانون‌گذاران، این یافته‌ها پیشنهاد می‌کند که تشویق یا الزام به حسابرسی مشترک، به ویژه برای شرکت‌های بزرگ یا صنایع حساس، می‌تواند به بهبود شفافیت بازار سرمایه کمک کند. برای مدیران، این نتایج نشان می‌دهد که انتخاب داوطلبانه حسابرسی مشترک می‌تواند سیگنالی مثبت به بازار ارسال کند و اعتماد سرمایه‌گذاران را افزایش دهد. برای حساب‌رسان، این یافته‌ها اهمیت استقلال و اظهارنظر حرفه‌ای را برجسته می‌کند. برای سرمایه‌گذاران، این نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با حسابرسی مشترک احتمالاً محیط اطلاعاتی شفاف‌تری دارند. برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود که تأثیر ترکیب حساب‌رسان مشترک (مانند دو موسسه بزرگ در مقابل یک موسسه بزرگ و یک موسسه کوچک) بر عدم تقارن اطلاعاتی بررسی شود. همچنین، مطالعات آینده می‌توانند تأثیر حسابرسی مشترک بر سایر جنبه‌های کیفیت اطلاعات مالی مانند محافظه‌کاری، قابلیت مقایسه و به موقع بودن را بررسی کنند. پژوهش‌های آتی همچنین می‌توانند تأثیر تغییرات در مقررات و قوانین حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی مشترک را مورد بررسی قرار دهند. به طور کلی، این پژوهش شواهد جدیدی درباره مکانیسم‌های انتقال اثر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی ارائه می‌دهد و نقش کلیدی اظهارنظر مشروط حساب‌رسان را در این فرآیند آشکار می‌سازد. این یافته‌ها به درک بهتر از چگونگی تأثیر ساختارهای حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت‌ها کمک می‌کند و می‌تواند به طراحی سیاست‌ها و مقررات مؤثرتر برای بهبود شفافیت در بازارهای سرمایه کمک نماید.

### ملاحظات اخلاقی

نویسندگان از ساخت داده‌ها، جعل، سرقت ادبی و هرگونه تخلف اجتناب کرده‌اند. این مطالعه مطابق با استانداردهای اخلاقی تعیین شده برای تحقیقات دانشگاهی انجام شد.

### مشارکت‌های نویسندگان

مفهوم‌سازی، حیدر محمد زبون، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ روش‌شناسی، حیدر محمد زبون و علی اشتاب؛ نرم‌افزار، حیدر محمد زبون؛ اعتبارسنجی، حیدر محمد زبون، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ تحلیل رسمی، حیدر محمد زبون؛ تحقیق، حیدر محمد زبون؛ منابع، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ گردآوری داده‌ها، حیدر محمد زبون؛ نگارش - تهیه پیش‌نویس اصلی، حیدر محمد زبون؛ نگارش - بررسی و ویرایش، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ مصورسازی، حیدر محمد زبون؛ نظارت، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ مدیریت پروژه، علی اشتاب؛ تأمین بودجه، قابل اجرا نیست. همه نویسندگان نسخه منتشر شده از نسخه خطی را خوانده و با آن موافقت کرده‌اند.

### بودجه

این تحقیق هیچ کمک مالی خاصی از سازمان‌های تأمین مالی در بخش‌های دولتی، تجاری یا

غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

## تضاد منافع

نویسندگان هیچ تضاد منافی را اعلام نمی‌کنند.

## منابع

- احمدپور، احمد، طاهرآبادی، علی‌اصغر، و عباسی، شعیب. (۱۳۸۹). تأثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر صدور اظهار نظر مشروط حسابداری (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). بورس اوراق بهادار، ۳(۹): ۹۷-۱۱۴. [https://journal.seo.ir/article\\_10886.html](https://journal.seo.ir/article_10886.html)
- احمدزاده، طه. (۱۳۹۳). حسابداری مشترک؛ بهبود یا تخریب کیفیت حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۱)، ۱۴۵-۱۵۸. [https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article\\_492.html](https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article_492.html)
- احمدی، فاطمه. (۱۴۰۴). مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابداری با رویکرد فراترکیب. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵(۱۹): ۶۸-۹۳. [https://article.iacpa.ir/article\\_721590.html](https://article.iacpa.ir/article_721590.html)
- امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، و تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲. [https://far.ui.ac.ir/article\\_23532.html](https://far.ui.ac.ir/article_23532.html)
- بایزیدی، پیمان، مرفوع، محمد، و صدیقی، روح‌الله. (۱۴۰۱). تأثیر بهره‌هوشی (IQ) حسابرس بر کیفیت حسابداری و بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۹(۳): ۴۲۵-۴۴۶. [https://acct-grev.ut.ac.ir/article\\_89472.html](https://acct-grev.ut.ac.ir/article_89472.html)
- بزرگ‌اصل، دکتر موسی، رجب‌دوری، حسین، و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به‌هنگام گزارش حسابداری. مجله دانش حسابداری، ۹(۱): ۱۱۵-۱۴۶. [https://jak.uk.ac.ir/article\\_1933.html](https://jak.uk.ac.ir/article_1933.html)
- سالمی، اسحاق. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴): ۱۵-۲۶. [https://www.jamv.ir/article\\_154335.html](https://www.jamv.ir/article_154335.html)
- بهبهانی‌نیا، پریسا سادات و معصومی، جواد. (۱۳۹۵). نقش کیفیت حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی. دانش حسابداری مالی، ۳(۴): ۹۳-۱۰۶. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_1026\\_00.html?lang=fa](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1026_00.html?lang=fa)
- پاک‌مرام، عسگر، و یاسمن‌مایان، رسول. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تضاد نمایندگی بر عدم تقارن اطلاعاتی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۲): ۸۳-۹۶. [https://www.jamv.ir/article\\_76596.html](https://www.jamv.ir/article_76596.html)
- پیری، پ.، دیدار، ح. و خدایاری‌گانه، س. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه

پژوهش های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۹۹-۱۱۸. [https://far.ui.ac.ir/article\\_17021.html](https://far.ui.ac.ir/article_17021.html)  
تفتیان، ا.، و کاکایی سبزه‌خانی، م. (۱۴۰۱). عوامل و پیامدهای تعیین‌کننده احساس ریسک در گزارش‌های سالانه: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۳)، ۱۴۹-۱۸۲. [https://far.ui.ac.ir/article\\_27479.html](https://far.ui.ac.ir/article_27479.html)

جودی، سمیرا، و منصورفر، غلامرضا. (۱۳۹۹). نقش کیفیت حسابرسی بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و ابعاد آگاهی‌دهندگی و فریبندگی مدیریت سود. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۱)، ۱۹-۳۸. [https://far.ui.ac.ir/article\\_24527.html](https://far.ui.ac.ir/article_24527.html)

چاوشی، سید کاظم، نوری، روح‌الله، و فلاطون نژاد، فرشید. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر استقرار زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL) بر رفتار تحلیلگران مالی در ایران - الگوی مدلیابی معادلات ساختاری. مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۶(۲)، ۹۹-۱۲۰. [https://amf.ui.ac.ir/article\\_22794.html](https://amf.ui.ac.ir/article_22794.html)

حبیب زاده، علی. (۱۳۹۹). تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۸)، ۲۶-۴۰. [https://www.jamv.ir/article\\_115501.html](https://www.jamv.ir/article_115501.html)

حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، و تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهار نظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت‌های درمانده مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۳۷-۶۰. [https://far.ui.ac.ir/article\\_26824.html](https://far.ui.ac.ir/article_26824.html)

حیدری، زهره، و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۴). پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۵(۱)، ۵۳-۸۴. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_8274.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_8274.html)

حیدری نژاد، قدرت‌اله و نیک کار، جواد. (۱۳۹۵). حسابرسی مشترک و پیامدهای استفاده از آن. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۸)، ۶۴-۸۳. [https://www.iaaaas.com/article\\_cle\\_98999.html](https://www.iaaaas.com/article_cle_98999.html)

درویش، حدیثه و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). رتبه بندی سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در راستای نظریه‌ی ذینفعان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۱۸۷-۱۹۹. [https://www.jmaak.ir/article\\_18001.html](https://www.jmaak.ir/article_18001.html)

رجب‌دردی، ح.، و کیلی فرد، ح.ر.، سالاری، ح. و امیری، ع. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱(۱)، ۱۱۳-۱۴۲. [https://journals.iau.ir/article\\_691739.html](https://journals.iau.ir/article_691739.html)

سبحانیان، ع. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تحریفات مالی بر اجتناب مالیاتی با تأکید بر نقش معاملات با اشخاص وابسته. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۳)، ۱-۱۳. [https://www.jamv.ir/article\\_76654.html](https://www.jamv.ir/article_76654.html)

سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، و شیرعلی زاده، محسن.

- (۱۳۹۴). رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابداری و پاداش هیئت مدیره. پژوهش‌های تجربی حسابداری، (۳)۵، ۵۸-۳۹. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_641.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_641.html)
- سعیدی، مژگان، و همتی، مهدی. (۱۴۰۱). نقش تعدیلگر کیفیت حسابداری بر ارتباط بین گزارش حسابداری و مدیریت سود. حسابداری و اقتصاد، (۵)۱۷، ۹۱-۷۳. [https://www.nasme-journal.ir/article\\_176191\\_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf](https://www.nasme-journal.ir/article_176191_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf)
- سلیمانی، سمیه، شورورزی، محمدرضا، و نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان. دانش حسابداری مالی، (۳)۵، ۸۰-۶۹. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_1512\\_256.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html)
- شاه مرادی، نسیم و طباطبایی نسب، زهره. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر رابطه‌ی نااطمینانی اقتصادی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، (۱)۱۳، ۸۶-۶۷. [https://far.ui.ac.ir/article\\_25426.html](https://far.ui.ac.ir/article_25426.html)
- شمس‌زاده، ب.، سیف، ا.، و داودآبادی فراهانی، ح. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و شرکاء حسابداری با کیفیت حسابداری. دانش حسابداری مالی، (۱)۳، ۱۳۵-۱۵۶. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_897.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_897.html)
- علیزاده، حسن، ملکیان، اسفندیار، و کامیابی، یحیی. (۱۴۰۱). بررسی موانع توسعه حسابداری مشترک در ایران. فصلنامه علمی کارافن، (۱۹) ویژه‌نامه، ۳۴۸-۳۲۹. [https://karafan.tvu.ac.ir/article\\_151254.html](https://karafan.tvu.ac.ir/article_151254.html)
- غلامرضا پور، محمد، کاظمی، سید پوریا، امیرنیا، نرجس، و عرب، روح اله. (۱۴۰۰). بررسی تجربی نظریه‌های نمایندگی و ذینفعان در تبیین رابطه بین عملکرد کارکنان و نگهداشت وجه نقد شرکت. دانش حسابداری مالی، (۴)۸، ۱۸۷-۱۶۹. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_2593.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_2593.html)
- فرشادشادباد، ابوالفضل، پاک‌مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، و عبدی، رسول. (۱۴۰۳). کیفیت فزاینده تجدید ارائه صورت‌های مالی و نقش کمیته حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، (۵)۱۳، ۱۹۹-۱۸۵. [https://www.jmaak.ir/article\\_22688.html](https://www.jmaak.ir/article_22688.html)
- قاسمی، م.، و شمسانی، ر. (۱۴۰۳). بررسی رابطه ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و کیفیت خدمات حسابداری (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران). نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، (۳)۸، ۱۴۴۲-۱۴۶۴. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2947>
- گرد، عزیز، و کردستانی، حسین. (۱۳۹۵). بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابداری در گزارش حسابداری دستگاه‌های دولتی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، (۴)۶، ۶۸-۴۵. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_2626.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_2626.html)

مولائی، پژمان و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل موثر بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای،

۱۲۶-۱۰۰. (۵)۲ [https://article.iacpa.ir/article\\_251744.html](https://article.iacpa.ir/article_251744.html)

نیکدل، محمدرضا. (۱۳۹۹). تأثیر حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. <https://theses.iaus.ac.ir/Abstract/thesis-3770.pdf>

ویسی، سجاد، واعظ، سیدعلی، انواری، ابراهیم، و مظاهری، اسماعیل. (۱۴۰۳). تحلیل تأثیرپذیری الگوی تأمین مالی از عوامل درون و برون شرکتی با رویکرد معادلات ساختاری.

مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱۲(۴)، ۸۷-۱۲۰. [https://amf.ui.ac.ir/article\\_28697.html](https://amf.ui.ac.ir/article_28697.html)

طاهری هفت آسیایی، رضا، و نادری، آمنه. (۱۴۰۳). پیش‌بینی سود هر سهم و مدیریت واقعی سود با استفاده از اندازه‌گیری بهینه دارایی‌های عملیاتی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی،

۱۶۴-۱۳۸. (۴)۵ [https://www.psabjournal.ir/article\\_213907.html](https://www.psabjournal.ir/article_213907.html)

Abad, D., Sánchez-Ballesta, J. P., & Yagüe, J. (2017). Audit opinions and information asymmetry in the stock market. *Accounting & Finance*, 57(2), 565-595. <https://doi.org/10.1111/acfi.12175>

Abdelhak, E. E., & Hussainey, K. (2025). The impact of audit quality and corporate governance on financial segment disclosure in Egypt. *International Journal of Financial Studies*, 13(2), 57-79. <https://doi.org/10.3390/ijfs13020057>

Abdelmoula, L. (2020). Impact of auditor's competence, independence, and reputation on the joint audit quality: The Tunisian context. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-11. <https://www.researchgate.net/publication/343988165>

Abdel-Qawy, A., Omar, A., & Abu Keisha, T. (2018). The effect of joint review on the external auditor's report: An analytical study. *Scientific Journal, Faculty of Commerce, Assiut University*, 64(1). <https://doi.org/10.37394/23207.2023.20.77>

Ahmadi, F. (2025). Modeling fraudulent financial reporting influenced by fees and audit firm size with a meta-analytical approach. *Professional Auditing Research*, 5(19), 68-93. [https://article.iacpa.ir/article\\_721590.html](https://article.iacpa.ir/article_721590.html) (in persian).

Ahmadpour, A., Taherabadi, A. A., & Abbasi, S. (2010). The impact of financial and non-financial variables on the issuance of qualified audit opinions (Companies listed on Tehran Stock Exchange). *Securities Exchange*, 3(9), 97-114. [https://journal.seo.ir/article\\_10886.html](https://journal.seo.ir/article_10886.html) (in persian).

Ahmadzadeh, T. (2014). Joint audit: Improvement or degradation of audit quality. *Accounting and Social Benefits*, 4(1), 145-158. [https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article\\_492.html](https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article_492.html) (in persian).

Alassuli, A. (2023). The impact of adopting the joint external audit approach on the auditor's opinion and its reflection on information asymmetry: An applied study at firms registered on Amman Stock Market Exchange. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 20, 836-847. <https://doi.org/10.37394/23207.2023.20.77>

Al-Hadi, A., Habib, A., Al-Yahyaee, K., & Eulaiwi, B. (2017). Joint-audit, political connections and cost of debt capital. *International Journal of Auditing*, 21(3), 1-23. <https://doi.org/10.1111/ijau.12092>

Alizadeh, H., Malkian, E., & Kamiabi, Y. (2022). Investigating the obstacles to the development of joint auditing in Iran. *Karafan Scientific Quarterly*, 19(Special Issue), 329-348.

[https://karafan.tvu.ac.ir/article\\_151254.html](https://karafan.tvu.ac.ir/article_151254.html)(in persian).

Amirzadeh, M. H., Baradaran Hassanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2018). A comprehensive model of factors influencing the quality of financial reporting in Iran using grounded theory. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. [https://far.ui.ac.ir/article\\_23532.html](https://far.ui.ac.ir/article_23532.html)(in persian).

Bayzidi, P., Moraf, M., & Sediqi, R. H. (2022). The effect of auditors' intelligence quotient (IQ) on audit quality. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(3), 425-446. [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_89472.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_89472.html)(in persian).

Behbahani Nia, P. S., & Masoumi, J. (2016). The role of audit quality in reducing informational asymmetry. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(4), 93-106. [https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article\\_1026\\_00.html?lang=fa](https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article_1026_00.html?lang=fa)(in persian).

Bianchi, P. A. (2018). Auditors' joint engagements and audit quality: Evidence from Italian private companies. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1533-1577. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12327>

Borzagari, M., Rajab Dary, H., & Khormin, M. (2018). Investigating the effective factors on timely publication of audit reports. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1), 115-146. [https://jak.uk.ac.ir/article\\_1933.html](https://jak.uk.ac.ir/article_1933.html)(in persian).

Butt, A. S. (2025). Cooperation in supply chains: A case study of the Australian construction industry in the supplier market. *Journal of Business Research*, 189(1), 115111-1415143. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2024.115111>

Chavoshi, S. K., Noori, R. H., & Flatoun Nejad, F. (2018). Investigating the effect of establishing Extensible Business Reporting Language (XBRL) on the behavior of financial analysts in Iran: Modeling structural equations. *Asset Management and Financing*, 6(2), 99-120. [https://amf.ui.ac.ir/article\\_22794.html](https://amf.ui.ac.ir/article_22794.html)(in persian).

Darvish, H., & Bani Mahd, B. (2021). Ranking the utility of governance indicators based on stakeholder theory. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 10(39), 187-199. [https://www.jmaak.ir/article\\_18001.html](https://www.jmaak.ir/article_18001.html)(in persian).

Di Vaio, A., Syriopoulos, T., Alvino, F., & Palladino, R. (2021). Integrated thinking and reporting towards sustainable business models: A concise bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(4), 691-719. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2019-0641>

Diñçkol, D., Ozcan, P., & Zachariadis, M. (2023). Regulatory standards and consequences for industry architecture: The case of UK Open Banking. *Research Policy*, 52(6), 104760. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2023.104760>

El Assy, M. G. (2015). The effect of joint audit on audit quality: Empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(2), 195-219. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v5i2.8431>

Elmashtawy, A., Che Haat, M. H., Ismail, S., & Almaqtari, F. A. (2024). Audit committee effectiveness and audit quality: The moderating effect of joint audit. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*. <https://doi.org/10.1108/AGJSR-09-2022-0202>

Farshad Shadbad, A., Pak Maram, A., Bahri Taleb, J., & Abdi, R. (2024). Increasing quality of restated financial statements and the role of the audit committee and information asymmetry. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 13(51), 185-199. [https://www.jmaak.ir/article\\_22688.html](https://www.jmaak.ir/article_22688.html)(in persian).

Florio, C. (2024). A structured literature review of empirical research on mandatory auditor rotation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55, 100623. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2024.100623>

org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100623

Gard, A., & Kordeštani, H. (2016). Investigating the extent of reliance of independent auditors on types of audit evidence in the audit reports of governmental agencies. *Experimental Accounting Research*, 6(4), 45-68. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_2626.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_2626.html)(in persian).

Gholamrezapour, M., Kazemi, S. P., Amirnia, N., & Arab, R. H. (2021). An empirical study of agency and stakeholder theories in explaining the relationship between employee performance and cash holdings of the company. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 8(4), 169-187. [https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article\\_2593.html](https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article_2593.html)(in persian).

Habibzadeh, A. (2020). The effect of internal auditor on financial reporting quality with emphasis on the role of the audit committee. *Prospective Accounting and Management*, 3(28), 26-40. [https://www.jamv.ir/article\\_115501.html](https://www.jamv.ir/article_115501.html)(in persian).

Habibzadeh, A. (2020). The impact of internal auditor on financial reporting quality with an emphasis on the role of the audit committee. *Accounting and Management Outlook*, 3(28), 26-40. [https://www.jamv.ir/article\\_115501.html?lang=en](https://www.jamv.ir/article_115501.html?lang=en)

Hamidian, N., Arab Salehi, M., & Taghian, M. (2022). The effect of real earnings management on audit opinions regarding going concern in financially distressed companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(1), 37-60. [https://far.ui.ac.ir/article\\_26824.html](https://far.ui.ac.ir/article_26824.html)(in persian).

Hamidian, N., Arab Salehi, M., & Taghian, M. (2022). The impact of real earnings management on audit opinions regarding going concern in financially distressed companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(1), 37-60. [https://far.ui.ac.ir/article\\_26824.html?lang=en](https://far.ui.ac.ir/article_26824.html?lang=en)

Heydari, Z., & Masha'i, S. (2025). The consequences of disclosing major audit issues on investors' judgment and decision-making. *Experimental Accounting Research*, 15(1), 53-84. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_8274.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_8274.html)(in persian).

Heydari-Nejad, G., & Nik Kar, J. (2016). Joint audit and its consequences. *Accounting and Auditing Studies*, 5(18), 64-83. [https://www.iaaaas.com/article\\_98999.html](https://www.iaaaas.com/article_98999.html)(in persian).

Hima, Z., Yusoff, W. S., & Binti Saraih, U. N. (2024). The effect of joint audit on audit quality: The perceptions of accountant experts and banking managers in Algeria. *South Asian Journal of Social Sciences and Humanities*, 5(1), 129-143. <https://doi.org/10.48165/sajssh.2024.5108>

Jasim, A. P. D. M. R. (2022). The impact of the joint audit on the external auditor's opinion: An applied study on a sample of companies listed on the Iraqi Stock Exchange. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 18(59, part 2). <https://www.tjaes.org/index.php/tjaes/article/view/469>

Joodi, S., & Mansourfar, G. (2020). The role of audit quality on the relationship between informational asymmetry and the dimensions of management earnings manipulation. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(1), 19-38. [https://far.ui.ac.ir/article\\_24527.html](https://far.ui.ac.ir/article_24527.html)(in persian).

Lin, C. J., & Lin, H. L. (2014). Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 1-23. <https://doi.org/10.1108/RAF-08-2012-0092>

Moulai, P., & Kordeštani, G. (2021). Factors affecting delays in the issuance of audit reports from three aspects: auditing, corporate governance, and firm-specific factors. *Professional Auditing Research*, 2(5), 100-126. [https://article.iacpa.ir/article\\_251744.html](https://article.iacpa.ir/article_251744.html)(in persian).

Nikdel, M. R. (2020). The impact of joint auditing on audit quality. Master's Thesis. <https://theses.iaus.ac.ir/Abstract/thesis-3770.pdf>(in persian).

Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2004). Does agency theory provide a general framework for audit pricing? *International Journal of Auditing*, 8(3), 1-21. [پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای  
سال ششم | شماره بیست و دوم | بهار ۱۴۰۵](https://doi.org/10.1111/j.1099-</a></p></div><div data-bbox=)

1123.2004.00094.x

Pak Maram, A., & Yasemani Mayan, R. (2018). Investigating the effect of agency conflict on informational asymmetry. *Prospective Accounting and Management*, 1(2), 83-96. [https://www.jamv.ir/article\\_76596.html](https://www.jamv.ir/article_76596.html)(in persian).

Piri, P., Didar, H., & Kheyari-Ganeh, S. (2014). Investigating the effect of management capabilities on financial reporting quality throughout the life cycle of companies listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6(3), 99-118. [https://far.ui.ac.ir/article\\_17021.html](https://far.ui.ac.ir/article_17021.html)(in persian).

Qasemi, M., & Shamsai, R. (2024). Investigating the relationship between dimensions of accounting service quality and audit service quality (evidence from Tehran Stock Exchange). *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(31), 1442-1464. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2947>(in persian).

Rajab Dary, H., Vakili Fard, H. R., Salari, H., & Amiri, A. (2022). The relationship between ethical theories and ethical behavior in auditors' judgment. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 1(1), 113-142. [https://journals.iau.ir/article\\_691739.html](https://journals.iau.ir/article_691739.html)(in persian).

Sabhaniyan, A. (2018). Investigating the effect of financial distortions on tax avoidance with an emphasis on related-party transactions. *Prospective Accounting and Management*, 1(3), 1-13. [https://www.jamv.ir/article\\_76654.html](https://www.jamv.ir/article_76654.html)(in persian).

Saeidi, M., & Hemmati, M. (2022). The moderating role of audit quality on the relationship between audit report and earnings management. *Accounting and Economics*, 17(5), 73-91. [https://www.nasme-journal.ir/article\\_176191\\_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf](https://www.nasme-journal.ir/article_176191_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf)(in persian).

Sajadi, S. H., Rashidi Baghi, M., Abubakri, A. R., & Shirali Zadeh, M. (2015). The relationship between audit fees and board member bonuses. *Experimental Accounting Research*, 5(3), 39-58. [https://jera.alzahra.ac.ir/article\\_641.html](https://jera.alzahra.ac.ir/article_641.html)(in persian).

Salami, I. (2022). Investigating the effect of effective factors on auditor opinions. *Prospective Accounting and Management*, 5(64), 15-26. [https://www.jamv.ir/article\\_154335.html](https://www.jamv.ir/article_154335.html)(in persian).

Shah Moradi, N., & Tabatabai Nasab, Z. (2021). Investigating the effect of audit quality on the relationship between economic uncertainty and earnings management through accruals in companies listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 13(1), 67-86. [https://far.ui.ac.ir/article\\_25426.html](https://far.ui.ac.ir/article_25426.html)(in persian).

Shamszadeh, B., Saif, E., & Davoodabadi Farahani, H. (2016). Investigating the relationship between the characteristics of auditing firms and auditors with audit quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(1), 135-156. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_897.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_897.html)(in persian).

Soleimani, S., Shorvarzi, M. R., & Noori Toopkanloo, Z. (2018). The effect of threats on auditor independence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_1512\\_256.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html)(in persian).

Soleimani, S., Shorvarzi, M. R., & Noori Toopkanloo, Z. (2018). The effect of threats on auditor independence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_1512\\_256.html](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html)(in persian).

Taftian, E., & Kakayi Sabzehkani, M. (2022). Determining factors and consequences of risk perception in annual reports: A structural equation modeling approach. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(3), 149-182. [https://far.ui.ac.ir/article\\_27479.html](https://far.ui.ac.ir/article_27479.html)(in persian).

Taheri Haft Asiyabi, R., & Naderi, A. (2024). Predicting earnings per share and real earnings management using optimal measurement of operating assets. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 5(4), 138-164. [https://www.psabjournal.ir/article\\_213907.html](https://www.psabjournal.ir/article_213907.html)(in persian).

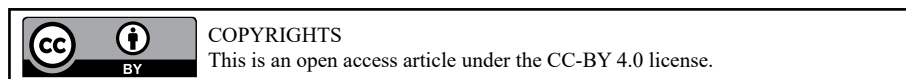
Van der Zahn, M., & Tebourbi, I. (2023). Audit quality and abolition of mandated joint-audits: Evidence from Kuwait. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(1), 70-105. <https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2021-0228>

Veisi, S., Vaez, S. A., Anvari, E., & Mozaffari, I. (2024). Analyzing the influence of factors on financial supply model with an internal and external approach using structural equation modeling. *Asset Management and Financing*, 12(4), 87-120. [https://amf.ui.ac.ir/article\\_28697.html](https://amf.ui.ac.ir/article_28697.html)(in persian).

Velte, P., & Azibi, J. (2015). Are joint audits a proper instrument for increased audit quality? *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(6), 528-551. <https://doi.org/10.9734/BJAST/2015/19343>

پی‌نویس:

1. Golubeva
2. Di Vaio
3. Florio
4. Syafriadi et al.
5. Nikkinen and Sahlström
6. Talawa and Badwan
7. Abdelhak and Hussainey
8. Alassuli
9. Van der Zahn and Tebourbi
10. Lin et al.
11. Al-Hadi et al.
12. El Assy
13. Velte & Azibi
14. Hima et al.
15. Abdelmoula
16. Bianchi
17. Dinçkol et al.
18. Abad et al.
19. Jasim
20. Abdel-Qawy et al.
21. Elmashtawy et al.
22. Quick et al.
23. Al-nuimi
24. Aljajawy & Shaker
25. bid-ask
26. Ask Price
27. Bid Price
28. Pair-Wise Panel
29. Same Audit Firm
30. IA
31. Omitted Variable Bias
32. MAO





# The Effect of Cognitive Dissonance on the Gap Between Judgment and Action Based on Professional Skepticism

Tabandeh Salehi<sup>1</sup>

Received: 2025/07/22

Approved: 2026/02/07

Research Paper

## Highlights:

- Cognitive dissonance can exacerbate the gap between auditors' professional skepticism judgments and actions, leading to reduced audit quality.
- When facing cognitive dissonance, auditors adjust their perceptions of their actions and overestimate their level of professional skepticism.
- Cognitive dissonance also influences auditors' risk perceptions, potentially resulting in insufficient testing and weaker risk assessments.
- The use of responsibility-denial mechanisms reduces the intensity of cognitive dissonance but may undermine motivation for professional improvement.

## Abstract:

This study examines the role of cognitive dissonance in explaining the gap between auditors' judgments based on professional skepticism and their corresponding actions. Although professional skepticism is a key factor in audit quality, evidence suggests that some auditors engage in actions that fall short of their professionally skeptical judgments. Drawing on cognitive dissonance theory, a behavioral experiment was conducted involving 87 accounting students, between 2024 and 2025, who were randomly assigned to one of three groups: no dissonance, dissonance, and dissonance-reduction. Data analysis using SPSS software revealed that exposure to cognitive dissonance led to shifts in attitudes toward audit procedures and inflated self-assessments of the level of professional skepticism. Additionally, reduced risk assessments and distorted self-evaluations were observed as further consequences of this dissonance. Participants who had the opportunity to deny responsibility for their decisions experienced less cognitive dissonance than those who did not. These findings suggest that professional skepticism is a fluid and psychologically influenced construct. Accordingly, the development of behavioral evaluation tools, independent oversight, and clearly defined responsibilities is essential for mitigating the negative impact of cognitive dissonance on audit quality.

**Key Words:** Cognitive Dissonance, Professional Skepticism, Auditor Judgment, Audit Action



## 1. INTRODUCTION

Nelson's (2009) professional skepticism model in auditing introduces two key elements: judgment based on professional skepticism and actions based on professional skepticism, both of which are critical for ensuring audit quality. Iranian auditing standards also emphasize the importance of a questioning mindset, awareness of indicators of misstatement, and critical evaluation of evidence (Auditing Standards Nos. 200, 240, 315, and 500). Previous studies have examined various dimensions of professional skepticism, including the role of personality traits and individual motivations (Hardies et al., 2020; Karahan, 2022), emotional intelligence and self-efficacy (Cilliers, 2023; Muterera et al., 2023), and organizational and environmental factors (Hardies et al., 2025). However, these studies largely assume that accurate professional judgment automatically leads to professional action and have not addressed the behavioral gap between skeptical judgment and action (Royai et al., 2014; Rajab et al., 2016).

This study focuses on cognitive dissonance as a psychological mechanism and examines its impact on the gap between judgment and action based on professional skepticism. Cognitive dissonance can reduce the actual level of professional skepticism even when initial judgments are accurate, and cognitive dissonance may be exacerbated under environmental pressures. This study is the first to analyze the behavioral conflict between judgment and action both theoretically and empirically. It demonstrates that focusing solely on professional judgment without attention to practical actions is insufficient. Therefore, the following hypotheses are proposed:

Hypothesis 1: Auditors who face a conflict between high-level judgments and low-level actions in professional skepticism experience greater cognitive dissonance and tend to rate weak actions more favorably than auditors who are not exposed to such a conflict.

Hypothesis 2: Auditors who encounter a dissonance between high-level professional skepticism judgments and low-level actions are likely to experience cognitive dissonance and lower their risk assessments relative to auditors who are not exposed to such dissonance.

Hypothesis 3: Auditors who are in a position to deny responsibility when facing cognitive dissonance between judgment and action experience less cognitive dissonance compared to auditors without this opportunity.

Hypothesis 4: Auditors who experience cognitive dissonance and adjust their attitudes to reduce it will, after completing their work, overestimate their overall level of professional skepticism.

## 2. MATERIALS AND METHODS

This study was conducted in 2024–2025. A total of 87 accounting students were purposefully selected and, after receiving training on professional skepticism and risk assessment, were allocated to three groups. Participants studied a fraud scenario in revenue and receivables, assessed audit risk, and ranked six audit procedures according to the level of professional skepticism required. All participants then completed a responsibility questionnaire and re-evaluated their judgments and rankings. Stroop and cognitive reflection tests, along with written exercises, were used to enhance participants' accountability. Changes in risk assessment and procedure rankings were considered indicators of cognitive dissonance.



### 3. RESULTS AND DISCUSSION

The findings of this study indicate that cognitive dissonance has a significant impact on the gap between professional skepticism judgment and action. One-way ANOVA and Tukey's post-hoc tests for Hypothesis 1 showed that participants in the dissonance groups (Groups 2 and 3) ranked low-skepticism actions higher in the final ranking compared to the no-dissonance group ( $F(2,84)=35.545, p<0.001$ ), with the greatest change observed in Group 2. For Hypothesis 2, ANOVA results revealed that audit risk assessments in Groups 2 and 3 decreased significantly ( $F(2,84)=907.521, p<0.001$ ), with the largest reduction in Group 2. Independent-samples t-tests for Hypothesis 3 showed that the opportunity to deny responsibility in Group 3 reduced cognitive dissonance (AverageRankDifference:  $t(56)=3.291, p=0.002$ ; RiskDifference:  $t(56)=18.712, p<0.001$ ). ANOVA for Hypothesis 4 indicated that Group 2 reported the highest level of self-reported professional skepticism ( $F(2,84)=9.559, p<0.001$ ). These results highlight that cognitive dissonance significantly influences changes in action ranking, risk reassessment, and perceived professional skepticism.

### 4. CONCLUSION

This study examined the role of cognitive dissonance in the gap between auditors' professional skepticism judgments and actions. Behavioral experimental results showed that even highly skeptical auditors may act inconsistently with initial judgments when facing cognitive dissonance, which can alter risk perception and inflate self-reported skepticism. Allowing responsibility denial reduced dissonance, highlighting the role of situational factors. Findings emphasize that professional skepticism is not fixed but influenced by psychological mechanisms. Practical implications include the need for training on stress and ethical pressures, stronger accountability, team reviews, and interventions to mitigate judgment-action gaps to enhance audit quality and decision-making reliability.

Keywords: Cognitive Dissonance, Professional Skepticism, Auditor Judgment, Audit Action

### 5. References

- Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S., & Zehms, K. (2020). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions (Working Paper No. 201805). Foundation for Auditing Research
- Karahan, A. (2022). The relationship between personality traits and professional skepticism traits of independent auditors. *The World of Accounting Science*, 24(2), 261–286.
- Cilliers, S. (2023). Emotional intelligence as a key driver of the formation of professional scepticism in auditors. *South African Journal of Business Management*, 54(1), a3732.
- Muterera, J. Ghani, M. & Knechel, W. R. (2023). Enhancing fraud detection performance: The interplay of red flag awareness, self-efficacy, and professional skepticism. *International Journal of Auditing Science*, 18(6), 301–318.
- Hardies, K. Janssen, S. Vanstraelen, A. & Zehms, K. M. (2025). Using field-based evidence to understand the antecedents to auditors' skeptical actions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 44(1), 105-135.



Royai, R. A. Yaghoubjad, A. & Azinfar, K. (2014). The relationship professional skepticism and professional judgment of independent auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 95–67. (In Persian)

Rajab Ali Zadeh, J. Hesarzadeh, R. & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism with Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. (In Persian)

### **Ethical Considerations**

### **Data Availability Statement**

Data available on request from the author.

### **Acknowledgements**

The author thank all participants in this study.

The author would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

### **Ethical Considerations**

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

### **Funding**

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

### **Conflict of Interest**

The authors declare no conflict of interest.

## تأثیر ناهماهنگی شناختی بر گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای

تابنده صالحی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته

- ناهماهنگی شناختی می‌تواند شکاف میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان را تشدید کرده و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.
- حساب‌برسان در مواجهه با ناهماهنگی شناختی نگرش خود را نسبت به اقداماتشان تغییر داده و سطح تردید حرفه‌ای را بیش از حد واقعی ارزیابی می‌کنند.
- ناهماهنگی شناختی برداشت حساب‌برسان از ریسک را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد و می‌تواند منجر به آزمون‌های ناکافی و ضعف ارزیابی ریسک شود.
- سازوکار انکار مسئولیت شدت ناهماهنگی شناختی را کاهش می‌دهد، اما ممکن است انگیزه برای بهبود رفتار حرفه‌ای را تضعیف کند.

### چکیده:

این پژوهش به بررسی نقش ناهماهنگی شناختی در تبیین گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در حساب‌برسان می‌پردازد. اگرچه تردید حرفه‌ای از عوامل کلیدی کیفیت حسابرسی است، شواهد نشان می‌دهد که برخی حساب‌برسان در عمل، اقداماتی کمتر از سطح قضاوت خود انجام می‌دهند. با استفاده از نظریه ناهماهنگی شناختی، مطالعه رفتاری با طرح آزمایشگاهی با مشارکت ۸۷ نفر از دانشجویان حسابداری، در بازه زمانی ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴، در سه گروه (فاقد ناهماهنگی، دارای ناهماهنگی و دارای امکان کاهش ناهماهنگی) طراحی شد. نتایج تحلیل داده‌ها با نرم‌افزار اسپاس‌اس نشان داد که مواجهه با ناهماهنگی شناختی منجر به تغییر نگرش نسبت به اقدامات و برآورد اغراق‌آمیز از سطح تردید حرفه‌ای می‌شود. همچنین، کاهش ارزیابی ریسک و تحریف در خودارزیابی عملکرد، از دیگر پیامدهای این ناهماهنگی است. به علاوه، حساب‌برسانی که امکان انکار مسئولیت داشتند، ناهماهنگی کمتری تجربه کردند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای مفهومی سیال و تحت تأثیر سازوکارهای روان‌شناختی است. بر این اساس، طراحی سیستم‌های ارزیابی رفتاری، نظارت مستقل و تعریف مسئولیت شفاف، برای کاهش اثرات منفی ناهماهنگی شناختی بر کیفیت حسابرسی ضروری است.

واژه‌های کلیدی: ناهماهنگی شناختی، تردید حرفه‌ای، قضاوت حساب‌برسان، اقدام حساب‌برسانی

 [10.22034/JPAR.2026.2066705.1444](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2066705.1444)

## ۱- مقدمه

دو عنصر کلیدی در مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی نلسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۹)، شامل قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای است. هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، اهمیت هر دو مؤلفه قضاوت حرفه‌ای شکاکانه (ارزیابی ریسک) و اقدام شکاکانه (آزمون‌گری) را به عنوان عناصر اساسی در تردید حرفه‌ای حساب‌برسان به رسمیت می‌شناسد. در استانداردهای حسابرسی ایران، به‌ویژه استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک اصل اساسی حسابرسی تعریف شده و به معنای داشتن ذهنی پرسشگر، هوشیاری نسبت به نشانه‌های تحریف بااهمیت و ارزیابی انتقادی شواهد است. این مفهوم در سایر استانداردها مانند ۲۴۰، ۳۱۵ و ۵۰۰ نیز به‌طور ضمنی مورد توجه قرار گرفته است.

تردید حرفه‌ای حساب‌برسان که یک ضرورت حیاتی برای کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود بر پیوند حیاتی بین قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات مربوطه استوار است. پژوهش‌های برجسته در حوزه حسابرسی، راهکارهایی را برای تقویت تردید حرفه‌ای ارائه داده‌اند (کارپنتر، دورتجی و گینور<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ هاردینگ و تروتمان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). با این حال، اثربخشی این راهکارها وابسته به پیوند مهم بین قضاوت و اقدام شکاکانه است. اگر این پیوند دچار گسست شود، اثربخشی کلی این راهکارها ناچیز خواهد بود.

در سال‌های اخیر، پژوهش‌های متعددی به تبیین ابعاد مختلف تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته‌اند و آن را به‌عنوان ترکیبی از ویژگی‌های شناختی، نگرشی و رفتاری (نلسون، ۲۰۰۹) و نیز فرایندی پویا و زمینه‌محور (زو، یانگ و فوکوفوکا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳؛ زو و یانگ<sup>۵</sup>، ۲۰۲۵) معرفی کرده‌اند. در این مطالعات، نقش عوامل فردی مانند ویژگی‌های شخصیتی (هاردیس، ونسترالن، یانسن و زمس<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰؛ کاراهان<sup>۷</sup>، ۲۰۲۲؛ چن، وانگ و لیو<sup>۸</sup>، ۲۰۲۳)، هوش هیجانی (سیلیرز<sup>۹</sup>، ۲۰۲۳)، خودکارآمدی (ماترا، غنی و کنشل<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۳)، جایگاه کنترل درونی (اکایانتی، عارف‌الدین و نوهونگ<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۴) و نیز عوامل سازمانی و محیطی (هاردیس، یانسن، ونسترالن و زمس<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۵) در شکل‌گیری و تقویت تردید حرفه‌ای مورد توجه قرار گرفته است. مطالعات داخلی متعددی نیز در سال‌های اخیر به بررسی ابعاد مختلف تردید حرفه‌ای حساب‌برسان پرداخته‌اند. این پژوهش‌ها، ابعاد روان‌شناختی، رفتاری، شخصیتی و اجتماعی مؤثر بر تردید حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند. در پژوهش‌های داخلی نقش سوگیری‌های احساسی مانند زیان‌گریزی و ناهماهنگی شناختی در بروز خطاهای قضاوت (کهن‌دل و دعائی، ۱۴۰۲)، انگیزه‌ها و دیدگاه‌های فردی در تقویت تردید حرفه‌ای (جعفری، پورحیدری و خدای، ۱۴۰۲)، تعامل شناخت صاحب‌کار با تردید حرفه‌ای در بهبود قضاوت (صفی‌خانی، صفرزاده و اثنی‌عشری، ۱۴۰۱)، خلاقیت فردی به‌عنوان عامل شناختی مؤثر بر قضاوت شکاکانه (صفاجو و پورزمانی، ۱۴۰۳) و اثر قالب‌بندی و استقلال با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای (اسدی، حسینی، همتی و بنی‌مهد، ۱۴۰۲) بررسی شده است. با این حال، هیچ‌یک از این مطالعات به‌طور خاص به شکاف رفتاری میان قضاوت و عمل در تردید حرفه‌ای نپرداخته‌اند. مطالعاتی مانند رؤیایی، یعقوب‌نژاد و آذین‌فر (۱۳۹۳) و رجبعلی‌زاده، حصارزاده و

باقرپور (۱۳۹۵)، رابطه میان تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند، اما فرض گرفته‌اند که قضاوت دقیق منجر به اقدام حرفه‌ای خواهد شد. در حالی که پژوهش‌های جدیدتر در روان‌شناسی کاربردی، بر وجود فاصله رفتاری میان قضاوت و عمل تأکید دارند. شیراوتن و فخاری (۱۴۰۳) نیز به نقش منیت در کیفیت قضاوت در حسابرسی قضایی پرداخته و اثر تردید حرفه‌ای را در کاهش سوگیری ناشی از منیت نشان داده‌اند، اما همچنان به تضاد میان قضاوت و عمل توجه نکرده‌اند. به علاوه، عارف‌منش و صفاری (۱۴۰۴) با بررسی نقش سرمایه روان‌شناختی و تجربه حسابرسان نشان دادند که این متغیرها تأثیر معناداری بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای دارند و تردید حرفه‌ای می‌تواند این رابطه را تعدیل کند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که تقویت منابع روان‌شناختی فردی، سطح قضاوت حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد. با این حال، این مطالعه نیز تمرکز اصلی خود را بر مرحله قضاوت و تصمیم‌گیری قرار داده و به‌طور صریح به چگونگی ترجمه این قضاوت‌ها به اقدامات حسابرسی نپرداخته است. پژوهش حاضر با تمرکز بر مرحله اقدام و بررسی سازوکار ناهماهنگی شناختی، این خلأ را پوشش می‌دهد و نشان می‌دهد که حتی در حضور قضاوت‌های تقویت‌شده، امکان بروز گسست رفتاری وجود دارد. همچنین در ادبیات داخلی، تلاش‌هایی برای ارائه چارچوب‌های جامع تردید حرفه‌ای نیز صورت گرفته است. به‌طور خاص، سیدزاده، علی‌نژاد ساروکلایی، فضل‌زاده و زینالی (۱۴۰۴) با استفاده از روش دلفی، الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان را شناسایی و ابعاد شناختی، رفتاری، سازمانی و محیطی مؤثر بر آن را تبیین کرده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای مفهومی چندبعدی است که تحقق آن مستلزم هم‌راستایی قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسی است. با این حال، این الگو علی‌رغم جامعیت، به‌طور صریح به سازوکارهای روان‌شناختی تبیین‌کننده گسست میان قضاوت و اقدام نمی‌پردازد. پژوهش حاضر با تمرکز بر ناهماهنگی شناختی، این خلأ را هدف قرار داده و می‌کوشد توضیح دهد که چرا حتی در چارچوب‌های مفهومی جامع، تحقق عملی تردید حرفه‌ای ممکن است با چالش مواجه شود. بنابراین، با وجود غنای نسبی ادبیات داخلی و خارجی در زمینه تقویت قضاوت حرفه‌ای، همچنان خلأیی جدی در بررسی نقش ناهماهنگی شناختی به‌عنوان سازوکار روان‌شناختی مؤثر بر گسست میان قضاوت و اقدام شکارانه وجود دارد. پژوهش حاضر با هدف پر کردن این خلأ، به بررسی تأثیر ناهماهنگی شناختی بر شکاف میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر آن در محیط حسابرسی می‌پردازد. این مطالعه نخستین پژوهشی است که به‌طور مشخص این تضاد رفتاری را با رویکردی تجربی و نظری تحلیل می‌کند و می‌تواند به درک عمیق‌تری از رفتار حرفه‌ای حسابرسان و طراحی راهکارهای آموزشی و نظارتی مؤثر منجر شود.

با توجه به اینکه ناهماهنگی شناختی، به‌عنوان سازوکاری روان‌شناختی، می‌تواند در ایجاد شکاف میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در محیط حسابرسی نقش محوری داشته باشد؛ پژوهش حاضر، با تمرکز بر تأثیر ناهماهنگی شناختی بر گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای در محیط حسابرسی، درصدد پر کردن این خلأ علمی است. به‌ویژه، در

شرایط محیطی حرفه حسابرسی که محدودیت‌های زمانی، بودجه‌ای یا ملاحظات مشتری محور وجود دارد؛ ممکن است حسابرسان علی‌رغم داشتن قضاوتی دقیق و تردید حرفه‌ای بالا، در عمل تصمیماتی اتخاذ کنند که سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها را کاهش دهد. بنابراین، با وجود غنای ادبیات داخلی در زمینه تردید حرفه‌ای، همچنان خلأیی جدی در خصوص بررسی ناهماهنگی شناختی به‌عنوان عامل روان‌شناختی مؤثر بر گسست میان قضاوت و اقدام شکاکانه وجود دارد. پژوهش حاضر با هدف پر کردن این خلأ و تمرکز بر شکاف رفتاری میان قضاوت و عمل در بستر حسابرسی طراحی شده است. درک این شکاف می‌تواند به شناسایی عوامل شناختی مؤثر بر کاهش کیفیت عملکرد حسابرسی کمک کرده و راهکارهایی برای ارتقای تردید حرفه‌ای در عمل ارائه دهد. بنابراین سوالات پژوهش عبارتند از: ۱- آیا ناهماهنگی شناختی موجب تغییر نگرش حسابرسان نسبت به اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌شود؟ ۲- آیا ناهماهنگی شناختی منجر به بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک حسابرسی می‌شود؟ ۳- آیا امکان انکار مسئولیت می‌تواند شدت ناهماهنگی شناختی را کاهش دهد؟ ۴- آیا ناهماهنگی شناختی باعث برآورد اغراق‌آمیز از سطح تردید حرفه‌ای می‌شود؟

این مطالعه نخستین پژوهشی است که به‌طور مشخص تاثیر ناهماهنگی شناختی را بر گسست میان قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای بررسی می‌کند و از چند جهت حائز اهمیت است. نخست، نشان می‌دهد که ناهماهنگی میان قضاوت‌های تردید حرفه‌ای بالا و اقدامات ضعیف، می‌تواند به کاهش کلی سطح تردید حرفه‌ای منجر شود. دوم، در حالی که پژوهش‌های پیشین تنها به اثر فشارهای محیطی بر کاهش کیفیت حسابرسی اشاره کرده‌اند (بخشی، آدین‌فر و نبوی، ۱۴۰۱؛ ستوده، پورحیدری و خدابی، ۱۴۰۲؛ رخشی، آدین‌فر و نبوی، ۱۴۰۰؛ واسعی، ولیان، عبدلی و صفری، ۱۳۹۷)، این مطالعه توضیح می‌دهد که این فشارها چگونه از طریق ایجاد ناهماهنگی شناختی، تردید حرفه‌ای را تضعیف می‌کنند. سوم، این پژوهش با ارائه چارچوبی نظری و تجربی، می‌تواند راهگشای مطالعات آینده در زمینه تأثیر ناهماهنگی شناختی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان باشد. همچنین، نتایج این پژوهش به متخصصان کمک می‌کند تا اهمیت پیگیری و اجرای عملی آزمون‌های حسابرسی را بهتر درک کنند؛ و نشان می‌دهد که برنامه‌های آموزشی زمانی اثربخش‌اند که علاوه بر تقویت قضاوت، بر اقدامات عملی نیز تأکید داشته باشند. به علاوه تبیینی ارائه می‌کند برای چرایی پایین بودن سطح تردید حرفه‌ای در عمل، علیرغم تلاش‌های آموزشی و مدیریتی گسترده. همچنین درک عمیق‌تری از پیوند قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را برای پژوهشگران و ناظران فراهم می‌سازد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تردید حرفه‌ای یکی از عناصر حیاتی در کیفیت حسابرسی و از ویژگی‌های بنیادی یک حسابرس خوب است. استانداردهای هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، هیئت استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا و استانداردهای حسابرسی ایران تأکید

دارند که تردید حرفه‌ای، جنبه‌ای اساسی از کیفیت حسابرسی است. سطح بالای تردید حرفه‌ای از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا نقش اساسی در ارتقای کیفیت حسابرسی دارد و باید در تمامی مراحل حسابرسی به‌طور مستمر اعمال شود (فنگ و لی<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۴؛ چن و همکاران، ۲۰۲۳؛ سلیمی، عرب زاده، علی پور، پناهیان، و صفری، ۱۴۰۲؛ عارف‌منش و صفاری، ۱۴۰۴).

نلسون (۲۰۰۹) تردید حرفه‌ای را به‌عنوان ترکیبی از ویژگی‌های شناختی، نگرشی و رفتاری معرفی می‌کند که به حسابرس توان نگاه انتقادی و جست‌وجوگرانه نسبت به شواهد را می‌دهد. هاردیس و همکاران (۲۰۲۰) و کاراهان (۲۰۲۲) با بررسی ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان نشان دادند که صفاتی نظیر وظیفه‌شناسی و گشودگی ذهن موجب انسجام بیشتر بین قضاوت و اقدام می‌شوند، در حالی که روان‌رنجوری و خوش‌خویی بیش از حد احتمال بروز گسست بین قضاوت و اقدام را افزایش می‌دهند؛ هرمنزی و همکاران (۱۳۹۵) نیز به نتایج مشابهی رسیدند. در مقابل اکاینتی و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسان دارای جایگاه کنترل درونی، در مواجهه با فشارهای محیطی و تضاد بین قضاوت و اقدام، سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند. این توانایی روان‌شناختی موجب انسجام بیشتر بین قضاوت و عمل و کاهش احتمال بروز ناهماهنگی شناختی می‌شود.

در پژوهش‌های رفتاری جدید، تردید حرفه‌ای صرفاً به‌عنوان یک نگرش یا ویژگی فردی تلقی نمی‌شود، بلکه به‌عنوان بازتابی از فرایندهای شناختی عمیق‌تر مورد بررسی قرار گرفته است. در همین راستا، هادیان و رضازاده (۱۴۰۴) با بهره‌گیری از رویکرد علوم اعصاب شناختی و نظریه ذهن، تردید حرفه‌ای حسابرس را به توانایی درک حالات ذهنی دیگران، پیش‌بینی نیت‌ها و تحلیل رفتارهای فرصت‌طلبانه پیوند می‌دهند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که ضعف در فرایندهای شناخت اجتماعی می‌تواند کیفیت تردید حرفه‌ای و در نهایت کیفیت حسابرسی را تضعیف کند. این رویکرد، تردید حرفه‌ای را مفهومی پویا و وابسته به سازوکارهای شناختی می‌داند که تحت تأثیر فشارهای محیطی و محدودیت‌های شناختی می‌تواند دچار انحراف شود. این دیدگاه، بستر نظری مناسبی برای تبیین گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای فراهم می‌کند؛ زیرا نشان می‌دهد حتی در صورت وجود قضاوت صحیح، محدودیت‌های شناختی و روان‌شناختی می‌توانند مانع از بروز رفتار متناسب شوند.

نلسون (۲۰۰۹) معتقد است که قضاوت‌های حرفه‌ای در قالب اقدامات شکاکانه بروز می‌یابند. در نتیجه، اقدامات حسابرسان تعیین‌کننده نهایی سطح تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی هستند. زمانی که ارزیابی‌های صحیحی از ریسک تقلب صورت می‌گیرد (یعنی قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای)، حسابرسان به دلیل وجود فشارهای فراوان در محیط حسابرسی، قادر به اجرای پاسخ‌های مناسب (یعنی اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) نیستند (نلسون، ۲۰۰۹؛ ریچی و ریمکوس<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۵؛ ستوده، پورحیدری و خدامی، ۱۴۰۲). زو و همکاران (۲۰۲۳)، زو و یانگ (۲۰۲۵) و ولیان، عبدلی و کریمی (۱۳۹۶) تأکید می‌کنند که تردید حرفه‌ای در عمل نه صرفاً یک نگرش، بلکه نتیجه تعامل چندجانبه عوامل اجتماعی، روانی و سازمانی است. فشارهایی که در

محیط حسابرسی وجود دارند، منجر به بروز رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان می‌شوند که در نهایت کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهند (کورام، نگ و وودلیف<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۴؛ القطامین<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۰؛ ساماگایو، فرانسیسکو، فلیسیو و ورگاماتوس<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۵ و هاردیس و همکاران، ۲۰۲۵). رفتارهای ناکارآمد حسابرسان با افزایش فشار بودجه زمانی بیشتر می‌شود (بخشی و همکاران، ۱۴۰۱). فشار بودجه زمانی باعث محدود شدن حسابرسان، تضعیف کیفیت حسابرسی (آگوستینا، نورخولیس و روسیدی<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۱؛ بخشی و همکاران، ۱۴۰۱)، کاهش اثربخشی حسابرسی (مکدنیل<sup>۱۹</sup>، ۱۹۹۰) و کاهش عمق آزمون‌ها (آساره، ترومپیتر و رایت<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۰) می‌گردد.

حسابرسانی که تحت فشار بودجه زمانی هستند، بیشتر احتمال دارد شواهد حسابرسی مشکوک را بپذیرند و اقدامات حسابرسی خود را به‌صورت راهبردی انتخاب کنند (کورام و همکاران، ۲۰۰۴؛ پرندین، تاکی و مدینه، ۱۴۰۲). سیستم‌های ارزیابی عملکرد نیز ممکن است اجرای اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا را بی‌انگیزه کنند (برازل، جکسون، شیفر و استوارت<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۶). حتی حسابرسان باتجربه نیز ممکن است شواهد حسابرسی را به چالش نکشند، اگر سرپرستان از انجام آزمون‌های تکمیلی حمایت نکنند (ویلکس<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۲). افزون بر این، نوع و حجم شواهدی که حسابرسان انتخاب می‌کنند تحت تأثیر ترجیحات بازبین‌ها قرار دارد (ترنر<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۱). همچنین، حسابرسان ممکن است برای جلوگیری از تعاملات ناخوشایند با مشتریان، از حجم شواهد گردآوری‌شده بکاهد (بنت و هتفیلد<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۳). به علاوه، حسابرسانی که با فشارهایی همچون بهره‌وری و حفظ روابط خوب با مشتری روبه‌رو هستند، ابزارهای کمکی تصمیم‌گیری را دور می‌زنند؛ ابزارهایی که دقیقاً برای هم‌راستا ساختن قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید طراحی شده‌اند (مسیه، کاجل‌مایر و جنسن<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۱). در مجموع، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که فشارها، منجر به گسست بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌شوند که در نتیجه، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

نظریه ناهماهنگی شناختی بیان می‌کند که افراد ترجیح می‌دهند باورها، نگرش‌ها و رفتارهایشان با یکدیگر سازگار باشند (فستینگر<sup>۲۶</sup>، ۱۹۵۷). ناسازگاری میان نگرش‌ها و تصمیمات می‌تواند به ناهماهنگی شناختی منجر شود (کوپر و فازیو<sup>۲۷</sup>، ۱۹۸۴). این پدیده حالتی ناخوشایند است که از ناهماهنگی‌های ذهنی، مانند اختلاف بین نگرش‌ها و اقدامات، ناشی می‌شود. ناهماهنگی شناختی باعث ایجاد ناراحتی روانی (فستینگر، ۱۹۵۷) و حتی ناراحتی فیزیولوژیکی می‌شود (زانا و کوپر<sup>۲۸</sup>، ۱۹۷۴؛ لوش و کاجیوپو<sup>۲۹</sup>، ۱۹۹۰). هرچه میزان ناهماهنگی بیشتر باشد، شدت ناراحتی نیز افزایش می‌یابد. ناهماهنگی شناختی نوعی برانگیختگی روانی منفی ایجاد می‌کند که فرد را برای کاهش آن ناراحتی تحریک می‌کند (فستینگر، ۱۹۵۷؛ لوش و کاجیوپو، ۱۹۹۰). کهن‌دل و دعائی (۱۴۰۲) نشان دادند ناهماهنگی شناختی موجب می‌شود حسابرسان به تصمیمات اشتباه خود ادامه دهند، فقط با این هدف که تصمیم قبلی خود را توجیه نمایند و از این رو اشتباهات حسابرسان افزایش می‌یابد.

برای کاهش ناهماهنگی شناختی دو راهکار اصلی وجود دارد: نخست، فرد می‌تواند رفتار خود

را تغییر دهد تا با نگرش قبلی‌اش هماهنگ شود (فستینگر و کارلسمیث<sup>۲۰</sup>، ۱۹۵۹). اما تغییر رفتار پس از وقوع، معمولاً دشوار است. راهکار دوم و ساده‌تر این است که فرد نگرش خود را با رفتاری که انجام داده تطبیق دهد. این راهکار بدون نیاز به منابع اضافی امکان‌پذیر است. فردی که برخلاف استانداردهای خودش عمل کرده باشد دچار ناهماهنگی شناختی خواهد شد که در ادامه، منجر به تغییر نگرش می‌شود (فستینگر و کارلسمیث، ۱۹۵۹). این تغییر نگرش به فرد کمک می‌کند میان استانداردها و رفتار خود دوباره نوعی هماهنگی ایجاد کرده و پیامدهای رفتار را کمتر آزاردهنده تلقی کند (کوپر و فازیو، ۱۹۸۴). در این فرایند، گزینه انتخاب‌شده جذاب‌تر و گزینه رهاشده کم‌جاذبه‌تر جلوه می‌کند (برهم<sup>۲۱</sup>، ۱۹۵۶).

حرفه حسابرسی بر تردید حرفه‌ای تأکید دارد؛ بدین معنا که حسابرسان باید در بررسی مدارک و شواهد، رویکردی محتاطانه و انتقادی داشته باشند و صحت اطلاعات را با دقت ارزیابی کنند (پرندین، تاکی و مدینه، ۱۴۰۲). با این حال، محدودیت‌های زمانی و فشارهای کاری می‌تواند مانع از اجرای کامل این رویکرد شود و منجر به گسست میان قضاوت حرفه‌ای و اقدام و در نتیجه ناهماهنگی شناختی گردد. سه نظریه مرتبط این دیدگاه را تأیید می‌کنند؛ از جمله نظریه تأیید خود (استیل<sup>۲۲</sup>، ۱۹۸۸) که بیان می‌کند حسابرسان برای حفظ تصویر خود به‌عنوان حسابرس‌های خوب، تمایل دارند مطابق با هنجارهای تردید حرفه‌ای رفتار کنند و در صورت عدم انطباق عمل با قضاوت، دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند. بر اساس نظریه خودسازگاری (ارونسون<sup>۲۳</sup>، ۱۹۶۸)، حسابرسان برای حفظ تصویر خود به‌عنوان متخصصانی ماهر و دارای تردید حرفه‌ای نیاز دارند مطابق با استانداردهای خود عمل کنند؛ در غیر این صورت، دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند. همچنین، مدل استانداردهای درونی (استون و کوپر<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۱) بیان می‌کند که نقض استانداردهای هنجاری و شخصی در صورت عدم تطابق بین قضاوت و اقدام، منجر به ناهماهنگی شناختی می‌شود. در مجموع، این نظریه‌ها نشان می‌دهند که ناتوانی در اجرای اقدامات منطبق با قضاوت‌ها باعث بروز ناهماهنگی شناختی می‌گردد.

ناماهنگی شناختی موجب برانگیختگی ذهنی ناخوشایندی می‌شود که افراد را به سمت کاهش آن سوق می‌دهد. یکی از راه‌های کاهش این حالت ناخوشایند، تطبیق اقدامات سطح پایین با قضاوت‌های سطح بالای تردید حرفه‌ای است؛ با این حال، این راهکار پس از وقوع، دشوار است چون نیازمند صرف منابع اضافی است. از طرفی، فشارهایی که پیشتر مانع اقدامات سطح بالا شده بودند، همچنان پابرجا هستند. در نتیجه، گزینه‌ای ساده‌تر برای حسابرسان، تغییر نگرش است. بر این اساس، پس از انجام قضاوت‌هایی با سطح بالای تردید حرفه‌ای (مانند ارزیابی ریسک)، همراه با اجرای اقدامات سطح پایین (مانند آزمون‌های حسابرسی ضعیف)، نظریه ناهماهنگی شناختی پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان نگرش خود را درباره اثربخشی اقدامات سطح پایین تغییر داده و آن‌ها را در راستای قضاوت‌های سطح بالا، ارزشمندتر ارزیابی می‌کنند. بنابراین:

**فرضیه ۱:** حسابرسانی که با تضاد میان قضاوت‌های سطح بالا و اقدامات سطح پایین در تردید حرفه‌ای مواجه می‌شوند، در مقایسه با حسابرسان فاقد این تضاد، ناهماهنگی شناختی بیشتری

تجربه می‌کنند و تمایل دارند اقدامات ضعیف را با رتبه بالاتری ارزیابی کنند. حسابرس‌هایی که به دلیل ناهماهنگی بین قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا و اقدام سطح پایین دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند، برای کاهش این ناهماهنگی، به تغییر نگرش گرایش پیدا می‌کنند. ممکن است این تغییر نگرش نسبت به اقدام، برای جبران کامل ناهماهنگی میان قضاوت (ارزیابی ریسک) و اقدام (آزمون حسابرسی) کافی نباشد. در نتیجه، احتمال دارد مقداری از ناهماهنگی شناختی باقی بماند. در کنار تغییر نگرش نسبت به اقدامات سطح پایین، راهکار دیگر برای کاهش ناهماهنگی شناختی، تغییر نگرش نسبت به قضاوت‌های سطح بالاست. بنابراین، حسابرسان ممکن است نه تنها نگرش خود را در مورد اقدام، بلکه نگرش خود را درباره قضاوت تردید حرفه‌ای (ارزیابی ریسک) نیز تغییر دهند. در این صورت، آن‌ها احتمالاً قضاوت اولیه خود را مورد بازنگری قرار می‌دهند و ممکن است به این نتیجه برسند که ارزیابی اولیه ریسک بیش از اندازه بالا بوده است و نگرش خود را نسبت به آن کاهش دهند. بنابراین:

**فرضیه ۲:** حسابرسانی که با ناهماهنگی میان قضاوت‌های سطح بالای مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات سطح پایین مواجه می‌شوند، دچار ناهماهنگی شناختی خواهند شد و ارزیابی‌های ریسک خود را، نسبت به حسابرسانی که با چنین ناهماهنگی‌ای روبه‌رو نیستند، به صورت کاهش (در سطح پایین‌تر) بازنگری خواهند کرد.

افراد معمولاً زمانی دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند که پس از اتخاذ یک تصمیم، احساس مسئولیت شخصی نسبت به آن و پیامدهای (نامطلوب) ناشی از آن داشته باشند (کوپر و فازبو، ۱۹۸۴؛ سورنسن و اورتگرن<sup>۲۵</sup>، ۲۰۲۱). به عبارت دیگر، هر چه میزان مسئولیت‌پذیری فرد در قبال تصمیماتش بیشتر باشد، احتمال تجربه ناهماهنگی شناختی نیز افزایش می‌یابد (کوپر و فازبو، ۱۹۸۴). افزون بر این، افرادی که خود را مسئول تصمیمات یا اقداماتشان و همچنین پیامدهای منفی ناشی از آن می‌دانند، به احتمال بیشتری دچار ناهماهنگی شناختی می‌شوند (گاسلینگ، دنیزو و اوبرله<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۶؛ کوپر، زانا و تاووز<sup>۲۷</sup>، ۱۹۷۸). در نتیجه، نفی مسئولیت می‌تواند به کاهش ناهماهنگی شناختی منجر شود. برای مثال، زمانی که به شرکت‌کنندگان تجربه‌کننده ناهماهنگی شناختی فرصت داده شد تا مسئولیت را انکار کنند، آن‌ها این گزینه را پذیرفتند (گاسلینگ و همکاران، ۲۰۰۶). به همین ترتیب، حسابرسانی که ناهماهنگی شناختی را تجربه می‌کنند، احتمال دارد از فرصت انکار مسئولیت برای کاهش این ناهماهنگی استفاده کنند. بنابراین:

**فرضیه ۳:** حسابرسانی که در مواجهه با ناهماهنگی شناختی میان قضاوت و اقدام، امکان انکار مسئولیت دارند، در مقایسه با حسابرسان فاقد این امکان، ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه می‌کنند.

حسابرسانی که نگرش‌های خود را به گونه‌ای اصلاح می‌کنند که اقدامات سطح پایین را با قضاوت‌های سطح بالای خود هم‌راستا سازند، احتمالاً دیگر تنش روانی آزاددهنده‌ای را تجربه نخواهند کرد. با این حال، هم اقدامات و هم قضاوت‌های آن‌ها به‌طور قابل ملاحظه‌ای پایین‌تر از حد مطلوب باقی می‌ماند. در ادامه، آن‌ها احتمالاً درک نادرستی از سطح کلی تردید حرفه‌ای

خود خواهند داشت. در نتیجه، این حساب‌رسان تصور می‌کنند که سطح تردید حرفه‌ای کلی آن‌ها بالا بوده است، در حالی که واقعاً چنین نبوده. بنابراین، آن‌ها خاطره‌ای اغراق‌آمیز از میزان تردید حرفه‌ای خود خواهند داشت. با وجود آنکه اقدامات سطح پایین تردید حرفه‌ای را انتخاب کرده‌اند، برآورد شخصی آن‌ها از تردید حرفه‌ای کلیشان احتمالاً با حساب‌رسانی که واقعاً اقدامات سطح بالا انجام داده‌اند، یکسان خواهد بود. بنابراین:

**فرضیه ۴:** حساب‌رسانی که ناهماهنگی شناختی را تجربه کرده و در پی کاهش آن نگرش‌های خود را تغییر می‌دهند؛ پس از انجام کار، برآوردی اغراق‌آمیز از سطح کلی تردید حرفه‌ای خود خواهند داشت.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است، زیرا با هدف حل مسائل رفتاری حساب‌رسان در موقعیت‌های عملی طراحی شده است. همچنین از نظر روش، علی‌مقایسه‌ای محسوب می‌شود، چرا که به بررسی تفاوت‌های میان گروه‌های شرکت‌کننده با سطوح مختلف ناهماهنگی شناختی و تأثیر آن بر گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای می‌پردازد. این پژوهش در سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ اجرا شد.

برای آزمون فرضیه‌ها، از یک آزمایش استفاده شد که در آن افراد به‌طور تصادفی به سه گروه تقسیم شدند: بدون ناهماهنگی (گروه اول)، دارای ناهماهنگی (گروه دوم) و گروه دارای امکان کاهش ناهماهنگی (گروه سوم). پس از مطالعه یک سناریوی حسابرسی با ریسک بالا، هر سه گروه قضاوت‌هایی در مورد ریسک انجام دادند و شش اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای را از نظر میزان تردید (از بیشترین تردید به کم‌ترین) رتبه‌بندی کردند. اقداماتی که در دسترس قرار گرفتند بین گروه‌ها تفاوت داشتند؛ به‌گونه‌ای که گروه اول به اقدامات با تردید بالا و گروه دوم و سوم به اقدامات با تردید پایین دسترسی داشتند. در نهایت، همه گروه‌ها مجدداً همان شش اقدام را رتبه‌بندی کردند.

در این پژوهش، جامعه آماری را دانشجویان رشته حسابداری تشکیل می‌دهند که به جای حساب‌رسان حرفه‌ای به‌عنوان شرکت‌کنندگان در آزمایش مورد استفاده قرار گرفتند. دلایل مختلفی برای این انتخاب وجود دارد؛ از جمله اینکه لیبی، بلوم‌فیلد و نلسون<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۲) تأکید کرده‌اند که شرکت‌کنندگان در پژوهش‌های رفتاری باید از درگیر شدن با موضوعاتی پیچیده‌تر از حد ضرورت اجتناب کنند. در همین راستا، استفاده از دانشجویان در آستانه ورود به حرفه حسابرسی که دانش نظری تازه‌ای دارند و هنوز تحت تأثیر سوگیری‌های ناشی از تجربه‌های کاری قرار نگرفته‌اند، با اهداف این مطالعه هم‌راستا تلقی شد. برای اجرای آزمایش و جمع‌آوری داده‌ها، نهایتاً ۸۷ نفر از میان دانشجویان حسابداری یکی از دانشگاه‌های سطح یک کشور به‌صورت هدفمند (توانایی شناسایی درست عوامل ریسک از میان ۱۵ گزینه ریسکی و غیرریسکی) انتخاب شدند. حجم نمونه پژوهش با توجه به ماهیت آزمایشگاهی و رفتاری مطالعه و بر اساس رویه‌های متعارف

در پژوهش‌های حسابداری رفتاری تعیین شد. در این راستا، ۸۷ نفر از دانشجویان حسابداری به صورت تصادفی در سه گروه آزمایشگاهی مستقل تخصیص یافتند. این حجم نمونه با توجه به تعداد گروه‌ها و کفایت مشاهده در هر گروه، امکان انجام تحلیل‌های آماری معتبر و شناسایی اثرات معنادار متغیرهای مورد بررسی را فراهم می‌کند. همچنین، توزیع متوازن آزمودنی‌ها در گروه‌ها به کنترل بهتر متغیرهای مداخله‌گر و افزایش اعتبار درونی نتایج کمک می‌کند. این دانشجویان پیش‌تر با موفقیت دروس اصول حسابرسی ۱ و ۲ را گذرانده بودند و در دو جلسه آموزشی مستقل نیز مجدداً مفاهیم تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک را مرور کردند، به طوری که از آمادگی لازم برای درک موقعیت‌های شبه‌واقعی حسابرسی و مشارکت در فرآیند قضاوت حرفه‌ای برخوردار بودند. همچنین تمامی مراحل آزمایش در محیطی کنترل شده اجرا شد تا از تأثیرگذاری عوامل مزاحم جلوگیری گردد.

در این پژوهش، تنها شرکت‌کنندگانی مجاز به ادامه حضور در مطالعه بودند که توانستند عوامل ریسک حسابرسی را از میان ۱۵ گزینه (شامل گزینه‌های ریسکی و غیرریسکی) به درستی شناسایی کنند. پاسخ‌های ناقص منجر به حذف شرکت‌کننده از مطالعه شد. در ابتدای مطالعه، مشابه با شرایط واقعی حسابرسی که در آن شریک حسابرِس بر ضرورت رعایت سطح بالایی از تردید حرفه‌ای تأکید دارد، به تمامی شرکت‌کنندگان یادآوری شد که باید سطح بالایی از تردید حرفه‌ای را در طول مطالعه رعایت کنند. سپس شرکت‌کنندگان به شش پرسش در مورد میزان تعهد خود به تردید حرفه‌ای پاسخ دادند تا این الزام در طول وظیفه ذهنی آن‌ها تقویت شود. شرکت‌کنندگان به صورت تصادفی در یکی از سه گروه آزمایشی قرار گرفتند: گروه بدون ناهماهنگی شناختی (گروه اول)، گروه دارای ناهماهنگی شناختی (گروه دوم) و گروه با امکان کاهش ناهماهنگی شناختی (گروه سوم). سناریوی آزمایشی برگرفته از یک پرونده واقعی طراحی شد که در آن تقلب با اهمیت در حساب‌های درآمد و دریافتنی رخ داده بود (براون و همکاران<sup>۳۹</sup>، ۲۰۱۴). در این پرونده، حسابرِس به دلیل فقدان تردید حرفه‌ای، به پایین بودن کیفیت حسابرسی متهم شده بود. این سناریو با هدف ایجاد سطح بالایی از ریسک تقلب و تشویق به قضاوت حرفه‌ای دقیق انتخاب شد. ابزار آزمون به صورت پایلوت آزمایش شد و توسط یک حسابرِس حرفه‌ای در سطح شریک و یک حسابرِس در سطح مدیر بازرینی گردید. پس از مطالعه سناریو، شرکت‌کنندگان که از میان دانشجویان حسابداری انتخاب شده بودند، موظف بودند حداقل پنج عامل ریسک مرتبط با حساب‌های دریافتنی را شناسایی کنند. این مرحله به منظور سنجش دانش تخصصی و مهارت تحلیلی آن‌ها در حوزه حسابرسی در نظر گرفته شد. شرکت‌کنندگانی که این مرحله را با موفقیت پشت سر گذاشتند، سپس ریسک کلی حسابرسی را ارزیابی کردند و شش اقدام پیشنهادی برای رسیدگی به ریسک را از نظر میزان تردید حرفه‌ای مورد نیاز، از رتبه ۱ (بالاترین تردید) تا رتبه ۶ (پایین‌ترین تردید)، رتبه‌بندی نمودند. این اقدامات توسط یک پنل متخصص شامل یک عضو هیئت علمی با تجربه در حسابرسی و یک شریک حسابرسی تأیید شده بود. در ادامه، هر سه گروه ابتدا قضاوت خود را درباره سطح ریسک انجام دادند و سپس

شش اقدام حسابرسی را بر اساس سطح تردید حرفه‌ای رتبه‌بندی کردند. با توجه به تأکید بر محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای شبیه به دنیای واقعی، تعداد اقدامات در دسترس برای انتخاب در هر سه گروه به سه گزینه محدود شد. در این مرحله، تفاوت میان گروه‌ها در نوع اقداماتی بود که در اختیار داشتند: گروه اول به سه اقدام با بالاترین سطح تردید حرفه‌ای که خودشان قبلاً رتبه‌بندی کرده بودند، دسترسی داشتند. در این گروه انتظار بروز ناهماهنگی شناختی نمی‌رفت، زیرا اقدامات انتخابی با قضاوت‌های اولیه آن‌ها هم‌راستا بود. گروه دوم و گروه سوم تنها به سه اقدام با پایین‌ترین سطح تردید حرفه‌ای دسترسی داشتند؛ اقدامی که به صورت ساختگی و با استناد به محدودیت‌های عملیاتی انجام شد. انتظار می‌رفت که این تضاد بین قضاوت اولیه (تردید بالا) و اقدامات ممکن (تردید پایین)، منجر به ناهماهنگی شناختی شود. برای سنجش احساس مسئولیت فردی شرکت‌کنندگان، در ادامه از آن‌ها خواسته شد پرسش‌نامه‌ای شامل شش سؤال مربوط به سطح مسئولیت‌پذیری را تکمیل کنند. سپس، تمامی شرکت‌کنندگان بار دیگر شش اقدام حسابرسی را رتبه‌بندی کرده و ارزیابی خود از ریسک را بازنگری کردند. تغییرات در ارزیابی اثربخشی اقدامات و قضاوت‌های تردید حرفه‌ای، به عنوان شاخص‌هایی برای سنجش ناهماهنگی شناختی در نظر گرفته شد. برای ایجاد فاصله ذهنی پیش از مرحله بعدی تصمیم‌گیری، شرکت‌کنندگان در آزمون‌های استروپ و بازتاب شناختی (فردریک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵) شرکت کردند: آزمون استروپ توانایی مهار پاسخ‌های اتوماتیک و تمرکز شناختی را می‌سنجد. در این آزمون، شرکت‌کنندگان باید رنگ کلمات را بیان کنند، نه معنای کلمه. آزمون بازتاب شناختی شامل سؤالات فریبنده‌ای است که پاسخ شهودی اولیه معمولاً نادرست بوده و تنها با تفکر تحلیلی می‌توان به پاسخ صحیح رسید. پس از این مرحله، از شرکت‌کنندگان خواسته شد دو جمله در مورد مزایای اقداماتی که انتخاب کرده‌اند نسبت به گزینه‌های حذف‌شده بنویسند. این تمرین با هدف افزایش احساس مسئولیت نسبت به تصمیمات اتخاذشده طراحی شده بود. طبق نظریه ناهماهنگی شناختی (فستینگر و کارلسمیت، ۱۹۵۹)، بیان علنی موضوعی که با باورهای فرد در تضاد است، احتمال بروز ناهماهنگی را افزایش می‌دهد؛ به‌ویژه در گروه دوم و سوم. در ادامه به شرکت‌کنندگان اطلاع داده شد که تنها اقداماتی که خودشان انتخاب کرده‌اند، توسط شرکت اجرا خواهد شد. این اطلاع‌رسانی، که بر پیامدهای احتمالی تصمیمات تأکید داشت، نیز می‌تواند سطح ناهماهنگی شناختی را در گروه‌های دوم و سوم افزایش دهد (لیندر، کوپر و جونز<sup>۴</sup>، ۱۹۶۷؛ گوتالس، کوپر و نفیسی<sup>۴</sup>، ۱۹۷۹). در پایان، گروه‌های اول و دوم ابتدا شش اقدام اولیه را دوباره رتبه‌بندی کرده و ریسک را مجدداً ارزیابی کردند، سپس پرسش‌نامه مسئولیت‌پذیری را تکمیل نمودند. در مقابل، شرکت‌کنندگان گروه سوم ابتدا پرسش‌نامه مسئولیت را پاسخ دادند و سپس به بازنگری رتبه‌بندی اقدامات و ارزیابی ریسک پرداختند. در نهایت، هر سه گروه برداشت خود را از سطح تردید حرفه‌ای اعمال‌شده در طول انجام وظیفه گزارش دادند. بر اساس طراحی آزمایش مطابق پژوهش (آدیکارام و هیگز، ۲۰۲۴)، وظایف محول‌شده به شرکت‌کنندگان در هر یک از سه گروه آزمایشی به صورت گام‌به‌گام تعریف شد و به ترتیب اجرا گردید.

جدول ۱: نحوه محاسبه متغیرها

نام متغیر	محاسبه	توضیحات
Action1	رتبه اولیه اولین اقدام حسابرسی	
Action2	رتبه اولیه دومین اقدام حسابرسی	
Action12	رتبه نهایی اولین اقدام حسابرسی	
Action22	رتبه نهایی دومین اقدام حسابرسی	
Audit Risk1	ارزیابی ریسک حسابرسی اولیه	
Audit Risk2	ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی	
Self Reported Professional Skepticism	برآورد خوداظهاری از تردید حرفه‌ای پس از انجام وظیفه	
Initial Average Rank	$(Action1 + Action2)/2$	میانگین رتبه اقدامات حسابرسی اولیه
Final Average Rank	$(Action12 + Action22)/2$	میانگین رتبه اقدامات حسابرسی نهایی
Average Rank Difference	$InitialAverageRank - FinalAverageRank$	تغییر میانگین رتبه (اختلاف) بین اقدامات حسابرسی اولیه و نهایی
Action Difference1	$Action1 - Action12$	تغییر رتبه (اختلاف) اولین اقدام حسابرسی
Action Difference2	$Action2 - Action22$	تغییر رتبه (اختلاف) دومین اقدام حسابرسی
Risk Difference	$AuditRisk1 - AuditRisk2$	تغییر (اختلاف) در ارزیابی ریسک حسابرسی اولیه و نهایی

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش، به منظور بررسی تفاوت میانگین متغیرهای وابسته بین سه گروه آزمایشی (گروه بدون ناهماهنگی، گروه دارای ناهماهنگی، و گروه با امکان کاهش ناهماهنگی شناختی)، از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شد. چون متغیر مستقل (گروه) دارای سه سطح و متغیرهای وابسته پیوسته هستند، آزمون تحلیل واریانس یک طرفه مناسب‌ترین روش آماری برای تحلیل اولیه تفاوت‌هاست. در صورت معنادار بودن نتایج آزمون تحلیل واریانس یک طرفه (یعنی وجود تفاوت کلی بین گروه‌ها)، لازم است مشخص شود تفاوت دقیق بین کدام گروه‌ها وجود دارد. برای این منظور از تحلیل پس آزمون استفاده می‌شود. در این پژوهش، از آزمون توکی به عنوان روش تحلیل پس آزمون بهره گرفته شد، زیرا: برای مقایسه زوجی میانگین‌ها در گروه‌های با حجم برابر مناسب است، کنترل مناسبی روی خطای نوع اول دارد و به طور گسترده در پژوهش‌های رفتاری و علوم انسانی کاربرد دارد. آزمون توکی مشخص می‌کند که کدام گروه‌ها از نظر آماری تفاوت معنادار در میانگین متغیر وابسته دارند. نتایج این آزمون امکان ارزیابی دقیق

و جزئی فرضیه‌های پژوهش را فراهم می‌کند. بنابراین، استفاده از آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه به‌منظور بررسی کلی تفاوت میانگین بین گروه‌ها و استفاده از آزمون توکی برای تعیین محل دقیق تفاوت‌ها، ترکیبی منطقی، علمی و قابل دفاع برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش است.

**آزمون فرضیه اول:** باید بررسی شود آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه ۲ و ۳) نسبت به گروه بدون ناهماهنگی (گروه ۱)، اقدامات سطح پایین (با رتبه اولیه پایین در تردید حرفه‌ای) را در رتبه‌بندی نهایی در جایگاه بالاتری قرار می‌دهند؟

متغیر وابسته:

$$\text{Average Rank Difference} = \text{Initial Average Rank} - \text{Final Average Rank}$$

هدف، بررسی تفاوت میانگین متغیر تغییر میانگین رتبه بین اقدامات حسابرسی اولیه و نهایی (Average Rank Difference) بین سه گروه آزمایشی است تا مشخص شود آیا ناهماهنگی شناختی باعث تغییر نگرش نسبت به اقدامات با تردید پایین شده است یا نه. به عبارت دیگر فرضیه اول بیان می‌کند حسابرسی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند (گروه‌های ۲ و ۳)، اقدامات حسابرسی با تردید پایین را در ادامه مطالعه، در رتبه بالاتری قرار می‌دهند، در مقایسه با گروهی که با چنین ناهماهنگی‌ای مواجه نبوده‌اند (گروه ۱). (جدول ۲)

طبق جدول (۲)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر Average Rank Difference نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ( $F(2, 84) = 3.5/5.45, p < 0.01$ ). این نتیجه فرضیه اول را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی منجر به تغییر نگرش نسبت به اثربخشی اقدامات حسابرسی شده است. نتایج تحلیل پس آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بیشترین تفاوت معنادار را نسبت به سایر گروه‌ها داشته است ( $-1/621$ )؛ همچنین، گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱ تفاوت معناداری نشان داد ( $0/897$ )، اما میزان این تغییر کمتر از گروه ۲ بود. مقایسه بین گروه ۲ و ۳ نیز معنادار بود ( $0/724$ ) به این معنا که گروه ۲ نگرش خود را به‌طور قابل توجهی بیشتر تغییر داده است. در قسمت زیرمجموعه‌های همگن، گروه ۱ با میانگین  $-0/70$  تنها در زیرمجموعه اول قرار گرفت، که نشان‌دهنده عدم تغییر معنادار در نگرش آن‌ها است. گروه ۳ با میانگین  $0/83$  در زیرمجموعه دوم و گروه ۲ با میانگین  $1/55$  در زیرمجموعه سوم قرار گرفتند. این نتایج تأیید می‌کند که میانگین تغییر رتبه اقدامات در هر سه گروه به‌طور معناداری متفاوت است و بیشترین تغییر مربوط به گروه ۲ است. در نتیجه گروه‌های ۲ و ۳ که با ناهماهنگی شناختی مواجه شدند، نگرش خود را نسبت به اثربخشی اقدامات حسابرسی تغییر داده و آن‌ها را در رتبه بالاتری قرار دادند. این تغییر در گروه ۲، که مسئولیت تصمیمات خود را بر عهده داشت، شدت بیشتری داشته است. به بیان دیگر، ناهماهنگی شناختی موجب شد که افراد برای کاهش تنش ذهنی، باور خود درباره اقدامات با تردید حرفه‌ای پایین را بازبینی و آن‌ها را مؤثرتر ارزیابی کنند.

**آزمون فرضیه دوم:** باید بررسی شود آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه ۲ و ۳)، ارزیابی نهایی ریسک حسابرسی خود را نسبت به ارزیابی اولیه، کاهش بیشتری داده‌اند، نسبت به گروه ۱ (بدون ناهماهنگی).

متغیر وابسته:

$$\text{RiskDifference} = \text{AuditRisk}_1 - \text{AuditRisk}_2$$

هدف، بررسی تفاوت میانگین تغییر در ارزیابی ریسک حسابرسی بین سه گروه آزمایشی است تا مشخص شود آیا ناهماهنگی شناختی باعث بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک شده است یا نه. به عبارت دیگر، فرضیه دوم بیان می‌کند که حسابرسی که با ناهماهنگی شناختی مواجه شده‌اند (گروه‌های ۲ و ۳)، ریسک حسابرسی را پس از مواجهه با تضاد میان قضاوت و عمل، در مقایسه با گروه بدون ناهماهنگی (گروه ۱)، کاهش بیشتری داده‌اند. (جدول ۳)

طبق جدول (۳)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر Risk Difference نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ( $p < 0.001$ )،  $F(2, 84) = 90.7/521$ . این نتیجه فرضیه دوم را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی منجر به بازنگری کاهشی در ارزیابی ریسک حسابرسی شده است. نتایج تحلیل پس‌آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بیشترین تفاوت معنادار را نسبت به سایر گروه‌ها داشته است ( $9/414$ )؛ همچنین، گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱ تفاوت معناداری را نشان داد ( $-4/345$ )، اما میزان این تغییر کمتر از گروه ۲ بود. مقایسه بین گروه ۲ و ۳ نیز معنادار بود ( $5/069$ )، به این معنا که گروه ۲ بازنگری بیشتری در ارزیابی ریسک انجام داده است. در قسمت زیرمجموعه‌های همگن، گروه ۱ با میانگین  $0/00$  تنها در زیرمجموعه اول قرار گرفت، که نشان‌دهنده عدم تغییر معنادار در ارزیابی ریسک این گروه است. گروه ۳ با میانگین  $4/34$  در زیرمجموعه دوم، و گروه ۲ با میانگین  $9/41$  در زیرمجموعه سوم قرار گرفتند. این نتایج تأیید می‌کند که میانگین بازنگری در ارزیابی ریسک در هر سه گروه به‌طور معناداری متفاوت است و بیشترین بازنگری متعلق به گروه ۲ است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که گروه‌های ۲ و ۳ که با ناهماهنگی شناختی مواجه شدند، ارزیابی خود از ریسک حسابرسی را در راستای کاهش تنش شناختی به‌صورت کاهشی بازنگری کردند. این بازنگری در گروه ۲، که مسئولیت تصمیمات اتخاذشده را نیز بر عهده داشت، شدت بیشتری داشته است. به بیان دیگر، ناهماهنگی شناختی باعث شده است که افراد برای کاهش تضاد درونی، درک خود از سطح ریسک را مجدداً تنظیم و آن را کمتر از قبل برآورد نمایند.

آزمون فرضیه سوم: باید بررسی شود آیا حسابرسی که با ناهماهنگی شناختی مواجه‌اند و در عین حال فرصت انکار مسئولیت تصمیمات خود را دارند (گروه ۳)، ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه کرده‌اند نسبت به حسابرسی که چنین امکانی ندارند (گروه ۲)؟  
متغیرهای وابسته:

$$\text{Average Rank Difference} = \text{رتبه‌بندی مجدد اقدامات}$$

$$\text{Risk Difference} = \text{تغییر در ارزیابی ریسک}$$

این دو متغیر به‌عنوان شاخص‌هایی از میزان ناهماهنگی شناختی در نظر گرفته می‌شوند. هر چه مقدار آن‌ها بیشتر باشد، نشان‌دهنده شدت بیشتر ناهماهنگی شناختی است. هدف، بررسی تفاوت میانگین دو شاخص ناهماهنگی شناختی بین دو گروه ۲ (بدون فرصت

انکار مسئولیت) و ۳ (با فرصت انکار مسئولیت) است تا مشخص شود آیا امکان انکار مسئولیت می‌تواند از شدت تجربه ناهماهنگی شناختی بکاهد.

به عبارت دیگر، فرضیه سوم بیان می‌کند که حسابرسانی که ضمن مواجهه با تضاد بین قضاوت و عمل، قادر به انکار مسئولیت تصمیم خود هستند (گروه ۳)، تغییر نگرشی کمتری در ارزیابی ریسک و اثربخشی اقدامات خواهند داشت، در مقایسه با گروهی که مسئولیت تصمیمات خود را مستقیماً پذیرفته‌اند (گروه ۲). (جدول ۴)

طبق جدول (۴) برای بررسی فرضیه سوم، از آزمون  $t$  مستقل برای مقایسه میانگین دو شاخص ناهماهنگی شناختی بین گروه‌های دوم و سوم استفاده شد. نتایج آزمون  $t$  مستقل نشان داد که تفاوت معناداری بین گروه ۲ (بدون امکان انکار مسئولیت) و گروه ۳ (با امکان انکار مسئولیت) از نظر دو شاخص ناهماهنگی شناختی وجود دارد ( $p=0/002$  و  $t(56) = 3/291$ ). به گونه‌ای که گروه سوم، تغییر رتبه کمتری نسبت به گروه دوم نشان داد ( $0/83$  در برابر  $1/55$ ). همچنین، در متغیر Risk Difference نیز تفاوت کاملاً معنادار بود ( $p<0/01$  و  $t(56) = 18/712$ )؛ و گروه سوم نسبت به گروه دوم، بازنگری کمتری در ارزیابی ریسک داشت ( $4/34$  در برابر  $9/41$ ). بنابراین، نتایج به‌روشنی فرضیه سوم را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که امکان انکار مسئولیت تصمیمات، از شدت تجربه ناهماهنگی شناختی می‌کاهد.

آزمون فرضیه چهارم: آیا گروه‌های دارای ناهماهنگی شناختی (گروه‌های ۲ و ۳)، سطح تردید حرفه‌ای خوداظهاری شده بالاتری را نسبت به گروه ۱ (بدون ناهماهنگی) گزارش کرده‌اند؟ هدف، بررسی تفاوت میانگین متغیر برآورد خوداظهاری از تردید حرفه‌ای پس از انجام وظیفه، بین سه گروه آزمایشی است، تا مشخص شود آیا تجربه ناهماهنگی شناختی منجر به ارزیابی اغراق‌آمیزتری از تردید حرفه‌ای شده است یا خیر. (جدول ۵)

طبق جدول (۵)، نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه برای متغیر برآورد خوداظهاری از تردید حرفه‌ای پس از انجام وظیفه، نشان داد که تفاوت معناداری بین سه گروه آزمایشی وجود دارد ( $F(2, 84) = 9/559, p<0/001$ ). این نتیجه فرضیه چهارم را تأیید می‌کند؛ به این معنا که ناهماهنگی شناختی بر ادراک افراد از میزان تردید حرفه‌ای‌شان تأثیر می‌گذارد. نتایج تحلیل پس‌آزمون توکی نشان داد که گروه ۲ بالاترین سطح تردید حرفه‌ای را به‌صورت خوداظهاری گزارش کرده است ( $-10/379$ ) در مقایسه با گروه ۱. تفاوت گروه ۳ با گروه ۱ از نظر آماری در آستانه معناداری قرار داشت ( $p=0/066$ ). همچنین، میانگین این متغیر در گروه ۳ برابر با  $87/28$  و در گروه ۲ برابر با  $92/28$  بود، در حالی که گروه ۱ کمترین مقدار را گزارش کرده است ( $81/90$ ). بنابراین می‌توان نتیجه گرفت، حسابرسانی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند، برای کاهش آن، ارزیابی اغراق‌آمیزتری از تردید حرفه‌ای خود ارائه داده‌اند؛ به‌ویژه در گروهی که مسئولیت تصمیمات را نیز بر عهده داشته‌اند (گروه ۲). به عبارت دیگر، گروه ۲ (که ناهماهنگی را تجربه کرده و مسئولیت را انکار نکرده) بیشترین سطح خوداظهاری از تردید حرفه‌ای را دارد. گروه ۳ هم سطح بالایی دارد، اما تفاوت آن با گروه ۱ به سطح معنادار آماری نرسیده (گرچه نزدیک

بوده است). گروه ۱ کمترین سطح خوداظهاری تردید حرفه‌ای را گزارش کرده (واقع‌بین تر است).

جدول ۲: آزمون تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون توکی و نتایج زیرمجموعه‌های همگن در آزمون توکی برای فرضیه ۱

معناداری	F	میانگین مربعات		درجه آزادی	مجموع مربعات		
۰/۰۰۰	۳۵/۵۴۵	۱۹/۱۱۵		۲	۳۸/۲۳۰		بین گروهی
		۰/۵۳۸		۸۴	۴۵/۱۷۲		درون گروهی
				۸۶	۸۳/۴۰۲		جمع
فاصله اطمینان ۹۵٪		معناداری	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه	گروه	آزمون توکی
حد بالا	حد پایین						
-۱/۱۶	-۲/۰۸	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	-۱/۶۲۱	۲	۱	
-۰/۴۴	-۱/۳۶	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	-۰/۸۹۷	۳	۱	
۲/۰۸	۱/۱۶	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	۱/۶۲۱	۱	۲	
۱/۱۸	۰/۲۶	۰/۰۰۱	۰/۱۹۳	۰/۷۲۴	۳	۲	
۱/۳۶	۰/۴۴	۰/۰۰۰	۰/۱۹۳	۰/۸۹۷	۱	۳	
-۰/۲۶	-۱/۱۸	۰/۰۰۱	۰/۱۹۳	-۰/۷۲۴	۲	۳	
تفسیر				معناداری	تفاوت میانگین‌ها		
گروه ۲ تفاوت معنادار دارد؛ بیشترین تغییر نگرش				۰/۰۰۰	-۱/۶۲۱		گروه ۱ و ۲
گروه ۳ نیز تفاوت معنادار دارد				۰/۰۰۰	-۰/۸۹۷		گروه ۱ و ۳
گروه ۲ بیشتر از گروه ۳ تغییر نگرش داشته است				۰/۰۰۱	۰/۷۲۴		گروه ۲ و ۳
Subset for alpha = 0.05							
گروه			تعداد				
۳			۲		۱		
					-۰/۰۷		
			۰/۸۳		۲۹		
۱/۵۵					۲۹		
۱/۰۰۰			۱/۰۰۰		۱/۰۰۰		

جدول ۳: آزمون تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون توکی و نتایج زیرمجموعه‌های همگن در آزمون توکی برای فرضیه ۲

معناداری	F	میانگین مربعات		درجه آزادی	مجموع مربعات		
۰/۰۰۰	۹۰۷/۵۲۱	۶۴۳/۷۵۹		۲	۱۲۸۷/۵۱۷		بین گروهی
		۰/۷۰۹		۸۴	۵۹/۵۸۶		درون گروهی
				۸۶	۱۳۴۷/۱۰۳		جمع
فاصله اطمینان ۹۵٪		معناداری	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه	گروه	آزمون توکی
حد بالا	حد پایین						

-۸/۸۹	-۹/۹۴	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۹/۴۱۴	۲	آزمون توکی
-۳/۸۲	-۴/۸۷	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۴/۳۴۵	۳	
۹/۹۴	۸/۸۹	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۹/۴۱۴	۱	
۵/۶۰	۴/۵۴	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۵/۰۶۹	۳	
۴/۸۷	۳/۸۲	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۴/۳۴۵	۱	
-۴/۵۴	-۵/۶۰	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	-۵/۰۶۹	۲	
تفسیر				معناداری	تفاوت میانگین‌ها	مقایسه
گروه ۲ نسبت به گروه ۱، کاهش بسیار بیشتری در ارزیابی ریسک داشته است.				۰/۰۰۰	-۹/۴۱۴	گروه ۱ و ۲
گروه ۳ نیز نسبت به گروه ۱، ریسک را بیشتر کاهش داده است.				۰/۰۰۰	-۴/۳۴۵	گروه ۱ و ۳
گروه ۲ نسبت به گروه ۳ نیز بازنگری بیشتری در ارزیابی ریسک داشته است.				۰/۰۰۰	۵/۰۶۹	گروه ۲ و ۳
Subset for alpha = 0.05						
گروه			تعداد			
۳			۲	۱		
			۰/۰۰	۲۹		
			۴/۳۴	۲۹		
۹/۴۱				۲۹		
۱/۰۰۰			۱/۰۰۰	۱/۰۰۰		
				معناداری		

جدول ۴: آزمون t برای فرضیه ۳

خطای استاندارد میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه	Average Rank Differenc					
۰/۱۶۹	۰/۹۱۰	۱/۵۵	۲۹	۲						
۰/۱۴۱	۰/۷۵۹	۰/۸۳	۲۹	۳						
۰/۱۹۵	۱/۰۵۳	۹/۴۱	۲۹	۲	Risk Difference					
۰/۱۸۸	۱/۰۱۰	۴/۳۴	۲۹	۳						
آزمون t برای برابری میانگین‌ها				آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها						
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	معناداری (دو طرفه)	درجه آزادی	t	معناداری	F		
حد پایین	حد پایین									
۱/۱۶۵	۰/۲۸۳	۰/۲۲۰	۰/۷۲۴	۰/۰۰۲	۵۶	۳/۲۹	۰/۲۵	۱/۳۶	فرض برابری واریانس‌ها	
۱/۱۶۵	۰/۲۸۳	۰/۲۲۰	۰/۷۲۴	۰/۰۰۲	۵۴/۲۶	۳/۲۹			فرض نابرابری واریانس‌ها	
۵/۶۱۲	۴/۵۲۶	۰/۲۷۱	۵/۰۶۹	۰/۰۰۰	۵۶	۱۸/۷۱	۰/۹۲	۰/۰۱	فرض برابری واریانس‌ها	
۵/۶۱۲	۴/۵۲۶	۰/۲۷۱	۵/۰۶۹	۰/۰۰۰	۵۵/۹	۱۸/۷۱			فرض نابرابری واریانس‌ها	

جدول ۵: آزمون تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون توکی و نتایج زیرمجموعه‌های همگن در آزمون توکی برای فرضیه ۴

معناداری	F	میانگین مربعات		درجه آزادی	مجموع مربعات			
۰/۰۰۰	۹/۵۵۹	۷۸۱/۳۹۱		۲	۱۵۶۲/۷۸۲		بین گروهی	
		۸۱/۷۴۱		۸۴	۶۸۶۶/۲۷۶		درون گروهی	
				۸۶	۸۴۲۹/۰۵۷		جمع	
فاصله اطمینان ۹۵٪								
حد پایین		معناداری	خطای استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	گروه	گروه	آزمون توکی	
حد بالا								
-۴/۷۱		۰/۰۰۰	۲/۳۷۴	-۱۰/۳۷۹	۲	۱		
۰/۲۹		۰/۰۶۶	۲/۳۷۴	-۵/۳۷۹	۳	۱		
۱۶/۰۴		۰/۰۰۰	۲/۳۷۴	۱۰/۳۷۹	۱	۲		
۱۰/۶۶		۰/۰۹۵	۲/۳۷۴	۵/۰۰۰	۳	۲		
۱۱/۰۴		۰/۰۶۶	۲/۳۷۴	۵/۳۷۹	۱	۳		
۰/۶۶		۰/۰۹۵	۲/۳۷۴	۵/۰۰۰	۲	۳		
مقایسه								
تفسیر			معناداری	تفاوت میانگین‌ها				
گروه ۲ تردید بالاتری را نسبت به گروه ۱ گزارش کرده است			۰/۰۰۰	-۱۰/۳۷۹		گروه ۱ و ۲		
تفاوت معنادار نیست اما نزدیک به معناداری است			۰/۰۶۶	-۵/۳۷۹		گروه ۱ و ۳		
تفاوت نسبتاً نزدیک اما معنادار نیست			۰/۰۹۵	۵		گروه ۲ و ۳		
Subset for alpha = 0.05						تعداد	گروه	
۲			۱					
			۸۱/۹۰			۲۹	۱	
۸۷/۲۸			۸۷/۲۸			۲۹	۲	
۹۲/۲۸						۲۹	۳	
۰/۰۹۵			۰/۰۶۶				معناداری	

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی نقش ناهماهنگی شناختی در گسست میان قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت؛ گسستی که می‌تواند به کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود. نتایج حاصل از آزمایش رفتاری نشان داد که حسابرسان حتی در صورت برخورداری از سطح بالای تردید حرفه‌ای، ممکن است در عمل تصمیماتی اتخاذ کنند که با قضاوت اولیه‌شان هم‌راستا نیست. این ناهم‌راستایی زمانی تشدید می‌شود که فرد در معرض ناهماهنگی شناختی قرار گیرد؛ حالتی که در آن تعارض میان باورهای درونی و الزامات یا فشارهای بیرونی، به بروز تنش روانی و تصمیم‌گیری‌هایی مغایر با قضاوت حرفه‌ای می‌انجامد. یافته‌ها نشان داد که ناهماهنگی شناختی نه تنها به گسست میان قضاوت و اقدام دامن می‌زند، بلکه می‌تواند به تضعیف تدریجی سطح کلی تردید حرفه‌ای منجر شود. به عبارت دیگر، زمانی که

حسابرسان نمی‌توانند مطابق با قضاوت‌های حرفه‌ای خود عمل کنند، برای کاهش تنش روانی ناشی از ناهماهنگی، سطح درک‌شده تردید حرفه‌ای خود را مجدداً ارزیابی کرده و حتی آن را بالاتر از میزان واقعی تصور می‌کنند. این فرایند می‌تواند پیامدهای بلندمدتی برای ادراک حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی و کیفیت حسابرسی داشته باشد.

این پژوهش با تمرکز بر مکانیزم روان‌شناختی ناهماهنگی شناختی، به غنای مدل‌های رفتاری در حسابرسی کمک می‌کند و پیچیدگی‌های رابطه قضاوت و اقدام را در چارچوب مدل تردید حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹) تا حدودی روشن می‌سازد. از منظر تجربی نیز، بهره‌گیری از سازوکار انکار مسئولیت در طراحی آزمایش، امکان جداسازی دقیق اثر ناهماهنگی شناختی از سایر عوامل مخدوش‌کننده را فراهم ساخت و اعتبار درونی یافته‌ها را تقویت کرد.

براساس فرضیه اول، زمانی که حسابرسان بین قضاوت‌های سطح بالای مبتنی بر تردید حرفه‌ای و اقدامات ضعیف‌تر (کم‌تردیدتر) خود دچار ناهماهنگی می‌شوند، به‌منظور کاهش تنش روانی ناشی از ناهماهنگی شناختی، نگرش خود را نسبت به اقداماتشان تغییر می‌دهند و آن‌ها را در ذهن، در سطح بالاتری از نظر تردید حرفه‌ای ارزیابی می‌کنند. این نتیجه تأییدی است بر نظریه ناهماهنگی شناختی فستینگر (۱۹۵۷) که بیان می‌دارد افراد هنگام مواجهه با تضاد بین رفتار و باور، یکی از این دو را تغییر می‌دهند تا هماهنگی ذهنی بدست آورند. همچنین نشان می‌دهد که ارزیابی حسابرسان از تردید حرفه‌ای، ثابت یا عینی نیست، بلکه می‌تواند تحت تأثیر فرایندهای دفاع روانی قرار گیرد. براساس این نتایج سیستم‌های ارزیابی عملکرد باید به این موضوع توجه کنند که خودارزیابی حسابرسان می‌تواند دستخوش سوگیری قرار گیرد و لزوماً بازتابی واقعی از کیفیت تصمیم‌گیری یا تردید حرفه‌ای آن‌ها نیست. در نتیجه نیاز به طراحی مکانیزم‌های بازخورد عینی و نظارت مستقل بر فرآیند حسابرسی وجود دارد تا این تحریف‌های شناختی اصلاح شود. براساس فرضیه دوم، حسابرسان برای کاستن از ناهماهنگی بین قضاوت و اقدام، برداشت خود از ریسک را دست‌کاری کرده و آن را پایین‌تر از میزان واقعی گزارش می‌کنند. این یافته مؤید آن است که ناهماهنگی شناختی می‌تواند نه‌فقط نگرش به عمل، بلکه ادراک از متغیرهای کلیدی در محیط کاری (مثل ریسک) را هم تغییر دهد. در نتیجه نظریه‌های قضاوت حرفه‌ای باید نقش ناهماهنگی شناختی را به‌عنوان یک مؤلفه میانجی در شکل‌گیری ادراک ریسک لحاظ کنند. در عمل، این تغییر ادراک می‌تواند منجر به ناکافی بودن روش‌ها و آزمون‌های حسابرسی شود و کیفیت فرآیند ارزیابی ریسک را تضعیف کند. بنابراین تأکید بر ارزیابی‌های تیمی و بازنگری توسط سطوح ارشدتر برای خنثی‌سازی اثر ناهماهنگی شناختی ضروری است.

براساس فرضیه سوم، در شرایطی که حسابرسان بتوانند مسئولیت عملکرد ضعیف خود را انکار کنند (مثلاً بگویند «دستور از بالا بود» یا «محدودیت زمانی داشتیم»)، شدت ناهماهنگی شناختی کمتری را تجربه می‌کنند. این انکار مسئولیت به‌عنوان یک سازوکار دفاعی می‌تواند فشار روانی ناشی از تضاد قضاوت و اقدام را کاهش دهد. بنابراین چارچوب‌های رفتاری در حسابرسی باید نقش متغیرهای موقعیتی مانند پاسخگویی و تخصیص مسئولیت را در ایجاد یا کاهش

ناماهنگی شناختی لحاظ کنند. اگر سیستم‌های کنترل کیفیت به‌گونه‌ای طراحی شده باشند که به حساب‌رسان امکان انکار مسئولیت بدهند، ممکن است این مسأله به کاهش انگیزه در جهت بهبود رفتار حرفه‌ای منجر شود. باید مسئولیت‌پذیری شفاف و مشخص برای هر عضو تیم تعریف شود تا هر کس مستقیماً پاسخگوی اقدامات خود باشد.

براساس فرضیه چهارم، حساب‌رسانی که دچار ناهماهنگی شناختی شده‌اند، در راستای کاهش آن، نگرش خود را اصلاح می‌کنند و در نتیجه، سطح کلی تردید حرفه‌ای خود را اغراق‌آمیز و بیش از حد واقعی برآورد می‌نمایند. این یافته نشان‌دهنده یک تحریف ادراکی و شناختی است که بر خودارزیابی افراد سایه می‌افکند. تردید حرفه‌ای نه تنها یک صفت یا مهارت پایدار نیست، بلکه می‌تواند دستخوش سازوکارهای دفاعی و سوگیری‌های پسینی شود. بنابراین نهادهای نظارتی باید از روش‌های مبتنی بر شواهد رفتاری (مثلاً بررسی شواهد جمع‌آوری شده، نوع آزمون‌ها، و تحلیل تصمیم‌گیری‌ها) برای ارزیابی تردید حرفه‌ای بهره ببرند.

این یافته‌ها با پژوهش‌های خارجی مانند نلسون (۲۰۰۹)، زو و یانگ (۲۰۲۳) و (۲۰۲۵)، و کورام و همکاران (۲۰۰۴) همسو است، که نشان می‌دهند فشارهای محیطی و سازمانی می‌توانند گسست میان قضاوت و اقدام را ایجاد کنند. همچنین، نتایج این پژوهش با یافته‌های مطالعات رفتاری داخلی اخیر هم‌راستا است. به‌طور خاص، هادیان و رضازاده (۱۴۰۴) با تکیه بر نظریه ذهن و علوم اعصاب شناختی نشان می‌دهند که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان به شدت تحت تأثیر فرایندهای شناختی و ادراک حالات ذهنی دیگران قرار دارد. یافته‌های پژوهش حاضر این دیدگاه را تکمیل می‌کند و نشان می‌دهد که حتی زمانی که این فرایندهای شناختی منجر به قضاوتی صحیح می‌شوند، ناهماهنگی شناختی می‌تواند مانع از ترجمه این قضاوت به اقدام حرفه‌ای شود. بدین ترتیب، پژوهش حاضر بعد رفتاری و پسینی تردید حرفه‌ای را به چارچوب‌های شناختی مطرح‌شده در پژوهش‌های اخیر می‌افزاید. همچنین، نتایج با مطالعات داخلی مانند کهن‌دل و دعائی (۱۴۰۲) و جعفری و همکاران (۱۴۰۲) هم‌راستا است و بر اهمیت نقش سازوکارهای روان‌شناختی، به‌ویژه ناهماهنگی شناختی، در کاهش تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند. با این حال، این پژوهش اولین مطالعه‌ای است که به‌طور مستقیم اثر ناهماهنگی شناختی بر شکاف رفتاری میان قضاوت و اقدام حساب‌رسان را بررسی کرده است، در حالی که مطالعات پیشین تنها به اثر فشارهای محیطی یا نقش ویژگی‌های فردی در تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند. به علاوه یافته‌های این پژوهش مکمل نتایج عارف‌منش و صفاری (۱۴۰۴) است. در حالی که آنان نشان می‌دهند سرمایه روان‌شناختی و تجربه حساب‌رسان کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا می‌دهد، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حتی در شرایط برخورداری از قضاوت‌های باکیفیت، ناهماهنگی شناختی می‌تواند مانع از تحقق عملی تردید حرفه‌ای در مرحله اقدام شود. نتایج این پژوهش با چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای ارائه‌شده توسط سیدزاده و همکاران (۱۴۰۴) سازگار است؛ با این تفاوت که پژوهش حاضر، سازوکار روان‌شناختی ناهماهنگی شناختی را به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی تبیین‌کننده عدم تحقق عملی مؤلفه‌های این چارچوب معرفی می‌کند.

نتایج پژوهش لزوم طراحی مداخلاتی را نشان می‌دهد که به کاهش شکاف میان قضاوت و اقدام کمک کنند از جمله برنامه‌های آموزشی با تمرکز بر فشارهای روان‌شناختی و محیطی، راهبردهای مدیریت تعارض در موقعیت‌های پرریسک و تقویت فرهنگ اخلاقی در سازمان‌های حسابرسی. پژوهش حاضر گرچه با استفاده از سناریوهای شبیه‌سازی شده و نمونه‌گیری محدود انجام شد، اما گامی در جهت شناسایی یکی از عوامل روان‌شناختی کلیدی در کاهش اثربخشی تردید حرفه‌ای است. پیشنهاد می‌شود مطالعات آتی، تأثیر ناهماهنگی شناختی را در محیط‌های واقعی حسابرسی و با لحاظ متغیرهای تعدیل‌گر مانند جو اخلاقی، تعارض نقش یا ویژگی‌های شخصیتی، بررسی نمایند. در مجموع، این پژوهش روشن می‌سازد که ناهماهنگی شناختی می‌تواند یکی از علل پنهان ضعف در عملکرد حرفه‌ای باشد، حتی در شرایطی که تردید حرفه‌ای در ظاهر وجود دارد. در واقع ناهماهنگی شناختی در حسابرسی واقعی است، پیامدهای رفتاری دارد و بر برداشت‌ها، نگرش‌ها و تصمیم‌ها تأثیر می‌گذارد. قضاوت حرفه‌ای صرفاً نشان‌دهنده اقدام نهایی نیست؛ باید شکاف میان قضاوت و عمل را شناخت و مدیریت کرد. راه‌حل صرفاً آموزش تردید حرفه‌ای نیست، بلکه باید بر مدیریت فشارهای محیطی، تقویت پاسخگویی فردی و جلوگیری از سازوکارهای تحریف ادراکی تمرکز کرد.

### ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش: نویسنده اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده است.

**تعارض منافع:** بنا بر اظهار نویسنده این مقاله تعارض منافع ندارد.

**حامی مالی:** این پژوهش هیچ حمایت مالی خاصی از سوی سازمان‌های عمومی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

**سپاسگزاری:** از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود. همچنین نویسنده از تمامی شرکت‌کنندگان در این مطالعه سپاسگزاری می‌کند.

### منابع

اسدی، فاطمه؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام و بنی‌مهد، بهمن. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵(۲)، ۶۲-۲۹.

بخشی، مجید؛ اذین فر، کاوه و نبوی چاشمی، سیدعلی. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱ (۴۳)، ۶۷-۸۰.

پرندین، کاوه؛ تاکی، عبدالله و مدینه، سید محسن. (۱۴۰۲). تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف بااهمیت باتاکید بر نظریه شناخت اجتماعی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۱)،

۱۶۱-۱۸۰.

جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵ (۲)، ۱-۳۳.

رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا و باقرپور ولاشانی، محمدعلی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، ۱۹۲-۱۷۳.

رخشی، مریم؛ آذین‌فر، کاوه و نبوی چاشمی، علی. (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها-کیفیت حسابرسی: مطالعه موردی موسسات حسابرسی کوچک و متوسط. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳ (۵۰)، ۱۷۳-۲۰۶.

رؤیایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲)، ۶۷-۹۵.

ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حساب‌رس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۵-۲۸.

سلیمی، پیام؛ عرب زاده، میثم؛ علی پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴ (۱۶)، ۱۵۰-۱۷۳.

سیدزاده کوه‌کمر، سید احمد؛ علی نژاد سارو کلائی، مهدی؛ فضل زاده، علیرضا و زینالی، مهدی. (۱۴۰۴). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با استفاده از تحلیل دلفی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲ (۱)، ۱۹۸-۲۲۳.

شیراوزن، هانی و فخاری، حسین. (۱۴۰۳). تقلیل منیت، تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌رسان قضایی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۲)، ۳۱۴-۲۹۰.

صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حساب‌رسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۶ (۳)، ۷۸-۵۷.

صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب‌کار و قضاوت حساب‌رس. دانش حسابداری، ۱۳ (۴۸)، ۸۲-۵۹.

عارف‌منش، زهره و صفاری، حمیده. (۱۴۰۴). تاثیر سرمایه روانشناختی و تجربه حساب‌رسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای: نقش تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵ (۱۸)، ۱۰۸-۱۳۳.

کهن‌دل، زهرا و دعائی، میثم. (۱۴۰۲). نقش سوگیری‌های احساسی دگرگون‌گریزی، زیان‌گریزی، سوگیری رفتاری نماگری و سوگیری ناهماهنگی شناختی روی اشتباهات حساب‌رسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۱۹۹-۲۱۸.

واسعی چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی

اولین حسابرسی برای مشتریان جدید. حسابداری سلامت، ۷ (۲)، ۸۲-۱۰۳.  
 ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کریمی، شبنم. (۱۳۹۶) طراحی مدل تحلیل تفسیری-  
 ساختاری عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری ارزشی و رفتاری. ۲ (۴)، ۲۱۵-  
 ۲۴۶.

هادیان، سید امین و رضازاده، جواد. (۱۴۰۴). نظریه‌ی ذهن، تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت  
 حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲ (۴)، ۸۲۱-۸۴۴.  
 هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵).  
 بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری،  
 ۶ (۴)، ۱۲۳-۱۴۸.

Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 39(1), 71–110. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2022-3653>

Agustina, F. Nurkholis, N. & Rusydi, M. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 10(4), 275–287. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i4.1214>

Al-Qatamin, K. I. (2020). The impact of time pressure on the audit quality: A case study in Jordan. *Journal of Business and Management*, 22(1), 08-16. <https://www.iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol22-issue1/Series-5/B2201050816.pdf>

Arefmanesh, Z. & Saffari, H. (2025). The effect of auditors' psychological capital and experience on the quality of professional judgment and decision-making: the moderating role of professional skepticism. *Professional Auditing Research*, 5(18), 108-133. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2047597.1365>.

Aronson, E. (1968). *Dissonance theory: Progress and problems*. Rand-McNally.

Asadi, F. Hosseini, S. H. Hemmati, B. & Banimahd, B. (2023). Investigating the Effect of Framing And Independence On Audit Judgment With Professional Skepticism As A Moderating Variable. *Journal of Accounting Advances*, 15(2), 180-210. (In Persian) <https://doi.org/10.22099/jaa.2024.48267.2367>

Asare, S. K. Trompeter, G. M. & Wright, A. M. (2000). The effect of accountability and time budgets on auditors' testing strategies. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 539–560. <https://doi.org/10.1506/F1EG-9EJG-DJ0B-JD32>

Bakhshi, M. Azinfar, K. & Nabavi Chashmi, S. A. (2022). Investigating the effect of auditor time pressure on audit quality and profit quality with emphasis on the moderating role of auditors' work stress. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 67-80. (In Persian) [https://www.jmaak.ir/article\\_19976.html?lang=fa](https://www.jmaak.ir/article_19976.html?lang=fa)

Bennett, G. B. & Hatfield, R. C. (2013). The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, 88(1), 31–50. <https://doi.org/10.2308/accr-50286>

Brazel, J. F. Jackson, B. Schaefer, T. J. & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599. <https://doi.org/10.2308/accr-51448>

Brehm, J. W. (1956). Postdecision changes in the desirability of alternatives. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 52(3), 384–389. <https://doi.org/10.1037/h0041006>

Brown, T. J. (2014). Advantageous comparison and rationalization of earnings management.

Journal of Accounting Research, 52(4), 849–876. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12054>

Carpenter, T. D. Durtschi, C. & Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1–21. <https://doi.org/10.2308/iace.2011.26.1.1>

Chen, Y. H. Wang, K. J. & Liu, S. H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15(2), 1547. <https://doi.org/10.3390/su15021547>

Cilliers, S. (2023). Emotional intelligence as a key driver of the formation of professional scepticism in auditors. *South African Journal of Business Management*, 54(1), a3732. <https://doi.org/10.4102/sajbm.v54i1.3654>

Cooper, J. & Fazio, R. H. (1984). A new look at dissonance theory. *Advances in Experimental Social Psychology*, 17, 229–266. [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60121-5](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60121-5)

Cooper, J. Zanna, M. P. & Taves, P. A. (1978). Arousal as a necessary condition for attitude change following induced compliance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 36(10), 1101–1106. <https://doi.org/10.1037//0022-3514.36.10.1101>

Coram, P. Ng, J. & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159-167. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.159>

Ekayanti, A. A. Arifuddin, Z. & Nohong, M. (2024). The Influence of Locus of Control, Audit Structure, and Professional Skepticism on Auditor Performance. *Evolutionary Studies in Imaginative Culture*, 8(2), S4-1559–1570. <http://esiculture.com/index.php/esiculture/article/view/2820>

Feng, M. & Li, C. (2014). Are auditors professionally skeptical? Evidence from auditors' going-concern opinions and management earnings forecasts. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1061–1085. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12064>

Festinger, L. & Carlsmith, V. (1959). Cognitive consequences of forced compliance. *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 58(2), 203–210. <https://doi.org/10.1037/h0041593>

Festinger, L. (1957). A theory of cognitive dissonance. Row Peterson. [https://archive.org/stream/FestingerLeonATheoryOfCognitiveDissonance1968StanfordUniversityPress/Festinger%2C%20Leon%20-%20A%20theory%20of%20cognitive%20dissonance%20%281968%2C%20Stanford%20University%20Press%29\\_djvu.txt](https://archive.org/stream/FestingerLeonATheoryOfCognitiveDissonance1968StanfordUniversityPress/Festinger%2C%20Leon%20-%20A%20theory%20of%20cognitive%20dissonance%20%281968%2C%20Stanford%20University%20Press%29_djvu.txt)

Frederick, S. (2005). Cognitive reflection and decision making. *The Journal of Economic Perspectives*, 19(4), 25–42. <https://doi.org/10.1257/089533005775196732>

Goethals, G. R. Cooper, J. & Naficy, A. (1979). Role of foreseen, foreseeable, unforeseeable behavioral consequences in the arousal of cognitive dissonance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 37(7), 1179–1185. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.37.7.1179>

Gosling, P. Denizeau, M. & Oberlé, D. (2006). Denial of responsibility: A new mode of dissonance reduction. *Journal of Personality and Social Psychology*, 90(5), 722–733. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.90.5.722>

Hadiyan, S. A. & Rezazadeh, J. (2025). Theory of Mind, Auditor Professional Skepticism, and Audit Quality. *Accounting and Auditing Review*, 32(4), 821-844. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2025.394076.1009094>. (In Persian).

Hardies, K. Janssen, S. Vanstraelen, A. & Zehms, K. M. (2025). Using field-based evidence to understand the antecedents to auditors' skeptical actions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 44(1), 105-135. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-141>

Hardies, K., Vanstraelen, A., Janssen, S., & Zehms, K. (2020). Auditors' professional

skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions (Working Paper No. 201805). Foundation for Auditing Research. <chrome-extension://efaidnbmninnibicajpcgclefindmkaj/https://foundationforauditingresearch.org/wpcontent/uploads/2025/05/2020-12-05-far-wphardies2016b05full.pdf>

Harding, N. & Trotman, K. T. (2011). Enhancing professional skepticism via the fraud brainstorming discussion outcomes. School of Accounting Australian School of Business, The University of New South Wales.

Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royae, R. & Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 123-148. doi: 10.22051/jera.2017.2627 (In Persian).

Jafari, M. Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2023). The Effect of Perspective-taking and Incentives on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Accounting Advances*, 15(2), 1-33. (In Persian) <https://doi.org/10.22099/jaa.2023.48291.2368>

Karahan, A. (2022). The relationship between personality traits and professional skepticism traits of independent auditors. *The World of Accounting Science*, 24(2), 261-286. <https://doi.org/10.31460/mbdd.835045>

Kohandel, Z. & Doaei, M. (2023). The role of Emotional Status quo & Loss Aversion Biases, Behavioral Representative Bias, and Cognitive Dissonance Bias on Auditors' Errors. *Accounting and Auditing Research*, 15(58), 199-218. (In Persian) [https://www.iaaar.com/article\\_179303.html?lang=en](https://www.iaaar.com/article_179303.html?lang=en)

Libby, R., Bloomfield, R. and Nelson, M. (2002). Experimental Research in Financial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27 : 775-810. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)

Linder, D. E. Cooper, J. & Jones, E. E. (1967). Decision freedom as a determinant of the role of incentive magnitude in attitude change. *Journal of Personality and Social Psychology*, 6(3), 245-254. <https://doi.org/10.1037/h0021220>

Losch, E. & Cacioppo, J. T. (1990). Cognitive dissonance may enhance sympathetic tonus, but attitudes are changed to reduce negative affect rather than arousal. *Journal of Experimental Social Psychology*, 26(4), 289-304. [https://doi.org/10.1016/0022-1031\(90\)90040-S](https://doi.org/10.1016/0022-1031(90)90040-S)

McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285. <https://www.jstor.org/stable/2491150>

Messier, W. F. Kachelmeier, J. & Jensen, L. (2001). An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 81-96. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.81>

Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/AUD.2009.28.2.1>

Parandin, K., Taki, A. & Madineh, S. M. (2023). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of the Risk of Material Misstatement with Emphasis on Social Cognition Theory. *Empirical Research in Accounting*, 13(1), 161-180. doi: 10.22051/jera.2023.40968.3028 (In Persian).

Rajab Ali Zadeh, J. Hesarzadeh, R. & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism with Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. (In Persian) <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2016.58465>

Rakhshi, M. Azinfar, K. & Nabavi Chashmi, S. A. (2021). Examine the pressures and ethical

dilemmas in the audit conflict on cost and quality: A case study of small and medium-sized audit institutions. *Financial Accounting Research Journal*, 13(50), 173-206. (In Persian) <https://sid.ir/paper/408663/fa>

Ramadhany, A. A., Erlina, E., Sadalia, I., & Fachrudin, K. A. (2025). Enhancing Fraud Detection Performance: The Interplay of Red Flag Awareness, Self-Efficacy, and Professional Skepticism. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(6), 301-318. <https://doi.org/10.3390/jrfm18060301>

Ricci, M. A. & Rimkus, D. (2025). Inconsistent responses to uncooperative client manager behavior: When auditors' judgments and actions diverge. *Accounting, Organizations and Society*, 114, 101593. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2025.101593>

Royai, R. A. Yaghoubejad, A. & Azinfar, K. (2014). The relationship professional skepticism and professional judgment of independent auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 95-67. (In Persian) [https://journals.iau.ir/article\\_510515.html](https://journals.iau.ir/article_510515.html)

Safajoo, M. & Pourzamani, Z. (2024). Professional skepticism, dimensions of individual creativity and auditors' judgment. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(3), 78-57. (In Persian) <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1073516>

Safikhani, R. Safarzadeh, M. H. & Asna Ashari, H. (2022). A Review of Relation between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. (In Persian) [https://jak.uk.ac.ir/article\\_3013.html](https://jak.uk.ac.ir/article_3013.html)

Salimi, P. Arabzadeh, M. Alipour, M. Panahian, H. & Safari Gerayli, M. (2024). Providing a framework for auditors' professional skepticism with the approach of the theory of planned behavior. *Professional Auditing Research*, 4(16), 150-173. (In Persian) <https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2021240.1279>

Samagaio, A. Francisco, P. M. Felício, T. & Verga Matos, P. (2025). The relationship between time pressure, ethical culture and audit quality, *Management Decision*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MD-04-2024-0870>

Seyedzadeh Koh Kamar, S. A. , Alinezhad Sarokolaei, M. , Fazlzadeh, A. and Zeynali, M. (2025). A Conceptual Model of Professional Skepticism in Auditors: A Delphi Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 198-223. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.379887.1008986>. (In Persian).

Shirowzhan, H. & Fakhari, H. (2024). Ego Depletion, Professional Skepticism, and Decision-making Quality in Forensic Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 290-314. (In Persian). <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.371846.1008909>

Sorensen, K. & Ortegren, M. (2021). The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 32(2), 39-51. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22484>

Sotoudeh, M. Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2023). The Effect of Job Pressure and Professional Skepticism on Auditor's Judgment. *Accounting and Auditing Research*, 15(58), 5-28. (In Persian) [https://www.iaaar.com/article\\_179244.html](https://www.iaaar.com/article_179244.html)

Steele, C. M. (1988). The psychology of self-affirmation: Sustaining the integrity of the self. *Advances in Experimental Social Psychology*, 21, 261-302. [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60229-4](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60229-4)

Stone, J. & Cooper, J. (2001). A self-standards model of cognitive dissonance. *Journal of Experimental Social Psychology*, 37(3), 228-243. <https://doi.org/10.1006/jesp.2000.1446>

Turner, C. W. (2001). Accountability demands and the auditor's evidence search strategy:

The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research*, 39(3), 683–706. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00034>

Valiyan, H., Abdoli, M R., Karimi, S. (2018). Design of Interpretative-Structural Analysis Model (ISM) Factors Affecting Auditor's Professional Skepticism. *Value and Behavioral Accounting*. 2 (4), 215-246. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-342-fa.html> (In Persian).

Vasaei Chaharmahali, M. Valian, H. Abdoli, M. R. & Safari Gerayli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Health Accounting*, 7(2), 82–103. (In Persian) <https://doi.org/10.30476/JHA.2019.67959.1178>

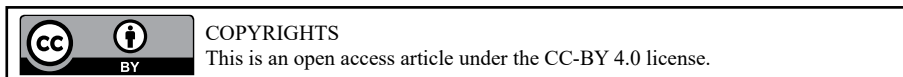
Wilks, T. J. (2002). Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review*, 77(1), 51–71. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.1.51>

Xu, G., & Yang, C. (2025). It Doesn't Make Sense: Professional Skepticism As Sensemaking. *Current Issues in Auditing*, 19(1), 10-15. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2024-1>

Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional skepticism in practice: An analysis of auditors' stories. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 157-178. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043>

Zanna, M. P., & Cooper, J. (1974). Dissonance and the pill: An attribution approach to studying the arousal properties of dissonance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 29(5), 703–709. <https://doi.org/10.1037/h0036651>.

1. Nelson
2. Carpenter, Durtschi & Gaynor,
3. Harding & Trotman
4. Xu, Yang & Fukofuka
5. Xu & Yang
6. Hardies, Vanstraelen, Janssen & Zehms
7. Karahan
8. Chen, Wang & Liu
9. Cilliers
10. Muterera, Ghani & Knechel
11. Ekayanti, Arifuddin & Nohong
12. Hardies, Janssen, Vanstraelen & Zehms
13. Feng & Li
14. Ricci & Rimkus
15. Coram, Ng & Woodliff
16. Al-Qatamin
17. Samagaio, Francisco, Felício & Verga Matos
18. Agustina, Nurkholis & Rusydi
19. McDaniel
20. Asare, Trompeter & Wright
21. Brazel, Jackson, Schaefer & Stewart
22. Wilks
23. Turner
24. Bennett & Hatfield
25. Messier, Kachelmeier & Jensen
26. Festinger
27. Cooper & Fazio
28. Zanna & Cooper
29. Losch & Cacioppo
30. Festinger & Carlsmith
31. Brehm
32. Steele
33. Aronson
34. Stone & Cooper
35. Sorensen & Ortegren
36. Gosling, Denizeau & Oberlé
37. Cooper, Zanna & Taves
38. Libby, Bloomfield & Nelson
39. Brown
40. Frederick
41. Linder, Cooper & Jones
42. Goethals, Cooper & Naficy





# Meta-discourse Analysis in Independent Auditors' Reports

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

Received: 2025/11/08

Approved: 2026/01/07

Research Paper

## Highlights:

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

## Abstract:

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

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

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



## Extended Abstract

### Introduction

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

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

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

### Theoretical Framework and Hypotheses Development

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

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

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

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

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



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

### **Research Methodology**

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

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

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

#### **Variables and Measures**

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

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

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

#### **Statistical Model**

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

### **Results**

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

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

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

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



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

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

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

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

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

## Discussion

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

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

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

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

## Implications

his study has both theoretical and practical implications.

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



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

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

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

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

### **Conclusion**

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

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

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

### **Ethical Considerations**

#### **Author Contributions**

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

#### **Data Availability Statement**

Data available on request from the authors.

#### **Acknowledgements**

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

### **Ethical Considerations**



Journal of

## Professional Auditing Research

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



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

### Funding

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

### Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

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

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

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

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

<http://article.iacpa.ir>

## تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حساب‌رسان مستقل

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته

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

### چکیده:

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

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

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

 10.22034/JPAR.2026.2074340.1472

yousefi@iau.ac.ir

naderrezaei@iau.ac.ir

abdi\_57@iau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

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

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

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

## ۱- مقدمه

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

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

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

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

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

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

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

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

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

### تعهدات حقوقی و فراگفتمان‌های تضعیف‌کننده

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

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

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

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

### تمرکز مالکیت و فراگفتمان‌های تعاملی-مشارکتی

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

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

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

### روابط نهادی با دولت و فراگفتمان‌های تقویت‌کننده

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

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

از فراگفتمان‌های تقویت‌کننده کمتر از سایر شرکت‌ها است.

### سابقه حسابرسی و فراگفتمان‌های ارجاع به خود

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

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

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

### پیشینه پژوهش

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

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

جدول ۱: چارچوب فراگفتمان هایلند

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

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

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

جدول ۲: روش حذف سیستماتیک تعیین نمونه پژوهش

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

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

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

جدول ۳: جدول تعریف عملیاتی متغیرها پژوهشی

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

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

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

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

مدل (۱)

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

مدل (۲)

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

مدل (۳)

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

مدل (۴)

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

که در مدل‌های فوق:

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

وابسته فرضیه اول.

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

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

متغیر وابسته فرضیه دوم.

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

فرضیه دوم.

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

متغیر وابسته فرضیه سوم.

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

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

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

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

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

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

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

#### ۴- یافته‌های پژوهش

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

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

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

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

فرض اینکه از توزیع پواسون پیروی می‌کنند با میانگین و واریانس نسبتاً نزدیک از مدل رگرسیونی پواسون استفاده شده است. پیش از تحلیل ضرایب مدل‌های رگرسیون پواسون، آزمون‌های بررسی پراکندگی بیش از حد انجام شد. نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی و محاسبه آماره پراکندگی (مقدار  $\alpha$  در مدل دوجمله‌ای منفی) برای هر چهار مدل نشان داد که مقدار آماره پراکندگی در محدوده ۰/۸۵ تا ۱/۱۵ قرار دارد که بیانگر عدم وجود پراکندگی بیش از حد معنادار است. همچنین، آزمون نسبت درست‌نمایی بین مدل پواسون و مدل دوجمله‌ای منفی برای هیچ‌یک از مدل‌ها معنادار نبود یعنی ( $p\text{-value} < 0/05$ ). بنابراین، مدل رگرسیون پواسون برای داده‌های پژوهش برازش مناسبی دارد و نیازی به استفاده از مدل‌های جایگزین مانند دوجمله‌ای منفی نیست.

همچنین نتایج بررسی همخطی نشان می‌دهد. همان‌طوریکه در جدول شماره (۵) مشاهده می‌شود، مقادیر عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرهای مستقل کمتر از ۳ است که نشان‌دهنده عدم وجود همخطی شدید بین متغیرها می‌باشد. همچنین شاخص وضعیت محاسبه‌شده برابر ۱۵ بوده که تأیید دیگری بر مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل رگرسیونی می‌باشد. جدول شماره (۵) معیارهای برازش چهار مدل رگرسیون پواسون را نیز ارائه می‌دهد. مقادیر (Log-Likelihood, AIC و BIC) برای هر مدل محاسبه شده است. همچنین آزمون نسبت درست‌نمایی (LR Test) نسبت به مدل تنها با عرض از مبدأ، برای تمام مدل‌ها معنادار بوده ( $p\text{-value} > 0/01$ ) که نشان‌دهنده برازش بهتر مدل‌های کامل است. مقدار Pseudo R<sup>2</sup> نیز در دامنه ۰/۲۵ تا ۰/۴۰ قرار دارد که حاکی از قدرت توضیح‌دهندگی مناسب مدل‌ها می‌باشد. نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی با الگوریتم نیتون رافسون برای فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره (۵) آورده شده است.

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

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

جدول ۵: نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی

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

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

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

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### ملاحظات اخلاقی

#### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

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

#### مشارکت نویسندگان

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

#### تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

#### حامی مالی

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

#### سپاسگزاری

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

#### منابع

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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


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

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

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

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

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

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



# **Providing a Framework for Psychological Security of Internal Auditors and Examining Its Effect on the Willingness to Report Financial Violations**

Hasan Ghasiyari <sup>1</sup>, sayedeh Atefeh Hosseini <sup>2</sup>, kazem haron <sup>3</sup>

Received: 2025/10/22

Approved: 2025/12/13

Research Paper

## **Highlights:**

1. Psychological safety is one of the fundamental human needs and a key factor influencing professional behavior. This safety enhances individual well-being, team cohesion, and the quality of auditing. Psychological safety is shaped by professional pressures, personal traits, and job-related circumstances.

2. Psychological safety among internal auditors contributes to improved quality, effectiveness, and professional independence. Individual, organizational, and environmental factors all play a role in shaping this safety, which in turn increases the auditors' willingness to report financial misconduct.

3. The present study identified 4 overarching themes, 11 organizing themes, and 55 basic themes. These include professional awareness, effective communication, continuous development, and the stimulation of social identity. Quantitative findings indicate a positive impact of psychological safety on the tendency to report financial violations.

4. Psychological safety plays a critical role in enhancing performance, independence, and transparency in auditing. A comprehensive framework of psychological safety has been developed based on psychological theories. The study's themes—professional awareness, effective communication, professional development, and social identity stimulation—highlight how psychological safety fosters transparency, public trust, and financial health within organizations.

## **Abstract:**

Psychological safety, as an invisible bridge between the individual and the workplace, plays a crucial role in shaping professional behavior. This concept serves as a prerequisite for achieving justice, transparency, and accountability within organizations. Internal auditors, as guardians of financial and ethical integrity, require such safety to act courageously and impartially. This mixed-method study investigates the impact of psychological safety on internal auditors' willingness to report financial misconduct and enhance audit quality. In the qualitative phase, thematic analysis and expert interviews were used to identify key components of psychological safety. In the quantitative phase, structural equation modeling and Smart PLS3 software were employed to test the research hypotheses. Data were collected using a researcher-developed questionnaire for psychological safety and a standardized questionnaire for reporting misconduct. Findings revealed a significant positive effect of psychological safety on the willingness to report violations. The results of the present study showed 4 overarching



themes (1- auditors' professional recognition, 2- effective communication and team synergy, 3- continuous professional development and improvement, and 4- stimulation of auditors' social identity), 11 organizing themes (the role of a safe environment in improving audit quality, risk management in a supportive professional environment, improvement of cognitive processes in a professional environment, team coordination in a supportive professional environment, professional handling of criticism and feedback, interaction with new technologies in a professional environment, professional development of auditors in a supportive environment, flexibility in dealing with organizational changes, effectiveness of perceived support in auditors, effectiveness of reflecting performance feedback to auditors, and effectiveness of institutional and social encouragement of auditors) and 55 basic themes. The results offer practical guidance for designing supportive work environments and educational programs, contributing to public trust in the auditing profession. The proposed model also provides a solid foundation for future research in metacognition and professional ethics in auditing.

**Key Words:** Psychological safety of internal auditors, self-awareness, audit quality, willingness to report financial irregularities.

### **Extended Abstract**

Providing a Framework for Psychological Security of Internal Auditors and Examining Its Effect on the Willingness to Report Financial Violations

#### 1. Introduction

Psychological safety is a fundamental human need that significantly influences professional behavior. Based on the Theory of Behavioral Approach, individuals' beliefs and sense of security shape their workplace actions. In internal auditing, psychological safety allows auditors to express opinions, admit mistakes, and communicate openly without fear of negative consequences. This enhances personal well-being, team cohesion, and audit quality. Auditors who feel safe are more creative and effective in internal control processes. Their sense of safety is shaped by professional pressures, personal traits, and job conditions, helping prevent psychological burnout.

One critical professional behavior is the willingness to report financial misconduct, especially amid rising fraudulent activities. Internal auditors play a key role in detecting and preventing such irregularities. This study investigates how psychological safety affects auditors' readiness to report misconduct. Through expert interviews and empirical analysis, it proposes educational and policy strategies to strengthen this relationship. The findings may guide regulatory reforms, training programs, and legal protections for auditors. Ultimately, the research presents a theoretical and practical framework that bridges psychology, accounting, and management. It highlights psychological safety as essential for organizational justice and ethical responsibility, offering new interdisciplinary directions for future inquiry.

#### 2. Theoretical Foundations

Psychological safety among internal auditors is essential for enhancing audit quality, effectiveness, and independence. It reflects an environment where auditors can express concerns and ideas without fear of judgment or retaliation. This safety is shaped by individual traits (e.g., self-confidence, experience, communication skills), organizational factors (e.g., trust-based



culture, managerial support), and environmental conditions (e.g., workplace stability, economic context). In supportive settings, auditors are more likely to report financial misconduct—a behavior rooted in ethics and governance. Psychological safety, combined with personal responsibility and secure reporting mechanisms, reduces fear of retaliation and increases motivation to disclose wrongdoing. Using thematic analysis and expert interviews, this study identifies a framework with four overarching themes—professional awareness, effective communication, continuous development, and social identity reinforcement—supported by eleven organizing themes and fifty-five foundational codes. Quantitative results confirm a significant positive relationship between psychological safety and auditors' willingness to report misconduct.

Enhancing psychological safety not only boosts individual and organizational performance but also fosters transparency, curbs corruption, and strengthens public trust. The proposed multidimensional model aligns with prior research and offers valuable insights into psychological dynamics within professional environments.

### 3. Methodology

This study is developmental in nature and exploratory in purpose, offering a novel framework for psychological safety among internal auditors. Data were collected using a mixed-methods approach. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with 15 academic experts and professional internal auditors, selected through purposive and snowball sampling until theoretical saturation was reached. In the quantitative phase, 400 questionnaires were distributed among members of the Iranian Association of Internal Auditors, with 392 valid responses returned.

Data analysis was performed using structural equation modeling and Partial Least Squares (PLS) to assess the impact of psychological well-being on the willingness to report misconduct. The psychological safety components were extracted using thematic analysis based on the Attride-Stirling (2001) framework. Delphi analysis was then used to evaluate the reliability of these components before designing a researcher-made questionnaire. The dependent variable—willingness to report financial misconduct—was measured using a standardized 7-item questionnaire developed by Allen et al. (2013), rated on a five-point Likert scale.

### 4. Research Findings

Psychological safety components were identified through thematic analysis using the Attride-Stirling (2001) framework. From 27 initial sources, 12 studies were selected, and 5 validated by experts, resulting in 4 categories, 11 components, and 55 conceptual codes. Delphi analysis confirmed reliability, with mean scores above 5 and agreement coefficients over 0.5.

Instrument reliability was assessed using confirmatory factor analysis and Average Variance Extracted (AVE). All factor loadings exceeded 0.7, and AVE values were above 0.5, confirming convergent validity. Cronbach's alpha and composite reliability indicated strong internal consistency. Discriminant validity, verified via the Fornell-Larcker method, showed each construct's AVE square root exceeded its correlations with others. Hypothesis testing revealed a significant positive relationship between psychological safety and willingness to report misconduct, with a path coefficient of 0.664 and a t-value of 20.090—well above the 1.96 threshold.



## 5. Discussion and Conclusion

Psychological safety is a vital concept in organizational psychology and ethics, influencing audit performance, independence, and transparency. This study introduces a comprehensive framework and examines its impact on auditors' willingness to report financial misconduct. The qualitative phase identified four overarching themes, eleven organizing themes, and fifty-five foundational codes, including professional awareness, communication, development, and social identity. Quantitative findings confirmed a significant positive effect of psychological safety on reporting behavior. These results highlight the role of organizational support, risk management, and continuous learning. The proposed model enhances individual and organizational outcomes, promoting transparency and public trust, and offers insights for future interdisciplinary research in psychology, accounting, and management.

### **Ethical Considerations**

Adherence to Research Ethics Principles

The authors have complied with ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this matter has been confirmed by all of them.

### **Authors' Contributions**

Data collection: Hassan Ghasiyari

Preparation of the research report: Dr. Seyedeh Atefeh Hosseini

Data analysis: Dr. Kazem Haroun Kalaei

### **Conflict of Interest**

According to the authors' statement, this article has no conflict of interest.

### **Financial Support**

The present article was conducted with the financial support of the Research Deputy of Islamic Azad University, Firuzkuh Branch, Faculty of Accounting.

### **Acknowledgments**

The article should include appreciation and acknowledgment. Sample sentences:

Appreciation is expressed to the respected Research Deputy of the University, Dr. Mahmoudi, for financial support / moral support / cooperation in conducting the present research.

Appreciation is expressed to Dr. Kazem Haroun Kalaei / Dr. Seyedeh Atefeh Hosseini for reviewing the manuscript and providing structural comments.

Appreciation is expressed to the respected reviewers for providing structural and scientific comments.

 [10.22034/JPAR.2025.2075340.1474](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2075340.1474)

1. PHD student. department of Accounting. Firoozkooh Branch. Islamic Azad university. Firoozkooh, iran. [hghasiyari@gmail.com](mailto:hghasiyari@gmail.com)
2. Assistant Professor. department of Accounting. Firoozkooh Branch. Islamic Azad University, firoozkooh, iran. (Corresponding Author) [hosseini.atefeh@iau.ac.ir](mailto:hosseini.atefeh@iau.ac.ir)
3. Assistant Professor. department of Accounting. Firoozkooh Branch. Islamic Azad University, firoozkooh, iran. [kazem.haron@iau.ac.ir](mailto:kazem.haron@iau.ac.ir)  
<http://article.iacpa.ir>

## ارائه چارچوبی برای امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی و بررسی تاثیر آن بر تمایل به گزارش تخلفات مالی

حسن قسیری<sup>۱</sup>، سیده عاطفه حسینی<sup>۲</sup>، کاظم هارون کلابی<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۲۲

### نکات برجسته

- امنیت روانشناختی یکی از نیازهای بنیادین انسان و عامل مؤثر در رفتارهای حرفه‌ای است که این امنیت باعث افزایش رفاه فردی، انسجام تیمی و ارتقاء کیفیت حسابرسی می‌گردد. امنیت روانی تحت تأثیر فشارهای حرفه‌ای، ویژگی‌های فردی و موقعیت‌های شغلی است.
- امنیت روانی حساب‌رسان داخلی عامل ارتقاء کیفیت، اثربخشی و استقلال حرفه‌ای است. عوامل فردی، سازمانی و محیطی در شکل‌گیری امنیت روانی نقش دارند که امنیت روانی باعث افزایش تمایل به گزارش تخلفات مالی می‌شود.
- پژوهش حاضر ۴ مضمون فراگیر، ۱۱ مضمون سازمان‌دهنده و ۵۵ مضمون پایه را شناسایی کرده است. مضامین شامل شناخت حرفه‌ای، ارتباطات مؤثر، توسعه مستمر و تحریک هویت اجتماعی هستند و یافته‌های کمی نشان‌دهنده تأثیر مثبت امنیت روانی بر گزارش تخلفات مالی‌اند.
- امنیت روانی نقش کلیدی در ارتقاء عملکرد، استقلال و شفافیت حسابرسی دارد. چارچوب جامع امنیت روانی بر اساس نظریه‌های روانشناختی ارائه شده است. مضامین پژوهش شامل شناخت حرفه‌ای، ارتباطات مؤثر، توسعه حرفه‌ای و تحریک هویت اجتماعی‌اند. مدل چندبعدی پژوهش نشان می‌دهد امنیت روانی موجب افزایش شفافیت، اعتماد عمومی و سلامت مالی سازمان‌هاست.

### چکیده:

امنیت روانشناختی به‌عنوان پلی نامرئی میان فرد و محیط کاری، نقش مهمی در شکل‌گیری رفتارهای حرفه‌ای دارد. این مفهوم، پیش‌شرط تحقق عدالت، شفافیت و مسئولیت‌پذیری در سازمان‌هاست. حساب‌رسان داخلی، به‌عنوان نگهبانان سلامت مالی و اخلاقی، نیازمند چنین امنیتی هستند تا بتوانند با جسارت و بی‌طرفانه عمل کنند. پژوهش حاضر با رویکردی ترکیبی، به بررسی تأثیر امنیت روانشناختی بر تمایل حساب‌رسان داخلی به گزارش تخلفات مالی و ارتقای کیفیت حسابرسی پرداخته است. در بخش کیفی، با استفاده از تحلیل مضمون و مصاحبه با خبرگان، مؤلفه‌های امنیت روانشناختی شناسایی شد. در بخش کمی، با بهره‌گیری از معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS3، فرضیه‌ها آزمون شد. داده‌ها با پرسش‌نامه محقق‌ساخته و پرسش‌نامه استاندارد گردآوری شد. نتایج نشان داد امنیت روانشناختی تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل به گزارش تخلفات دارد. چهار مضمون فراگیر (۱- شناخت حرفه‌ای حساب‌رسان، ۲- ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی، ۳- توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای و ۴- تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان)، ۱۱ مضمون سازمان‌دهنده (نقش محیط امن در ارتقای کیفیت حسابرسی، مدیریت ریسک‌ها در فضای حرفه‌ای حمایتی، بهبود فرآیندهای شناختی در محیط حرفه‌ای، هماهنگی تیمی در محیط حرفه‌ای حمایتی، برخورد حرفه‌ای با انتقادات و بازخوردها، تعامل با فناوری‌های نوین در محیط حرفه‌ای، توسعه حرفه‌ای



حسابرسان در محیط حمایتی، انعطاف‌پذیری در مواجهه با تغییرات سازمانی، اثربخشی حمایت ادراک شده در حسابرسان، اثربخشی انعکاس بازخورد عملکرد به حسابرسان و اثربخشی تشویق نهادی و اجتماعی حسابرسان و ۵۵ مضمون پایه بود. یافته‌ها می‌توانند راهنمایی، برای طراحی محیط‌های کاری حمایتی و برنامه‌های آموزشی باشند و اعتماد عمومی به حرفه حسابداری را افزایش دهند. مدل ارائه‌شده نیز بستری برای پژوهش‌های آینده در حوزه فراشناخت و اخلاق حرفه‌ای فراهم می‌سازد.

**واژه‌های کلیدی:** امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی، خودآگاهی، کیفیت حسابداری، تمایل به گزارش تخلفات مالی

 [10.22034/JPAR.2025.2075340.1474](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2075340.1474)

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. [hghasyari@gmail.com](mailto:hghasyari@gmail.com)
  ۲. استادیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. (نویسنده مسئول) [hosseini.atefeh@iau.ac.ir](mailto:hosseini.atefeh@iau.ac.ir)
  ۳. استادیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. [kazem.haron@iau.ac.ir](mailto:kazem.haron@iau.ac.ir)
- <http://article.iacpa.ir>

## ۱- مقدمه

بر اساس تئوری «رویکرد نسبت به رفتار»، سمت‌وسوی رفتار فردی مبتنی بر نظام اعتقادات و باورهای شخصی شکل می‌گیرد و همین رفتار به‌عنوان معیاری اساسی برای ارزیابی اثربخشی و کارایی عملکرد وی قلمداد می‌شود (هندار و هاراپ، ۲۰۲۳). در این چارچوب نظری، امنیت روانشناختی به‌عنوان یکی از نیازهای پایه‌ای انسان، نقشی محوری در تحقق سلامت روانی، رفاه فردی و توسعه حرفه‌ای ایفا می‌کند (بیلوندی و همکاران، ۲۰۲۴). این سازه که در ادبیات روانشناسی سازمانی به‌عنوان احساس اطمینان، آرامش درونی و اعتماد به خود، همکاران و محیط کاری تعریف می‌شود (آنتونیوس و همکاران، ۲۰۲۵)، عمدتاً از کیفیت روابط مثبت و سازنده بین فرد و سازمان نشأت می‌گیرد (بلینوا و همکاران، ۲۰۱۸؛ سیسوانتو و همکاران، ۲۰۲۴). در بافت حرفه‌ای حسابداری داخلی، اهمیت امنیت روانشناختی دوچندان می‌شود، زیرا فضای ایمن روانی به حساب‌رسان داخلی امکان می‌دهد تا دغدغه‌های حرفه‌ای خود را آزادانه بیان کنند، خطاها را بدون هراس از توبیخ یا تبعات منفی بپذیرند و در بستر تعاملات شفاف و باز، مشارکت مؤثر داشته باشند. ایجاد چنین محیطی نه‌تنها به ارتقای رفاه و بهداشت روانی فردی منجر می‌شود، بلکه سبب تقویت عملکرد گروهی، انسجام تیمی و افزایش یکپارچگی اخلاقی سازمان می‌گردد (مه‌ارانی و سیدهارتا، ۲۰۲۴). در واقع، شواهد پژوهشی نشان می‌دهد حساب‌رسان داخلی که از سطح مطلوبی از امنیت روانشناختی برخوردارند، عملکردی خلاقانه‌تر، انعطاف‌پذیرتر و اثربخش‌تر از خود نشان می‌دهند که این امر به‌صورت غیرمستقیم موجب ارتقای کارایی نظام کنترل‌های داخلی و بهبود کیفیت فرآیندهای حسابداری می‌شود (لارسون، ۲۰۰۴).

از سوی دیگر، تمایل به گزارش تخلفات مالی به‌عنوان یک رفتار اخلاق‌محور و مسئولانه که از وظایف حساس و خطیر حساب‌رسان داخلی محسوب می‌شود، نقشی حیاتی در کشف، پیشگیری و مهار اقدامات متخلفانه‌ای نظیر تقلب مالی، پول‌شویی، دستکاری صورت‌های مالی و ارائه اطلاعات گمراه‌کننده در سازمان‌ها ایفا می‌کند، به‌گونه‌ای که گزارش‌دهی به‌موقع و شفاف این تخلفات می‌تواند به‌عنوان یک سازوکار نظارتی مؤثر، سلامت مالی و اعتبار سازمان را تضمین کند (وهیونی و همکاران، ۲۰۲۱). با این حال، حساب‌رسان داخلی اغلب در موقعیتی پارادوکس‌گونه و پیچیده قرار می‌گیرند؛ از یک سو متعهد به رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای، صداقت و افشای کامل تخلفات هستند (آنتونیوس و همکاران، ۲۰۲۵) و از سوی دیگر، به دلیل وابستگی سازمانی، ترس از تبعات منفی گزارش‌دهی نظیر فشارهای مدیریتی، تهدید به اخراج، کاهش فرصت‌های پیشرفت شغلی یا ایجاد تنش در روابط کاری، ممکن است تمایل کمتری برای افشا از خود نشان دهند که این تنش درونی می‌تواند به سکوت حرفه‌ای یا خودسانسوری بینجامد. این چالش‌های دوگانه، لزوم توجه جدی‌تر به عوامل درون‌فردی و روانشناختی مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری حرفه‌ای حساب‌رسان را بیش از پیش برجسته می‌سازد. در این راستا، نظریه‌های روانشناختی معاصر با عبور از رویکردهای تقلیل‌گرایانه، بر این باورند که رفتار افراد صرفاً تحت‌تأثیر نیروهای درونی (مانند انگیزه‌های شخصی) یا محرک‌های بیرونی (مانند قوانین و فشارهای محیطی) قرار ندارد،

بلکه برآیند تعامل پویا و پیچیده‌ای میان کارکردهای روانی، فرآیندهای شناختی، بافت محیطی و شبکه باورها و ارزش‌های فرد است (لائو و اوتسانایا، ۲۰۱۹). در همین چارچوب، فشارهای روانی مستمر ناشی از محیط کاری پرفشار و پرابهام حساب‌رسان می‌تواند به عوارضی چون فرسایش شغلی، کاهش انگیزه، افت اثربخشی فردی و سازمانی و در نهایت، سکوت در برابر تخلفات مالی منجر شود (کستکا و همکاران، ۲۰۲۱؛ موندی‌اوی و همکاران، ۲۰۲۴). بنابراین، تمرکز صرف بر الزامات ساختاری، سازمانی و محیطی، بدون لحاظ کردن ابعاد روانشناختی تأثیرگذاری چون امنیت روانی، احساس تعلق سازمانی و حمایت مدیران، نمی‌تواند ضامن رفتار اخلاقی، مسئولانه و شجاعانه در فرآیند گزارش‌دهی تخلفات مالی باشد و غفلت از این مؤلفه‌های روان‌شناختی می‌تواند خلأیی جدی در کارایی نظام حکمرانی و کنترل‌های داخلی سازمان ایجاد کند (بیرامی و همکاران، ۲۰۲۶).

ضرورت و هدف تحقیق: با توجه به شکاف موجود در ادبیات پژوهش‌های داخلی در خصوص نقش ابعاد روانشناختی در حرفه حساب‌رسانی، این تحقیق در پی آن است تا اولاً چارچوبی جامع برای سنجش امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی ارائه دهد و ثانیاً تأثیر این سازه را بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی مورد بررسی قرار دهد. هدف نهایی، تبیین این رابطه و ارائه راهکارهای عملی برای تقویت محیط‌های کاری امن و حمایت‌گر در جهت افزایش شفافیت و سلامت مالی سازمان‌هاست.

پژوهش حاضر از چند جهت حاوی نوآوری است:

۱. تدوین چارچوب بومی: ارائه یک چارچوب نظری و عملیاتی برای امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی در بافت سازمانی ایران.
۲. تمرکز بر حلقه مفقوده: پرکردن شکاف مطالعاتی بین متغیرهای روانشناختی (امنیت روانی) و رفتاری (تمایل به گزارش تخلفات) در حوزه حساب‌رسانی داخلی.
۳. کاربرد سیاستی: نتیجه‌گیری با تأکید بر ارائه پیشنهادهای کاربردی برای ذی‌نفعان شامل سازمان‌ها، نهادهای نظارتی و مراجع حرفه‌ای جهت طراحی محیط‌های کاری امن و فرهنگ گزارش‌دهی شفاف.

لذا مساله اصلی پژوهش حاضر این است که چارچوب مناسب برای امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی چگونه است؟ آیا امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی تأثیر دارد؟

## ۲- مبانی نظری و تدوین فرضیه پژوهش

در این بخش در ابتدا به بررسی مبانی نظری و ادبیات مطرح شده در خصوص هر یک از متغیرهای پژوهش پرداخته شده و در انتها به بررسی ارتباط بین این متغیرهای پرداخته می‌شود.

### ۲-۱- امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی

امنیت روان‌شناختی در حوزه حساب‌رسانی داخلی، به‌عنوان یکی از ارکان اساسی برای ارتقاء

کارایی و اثربخشی فرآیندهای حسابرسی، نقشی بی‌بدیل ایفا می‌کند. این مفهوم به معنای ایجاد فضایی است که در آن حسابرسان داخلی بتوانند بدون ترس از قضاوت یا پیامدهای منفی، نظرات و ایده‌های خود را به اشتراک بگذارند. در این راستا، عوامل متعددی بر امنیت روان‌شناختی تأثیرگذارند؛ از جمله فرهنگ سازمانی، حمایت‌های مدیریتی و وجود کانال‌های ارتباطی مؤثر. فرهنگ سازمانی که بر پایه اعتماد و احترام متقابل بنا شده باشد، می‌تواند به‌طور چشمگیری احساس امنیت را در میان حسابرسان تقویت کند. به‌علاوه، حمایت‌های مدیریتی و تشویق به بیان نظرات و انتقادات سازنده، به ایجاد فضایی مثبت و خلاقانه کمک می‌کند که در آن حسابرسان می‌توانند به‌راحتی به چالش‌ها و مشکلات موجود بپردازند و راه‌حل‌های نوآورانه‌ای ارائه دهند (موندیوای<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۴). از سوی دیگر، امنیت روان‌شناختی نه تنها به بهبود کیفیت کار حسابرسان داخلی کمک می‌کند، بلکه به‌عنوان یک عامل کلیدی در پیشگیری از خطاها و تقلب‌ها نیز عمل می‌کند. زمانی که حسابرسان احساس کنند که نظرات و نگرانی‌هایشان مورد توجه قرار می‌گیرد، احتمال بیشتری وجود دارد که به شناسایی و گزارش ناهنجاری‌ها بپردازند. این امر نه تنها به ارتقاء شفافیت و صداقت در سازمان کمک می‌کند، بلکه به تقویت اعتبار و اعتماد عمومی به نهادهای حسابرسی نیز می‌انجامد. در نهایت، ایجاد امنیت روان‌شناختی در حسابرسی داخلی، به‌عنوان یک ضرورت استراتژیک، می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند تا در دنیای پیچیده و متغیر امروز، به‌طور مؤثری به چالش‌ها پاسخ دهند و به سمت موفقیت پایدار حرکت کنند (روتینگاوس<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۵؛ راسل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). عوامل مؤثر بر امنیت روان‌شناختی در حسابرسی داخلی را می‌توان به سه دسته کلی فردی، سازمانی و محیطی تقسیم کرد که هر یک به‌نوبه خود نقش مهمی در شکل‌گیری این احساس امنیت ایفا می‌کنند. عوامل فردی شامل ویژگی‌های شخصی، تجربیات گذشته و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان است. افرادی که دارای ویژگی‌هایی چون اعتماد به نفس، انعطاف‌پذیری و توانایی مدیریت استرس هستند، معمولاً در بیان نظرات و ایده‌های خود احساس راحتی بیشتری دارند. به‌علاوه، تجربیات مثبت یا منفی قبلی در محیط‌های کاری می‌تواند تأثیر عمیقی بر احساس امنیت روان‌شناختی آن‌ها بگذارد؛ به‌عنوان مثال، حسابرسانی که در گذشته با قضاوت‌های منفی یا عدم توجه به نظراتشان مواجه شده‌اند، ممکن است در محیط‌های جدید نیز با احتیاط بیشتری عمل کنند و از بیان نظرات خود بترسند. در سطح سازمانی، فرهنگ سازمانی و حمایت‌های مدیریتی از جمله عوامل کلیدی هستند که می‌توانند به‌طور مستقیم بر امنیت روان‌شناختی تأثیر بگذارند. یک فرهنگ سازمانی

که بر پایه اعتماد، احترام و شفافیت بنا شده باشد، می‌تواند به حسابرسان این احساس را بدهد که نظرات و انتقاداتشان ارزشمند است و به‌طور جدی مورد توجه قرار می‌گیرد. همچنین، حمایت‌های فعال مدیران و ایجاد فضایی که در آن حسابرسان تشویق شوند تا ایده‌ها و نگرانی‌های خود را به‌راحتی بیان کنند، می‌تواند به تقویت این احساس امنیت کمک کند. وجود کانال‌های ارتباطی مؤثر و غیررسمی نیز به حسابرسان این امکان را می‌دهد که بدون ترس از عواقب، به بیان نظرات خود بپردازند و در نتیجه، احساس امنیت بیشتری داشته باشند. عوامل محیطی نیز

به‌عنوان یک بعد مهم در این زمینه مطرح می‌شوند (لائو و اوتسانایا، ۲۰۱۹). این عوامل شامل شرایط فیزیکی محیط کار، دسترسی به منابع و امکانات و همچنین وضعیت اقتصادی و اجتماعی جامعه است. محیط کار باید به‌گونه‌ای طراحی شود که حس راحتی و امنیت را برای حساب‌رسان فراهم کند؛ به‌عنوان مثال، وجود فضاهای مناسب برای برگزاری جلسات و تبادل نظر می‌تواند به تقویت ارتباطات و کاهش استرس کمک کند. همچنین، شرایط اقتصادی و اجتماعی که بر روی سازمان تأثیر می‌گذارد، می‌تواند بر احساس امنیت روان‌شناختی حساب‌رسان تأثیر بگذارد؛ در شرایطی که سازمان با چالش‌های اقتصادی مواجه است، ممکن است حساب‌رسان احساس کنند که بیان نظرات و انتقاداتشان می‌تواند عواقب منفی برای آن‌ها به‌دنبال داشته باشد. در مجموع، تعامل این عوامل فردی، سازمانی و محیطی می‌تواند به‌طور قابل توجهی بر امنیت روان‌شناختی حساب‌رسان داخلی تأثیر بگذارد و در نهایت بر کیفیت و اثربخشی فرآیندهای حساب‌رسی تأثیرگذار باشد (مهارانی و سیدهارتا، ۲۰۲۴).



شکل (۱). عوامل موثر بر امنیت روانشناختی

### ۲-۳- تمایل به گزارش تخلفات مالی

تمایل به گزارش تخلفات مالی به‌عنوان یکی از رفتارهای کلیدی در حوزه اخلاق حرفه‌ای و حکمرانی سازمانی، از اهمیت بالایی برخوردار است. این تمایل به معنای آمادگی فرد برای افشا و گزارش‌دهی تخلفات مالی، اعم از تقلب، سوءاستفاده از منابع، یا هرگونه اقدام غیرقانونی در محیط کاری است که می‌تواند به سلامت مالی سازمان‌ها و جامعه آسیب وارد کند. تمایل به گزارش‌دهی تخلفات مالی نه‌تنها به عوامل فردی مانند حس مسئولیت‌پذیری، صداقت و تعهد اخلاقی بستگی دارد، بلکه تحت تأثیر عوامل سازمانی و محیطی نیز قرار می‌گیرد. از جمله این عوامل می‌توان به امنیت روانشناختی، حمایت سازمانی، ترس از تبعات گزارش‌دهی و وجود سیستم‌های تشویقی و حفاظتی اشاره کرد (وهیونی<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). در این راستا، ایجاد محیطی که در آن کارکنان و حساب‌رسان داخلی احساس امنیت و حمایت کنند، نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش تمایل به گزارش‌دهی تخلفات مالی دارد. امنیت روانشناختی به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی، این اطمینان را به افراد می‌دهد که در صورت گزارش‌دهی تخلفات، با تبعات منفی مانند تلافی، تهدید یا از دست‌دادن موقعیت شغلی مواجه نخواهند شد. این موضوع به‌ویژه در مورد حساب‌رسان داخلی که در خط مقدم شناسایی و گزارش‌دهی تخلفات مالی قرار دارند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین، سازمان‌ها با تقویت فرهنگ سازمانی شفاف و پاسخ‌گو، ایجاد سیستم‌های گزارش‌دهی محرمانه و ارائه آموزش‌های لازم در زمینه اخلاق حرفه‌ای، می‌توانند به افزایش تمایل

به گزارش‌دهی تخلفات مالی کمک کرده و در نهایت، به بهبود سلامت مالی و کاهش فساد در سازمان‌ها و جامعه منجر شوند (موندی‌یوی و همکاران، ۲۰۲۴).

## ۲-۴- امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی و تمایل به گزارش تخلفات مالی

در عصر پیچیدگی‌های سازمانی و چالش‌های اخلاقی فزاینده در حوزه‌های مالی و گزارشگری، امنیت روانشناختی به مثابه یک سازه‌ی زیرساختی حیاتی و یک سرمایه‌ی نامشهود سازمانی ظهور می‌کند که تأثیر آن بر رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی، نه تنها مستقیم و فوری، بلکه عمیقاً در بطن فرآیندهای شناختی، انگیزشی و اجتماعی آنان نهادینه شده است. این مفهوم، مبتنی بر یک چارچوب چندبعدی متشکل از آزادی بیان شناختی، ایمنی از تحقیر، حمایت نهادی از ریسک‌پذیری اخلاقی و اعتماد به انصاف سیستم‌های پاسخگویی است که در تعاملی پیچیده با ویژگی‌های فردی و محیطی، بنیان تصمیم‌گیری‌های دشوار، مانند افشای تخلفات مالی، را شکل می‌دهد (آنتونیوس و همکاران، ۲۰۲۵).

از منظر نظریه انتظار-ارزش<sup>۶</sup>، حسابرسان زمانی به کنش گزارش‌دهی مبادرت می‌ورزند که باور داشته باشند: اولاً، تلاش آنان منجر به شناسایی و اثبات تخلف خواهد شد (انتظار موفقیت؛ درک از خودکارآمدی)؛ ثانیاً، گزارش آنان پیامدهای مطلوبی (مانند اصلاح وضعیت یا قدردانی) را در پی خواهد داشت (ارزش پیامد) و ثالثاً، هزینه‌های روانی و حرفه‌ای این عمل (مانند تلافی، بی‌اعتمادی یا آسیب به روابط) تحت حمایت محیط کار، قابل تحمل و مدیریت است (کاهش انتظار پیامد منفی). امنیت روانشناختی، هر سه مؤلفه را تقویت می‌کند: از طریق تقویت خودکارآمدی جمعی، تضمین حمایت عملیاتی از گزارش‌دهندگان و مشروعیت بخشیدن به نگرانی‌های اخلاقی به عنوان بخشی از هنجارهای سازمانی. (بیرامی و همکاران، ۲۰۲۶). بر اساس نظریه هویت اجتماعی<sup>۷</sup> حس تعلق به یک گروه حرفه‌ای یا سازمانی که در آن اخلاق‌مداری و شفافیت از ارزش‌های محوری محسوب می‌شوند، بخشی از هویت اجتماعی فرد را شکل می‌دهد. در محیطی با امنیت روانشناختی بالا، هویت حسابرس-به-عنوان-نگهبان اخلاق<sup>۸</sup> تقویت می‌شود. در این حالت، گزارش تخلف نه یک عمل خارج از نقش، بلکه تکلیف ذاتی و حتی منبع افتخار هویتی است. فرد از طریق این عمل، به هویت گروهی مطلوب خود وفادار می‌ماند و از تهدید طرد اجتماعی به دلیل سکوت در امان است. همچنین، با بهره‌گیری از نظریه تنظیم هدف<sup>۹</sup> می‌توان استدلال کرد که سازمان‌هایی با امنیت روانشناختی بالا، می‌توانند اهداف یادگیری را به جای اهداف عملکردی مبتنی بر اجتناب از اشتباه، در اولویت قرار دهند (موندی‌یوی و همکاران، ۲۰۲۴). در چنین بافتی، هدف اصلی «یافتن و اصلاح کاستی‌ها و تخلفات برای بهبود کل سیستم» تعریف می‌شود، نه «انجام بی‌ایراد کار برای اجتناب از سرزنش». این تغییر در تنظیم هدف، انگیزه درونی حسابرسان را برای جستجوی فعالانه‌ی تخلفات و گزارش صریح آن‌ها به شدت افزایش می‌دهد، چرا که این رفتار مستقیماً با اهداف والای سازمان و ارتقای حرفه‌ای خود فرد همسو می‌گردد. از منظر نظریه مبادله اجتماعی<sup>۱۰</sup> رابطه حسابرس با سازمان بر پایه یک قرارداد نانوشته از مبادله‌ی

منابع مادی و غیرمادی استوار است. هنگامی که سازمان با ایجاد امنیت روانشناختی، منابع ارزشمندی مانند اعتماد، احترام، حمایت و امنیت شغلی را به حساب‌رسان اعطا می‌کند، حس تعهد تکلیفی<sup>۱۱</sup> و تعهد عاطفی<sup>۱۲</sup> در وی ایجاد می‌شود. حساب‌رسان این سرمایه‌گذاری اجتماعی سازمان را به عنوان یک لطف یا سرمایه‌گذاری مبتنی بر اعتماد تفسیر می‌کند و احساس می‌کند برای حفظ عدالت در این مبادله، موظف است با رفتاری فراتر از حداقل الزامات رسمی، یعنی گزارش‌دهی مسئولانه و داوطلبانه‌ی تخلفات، پاسخگو باشد (مهارانی و سیدهارتا، ۲۰۲۴). این چرخه اعتماد و تعهد متقابل، به ایجاد یک چرخه از رفتارهای اخلاقی منجر می‌شود. علاوه بر این، در پرتو نظریه منابع حفاظتی<sup>۱۳</sup>، امنیت روانشناختی یک منبع کلیدی روان‌شناختی محسوب می‌شود که از تحلیل دیگر منابع فرد (مانند انرژی روانی، تمرکز و عزت نفس) در مواجهه با تعارضات اخلاقی جلوگیری می‌کند. حساب‌رسانی که از این منبع برخوردارند، برای مقابله با استرس ناشی از کشف تخلف و تصمیم‌گیری درباره افشای آن، ذخایر روانی بیشتری در اختیار دارند. در نتیجه، به جای ورود به حالت تدافعی و سکوت (که خود مستلزم صرف منابع برای سرکوب اضطراب و توجیه اخلاقی است)، می‌توانند منابع خود را بر روی حل مسئله و اجرای کنش اخلاقی متمرکز کنند. فقدان این منبع حفاظتی، فرد را در معرض فرسودگی اخلاقی<sup>۱۴</sup> و نهایتاً سکوت دفاعی قرار می‌دهد (وهیونی و همکاران، ۲۰۲۱).

بر اساس این بنیان‌های نظری غنی و درهم‌تنیده، فرضیه اصلی این پژوهش نه به عنوان یک ادعای ساده‌ی همبستگی، بلکه به عنوان یک پیش‌بینی نظری قوی در مورد سازوکارهای علی و روان‌شناختی مؤثر بر یکی از حساسترین رفتارهای حرفه‌ای در حوزه حکمرانی سازمانی، صورتبندی می‌شود. این فرضیه ادعان می‌دارد که امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی، با فعال‌سازی و تقویت مکانیسم‌های شناختی (مانند کاهش سوگیری‌های دفاعی در پردازش اطلاعات)، انگیزشی (مانند تبدیل انگیزه‌های بیرونی به درونی و هدف‌گذاری مبتنی بر یادگیری) و اجتماعی (مانند تقویت هویت اخلاقی و تعهد مبتنی بر مبادله)، به صورت مستقیم و نیز از طریق واسطه‌گری متغیرهایی چون خودکارآمدی اخلاقی، شجاعت اداری و درگیری شناختی با کار، بر تمایل رفتاری، قصد عملی و پایداری عمل گزارش‌دهی تخلفات مالی تأثیر می‌گذارد. این تأثیر به حدی نیرومند و نظام‌مند است که می‌تواند حتی بر وزن‌دهی آنان به عوامل بازدارنده‌ای چون قدرت فرد متخلف یا ابهام در قوانین، غلبه کند و آنان را به کنشگران فعال و مقاوم در برابر فساد تبدیل نماید (آنتونیوس و همکاران، ۲۰۲۵). بنابراین، فرضیه پژوهش حاضر بدین شرح توسعه می‌یابد:

فرضیه پژوهش: امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی تأثیر معناداری دارد.

## ۲-۵- پیشینه پژوهش

در بررسی پیشینه تحقیقات مرتبط با حرفه حساب‌رسانی، شاهد گستردگی و تنوع مطالعاتی هستیم که به تحلیل ابعاد مختلف این حرفه پرداخته‌اند. پژوهش‌های پیشین عمدتاً بر نقش

حسابرسان در ارتقای شفافیت مالی، پاسخگویی سازمانی و ایجاد اعتماد عمومی متمرکز بوده‌اند. با این حال، در سال‌های اخیر، توجه محققان به سوی عوامل روان‌شناختی و اجتماعی تأثیرگذار بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان، از جمله پدیده‌هایی مانند امنیت روان‌شناختی جلب شده است. این مطالعات نشان می‌دهند که چگونه عوامل محیطی و بین‌فردی می‌توانند بر تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات مالی تأثیر بگذارند. در این راستا، مرور نظام‌مند پیشینه تحقیق نه تنها به درک عمیق‌تر چالش‌های موجود کمک می‌کند، بلکه زمینه را برای ارائه راهکارهای نوین و اثربخش فراهم می‌سازد.

آنتونیوس و همکاران (۲۰۲۵) در تحقیق خود با عنوان «سرمایه روان‌شناختی و رفاه: آیا آن‌ها بر عملکرد حسابرسان و تصمیم بر رفتار حسابرسی ناکارآمد تأثیر می‌گذارند؟» با بهره‌گیری از روش پیمایشی و توزیع پرسش‌نامه در جامعه‌ای از حسابرسان فعال در اندونزی، به این نتیجه دست یافتند که ارتقای سرمایه روان‌شناختی و رفاه حرفه‌ای به‌طور مستقیم عملکرد حسابرسان را بهبود بخشیده و از بروز رفتارهای ناکارآمد در فرآیند حسابرسی می‌کاهد. این یافته بر نقش محوری عوامل روان‌شناختی مثبت‌نگر در افزایش اثربخشی حرفه‌ای تأکید می‌ورزد.

مصطفی و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه تحلیل عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در مؤسسات حسابرسی لبنان پرداختند. یافته‌های تجزیه‌وتحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در طول فرآیند حسابرسی تحت تأثیر سه عامل شخصی، وظیفه‌ای و محیطی قرار دارد. این یافته‌ها ماهیت پیچیده و متنوع قضاوت حسابرس را نشان می‌دهد و اهمیت در نظر گرفتن عوامل قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را برجسته می‌کند. بنابراین، حسابرسان ممکن است توانایی‌های خود را برای قضاوت آگاهانه و مؤثر در طول فرآیند حسابرسی با اذعان به اهمیت عوامل شخصی، وظیفه‌ای و محیطی بهبود بخشند.

اکبر و کونادی<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان تأثیر استقلال حسابرس، حرفه‌ای‌گرایی حسابرس و اخلاق حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت حسابرسی پرداختند. هدف این تحقیق تعیین تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن و اخلاق حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی بود. نتایج تحقیق حاکی از آن است که استفاده از تمامی متغیرها تأثیر مثبت داشته است، یعنی استقلال، حرفه‌ای بودن و اخلاق حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت حسابرسی داشته است.

ماندیوی و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان «نقش علوم اعصاب عاطفی در قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری: مروری بر ادبیات سیستماتیک برای تحقیقات حسابرسی» پرداختند. این مطالعه به مرور ادبیات سیستماتیک تحقیق قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری را بررسی می‌کند که تحت سلطه نقش مسائل شناختی در قضاوت و تصمیم‌گیری است. نتایج نشان داد علوم اعصاب عاطفی، به فرایند کدگذاری اطلاعات کمک می‌کند که زمانی که حسابرس تحت آموزش قرار می‌گیرد، مزایایی را به همراه خواهد داشت، در عمل، جو کاری حسابرس می‌تواند مثبت‌تر باشد و اگر حسابرس با شرایط منفی مواجه شود. این تجزیه‌وتحلیل بینش‌های مفیدی را ارائه می‌دهد که می‌تواند توسط تحقیقات آینده مورد بررسی قرار گیرد تا درک گسترده‌ای

از رابطه بین علوم اعصاب عاطفی با قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری کسب کرد تا بتواند از رابطه بین نظریه‌های اجتماعی و عصب‌شناسی عاطفی پشتیبانی کند و همچنین پیش‌فرض‌های عصب‌شناسی تأثیرگذار می‌تواند به درک قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس کمک کند.

زاکی و الفار<sup>۱۶</sup> (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر صفات شخصیتی کمال‌گرایی شریک بر کیفیت حسابرسی بر اساس نقش واسطه‌ای شک و تردید حرفه‌ای در مصر پرداختند. در این مطالعه از رویکرد ترکیبی استفاده شد که پرسش‌نامه و سؤالات مبتنی بر سناریو برای شرکای حسابرسی را با داده‌های ثانویه از صورت‌های مالی حسابرسی شده ترکیب می‌کرد. روابط بین متغیرهای مطالعه با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان‌دهنده تأثیر غیرمستقیم معنادار بین ویژگی‌های کمال‌گرایی شریک و کیفیت حسابرسی از طریق شک حرفه‌ای آن‌ها است. کمال‌گرایی تأثیر مثبت قابل‌توجهی بر شک حرفه‌ای شریک دارد و شک بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

اسلام و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «بزرگنمایی در ریاست: شواهدی از فرهنگ فاصله قدرت بالا»، به این نتیجه رسیدند که هرگاه کارکنان سازمان احساس کنند که از سوی مدیران خود تحت سلطه و نفوذ هستند، در آن صورت انگیزه کاری، تعهد شغلی و سازمانی در آن‌ها کاهش می‌یابد و تمایل به ترک سازمان در آن‌ها افزایش خواهد یافت. همچنین سلطه اجتماعی مدیران، رفتار اخلاقی مدیران با کارکنان را کاهش می‌دهد و این امر رضایت شغلی کارکنان را کاهش خواهد داد.

بلی نوا و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۸) به تحقیقی با عنوان «بررسی ابعاد امنیت روانشناختی از دیدگاه فلسفی» پرداختند. نتایج نشان داد که امنیت روانشناختی به عنوان یک سازه چندبعدی، تحت تأثیر عوامل فلسفی، اجتماعی و فرهنگی قرار دارد. از منظر فلسفی، مفاهیمی همچون آزادی فکری، احترام به کرامت انسانی و توانایی ابراز وجود بدون ترس از قضاوت به عنوان پایه‌های اصلی امنیت روانشناختی شناسایی شدند. این پژوهش همچنین تأکید کرد که ایجاد محیط‌های کاری و اجتماعی که در آن‌ها افراد احساس امنیت و پذیرش می‌کنند، می‌تواند به بهبود سلامت روانی و افزایش عملکرد فردی و جمعی منجر شود.

بهشتی‌نهند و همکاران (۱۴۰۴) به ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابرسی و اثربخشی آن با تأکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران پرداختند. تکرار واضحات 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. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تکرار واضحات 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.

ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۳) به تحقیقی با عنوان تحلیل ساختاری مدیریت سایش اجتماعی در سازمان‌های دولتی ایران پرداختند. هدف این پژوهش تحلیل ساختاری مدیریت سایش اجتماعی در سازمان‌های دولتی ایران می‌باشد. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه محقق‌ساخته مشتمل بر ۵۰ سؤال و سه بُعد ارتباط همکاران، ارتباط مدیر با کارکنان و ارتباط با سازمان و شغل بود. به کمک تحلیل عامل تأییدی و مدل-یابی ساختاری مدل ارائه‌شده مورد آزمون قرار گرفت. مدل مدیریت سایش اجتماعی نهایی در قالب بُعد ارتباط همکاران (مدیریت ارزش‌ها، مدیریت نگرش و رفتار، توانمندسازی کارکنان، پرورش اخلاق حرفه‌ای و راهبردهای مدارا و تنش)، ارتباط مدیر با کارکنان (مدیریت فرایند، مدیریت اختیارات و وظایف، مدیریت مسیر شغلی و مدیریت فرهنگ سازمانی) و ارتباط سازمان و شغل (بهبود و توسعه عملکرد، شناسایی، انتخاب و اجرای اقدامات، کنترل و تعامل با سازمان و مدیریت تحول‌گرا) تأیید شد. نتایج حاکی از آن است که مدیریت سایش اجتماعی ابتدا در ارتباط با همکاران، سپس ارتباط با سازمان و شغل و در آخر ارتباط مدیر با کارکنان اولویت پیاده‌سازی دارد.

ستوده و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد فشار شغلی شامل فشار بودجه زمانی و فشار محرک مشتری بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج دلالت بر تأثیر فشار بودجه زمانی به عنوان یک معیار سازمانی و فشار محرک مشتری به عنوان یک معیار محیطی بر قضاوت و کیفیت کار حسابرسان دارد و حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای بالاتر قضاوت منصفانه‌تری خواهند داشت.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) به بررسی ویژگی‌های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. نتایج نشان دادند که ماکیاولیسم و خودشیفتگی حسابرس بر عملکرد وی از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار هستند، لیکن جامعه‌سنجی بر عملکرد حسابرس تأثیرگذار نیست. افزون بر این، ویژگی‌های شخصیت ماکیاولیسم و خودشیفته حسابرس به واسطه تعارض درک شده بر ارزیابی ریسک تقلب اثرگذار نیستند، لیکن با میانجی‌گری تعارض فاکتور تاریک جامعه‌سنجی بر عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار است. بنابراین مثلث تاریک شخصیت حسابرسان در انجام فعالیت‌های مرتبط با ارزیابی ریسک تقلب نتایج گوناگونی را به همراه می‌آورد.

علی زاده گان و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش

میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. براساس یافته‌های پژوهش، هر چه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهد، تمایل برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است.

مومنی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تاثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی پرداختند. پژوهش حاضر با هدف مطالعه، تحلیل و مدل‌یابی نقش مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی بر سرمایه فکری انجام گرفته است. این مولفه‌ها ممکن است، بر سرمایه فکری حسابرسان تاثیر داشته باشد. نتایج حاصل نشان داد مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی تاثیر مثبت و معناداری بر سرمایه فکری دارند. نتایج این پژوهش نقطه عطفی بدیع برای توجه روزافزون و توسعه هر چه بیشتر آموزش مهارت‌های اکتسابی مرتبط با مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی در بین حسابرسان است که می‌تواند منجر به افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی گردد.

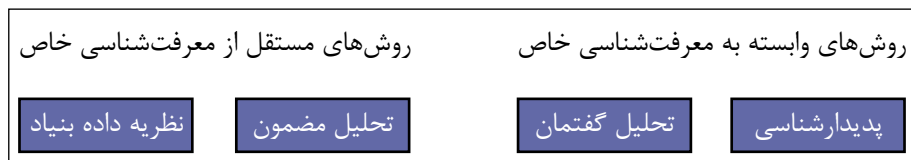
بهمنی (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «بررسی رابطه بین دینداری، تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی با کیفیت حسابرسی: با توجه به نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس» نشان داد که دینداری، تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی تأثیر مثبت و معنی‌دار و رفتار ناکارآمد حسابرس تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسی دارد. رفتار ناکارآمد حسابرس بر رابطه بین دینداری، تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی با کیفیت حسابرسی نقش میانجی‌گری ایفا نمی‌کند. یعنی، اگر حسابرس دیندارتر، متعهدتر و رضایتمندتر به حرفه حسابرسی باشد، این عوامل باعث کاهش بروز رفتارهای ناکارآمد نخواهد شد و در نتیجه کیفیت حسابرسی تغییر نخواهد کرد.

مرور نظام‌مند پیشینه تحقیقات مرتبط با حرفه حسابرسی نشان می‌دهد که اگرچه مطالعات پیشین به طور گسترده‌ای به بررسی نقش حسابرسان در ارتقای شفافیت مالی و پاسخگویی سازمانی پرداخته‌اند، اما تمرکز غالب این پژوهش‌ها بر جنبه‌های فنی و استانداردهای حرفه‌ای بوده و کمتر به ابعاد پویا و پنهان محیط‌های کاری حسابرسی توجه شده است. در این میان، پدیده‌هایی مانند امنیت روانشناختی، که به عنوان کاهش کیفیت روابط بین‌فردی و افزایش تنش‌های روانی در محیط کار تعریف می‌شود، به طور جدی مورد غفلت قرار گرفته‌اند. این در حالی است که امنیت روانشناختی می‌تواند به عنوان یک عامل کلیدی، تأثیرات عمیقی بر رفتارهای حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان داشته باشد. تحقیق حاضر با تمرکز بر این جنبه مغفول، به بررسی تأثیر امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی می‌پردازد و از این طریق، نه تنها به درک بهتر چالش‌های محیطی مؤثر بر این حرفه کمک می‌کند، بلکه با ارائه چارچوبی نوین، راهکارهایی برای تقویت تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و بهبود عملکرد حرفه‌ای حسابرسان ارائه می‌دهد. این رویکرد، تمایز اصلی پژوهش حاضر را با مطالعات پیشین تشکیل

می‌دهد و آن را به عنوان گامی پیشرو در حوزه تحقیقات حسابرسی متمایز می‌سازد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

ماهیت روش‌شناسی این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای محسوب می‌شود، به دلیل اینکه هیچ مطالعه‌ای در گذشته اقدام به ارائه‌ی چارچوب جامع از الگوی امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی ننموده است و انجام این مطالعه به یکپارچگی مفهومی پدیده مورد بررسی کمک نماید. همچنین این مطالعه بر مبنای هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که بر اساس مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه مرحله‌ای به دنبال تعیین مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر در راستای الگوی امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی می‌باشد. در آخر نیز از منظر ماهیت جمع‌آوری داده‌ها، باید بیان نمود، این مطالعه ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی است. فلسفه‌ی مطالعه‌ی حاضر بر اساس تقاطع اراده‌گرایی در فلسفه عالم با ساختارگرایی در فلسفه علم، مبنایی تلقی می‌شود؛ لذا ماهیت فلسفه‌ی مبنایی در پژوهش، ترکیب رویکرد استقرائی-قیاسی است.



شکل (۲)- انواع روش تحقیق کیفی (براون و کلارک<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۶)

برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه عمیق نیمه‌ساختاریافته و به‌منظور شناسایی خبرگان از تکنیک گلوله‌برفی که یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد، استفاده شد. همچنین در طول فرآیند مصاحبه، امکان مشاهده احساسات و رسیدن به باورها و اعتقادات مصاحبه‌شوندگان درباره موضوع پژوهش نیز وجود دارد.

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی، همچنین حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده‌بنیاد همچون گلیزر (۱۹۹۲) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابرسی، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری، که براساس روش گلوله‌برفی توسط مصاحبه‌شوندگان معرفی شدند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت با توجه به مبنای نقطه اشباع

نظری، ۱۵ نفر به عنوان مصاحبه شونده در این مطالعه مشارکت نمودند. جامعه آماری بخش کمی در این پژوهش شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی، در بازه زمانی پژوهش می باشد که به دلیل نبود آمار رسمی، نامحدود فرض شده است. لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم و به شرح زیر استفاده می گردد:

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q}{d^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

n = حجم نمونه

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱٫۹۶ می باشد  
 P = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در اختیار نباشد می توان آن را ۰٫۵، در نظر گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می رسد.  
 q = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند (q = 1 - p)  
 d = مقدار اشتباه مجاز

در فرمول کوکران برای جامعه نامحدود در سطح اطمینان ۰/۹۵ (α=۰/۰۵) تعداد نمونه n=۳۸۴ نفر می باشد.

باتوجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۰۰ پرسش نامه به صورت تصادفی بین شرکت کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۳۹۲ پرسش نامه برگشت داده شد.

در نهایت، به منظور بررسی تأثیر بهزیستی ذهنی حسابرسان بر تمایل به گزارش تخلفات مالی، فرضیه پژوهش براساس معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی<sup>۲۰</sup> (PLS) مورد آزمون تجربی قرار می گیرد.

### ۳-۱- اندازه گیری متغیرهای پژوهش

#### ۳-۱-۱- امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی

در این پژوهش مولفه های امنیت روانشناختی حسابرسان از طریق تحلیل مضمون با استفاده از رویکرد آتراید-استرلینگ (۲۰۰۱) شناسایی گردیده سپس از طریق تحلیل دلفی، پایایی مولفه های امنیت روانشناختی حسابرسان بدست آمده از بخش کیفی، مورد ارزیابی قرار می گیرد تا پس از تأیید پایایی آن، پرسشنامه محقق ساخته امنیت روانشناختی حسابرسان تهیه گردد.

#### ۳-۱-۲- تمایل به گزارش تخلفات مالی

متغیر وابسته این پژوهش تمایل به گزارش تخلفات مالی می باشد که برای سنجش آن از پرسشنامه استاندارد ۷ سوالی توسعه یافته توسط آلین و همکاران (۲۰۱۳) استفاده شده است. برای سنجش امتیاز هر گویه از نمره گذاری با طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت‌شناسی مشارکت‌کنندگان پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت‌شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	٪۸۰	مرد	۳۱۸	۸۱٪/۱۲
	زن	۳	٪۲۰	زن	۷۴	۱۸٪/۸۸
	جمع	۱۵	٪۱۰۰	جمع	۳۹۲	٪۱۰۰
سن	تا ۴۵ سال	۲	٪۱۳	تا ۴۵ سال	۳۸	۹٪/۶۹
	۴۶ تا ۵۵ سال	۴	٪۲۷	۴۶ تا ۵۵ سال	۲۸۹	۷۳٪/۷۲
	بالای ۵۶ سال	۹	٪۶۰	بالای ۵۶ سال	۶۵	۱۶٪/۵۸
	جمع	۱۵	٪۱۰۰	جمع	۳۹۲	٪۱۰۰
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۴	۲۶٪/۶۷	زیر ۱۰ سال	۱۳۸	۳۵٪/۲۰
	بالای ۱۰ سال	۱۱	۷۳٪/۳۳	بالای ۱۰ سال	۲۵۴	۶۴٪/۸۰
	جمع	۱۵	٪۱۰۰	جمع	۳۹۲	٪۱۰۰

روایی پژوهش: در این بخش با هدف سنجش اعتبار کدگذاری، از روش مثلث بندی در مطالعه کیفی استفاده شد. در واقع، مثلث‌سازی برگرفته از دانش هندسه، قابلیت اطمینان را در تحقیقات کیفی از طریق حداقل سه منبع ارزیابی می‌کند تا مشخص کند که کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار هستند و این مطالعه به اصطلاح از «سوگیری ذاتی» رنج نمی‌برد. بنابراین در این پژوهش برای دستیابی به این امر در ۴ بعد پس از مشاهده نظرات کارشناسان پس از پایان کدگذاری، اعتبارسنجی در بخش کیفی انجام شد.

جدول ۲- اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

تشریح	ابعاد مثلث‌سازی
در این بعد، هدف ارزیابی تناسب نظری یا همسویی مفهومی مضامین سازماندهی با منابع علمی در تحقیقات گذشته است. بنابراین با توجه به اینکه در این پژوهش بر اساس ماهیت تحلیل، مضامین سازمانی از مطالعات قبلی استخراج شد، روایی داده‌های کدهای شناسایی شده تأیید شد. زیرا همسویی مضمون با مفاهیم شناسایی شده در مطالعه قبلی انجام شده است.	مثلث‌سازی منابع داده‌ها <sup>۲۱</sup>
در این بعد، هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع، تفاسیر ذهنی شرکت‌کنندگان از کدگذاری و طراحی سؤالات در طول مصاحبه، مبنای اعتبارسنجی بود. در این پژوهش چندین محقق با هم شرکت کردند، ضمن اینکه تفسیر کدها به یکدیگر نزدیک بود، سبک مصاحبه و هرگونه انحراف در کدها مورد بحث قرار گرفت.	مثلث‌سازی همکاران محقق <sup>۲۲</sup>

<p>در این بعد، هدف از روش گردآوری داده‌ها، مطالعه کیفی است. به عنوان مثال نحوه رسیدن به نقطه رضایت نظری در مصاحبه مورد توجه قرار می‌گیرد. بنابراین با توجه به اینکه در طول مصاحبه از مصاحبه‌های باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به رضایت نظری استفاده شد، بنابراین می‌توان گفت که روش جمع‌آوری داده‌ها یک طرفه نیست و بر اساس است ترکیبی از روش‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه به اعتبارسنجی مطالعه کمک کرد.</p>	<p>مثلت‌سازی روش<sup>۲۳</sup></p>
<p>در این بعد که از نظر پیاده‌سازی دارای مرز خاکستری با مثلت‌سازی منابع است، هدف اتصال مضامین سازمانی و مضامین جامع از مرحله کدگذاری مرکزی و انتخابی است. بنابراین، با توجه به اینکه فرآیند سازمان‌دهی مضامین برای سازمان‌دهی نام‌های نظری مبتنی بر نظریه‌های مرتبط در سایر دانش‌های میان رشته‌ای مانند مدیریت بود، بنابراین، از نظریه مثلت‌سازی، کدهای شناسایی شده تأیید می‌شوند.</p>	<p>مثلت‌سازی نظریه<sup>۲۴</sup></p>

اما در بخش کمی از تحلیل دلفی برای سنجش روایی استفاده شد. در واقع به منظور کسب کفایت نظری در جامعه هدف در خصوص ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی برای بررسی میزان کاربرد مفاهیم در جامعه هدف انجام شد.

باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی پیرامون امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی وجود ندارد، لذا در این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل مضمون نسبت به تعیین مولفه‌های و مضامین آن استفاده می‌شود. تحلیل مضمون به عنوان فرایند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می‌نماید.

### جدول ۳- جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

Personal Perception	ادراک فردی	روانشناسی و نظریه‌های الگوی سازمان داخلی
Professional Factors	عوامل حرفه‌ای	
Job Satisfaction	رضایت شغلی	
Organizational Culture	فرهنگ سازمانی	
Organizational Structures	ساختارهای سازمانی	
Career Empowerment	توانمندسازی شغلی	

با توجه به تعیین کلیدواژه‌های مرتبط با الگوی امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی، جهت شناسایی مطالعات مشابه و استخراج مضامین سازمان‌دهنده، از پایگاه‌های داده و مراجع پژوهشی معتبر بین‌المللی و داخلی استفاده گردید. در مرحله اولیه، تعداد ۲۷ منبع اولیه شناسایی شد که پس از اعمال فرآیند غربالگری چندمرحله‌ای بر اساس معیارهای محتوایی، عنوانی و تحلیلی، نهایتاً ۱۲ مطالعه که با اهداف و فرآیندهای تحقیق حاضر هم‌خوانی داشتند، انتخاب شدند. در گام بعدی، به منظور تفکیک مفاهیم بر اساس مضامین سازمان‌دهنده، از روش‌های تحلیل کیفی استفاده شد. این تحلیل با مشارکت خبرگان حوزه تحقیق و بر اساس معیارهای ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش‌شناسی، طرح تحقیق، نمونه‌گیری، جمع‌آوری داده‌ها، بازتاب‌پذیری، دقت تحلیلی، بیان نظری، شفافیت یافته‌ها و ارزش علمی انجام پذیرفت. بر اساس نتایج این ارزیابی،

۶ مطالعه که امتیاز لازم (بالای ۳۰ امتیاز) را کسب نکرده بودند، از فرآیند بررسی حذف شدند. برای تعیین مضامین سازمان‌دهنده الگوهای امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی، از روش‌های امتیازدهی ساختاریافته استفاده شد. در این روش، زیرمعیارهای استخراج‌شده از متون مقالات تأییدشده در قالب جدولی سازمان‌دهی گردیدند. نام محققان مرتبط با هر مطالعه در ردیف‌های جدول درج شد و بر اساس تطابق زیرمعیارهای تعیین‌شده توسط هر محقق، علامت «تیک» در ستون‌های مربوطه ثبت گردید. سپس، مقادیر هر ستون جمع‌بندی شد و میانگین امتیازات محاسبه گردید. مطالعاتی که میانگین امتیاز آنها بالاتر از ۱.۵ بود، به عنوان مؤلفه‌های پژوهشی اصلی انتخاب شدند. این فرآیند به منظور دستیابی به دقت و اعتبار بیشتر در تحلیل داده‌ها و استخراج مضامین پایه و فراگیر طراحی و اجرا شد.

جدول ۳- واکاوی مؤلفه‌های پژوهش

پژوهش‌ها	زانگ و ژو <sup>۲۹</sup> (۲۰۲۳)	اورچک و همکاران <sup>۳۰</sup> (۲۰۲۲)	وانگ و همکاران <sup>۳۱</sup> (۲۰۱۹)	بلی‌نوا و همکاران <sup>۳۲</sup> (۲۰۱۸)	کاستا و نوز <sup>۳۳</sup> (۲۰۱۷)	چن و وا <sup>۳۴</sup> (۲۰۱۷)
مضامین سازمان‌دهنده	-	-	✓	✓	-	-
ادراک فردی	-	✓	-	✓	✓	-
عوامل حرفه‌ای	-	-	✓	-	✓	✓
رضایت شغلی	-	-	✓	-	✓	-
محیط امن	✓	✓	✓	✓	-	-
فرآیندهای شناختی	✓	✓	✓	✓	-	✓
هماهنگی تیمی	✓	✓	✓	✓	-	-

باتوجه به تأیید پنج مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده جهت تمرکز بر سوالهای مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی‌ترین مضامین سازمان‌دهنده الگوی امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی شناسایی شدند و مضامین ادراک فردی و رضایت شغلی باتوجه به اینکه امتیاز کمتر از میانگین کسب نمودند، حذف گردیدند. که در ادامه به بررسی نتایج مطالعات مورد بررسی و مصاحبه با خبرگان و شناسایی جامع مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه پرداخته شده است. اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان‌دهنده در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۴- شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	نقش محیط امن در ارتقای کیفیت حسابرسی	تأثیر محیط امن بر دقت گزارشگری حساب‌رسان ارتقای قضاوت حرفه‌ای در فضای حمایتی کاهش خطاهای شناختی در فرآیند حسابرسی بهبود دقت با استفاده از فناوری‌های نوین تقویت نقش حسابرسی در شفاف‌سازی مالی
تقویت محیط حرفه‌ای حساب‌رسان	مدیریت ریسک‌ها در فضای حرفه‌ای حمایتی	شناسایی ریسک‌های پیچیده توسط حساب‌رسان در محیط امن تصمیم‌گیری حساب‌رسان تحت شرایط عدم قطعیت بهبود مدیریت ریسک‌های ذهنی در فضای حمایتی حفظ کیفیت کار در شرایط دشوار مدیریت استرس در محیط‌های پیچیده
	بهبود فرآیندهای شناختی در محیط حرفه‌ای	ارزایی فرآیندهای ذهنی حساب‌رسان در فضای امن کنترل خطاهای شناختی در محیط حمایتی تقویت خودآگاهی حساب‌رسان در فرآیند حسابرسی یادگیری از تجربیات گذشته در فضای حرفه‌ای ارتقای مهارت‌های شناختی حساب‌رسان
	همانگی تیمی در محیط حرفه‌ای حمایتی	تعامل مؤثر حساب‌رسان با تیم‌های حسابرسی در فضای امن افزایش همانگی و کارایی تیم در محیط حمایتی مدیریت تعارضات درون تیمی در فضای حرفه‌ای پذیرش انتقادات سازنده توسط حساب‌رسان استفاده از بازخوردها برای بهبود عملکرد
ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	برخورد حرفه‌ای با انتقادات و بازخوردها	پذیرش انتقادات سازنده توسط حساب‌رسان در محیط امن استفاده از بازخوردها برای بهبود عملکرد در فضای حمایتی تقویت انعطاف‌پذیری حرفه‌ای حساب‌رسان بهبود سازگاری با محیط‌های متغیر حفظ بی‌طرفی در گزارش‌های حسابرسی
	تعامل با فناوری‌های نوین در محیط حرفه‌ای	تطبیق حساب‌رسان با ابزارهای فناوری پیشرفته در فضای امن استفاده بهینه از فناوری در فرآیند حسابرسی بهبود دقت با استفاده از فناوری‌های نوین افزایش کارایی تیم در محیط حمایتی بهبود مدیریت ریسک‌های ذهنی
	توسعه حرفه‌ای حساب‌رسان در محیط حمایتی	آموزش‌های حرفه‌ای برای تقویت مهارت‌های حساب‌رسان ارتقای مهارت‌های شناختی در فضای امن یادگیری از تجربیات گذشته در محیط حرفه‌ای تقویت خودآگاهی حساب‌رسان در فرآیند حسابرسی بهبود سازگاری با محیط‌های متغیر
توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای	انعطاف‌پذیری در مواجهه با تغییرات سازمانی	تطبیق حساب‌رسان با تغییرات استانداردها در فضای حمایتی انعطاف‌پذیری در مواجهه با قوانین جدید بهبود سازگاری با محیط‌های متغیر تقویت انعطاف‌پذیری حرفه‌ای حساب‌رسان حفظ کیفیت کار در شرایط دشوار

مضمین پایه	مضمین سازمان دهنده	مضمین فراگیر
حمایت عاطفی از حساب‌برسان در محیط حسابرسی حمایت ابزاری برای بهبود فرآیند حسابرسی حمایت سازمانی از حساب‌برسان در برابر فشارهای کاری حمایت اجتماعی بین حساب‌برسان در تیم‌های حسابرسی حمایت روان‌شناختی برای افزایش رضایت حساب‌برسان	اثربخشی حمایت ادراک شده در حساب‌برسان	
ارائه بازخورد سازنده به حساب‌برسان برای بهبود عملکرد شفافیت در ارزیابی عملکرد حساب‌برسان در پروژه‌های حسابرسی زمان‌بندی مناسب بازخورد به حساب‌برسان پس از اتمام حسابرسی تعامل دوسویه بین حساب‌برسان و ارزیابان در فرآیند حسابرسی انگیزه‌بخشی به حساب‌برسان از طریق بازخورد مثبت و هدفمند	اثربخشی انعکاس بازخورد عملکرد به حساب‌برسان	تحریک هویت اجتماعی حساب‌برسان
تشویق مالی حساب‌برسان برای افزایش انگیزه در حسابرسی تشویق غیرمالی حساب‌برسان از طریق تقدیر و اعطای جوایز تشویق نهادی با ایجاد فرصت‌های پیشرفت برای حساب‌برسان تشویق اجتماعی حساب‌برسان در مراسم‌ها و جلسات سازمانی تشویق روان‌شناختی حساب‌برسان برای تقویت حس تعلق و ارزشمندی	اثربخشی تشویق نهادی و اجتماعی حساب‌برسان	

بدین ترتیب، باتوجه به تجزیه و تحلیل و کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده، ۴ مقوله، ۱۱ مؤلفه و ۵۵ کد مفهومی از فرآیند تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها طی سه مرحله‌ای کدگذاری، بدست آمد (جدول ۴) که در ادامه، تعریف نظری مقوله‌های شناسایی شده طبق جدول (۵) ارائه می‌شود:

#### جدول ۵- تعاریف مقوله‌های الگوی امنیت روان‌شناختی حساب‌برسان داخلی

مقوله‌ها	تعریف
تقویت محیط حرفه‌ای حساب‌برسان	این مضمون به ایجاد و حفظ محیطی اشاره دارد که در آن حساب‌برسان داخلی احساس امنیت روان‌شناختی، احترام و حمایت می‌کنند. چنین محیطی از طریق شفافیت سازمانی، اعتماد متقابل و حمایت مدیریتی شکل می‌گیرد. در این فضا، حساب‌برسان می‌توانند بدون ترس از تبعات منفی، نظرات خود را بیان کرده و به نقد سازنده بپردازند. تقویت محیط حرفه‌ای همچنین شامل ایجاد زیرساخت‌های مناسب، تدوین سیاست‌های حمایتی و فرهنگ سازمانی باز است که به حساب‌برسان اجازه می‌دهد در انجام وظایف خود با اطمینان و تعهد عمل کنند. این محیط نه تنها عملکرد فردی را بهبود می‌بخشد، بلکه به ارتقای کیفیت گزارش‌ها و تصمیم‌گیری‌های سازمانی نیز کمک می‌کند.
ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	این مضمون بر اهمیت همکاری مؤثر و ارتباطات سازنده بین حساب‌برسان داخلی و سایر ذی‌نفعان سازمانی تأکید دارد. تعاملات حرفه‌ای شامل تبادل اطلاعات، همفکری و هماهنگی در اجرای وظایف است که به ایجاد یکپارچگی و انسجام در تیم‌های حسابرسی منجر می‌شود. هماهنگی تیمی نیز به معنای همسویی اهداف، تقسیم مسئولیت‌ها و مدیریت تعارض‌ها به شیوه‌ای حرفه‌ای است. ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی، با ایجاد فضایی از اعتماد و احترام متقابل، به حساب‌برسان این امکان را می‌دهد که بدون ترس از قضاوت، نظرات و ایده‌های خود را به اشتراک بگذارند. این احساس امنیت روان‌شناختی، نه تنها موجب افزایش خلاقیت و نوآوری در حل مسائل می‌شود، بلکه به تقویت روحیه همکاری و همبستگی در تیم نیز می‌انجامد.

این مضمون بر لزوم به‌روزرسانی دانش، ارتقای مهارت‌ها و توسعه توانمندی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی تأکید دارد. یادگیری مستمر شامل شرکت در دوره‌های آموزشی، استفاده از منابع علمی معتبر و تبادل تجربیات با همکاران است. توسعه حرفه‌ای نیز به معنای شناسایی فرصت‌های رشد، پذیرش چالش‌های جدید و انطباق با تغییرات محیطی است. توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای به حساب‌رسان این امکان را می‌دهد که با افزایش مهارت‌ها و دانش خود، احساس توانمندی و اعتماد به نفس بیشتری پیدا کنند. این احساس امنیت روانشناختی، به آن‌ها اجازه می‌دهد تا در مواجهه با چالش‌ها و فشارهای شغلی، با آرامش و اطمینان بیشتری عمل کنند و در نتیجه کیفیت کار خود را ارتقاء دهند.

توسعه مستمر  
و بهبود  
حرفه‌ای

تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان به فرآیندی اشاره دارد که در آن حس تعلق، همبستگی و هویت جمعی حساب‌رسان به عنوان عضوی از یک گروه حرفه‌ای یا سازمانی تقویت می‌شود. این مفهوم بر این ایده استوار است که حساب‌رسان با احساس هویت قوی‌تر نسبت به گروه یا سازمان خود، تعهد بیشتری به اهداف جمعی نشان می‌دهند و عملکرد حرفه‌ای آن‌ها بهبود می‌یابد. تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان، با تقویت احساس تعلق به یک گروه حرفه‌ای، به آن‌ها این امکان را می‌دهد که در یک محیط حمایتی و همدلانه فعالیت کنند. این حس مشترک، نه تنها موجب افزایش اعتماد به نفس و کاهش اضطراب می‌شود، بلکه به ایجاد یک فضای امن برای ابراز نظرات و تجربیات فردی منجر می‌گردد که در نهایت به بهبود عملکرد و رضایت شغلی آنان کمک می‌کند.

تحریک هویت  
اجتماعی  
حساب‌رسان

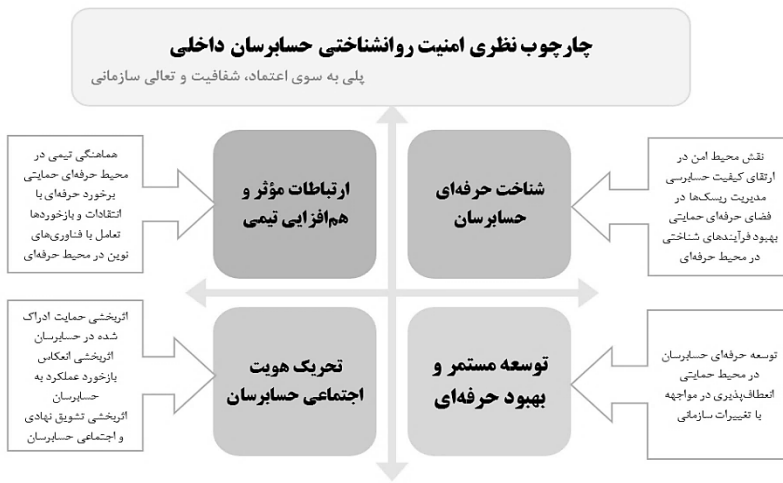
در ادامه باهدف سنجش پایایی مؤلفه‌های شناسایی شده جهت ساخت پرسش‌نامه برای سنجش امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی، از فرآیند تحلیل دلفی بهره برده می‌شود که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است.

تحلیل دلفی به‌عنوان پلی میان روش‌های کیفی و کمی عمل می‌کند، چراکه با ارزیابی پایایی و اعتبار ابعاد مدل طراحی شده، امکان تبدیل مؤلفه‌های کیفی به شاخص‌های کمی را فراهم می‌سازد. این روش، با ایجاد اجماع خبرگان و تبیین دقیق مؤلفه‌ها، زمینه را برای طراحی ابزارهای پژوهشی معتبر و قابل اجرا در جامعه هدف در بخش کمی فراهم می‌کند. در این پژوهش به منظور ارزیابی پایایی مضامین مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مؤلفه‌های پژوهش در قالب یک پرسش‌نامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و براساس چند دور رفت و برگشت پرسش‌نامه، سطح پایایی مؤلفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول ۶- تحلیل دلفی مؤلفه‌های شناسایی شده

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مؤلفه‌ها	مقوله‌ها	
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین			
نتیجه تحلیل دلفی	تایید	۰/۹۳	۶/۰۴	۰/۹۲	۵/۸۴	نقش محیط امن در ارتقای کیفیت حسابرسی	شناخت حرفه‌ای حساب‌برسان
	تایید	۰/۸۱	۵/۶۹	۰/۸۷	۵/۹۸	مدیریت ریسک‌ها در فضای حرفه‌ای حمایتی	
	تایید	۰/۸۰	۶/۴۴	۰/۷۰	۶/۳۲	بهبود فرآیندهای شناختی در محیط حرفه‌ای	
	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۶/۷۷	هماهنگی تیمی در محیط حرفه‌ای حمایتی	ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی
	تایید	۰/۸۴	۵/۷۴	۰/۸۲	۵/۰۶	برخورد حرفه‌ای با انتقادات و بازخوردها	توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای
	تایید	۰/۸۷	۶/۱۱	۰/۹۰	۵/۷۸	تعامل با فناوری‌های نوین در محیط حرفه‌ای	
	تایید	۰/۷۹	۵/۶۹	۰/۸۵	۶/۳۶	توسعه حرفه‌ای حساب‌برسان در محیط حمایتی	تحریک هویت اجتماعی حساب‌برسان
	تایید	۰/۸۳	۶/۰۳	۰/۷۳	۵/۴۰	انعطاف‌پذیری در مواجهه با تغییرات سازمانی	
	تایید	۰/۸۱	۵/۴۵	۰/۶۵	۵/۳۰	اثر بخشی حمایت ادراک شده در حساب‌برسان	حساب‌برسان اجتماعی
	تایید	۰/۷۹	۵/۷۶	۰/۸۸	۶/۰۱	اثر بخشی انعکاس بازخورد عملکرد به حساب‌برسان	
تایید	۰/۸۵	۵/۴۴	۰/۶۷	۵/۳۰	اثر بخشی تشویق نهادی و اجتماعی حساب‌برسان		

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مؤلفه‌های مربوط به الگوی امنیت روانشناختی حساب‌برسان داخلی، مورد تایید هستند. به بیان دیگر با توجه به اینکه میانگین مؤلفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است؛ می‌توان بیان نمود که تمامی مؤلفه‌های شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تایید قرار گرفتند. لذا با تایید پایایی مؤلفه‌های شناسایی شده، چارچوب نظری امنیت روانشناختی حساب‌برسان داخلی به ترتیب زیر قابل ارائه می‌باشد.



شکل ۲- چارچوب الگوی امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی

#### ۲-۴- یافته‌های معادلات ساختاری

مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه پژوهش پرداخته می‌شود. در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری پژوهش، از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌گردد.

#### ۲-۴-۱- آزمون‌های تشخیصی

قابلیت پیش‌بینی مدل نیز با استفاده از آزمون نا پارامتری استون‌گیسر مورد ارزیابی قرار گرفته است. بررسی مقادیر  $Q^2$  در جدول (۷) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر  $Q^2$  منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورده شده است.

جدول (۷) شاخص‌های نیکویی برازش منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابعاد	CV.Redundancy( $Q^2$ )	CV.Community( $Q^2$ )
امنیت روانشناختی حساب‌رسان	.....	۰.۶۸۸
تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان	۰.۸۶۸	۰.۷۸۵
ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	۰.۷۳۱	۰.۶۱۵
شناخت حرفه‌ای حساب‌رسان	۰.۵۳۸	۰.۵۱۴
تمایل به گزارش تخلفات مالی	۰.۷۹۸	۰.۸۲۰
توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای	۰.۷۸۳	۰.۵۰۳



جدول (۱۰) بارهای عاملی و آماره تی سوالات پرسشنامه‌ها، منبع: یافته‌های پژوهشگر

متغیرها	مولفه‌ها	بارعاملی	آماره تی
امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی	شناخت حرفه‌ای حسابرسان	۰.۹۲۳	۸۷.۰۲۵
		۰.۹۳۲	۱۶.۹۹۱
		۰.۷۸۸	۳۵.۱۲۱
	ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	۰.۸۹۶	۴۸.۵۷۱
		۰.۹۲۰	۷۶.۲۱۲
		۰.۹۴۵	۲۰.۹۹۵
	توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای	۰.۹۳۸	۹۷.۴۱۴
		۰.۹۴۲	۱۸.۲۳۱
	تحریک هویت اجتماعی حسابرسان	۰.۹۸۶	۵۱.۹۵۸
		۰.۹۷۲	۹۲.۱۹۰
تمایل به گزارش تخلفات مالی	۰.۹۸۰	۵۹.۳۲۸	
	۰.۹۵۶	۹۷.۶۶۱	
	۰.۹۶۴	۶۷.۰۰۸	
	۰.۹۶۹	۱۱.۲۲۱	
	۰.۹۷۰	۹۸.۱۵۹	
	۰.۹۶۴	۸۹.۸۶۸	
	۰.۹۶۲	۲۸.۵۰۳	
	۰.۸۳۳	۳۰.۸۶۱	

همان‌طور که در جدول (۱۱) مشاهده می‌شود میانگین واریانس استخراج شده برای همه‌ی متغیرها بالاتر از ۰/۵ بوده و در حد مناسبی قرار دارد. بنابراین روایی همگرایی سازه‌ها در این قسمت نیز تایید می‌شود. همچنین پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای تمامی سازه‌ها نشان می‌دهد که سازگاری درونی مدل‌های سنجش سازه‌ها در حد مطلوب قرار دارد.

جدول (۱۱) روایی همگرا و پایایی، منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابعاد	آلفای کرونباخ	Rho	پایایی ترکیبی	AVE
ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	۰.۹۱۰	۰.۹۱۶	۰.۹۴۳	۰.۸۴۷
امنیت روانشناختی حسابرسان	۰.۹۶۸	۰.۹۷۳	۰.۹۷۲	۰.۷۶۳
تحریک هویت اجتماعی حسابرسان	۰.۹۷۹	۰.۹۷۹	۰.۹۸۶	۰.۹۵۹
تمایل به گزارش تخلفات مالی	۰.۹۸۰	۰.۹۸۳	۰.۹۸۴	۰.۸۹۶
توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای	۰.۸۶۹	۰.۸۷۰	۰.۹۳۹	۰.۸۸۴
شناخت حرفه‌ای حسابرسان	۰.۸۵۶	۰.۸۵۶	۰.۹۱۴	۰.۷۸۱

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه‌ی دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می‌شود. جدول شماره‌ی (۱۲) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد. مقادیر قطری، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول ۱۲- میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)، منبع: یافته‌های پژوهشگر

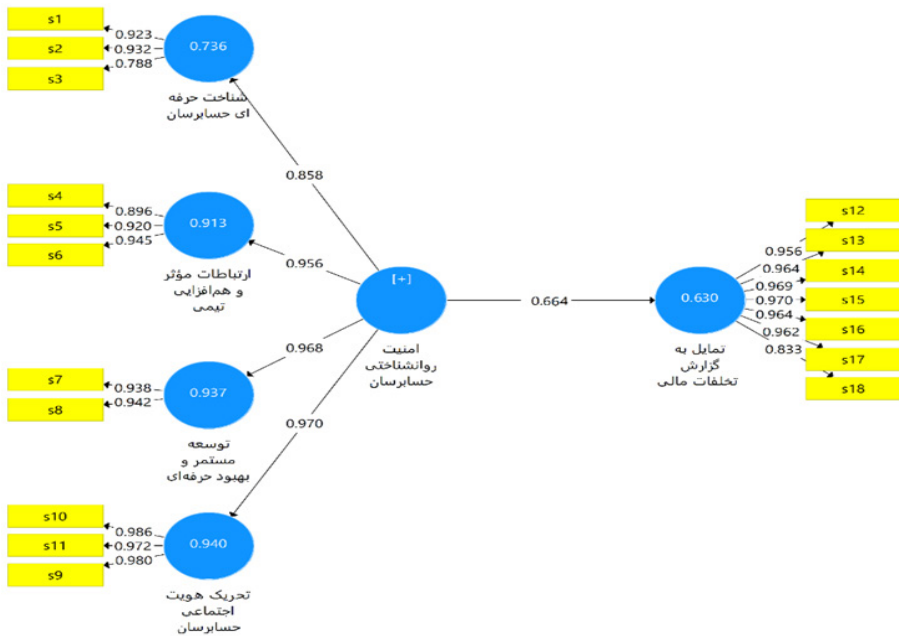
سازه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶
ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی	۰.۹۲۱					
امنیت روانشناختی حسابرسان	۰.۶۵۶	۰.۸۷۳				
تحریک هویت اجتماعی حسابرسان	۰.۶۰۰	۰.۶۷۰	۰.۹۷۹			
تمایل به گزارش تخلفات مالی	۰.۵۵۳	۰.۶۶۴	۰.۵۷۳	۰.۹۴۷		
توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای	۰.۵۴۳	۰.۴۶۸	۰.۵۴۴	۰.۵۴۶	۰.۹۴۰	
شناخت حرفه‌ای حسابرسان	۰.۶۳۵	۰.۴۵۸	۰.۶۷۴	۰.۵۴۷	۰.۴۴۵	۰.۸۸۴

همان‌طور که در جدول (۱۳) مشاهده می‌گردد مقادیر  $R^2$  برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. براین اساس ۵۶,۱٪ از تغییرات تمایل به گزارش تخلفات مالی توسط امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی تبیین می‌گردد.

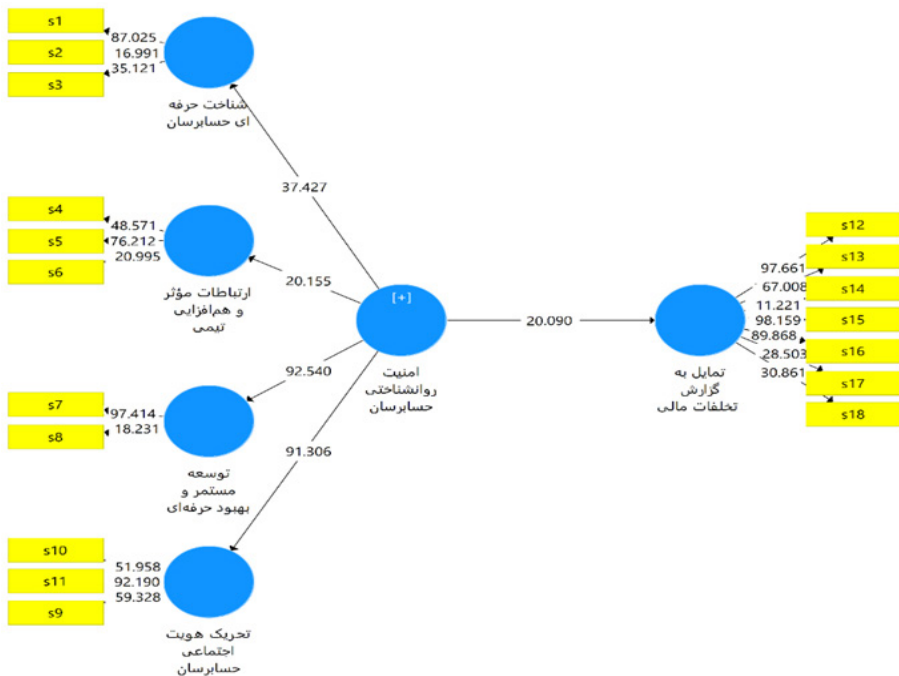
جدول ۱۳- مقادیر  $R^2$  مدل تحقیق، منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
تمایل به گزارش تخلفات مالی	۰/۶۳۰	۰/۶۲۹

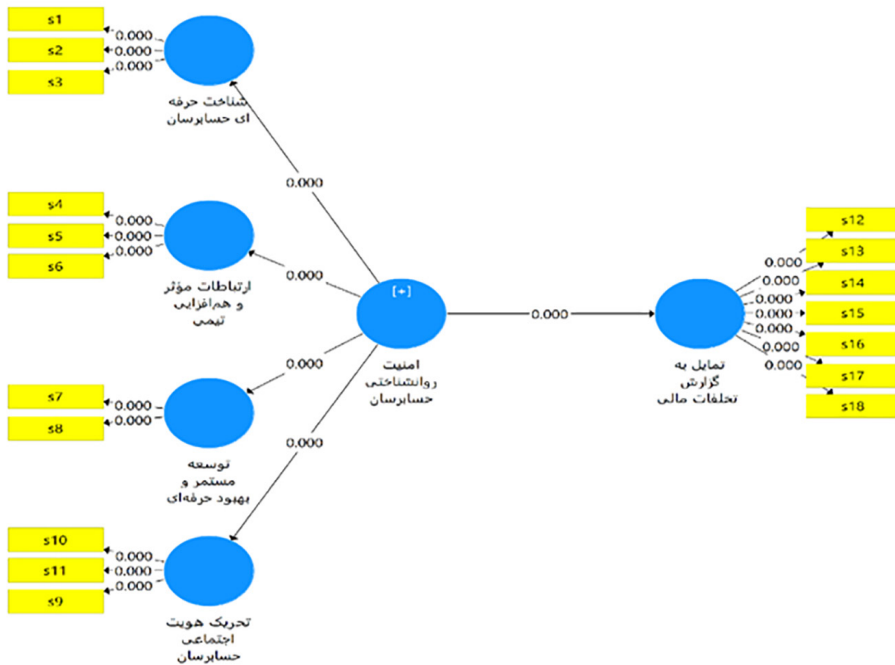
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های (۱)، (۲) و (۳)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۱۴)، ارائه شده است.



شکل ۳- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۴- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با مقادیر آماره تی



شکل ۵- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری

باتوجه به مدل ساختاری و ضرایب بار عاملی، در قالب جدول (۱۴) می‌توان نتیجه آزمون فرضیه پژوهش را مشاهده نمود:

جدول ۱۴- نتایج مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش	شرح	ضریب مسیر ( $\beta$ )	معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
	امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی تأثیر معناداری دارد.	۰,۶۶۴	۲۰,۰۹۰	تایید

باتوجه به شکل (۳) و (۴)، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر)، امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد، چراکه ضریب مسیر مثبت و برابر با ۰,۶۶۴ می‌باشد و آماره t نیز برابر با ۲۰,۰۹۰ می‌باشد، که باتوجه به اینکه بزرگتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی به‌عنوان بستری حیاتی برای عملکرد مؤثر و بی‌طرفانه آنان، از جمله مفاهیم کلیدی در حوزه روانشناسی سازمانی و اخلاق حرفه‌ای محسوب می‌شود.

این مفهوم، که ریشه در نظریه‌های روانشناختی همچون نظریه خودتعیین‌گری دسی و رایان دارد، به توانایی فرد در احساس امنیت برای بیان نظرات، اشتباهات و نگرانی‌ها بدون ترس از تبعات منفی اشاره دارد. در محیط‌های حساب‌رسانی، که مستلزم دقت، صداقت و شفافیت است، فقدان امنیت روانشناختی می‌تواند به سرکوب خلاقیت، کاهش کیفیت گزارش‌ها و حتی تضعیف استقلال حرفه‌ای منجر شود. از منظر فلسفی، این امنیت نه تنها به‌عنوان یک حق انسانی، بلکه به‌عنوان پیش‌شرطی برای تحقق عدالت سازمانی و مسئولیت‌پذیری اخلاقی در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، تقویت امنیت روانشناختی در میان حساب‌رسان داخلی، نه تنها به بهبود عملکرد فردی و سازمانی می‌انجامد، بلکه به‌عنوان سنگ بنایی برای نیل به شفافیت و اعتماد در نظام‌های حاکمیتی تلقی می‌گردد. لذا، پژوهش حاضر به ارائه الگویی برای امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی و بررسی تأثیر آن بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی می‌پردازد. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده ۴ مضمون فراگیر (۱- شناخت حرفه‌ای حساب‌رسان، ۲- ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی، ۳- توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای و ۴- تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان)، ۱۱ مضمون سازمان دهنده (نقش محیط امن در ارتقای کیفیت حساب‌رسانی، مدیریت ریسک‌ها در فضای حرفه‌ای حمایتی، بهبود فرآیندهای شناختی در محیط حرفه‌ای، هماهنگی تیمی در محیط حرفه‌ای حمایتی، برخورد حرفه‌ای با انتقادات و بازخوردها، تعامل با فناوری‌های نوین در محیط حرفه‌ای، توسعه حرفه‌ای حساب‌رسان در محیط حمایتی، انعطاف‌پذیری در مواجهه با تغییرات سازمانی، اثربخشی حمایت ادراک شده در حساب‌رسان، اثربخشی انعکاس بازخورد عملکرد به حساب‌رسان و اثربخشی تشویق نهادی و اجتماعی حساب‌رسان) و ۵۵ مضمون پایه بود. همچنین یافته‌های ناشی از کسب نتیجه در بخش کمی نشان داد، امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی بر تمایل به گزارش تخلفات مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج پژوهش حاضر، با واکاوای عمیق و چندسطحی داده‌ها، به شناسایی چهار مضمون فراگیر، یازده مضمون سازمان دهنده و پنجاه‌وپنج مضمون پایه منجر شد که هر یک از این مضامین، لایه‌های پیچیده‌ی امنیت روانشناختی حساب‌رسان داخلی را به‌صورت نظام‌مند و جامع نمایان می‌سازند. نخستین مضمون فراگیر، یعنی شناخت حرفه‌ای حساب‌رسان، بر اهمیت درک عمیق از نقش، مسئولیت‌ها و چالش‌های پیش‌روی حساب‌رسان تأکید دارد. این شناخت، نه تنها به عنوان پیش‌نیاز عملکرد حرفه‌ای، بلکه به‌عنوان عاملی کلیدی در شکل‌گیری اعتماد به‌نفس و استقلال حرفه‌ای عمل می‌کند. دومین مضمون، ارتباطات مؤثر و هم‌افزایی تیمی، نشان‌دهنده‌ی این واقعیت است که محیط‌های حمایتی و تعاملی، به‌عنوان بستری برای تبادل ایده‌ها و تقویت همکاری‌های تیمی، می‌توانند به بهبود کیفیت فرآیندهای حساب‌رسانی بینجامند. سومین مضمون، توسعه مستمر و بهبود حرفه‌ای، بر ضرورت یادگیری مداوم و انطباق با تغییرات فناورانه و سازمانی تأکید می‌کند. این مضمون، حساب‌رسان را به‌عنوان یادگیرندگان مادام‌العمر در نظر می‌گیرد که نیازمند حمایت سازمانی برای رشد و پیشرفت هستند. چهارمین مضمون، تحریک هویت اجتماعی حساب‌رسان، به نقش هویت جمعی و احساس تعلق حرفه‌ای در تقویت انگیزه و تعهد

حسابرسان اشاره دارد. این مضمون، نشان‌دهنده‌ی آن است که حس هویت اجتماعی قوی‌تر، می‌تواند به افزایش تمایل به گزارش‌دهی تخلفات مالی و ایفای نقش فعال‌تر در حفظ سلامت سازمانی منجر شود.

در سطح مضامین سازمان‌دهنده، یافته‌ها نشان می‌دهند که نقش محیط امن در ارتقای کیفیت حسابرسی و مدیریت ریسک‌ها در فضای حرفه‌ای حمایتی، به‌عنوان دو عامل کلیدی، زمینه‌ساز بهبود عملکرد حسابرسان هستند. این مضامین، بر این نکته تأکید دارند که محیط‌های کاری امن و حمایتی، نه تنها به کاهش استرس و اضطراب حرفه‌ای کمک می‌کنند، بلکه به حسابرسان اجازه می‌دهند تا با تمرکز بیشتر و دقت بالاتری به وظایف خود بپردازند. مضامین دیگری مانند بهبود فرآیندهای شناختی در محیط حرفه‌ای و هماهنگی تیمی در محیط حرفه‌ای حمایتی، نشان‌دهنده‌ی این هستند که تعاملات سازنده و همکاری‌های تیمی، می‌توانند به ارتقای توانایی‌های شناختی و تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تر منجر شوند. همچنین، برخورد حرفه‌ای با انتقادات و بازخوردها و تعامل با فناوری‌های نوین در محیط حرفه‌ای، به‌عنوان دو مضمون سازمان‌دهنده‌ی دیگر، بر اهمیت پذیرش بازخوردهای سازنده و انطباق با تحولات فناورانه تأکید می‌کنند. این یافته‌ها نشان می‌دهند که حسابرسانی که در محیط‌های حمایتی فعالیت می‌کنند، بهتر می‌توانند با چالش‌های نوظهور کنار بیایند و از فرصت‌های جدید برای بهبود عملکرد خود استفاده کنند.

در سطح مضامین پایه، پژوهش حاضر به شناسایی پنجاه‌وپنج مضمون پرداخت که هر یک، جنبه‌های ظریف و پیچیده‌ی امنیت روانشناختی حسابرسان را روشن می‌سازند. این مضامین، از اثربخشی حمایت ادراک شده در حسابرسان تا اثربخشی انعکاس بازخورد عملکرد به حسابرسان و اثربخشی تشویق نهادی و اجتماعی حسابرسان، همگی بر این نکته تأکید دارند که حمایت‌های سازمانی و اجتماعی، می‌توانند به‌عنوان عوامل تسهیل‌کننده‌ی عملکرد حرفه‌ای عمل کنند. این یافته‌ها، همسو با نظریه‌های روانشناسی مثبت‌نگر و جامعه‌شناسی سازمانی، نشان می‌دهند که محیط‌های کاری که به‌صورت فعالانه از حسابرسان حمایت می‌کنند، نه تنها به بهبود عملکرد فردی و سازمانی می‌انجامند، بلکه به تقویت سلامت روانی و رضایت شغلی آنان نیز کمک می‌کنند. این مضامین، همچنین بر این نکته تأکید دارند که حسابرسانی که احساس امنیت و حمایت می‌کنند، بیشتر تمایل دارند تا در مواجهه با تخلفات مالی، نقش فعال‌تری ایفا کنند و به‌صورت شفاف و بی‌طرفانه به گزارش‌دهی بپردازند. در نهایت، یافته‌های کمی پژوهش حاضر، به‌صورت قاطعانه نشان می‌دهند که امنیت روانشناختی حسابرسان داخلی، تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل آنان به گزارش‌دهی تخلفات مالی دارد. این یافته، نه تنها از منظر نظریه‌های روانشناسی سازمانی و اخلاق حرفه‌ای قابل توجیه است، بلکه از دیدگاه فلسفی نیز بر اهمیت ایجاد محیط‌های کاری عادلانه و حمایتی تأکید می‌کند. از این منظر، امنیت روانشناختی، نه تنها به‌عنوان یک حق انسانی، بلکه به‌عنوان پیش‌شرطی برای تحقق عدالت سازمانی و مسئولیت‌پذیری اخلاقی در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، سازمان‌ها و نهادهای حاکمیتی، با تقویت امنیت روانشناختی حسابرسان

داخلی، می‌توانند به بهبود کیفیت حساب‌رسی، افزایش شفافیت مالی و تقویت اعتماد عمومی دست یابند. این پژوهش، با ارائه چارچوبی جامع و چندبعدی، گامی مهم در جهت درک عمیق‌تر از نقش امنیت روانشناختی در محیط‌های حرفه‌ای برداشته و زمینه‌ساز تحقیقات آینده در این حوزه است. نتایج پژوهش حاضر در مورد ابعاد امنیت روانشناختی، با یافته‌های چندین مطالعه‌ی پیشین همسویی قابل توجهی نشان می‌دهد. نتایج این پژوهش از حیث همسویی با یافته‌های پیشین قابل توجه است. به طور خاص، یافته‌ها در خصوص نقش کلیدی شناخت حرفه‌ای در ایجاد امنیت روانی (همسو با ژانگ و ژوا، ۲۰۲۳)، تأثیر ارتباطات مؤثر و همکاری تیمی بر کاهش تنش‌های محیطی (همسو با اورچک و همکاران، ۲۰۲۲)، اهمیت توسعه مستمر حرفه‌ای در افزایش رضایت شغلی (همسو با وانگ و همکاران، ۲۰۱۹)، تقویت هویت اجتماعی به‌منزله عاملی برای ارتقای تعهد (همسو با بلی‌نوا و همکاران، ۲۰۱۸)، تسهیل مدیریت ریسک در فضای حمایتی (همسو با کاستا و نوز، ۲۰۱۷) و نقش حمایت ادراک‌شده در تشویق به گزارش‌دهی شفاف (همسو با چن و ژا، ۲۰۱۷) همگی نشان‌دهنده هم‌خوانی گسترده چارچوب پیشنهادی با ادبیات موجود است. این همسویی، اعتبار مدل ارائه‌شده را تأیید و بر ضرورت نگاه یکپارچه به ابعاد روان‌شناختی در محیط‌های حرفه‌ای تأکید می‌کند.

بر اساس یافته‌های این پژوهش، پیشنهادات کاربردی برای ذی‌نفعان به شرح زیر ارائه می‌شود: تدوین‌کنندگان استانداردهای حرفه‌ای می‌توانند «راهنمای عملیاتی امنیت روانشناختی» مبتنی بر مضامین فراگیر پژوهش را تدوین و معیارهایی مانند سنجش حمایت ادراک‌شده حساب‌بران و کارایی سیستم بازخورد را در استانداردهای کنترل کیفیت بگنجانند. موسسات حساب‌رسی نیز با استقرار سامانه گزارش‌دهی ناشناس پشتیبانی‌شده توسط کمیته اخلاق مستقل، اجرای برنامه‌های آموزشی هدفمند (مانند کارگاه‌های مدیریت تعارض و شناخت حرفه‌ای) و طراحی نظام تشویق مبتنی بر رفتارهای جمعی می‌توانند چارچوب امن روانی را نهادینه کنند. همچنین، اجرای ممیزی ادواری سطح امنیت روانشناختی تیم‌ها و ارائه طرح‌های اقدام اصلاحی توسط مدیریت، متغیر مستقل پژوهش را مستقیماً تقویت خواهد کرد. در سطح فراموسساتی، راه‌اندازی سامانه مرکزی مستقل با تضمین محرمانگی و پیگیری فعال توسط نهاد ناظر، می‌تواند با کاهش درک ریسک گزارش‌دهی، تمایل به عمل را افزایش دهد. در سطح فردی، تشکیل شبکه‌های خودحمایتگری هم‌تا و استفاده از چک‌لیست‌های شخصی شناخت حرفه‌ای توسط حساب‌بران، نقش تکمیلی در تحکیم این محیط خواهد داشت. این مجموعه اقدامات یکپارچه، به‌طور نظام‌مند ظرفیت گزارش‌دهی شفاف و سلامت مالی را ارتقا می‌بخشد. با توجه به تأیید رابطه مثبت و معنادار بین امنیت روانشناختی و تمایل به گزارش‌دهی، اجرای دوره‌های آموزشی اجباری «مدیریت تعارض اخلاقی و مهارت‌های ابلاغ گزارش‌های حساس» برای کلیه مدیران ارشد و میانی مؤسسات حساب‌رسی به‌عنوان یک پیشنهاد کاربردی کلیدی پیشنهاد می‌گردد. این دوره‌ها باید بر پایه مضامین سازمان‌دهنده‌ای مانند «برخورد حرفه‌ای با انتقادات» و «اثربخشی انعکاس بازخورد» طراحی شده و به مدیران بیاموزد که چگونه فضایی ایجاد کنند که در آن بیان

نگرانی‌های اخلاقی نه تنها بی‌خطر، بلکه مورد استقبال و پیگیری فعالانه قرار گیرد. تغییر رفتار مدیریت، مستقیم‌ترین و مؤثرترین راه برای تقویت ادراک حسابرسان از امنیت روانشناختی و در نتیجه، تبدیل تمایل به اقدام عملی در گزارش تخلفات است.

برای غنی‌سازی ادبیات این حوزه، پژوهش‌های آتی می‌توانند بر بررسی نقش تفاوت‌های فرهنگی و سازمانی در شکل‌گیری امنیت روانشناختی حسابرسان متمرکز شوند تا چارچوب‌های بومی‌شده‌ای برای محیط‌های کاری متنوع ارائه گردد. همچنین، توسعه و اعتبارسنجی ابزار کمی دقیق بر اساس ابعاد شناسایی‌شده در این مطالعه، امکان اجرای پژوهش‌های گسترده‌تر و تعمیم‌پذیرتر را فراهم خواهد کرد. علاوه بر این، بررسی متغیرهای میانجی و تعدیل‌گر تأثیرگذار در این رابطه (مانند تعهد سازمانی، اخلاق حرفه‌ای فردی یا سبک رهبری) می‌تواند درک عمیق‌تری از مکانیسم‌های مؤثر بر رفتار گزارش‌دهی ایجاد کند. در نهایت، انجام پژوهش‌های عمل‌محور با هدف طراحی و آزمون مداخلات سازمانی مشخص (نظیر استقرار سیستم‌های حمایتی یا برنامه‌های منتورینگ ساختاریافته) می‌تواند راهکارهای عملی برای تقویت امنیت روانی و افزایش شفافیت در محیط‌های حرفه‌ای ارائه دهد.

## ملاحظات اخلاقی

### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

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

### مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: حسن قسیاری؛ تهیه گزارش پژوهش: سرکار خانم دکتر سیده عاطفه حسینی؛ تحلیل داده‌ها: آقای دکتر کاظم هارون کلایی

### تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

### حامی مالی

مقاله حاضر با حمایت مالی معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه دانشکده حسابداری انجام شد.

### سپاسگزاری

مقاله بایستی تشکر و قدردانی داشته باشد. نمونه جملات:

از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه جناب آقای دکتر محمودی به خاطر حمایت مالی / حمایت معنوی / همکاری در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود.

از آقای دکتر جناب آقای دکتر کاظم هارون کلایی / خانم دکتر سرکار خانم دکتر سید عاطفه حسینی به خاطر بازبینی متن مقاله و ارائه نظرهای ساختاری تشکر و قدردانی می‌شود.

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

## منابع

- بولو، قاسم، و اکبریان شورکایی، رضا. (۱۳۹۶). بررسی رابطه پدیده تماشاگری، قدرت شواهد و مسئولیت ادراک شده با احتمال گزارشگری تقلب. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)، ۱-۳۲. (<http://aapc.khu.ac.ir/article-1-260-fa.html>)
- بهشتی‌نهند، رضا؛ نونهال‌نهر، علی‌اکبر؛ لشگری، زهرا. (۱۴۰۴). ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابرسی و اثربخشی آن با تاکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۵، شماره ۲۰، ص ۸-۲۹. (<https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2020763.1276>)
- حیدری، قنبر؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۴۰۲). رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۱۰(۱)، ۱۲-۲۷. (<https://doi.org/10.30479/jfak.2022.17127.2997>)
- دریابی، مجید؛ نیکومرام، هاشم؛ خان محمدی، محمدحامد. (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۷-۵۰. ([https://journals.iau.ir/article\\_674215.html](https://journals.iau.ir/article_674215.html))
- سیادت، زهرا سادات؛ سپاسی، سحر. (۱۴۰۳). تعیین عوامل مؤثر بر تاب‌آوری در حسابرسی با استفاده از تکنیک آنتروپی شانون. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۱)، ۲۱۷-۲۳۲. ([https://www.jmaak.ir/article\\_22690.html](https://www.jmaak.ir/article_22690.html))
- علی‌زاده‌گان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، ۴۹-۷۸. ([https://journals.iau.ir/article\\_693669.html](https://journals.iau.ir/article_693669.html))
- کابلی، مونا سادات؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوآرتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبانه. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۶)، ۲۷-۵۰. (<https://doi.org/10.22054/qjma.2019.45619.2042>)
- نژادتولمی، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی. دانش حسابداری مالی، ۶(۴)، ۴۵-۷۵. (<https://doi.org/10.30479/jfak.2019.10063.2404>)
- مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حساب‌رسان بر تکوین نظریه سرمایه‌فکری در حرفه حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۳، شماره ۹، ص ۱۲۰-۱۴۵.

(<https://doi.org/10.22034/jpar.2022.1982930.1128>)

Alizadeh Gan, Leila. & Samadi Largani, M. & Imani, M. (2022). The effect of personality type and professional ethics on auditors' ability to detect fraud using the theory of planned behavior with the role of professional skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(54), 49-78. [in Persian].

Antonius, A., Gunawan, J., & Khosa, A. (2025). Psychological capital and well-being: Do they influence auditors' performance and resolve dysfunctional audit behaviour?. *Equilibrium* (1689-765X), 20(1).

Beheshti Nahand, Reza; Noonehal Nahr, Ali Akbar; Lashgari, Zahra. (2025). Evaluating the Role of Experience in the Relationship Between Repetition of the Obvious in Audit Reports and Their Effectiveness, with Emphasis on Investors' Judgmental and Cognitive Behaviors. *Professional Auditing Research Quarterly*, Vol. 5, No. 20, pp. 8–29. [in Persian].

Beyrami, L., Bani Mahd, B., Jahangirnia, H., Izadpour, M., & Moghadam, H. (2026). The relationship between narcissism and self-efficacy with the auditor's assessment of fraud risk. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 11(42), 57-66.

Bidokia, F. & Arefmanesh, Z. & Khaneghah, J. (2023). The effect of goal orientation on auditors' judgment performance with the mediating role of self-efficacy. *Journal of Social Behavior and Community Health*, 7(1). <https://doi.org/10.18502/jsbch.v7i1.12800>

Bilondi, H. S. & Fazeli, N. & Makrani, K. F. (2024). A thematic analysis of factors affecting auditors' professional identity based on the perspectives of Iranian association of certified public accountants' audits. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(8), 29-40. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2023.30972.4530>

Blynova, O. Y.; Holovkova, L. S.; Sheviakov, O. V. (2018). Philosophical and sociocultural dimensions of personality psychological security. *Anthropological Measurements of Philosophical Research*, (14), 73–83. <https://doi.org/10.15802/ampr.v0i14.150750>

Blynova, O. Y.; Holovkova, L. S.; Sheviakov, O. V. (2018). Philosophical and sociocultural dimensions of personality psychological security. *Anthropological Measurements of Philosophical Research*, 14, 73–83. <https://doi.org/10.15802/ampr.v0i14.150750>

Bulu Qasem, Akbarian. & Shorkae Reza. (2017). Studying the relationship between bystander phenomenon, strength of evidence and perceived responsibility with the probability of fraud reporting. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*; 2 (3):1-32[in Persian].

Cařtka, P. & Zhao, X. & Bremer, P. & Wood, L. C. & Mirosa, M. (2021). Supplier audits during COVID-19: A process perspective on their transformation and implications for the future. *The International Journal of Logistics Management*. <https://doi.org/10.1108/IJLM-05-2021-0302>

Chen, D.; Zha, X. (2017, December). Psychological Security of Firstborn Children under a Two-Child Policy. In 2017 World Conference on Management Science and Human Social Development (MSHSD 2017) (pp. 469–475). Atlantis Press. <https://doi.org/10.2991/mshsd-17.2018.90>

Chen, Y.; Li, S.; Xia, Q.; He, C. (2017). The relationship between job demands and employees' counterproductive work behaviors: The mediating effect of psychological detachment and job anxiety. *Frontiers in Psychology*, 8, 1890–1898. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2017.01890>

Chen, Y.-H.; Wang, K.-J.; Liu, S.-H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15(2), Article 1547.

<https://doi.org/10.3390/su15021547>

Cošta, S.; Neves, P. (2017). Job insecurity and work outcomes: The role of psychological contract breach and positive psychological capital. *Work & Stress*, 31(4), 375–394. <https://doi.org/10.1080/02678373.2017.1347894>

Curtis, B.; Hefley, B.; Miller, S. (2018). *People Capability Maturity Model (PCMM) Version 2.0* (2nd ed.). Carnegie Mellon University. <https://doi.org/10.1184/R1/6581879.v1>

Daraya, M & Nikomaram, H. & Khanmohammadi, M.(2020). The effect of organizational culture on organizational error reporting in the auditing profession. *Financial Accounting and Auditing Research*, 12(46), 27-50. [in Persian].

Diaz, M. C. & Loraas, T. M. & Apostolou, B. (2017). How do mentoring rewards influence experienced auditors? *The British Accounting Review*. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.009>

Hendar, F.; Harahap, D. (2023). The influence of time budget pressure, auditor experience, and auditor competence on audit judgment. *Kajian Akuntansi*, 24(8), 374–387. <https://paperity.org/p/345746801/the-influence-of-time-budget-pressure-auditor-experience-and-auditor-competence-on-audit>

Heydari, Gh. & Nikomaram, H. & and Vakilifard, H. R. (2023). The relationship between dark personality traits and the tendency to engage in fraudulent behavior: A test of the social trust theory, *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, 10(1). 12-27. [in Persian].

Kaboli, M, S. & Rahmani, A. & Nikomaram, H. & Rahnemaye Roudpeshti, F. (2020). The effectiveness of Schwartz's motivational values and professional accounting ethics on fraudulent financial reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 27-50. [in Persian].

Kun, A.; Gadanecz, P. (2022). Workplace happiness, well-being and their relationship with psychological capital: A study of Hungarian teachers. *Current Psychology*, 41(1), 185–199. <https://doi.org/10.1007/s12144-019-00550-0>

Maharani, S. N.; Sidharta, E. A. (2024). Phenomena affecting the ethical behavior of internal auditors in higher education. *Formosa Journal of Multidisciplinary Research*, 3(2), 481–496. <https://www.researchgate.net/publication/379766206>

McCarthy, S. (2018). *Financial Management Maturity Model: A Good Practice Guide*. Comptroller and Auditor General, Special Report. [https://www.eurosai.org/export/sites/eurosai/.content/documents/Financial\\_Management\\_Maturity\\_Model.pdf](https://www.eurosai.org/export/sites/eurosai/.content/documents/Financial_Management_Maturity_Model.pdf)

Momeni, Soheil; Pourzamani, Zahra. (2022). The Impact of Existential Critical Thinking, Personal Meaning Creation, Transcendental Awareness, and Expansion of Auditors' Self-Awareness on the Formation of Intellectual Capital Theory in the Auditing Profession. *Professional Auditing Research Quarterly*, Vol. 3, No. 9, pp. 120–145. [in Persian]

Munidewi, I. A. B.; Ludigdo, U.; Djamhuri, A.; Andayani, W. (2024). Role of affective neuroscience in audit judgement and decisions making: A systematic literature review for auditing research. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 18(1), 130–147. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v18i1.10>

Muterera, J.; Brettle, J. A. (2024). Exploring the impact of auditor well-being on audit quality. *International Journal of Management, Accounting & Economics*, 11(3), 212–228. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10966827>

Narsin, H.; Jaffar, A. (2021). Examining the impact of personality traits on conflicts between the auditors and client's relationship management: A mediating model approach. *Journal of*

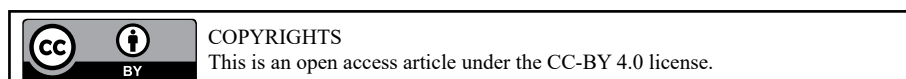
- Education and Health Promotion, 10(5), 246–271. [https://doi.org/10.4103/jehp.jehp\\_1231\\_20](https://doi.org/10.4103/jehp.jehp_1231_20)
- Nejad Tolmi, B. & Rahnamae Roudposhti, F. & Niko Maram, H. & Vakili Fard, H. R. (2019). Investigating the willingness to disclose accounting fraud among private and public sector accountants based on procedural, interactional and distributive justice. *Financial Accounting Knowledge* 6(4). 45-75. [in Persian].
- Overchuk, V.; Liashch, O.; Yatsiuk, M.; Ihnatovych, O.; Maliar, O. (2022). Provision of the individual's psychological security: The possibility of formation and correction. *International Journal of Health Sciences, Special Issue 6*, 4333–4346. <https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/2507/1/IJHS-5885%2B4333-4346.pdf>
- Payne, S. C.; Huffman, A. H. (2005). A longitudinal examination of the influence of mentoring on organizational commitment and turnover. *Academy of Management Journal*, 48(1), 158–168. <https://doi.org/10.5465/amj.2005.15993166>
- Ponomareva, Y. & Uman, T. & Broberg, P., Vinberg, E. & Karlsson, K. (2020). Commercialization of audit firms and auditors' subjective well-being. *Meditari Accountancy Research*, 28(4), 565-585. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2018-0384>
- Rottinghaus, P. J.; Day, S. X.; Borgen, F. H. (2005). The Career Futures Inventory: A measure of career-related adaptability and optimism. *Journal of Career Assessment*, 13(1), 3–24. <https://doi.org/10.1177/1069072704270290>
- Russell, J. E. A. (2008). Promoting subjective well-being at work. *Journal of Career Assessment*, 16(1), 117–131. <https://doi.org/10.1177/1069072707305762>
- Siswanto, E.; Samsudi, E. S.; Sutopo, Y. (2024). The role of psychological security climate, leadership, and self-efficacy on teachers' capability through knowledge management. *International Journal of Evaluation and Research in Education*, 13(1), 1–10. <https://doi.org/10.11591/ijere.v13i1.23000>
- Siyadati, Z. S. & Sepasi, S. (2024). Determining factors affecting resilience in auditing using Shannon entropy technique. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 13(51), 217-232. [in Persian].
- Summers, E. M.; Morris, R. C.; Bhutani, G. E.; Rao, A. S.; Clarke, J. C. (2021). A survey of psychological practitioner workplace well-being. *Clinical Psychology & Psychotherapy*, 28(2), 438–451. <https://doi.org/10.1002/cpp.2509>
- Tuan Mansor, T. M. & Mohamad Ariff, A. & Hashim, H. A. & Ngah, A. H. (2021). External whistleblowing intentions of auditors: A perspective based on stimulus–organism–response theory. *Corporate Governance*. <https://doi.org/10.1108/CG-03-2021-0116>
- Vaz, C. R. & Selig, P. M. & Viegas, C. V. (2018). A proposal of intellectual capital maturity model (ICMM) evaluation. *Journal of Intellectual Capital*. <https://doi.org/10.1108/JIC-12-2016-0130>
- Wang, J.; Long, R.; Chen, H.; Li, Q. (2019). Measuring the psychological security of urban residents: Construction and validation of a new scale. *Frontiers in Psychology*, 10, Article 2423. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.02423>
- Zaki, M. & Elfar, E. (2023). The impact of partner perfectionism on audit quality: The mediating role of professional skepticism in the Egyptian context. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2023-0296>
- Zhang, H.; Zhao, H. (2023). Changes in Chinese adolescent college students' psychological security during 2004–2020: A cross-temporal meta-analysis. *Journal of Adolescence*, 95(4),

631–646. <https://doi.org/10.1002/jad.12140>

Zhang, L.; Guo, C. (2024). Can corporate ESG performance improve audit efficiency? Empirical evidence based on audit latency perspective. PLOS ONE, 19(3), e0299184. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0299184>

پی‌نویس:

1. Munidewi
2. Rottinghaus
3. Russell
4. Lauwo & Outsanya
5. WAHYUNI
6. Expectancy-Value Theory
7. Social Identity Theory
8. Auditor-as-Ethical-Guardian
9. Goal Setting Theory
10. Social Exchange Theory
11. Normative Commitment
12. Affective Commitment
13. Conservation of Resources Theory
14. Moral Distress
15. Akbar, R., & Kuntadi
16. Zaki & Elfar
17. Islam, Sharif, Ali & Jamil
18. Blynova et al
19. Braun & Clarke
20. Partial Least Squares
21. Data Source Triangulation
22. Investigator Triangulation
23. Method Triangulation
24. Theory Triangulation
25. Zhang & Zhao
26. Overchuk et al
27. Wang et al
28. Costa & Neves
29. Convergent Validity
30. Discriminant Validity
31. Average Variance Extracted (AVE)





# The Role of the Initial Trust Approach, Task–Technology Fit, and Performance Expectancy in the Behavioral Intention to Adopt Big Data Analytics within the Framework of Banking Audits

Farhad Shahveisi <sup>1</sup>, Rasoul Mohammadyari Tappe Afshari <sup>2</sup>, Syed Javad Dellavari <sup>3</sup>

Received: 2025/11/08

Approved: 2026/02/14

Research Paper

## Highlights:

- The adoption and use of big data analytics in the audit profession is of considerable importance.
- The application of innovative techniques for big data analytics in banking audits is an undeniable necessity.
- Big data analytics in banking audits leads to a more complete and accurate analysis of financial records.
- The components of initial trust and performance expectation play a role in the behavioral intention of big data analytics by banking auditors.

## Abstract:

Identifying the factors affecting the acceptance and use of big data in jobs related to the auditing profession is of considerable importance. The purpose of this study is to study the factors affecting the behavioral intention of analyzing big data by bank auditors based on the initial trust approach model, task-technology fit, and performance expectations. The statistical population of the study includes bank auditors working in banks listed on the Tehran Stock Exchange and the statistical sample includes 386 people selected based on the Cochran formula. The data collection tool is a questionnaire, the research period is winter 2025, and the statistical analysis method of the data is based on structural equation modeling using Smart PLS software. According to the results of the study, the components of initial trust and performance expectations have a significant and positive effect on the behavioral intention of analyzing big data by bank auditors, but the task-technology fit component does not have a significant effect. Considering these results; The use of innovative techniques for processing and analyzing data within the framework of banking audits is an undeniable necessity, and the acceptance of big data analysis as one of the new technological achievements can play an effective role in analyzing banking data and understanding the complex information relationships between this data by banking auditors.

**Key Words:** Initial trust, Task-technology fit, Performance Expectation, Big Data, Acceptance of big data analytics.



## 1. INTRODUCTION

The rapid growth of data volumes and advances in analytical technologies have transformed organizational decision making processes across industries. Big Data Analytics (BDA), characterized by the ability to process large volumes of structured, semi structured, and unstructured data using advanced computational techniques, has become a critical driver of performance improvement and competitive advantage. Prior research emphasizes that data driven organizations tend to make more accurate and effective decisions compared to intuition based approaches (McAfee & Brynjolfsson, 2012).

In the accounting and auditing domain, BDA offers significant opportunities to enhance audit quality through improved risk assessment, anomaly detection, fraud identification, and the analysis of complex and unstructured datasets. Auditors can leverage BDA tools to obtain more sufficient and appropriate audit evidence, thereby increasing the overall level of assurance. However, despite its potential benefits, the adoption of BDA in auditing practices—particularly in the banking sector—remains uneven and faces behavioral, technological, and organizational barriers.

Banking auditors operate in highly regulated and risk sensitive environments where trust in new technologies, perceived alignment between technology and job tasks, and expectations of performance improvement play a decisive role in technology acceptance. While prior studies have examined technology adoption using models such as UTAUT and Task–Technology Fit (TTF), limited empirical research has focused on BDA adoption among banking auditors, especially in emerging economies.

Accordingly, this study aims to examine the role of initial trust, task–technology fit, and performance expectancy in shaping the behavioral intention to adopt Big Data Analytics among banking auditors. By focusing on auditors employed in banks listed on the Tehran Stock Exchange, this research contributes to the growing literature on data driven auditing and provides practical insights for policymakers and bank managers seeking to facilitate digital transformation in audit functions.

## 2. MATERIALS AND METHODS

This research is descriptive–applied in nature. The statistical population consists of banking auditors working in banks listed on the Tehran Stock Exchange. Data were collected over the period February to May 2025 using a structured questionnaire.

The sample size was determined using Cochran's formula. Given the large population size, it was treated as infinite, resulting in 386 valid and completed questionnaires collected through simple random sampling. The questionnaire items were adapted from established studies to ensure content validity. Initial trust was measured using three items adapted from Heidari et al. (2020), task–technology fit was measured with four items based on Goodhue (2018), performance expectancy was assessed using four items from Alawneh et al. (2017), and behavioral intention to adopt BDA was measured using five items adapted from Queiroz and Wamba (2019). All constructs were measured on a four point Likert scale, ranging from “strongly disagree” to “strongly agree.”

Data analysis was conducted using Partial Least Squares Structural Equation Modeling



(PLS SEM) via SmartPLS 3.2.3. This method was selected due to its suitability for predictive research, complex models, and non normal data distributions. The analysis followed a two step approach, assessing the measurement model (reliability and validity) prior to evaluating the structural model.

### 3. RESULTS AND DISCUSSION

#### 3.1. Measurement Model Assessment

The measurement model demonstrated satisfactory reliability and validity. Cronbach's alpha values for all constructs exceeded the recommended threshold of 0.70, indicating acceptable internal consistency. Indicator loadings were all above 0.40 and statistically significant, with  $t$  values greater than 1.96, confirming indicator reliability.

Convergent validity was established as all Average Variance Extracted (AVE) values exceeded 0.50. Discriminant validity was confirmed using three criteria: the Fornell–Larcker criterion, cross loadings, and the Heterotrait–Monotrait (HTMT) ratio. All HTMT values were below 0.85, indicating adequate discriminant validity among the constructs.

#### Structural Model Assessment

The structural model exhibited moderate explanatory power. The coefficient of determination ( $R^2$ ) for behavioral intention to adopt BDA was 0.457, indicating that initial trust, task–technology fit, and performance expectancy jointly explain a substantial portion of the variance in adoption intention. Predictive relevance was confirmed with a Stone–Geisser  $Q^2$  value of 0.228, reflecting moderate predictive capability. The overall Goodness of Fit (GOF) index was 0.535, indicating a strong model fit.

Path analysis results revealed that initial trust has a strong and statistically significant positive effect on auditors' intention to adopt BDA. This finding highlights the importance of auditors' confidence in the reliability, security, and institutional support surrounding BDA systems. Similarly, performance expectancy showed a significant positive effect, suggesting that auditors are more likely to adopt BDA when they believe it will enhance job performance, improve decision making, and increase work efficiency.

In contrast, task–technology fit did not exhibit a statistically significant effect on adoption intention. This result may indicate that although auditors recognize the potential benefits of BDA, they may perceive a mismatch between existing audit tasks and current BDA applications, or lack sufficient practical experience to fully integrate these tools into daily audit routines.

These findings align with the argument of McAfee and Brynjolfsson (2012) that data driven performance gains depend not only on technology availability but also on organizational readiness, skills, and trust based cultures.

The structural model results indicate that initial trust and performance expectancy exert significant positive effects on auditors' behavioral intention to adopt big data analytics, whereas task–technology fit does not show a statistically significant influence (Table 1).



**Table 1. Summary of Structural Model Results**

Path	Standardized Coefficient	t-value	Result
Initial Trust → Behavioral Intention	0.642	19.098	Supported
Task–Technology Fit → Behavioral Intention	0.021	0.264	Not Supported
Performance Expectancy → Behavioral Intention	0.287	4.132	Supported

#### 4. CONCLUSION

This study examined the determinants of Big Data Analytics adoption among banking auditors, with a particular focus on initial trust, task–technology fit, and performance expectancy. The results demonstrate that trust in BDA systems and expectations of performance improvement are critical drivers of adoption, whereas perceived task–technology alignment alone is insufficient to motivate usage.

The findings offer important practical implications. Bank managers and regulators should prioritize training programs, institutional support mechanisms, and clear legal and technological safeguards to strengthen auditors' trust in BDA systems. Emphasizing tangible performance benefits can further enhance adoption intentions. Future research may extend this model by incorporating organizational and environmental factors or by employing longitudinal designs to capture changes in adoption behavior over time.

#### KEYWORDS

Big Data Analytics; Behavioral Intention; Initial Trust; Performance Expectancy; Task–Technology Fit; Banking Auditors

#### Ethical Considerations

Compliance with Research Ethics Principles

This study was conducted in full compliance with established research ethics principles. Given the questionnaire-based nature of the research and the absence of human intervention or sensitive data, obtaining an ethical approval code was not required. Participation in the study was entirely voluntary, and the purpose of the research was clearly explained to respondents prior to completing the questionnaire. Participants were assured that their information would remain confidential and would be used solely for academic and research purposes. Respondents' identities were kept anonymous, and no personally identifiable information was collected at any stage of the study.

The present research involves no conflict of interest, and the data were reported accurately without fabrication, falsification, or manipulation. Furthermore, the authors avoided plagiarism and all forms of research misconduct throughout the research process, and all ethical standards



of scholarly research were fully observed.

### **Author Contributions**

The author contributions in the article derived from the master's thesis are as follows:

First Author (Thesis Supervisor): Research design and conceptualization; supervision of all stages of the research process; analysis and interpretation of data and results; review and validation of findings; and drafting and finalization of the manuscript.

Second Author (Thesis Author): Sample preparation, data collection, performing calculations, statistical data analysis, interpretation of findings, and analysis of results.

Third Author (Thesis Advisor): Academic supervision and methodological guidance throughout the research.

### **Conflict of Interest**

The authors declare that there is no conflict of interest regarding the publication of this article.

### **Funding**

This research did not receive any specific financial support from public, commercial, or non-profit funding agencies.

### **Acknowledgements**

The authors would like to express their sincere gratitude to all individuals who contributed to and cooperated in conducting the present research.

 [10.22034/JPAR.2026.2077130.1479](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2077130.1479)

1. Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. (Corresponding Author) [f.shahveisi@razi.ac.ir](mailto:f.shahveisi@razi.ac.ir)
2. Master of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. [rasolmohamadyari@gmail.com](mailto:rasolmohamadyari@gmail.com)
3. Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. [dellavari@razi.ac.ir](mailto:dellavari@razi.ac.ir)  
<http://article.iacpa.ir>

## نقش مدل رویکرد اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری و انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها در چارچوب حسابرسی‌های بانکی

فرهاد شاه ویسی<sup>۱</sup>، رسول محمدیاری تپه افشاری<sup>۲</sup>، سیدجواد دلاوری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۵

مقاله‌ی پژوهشی

### نکات برجسته:

- پذیرش و استفاده از تحلیل کلان داده‌ها در حرفه حسابرسی از اهمیت شایان توجهی برخوردار است.
- به‌کارگیری تکنیک‌های نوآورانه برای تحلیل کلان داده‌ها در حسابرسی‌های بانکی ضرورتی انکارناپذیر است.
- تحلیل کلان داده‌ها در حسابرسی‌های بانکی منجر به تحلیل کامل‌تر و دقیق‌تر از سوابق مالی می‌شود.
- مؤلفه‌های اعتماد اولیه و انتظار عملکرد در قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها توسط حسابرسان بانکی نقش دارند.

### چکیده:

شناخت عوامل مؤثر بر پذیرش و استفاده از کلان داده‌ها در مشاغل مرتبط با حرفه حسابرسی از اهمیت شایان توجهی برخوردار است. هدف از انجام این پژوهش مطالعه عوامل مؤثر بر قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها توسط حسابرسان بانکی بر اساس مدل رویکرد اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری و انتظارات عملکرد است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان بانکی شاغل در بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل ۳۸۶ نفر انتخابی بر اساس فرمول کوکران است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه، بازه زمانی پژوهش زمستان ۱۴۰۳ و روش تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS است. طبق نتایج پژوهش مؤلفه‌های اعتماد اولیه و انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها توسط حسابرسان بانکی اثر معنادار و مثبت دارد اما مؤلفه تناسب وظیفه - فناوری اثر معنادار ندارد. با توجه به این نتایج؛ به‌کارگیری تکنیک‌های نوآورانه برای پردازش و تحلیل داده‌ها در چارچوب حسابرسی‌های بانکی ضرورتی انکارناپذیر محسوب و پذیرش تحلیل کلان داده‌ها به‌عنوان یکی از دستاوردهای نوین فناوری می‌تواند نقش مؤثری را در تحلیل داده‌های بانکی و درک روابط پیچیده اطلاعاتی بین این داده‌ها توسط حسابرسان بانکی، فراهم سازد.

**واژه‌های کلیدی:** اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری، انتظار عملکرد، کلان داده‌ها، پذیرش تحلیل کلان داده‌ها.

 [10.22034/JPAR.2026.2077130.1479](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2077130.1479)

f.shahveisi@razi.ac.ir

rasolmohamadyari@gmail.com

dellavari@razi.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

۳. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

## ۱- مقدمه

تحولاتی همچون جهانی‌سازی اقتصاد، بهبود ابزارهای ارتباطی دیجیتال و تحول در زمینه امکان انباشت داده‌های گوناگون منجر به تولید روزافزون حجم گسترده‌ای از داده‌های با محتوای گوناگون و ساختار متنوع گشته است (مک‌آفی و برینجولفسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). واحدهایی همچون شرکت‌های خصوصی، سازمان‌های دولتی و بانک‌ها، تولیدکننده سطح کلانی از داده‌ها هستند و مطالعه کلان‌داده‌های آنها جهت شناخت مختصات عملکردی‌شان از اهمیت شایان توجهی برخوردار است. کلان‌داده‌ها<sup>۲</sup> مجموعه‌ای از داده‌ها هستند که ذخیره‌سازی، مدیریت و پردازش می‌شوند و تحلیل آنها فراتر از توان ابزارهای پردازش سنتی است. تحلیل کلان‌داده‌ها شکلی از تحلیل پیشرفته است که شامل روش‌های پیچیده و عناصری مانند مدل‌های پیش‌بینی، الگوریتم‌های آماری و تحلیل‌های «چه می‌شود اگر<sup>۳</sup>» است (کارتیکیان، کریشنا و بنجامین<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹). کلان‌داده به مجموعه‌های بزرگ و پیچیده‌ای از داده‌ها اشاره دارد که نمی‌توان آن‌ها را به راحتی با استفاده از ابزارهای سنتی پردازش داده‌ها، تجزیه و تحلیل کرد (مک‌آفی و برینجولفسون، ۲۰۱۲). داده‌های بزرگ و تحلیل آنها به طور فزاینده‌ای به ابزار حیاتی برای سازمان‌ها جهت درک و تعامل با مشتریان‌شان تبدیل شده است. حجم، سرعت و تنوع داده‌های تولید شده از مشتریان و تعاملات آنها با سازمان‌ها، نیاز به تکنیک‌های نوآورانه برای پردازش و تحلیل این داده‌ها را ایجاد کرده است. پذیرش و استفاده از ظرفیت تحلیلی کلان‌داده‌ها دستاوردهای قابل توجهی را در عرصه‌های گوناگون به همراه داشته است (چن، چیانگ و استوری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). فناوری‌ها و تکنیک‌های تحلیل کلان‌داده‌ها، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا مجموعه داده‌ها را تحلیل و اطلاعات جدید را که به شکل قابل ملاحظه‌ای در سیاست‌های سازمانی مربوط به تصمیم‌گیری و پیش‌بینی مورد استفاده قرار می‌گیرد، جمع‌آوری کنند. تحلیل کلان‌داده‌ها نمایشگری از نقاط ضعف، قوت و نیازهای آینده یک واحد سازمانی است (سیواراجه، کمال، ایرانی و ویراکندی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷).

یکی از دانش‌های متأثر از تحلیل کلان‌داده‌ها، دانش حسابداری است. در سال‌های اخیر، حوزه حسابداری با ظهور کلان‌داده متحول شده است، زیرا کسب و کارها حجم عظیمی از داده‌های مالی تولید می‌کنند که باید تجزیه و تحلیل و تفسیر شوند. با ظهور کلان‌داده‌ها و پیشرفت‌های فناورانه مربوط به آن، اهمیت تحلیل کلان‌داده‌ها در زمینه حسابداری افزایش یافته است. توانایی تحلیل مقادیر عظیمی از داده‌های مالی، چشم‌اندازهای جدیدی را برای حسابداران و تیم‌های آنها در جهت کمک به تصمیم‌گیری‌های راهبردی و خلق ارزش شرکت، ایجاد کرده است (مک‌آفی و برینجولفسون، ۲۰۱۲). تحلیل کلان‌داده‌ها به حسابداران اجازه می‌دهد تا بینش عمیق‌تری در خصوص کسب و کار مشتریان به دست آورده و تصمیمات آگاهانه‌تری را که منجر به بهبود پیش‌بینی‌های مالی، بهبود مدیریت ریسک و گزارشگری مالی دقیق‌تر می‌شود، اتخاذ کنند. نقش کلان‌داده‌ها در خدمات متنوع حرفه حسابداری و به‌ویژه حوزه حسابرسی واحدهای سازمانی به‌خاطر ارتباط تنگاتنگ این حوزه‌ها با مفهوم داده‌ها، شایان توجه است (یون، هاگدوئین و ژانگ<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). در گذشته، حساب‌برسان به مقدار محدودی از داده‌ها متکی بودند که معمولاً بر صورت‌های

مالی و سایر سوابق حسابداری داخلی متمرکز بودند. با این حال، با ظهور کلان داده، حسابرسان اکنون به مجموعه بسیار بزرگ تر و متنوع تری از منابع داده دسترسی دارند.

یکی از اثرات کلان داده بر حسابرسی قادر ساختن حسابرسان به انجام تجزیه و تحلیل های کامل تر و دقیق تر از سوابق مالی یک شرکت است. با تجزیه و تحلیل مقادیر زیادی از داده ها از منابع مختلف، از جمله رسانه های اجتماعی، سوابق ایمیل و سایر منابع داده غیر مالی، حسابرسان می توانند درک جامع تری از عملیات و خطرات احتمالی یک شرکت به دست آورند (نصری زار<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). تأثیر کلان داده بر حسابرسی آن گونه است که حسابرسان را قادر ساخته است تا تقلب های احتمالی و سایر بی نظمی ها را سریع تر و دقیق تر شناسایی کنند. با تجزیه و تحلیل داده ها از طیف وسیعی از منابع، حسابرسان می توانند الگوها و ناهنجاری هایی را که ممکن است نشان دهنده فعالیت های متقلبانه باشند، مانند تراکنش های مالی غیر معمول یا رفتار مشکوک کارمندان شرکت، شناسایی کنند (لیو، باکسال و ستیاوان<sup>۵</sup>، ۲۰۲۲). علاوه بر این، کلان داده ها به حسابرسان نیز کمک کرده اند تا کار خود را کارآمدتر و مؤثرتر انجام دهند (یون، هاگدوئین و ژانگ<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵). با خودکارسازی بسیاری از فرایندهای تجزیه و تحلیل و تأیید داده ها، حسابرسان می توانند زمان و منابع مورد نیاز برای رویه های حسابرسی سنتی را کاهش دهند. این امر نه تنها سرعت و دقت فرایند حسابرسی را افزایش می دهد، بلکه حسابرسان را آزاد می کند تا بر وظایف پیچیده تر و استراتژیک تر تمرکز کنند. تأثیر کلان داده ها بر حسابرسی قابل توجه است و حسابرسان را قادر می سازد تا تجزیه و تحلیل های کامل تر و جزئی تری از سوابق مالی انجام دهند، تقلب و بی نظمی های احتمالی را سریع تر تشخیص دهند و کارآمدتر و مؤثرتر عمل کنند (کاک کرافت و راسل<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸).

کلان داده ها در چارچوب حرفه حسابرسی به حسابرسان کمک می کند از طریق کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی، سطح اطمینان کلی در خصوص گزارش های مالی را افزایش دهند. حسابرسان از تحلیل کلان داده ها برای کشف ناهنجاری ها و استخراج اطلاعات کاربردی از داده های ضروری یا مرتبط با موضوع حسابرسی استفاده می کنند (یون، هاگدوئین و ژانگ<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵). تحلیل کلان داده ها می تواند داده های جدید مربوط به فرایند حسابرسی را به نحو مؤثرتری ادغام، فرموله، ذخیره و پردازش کند و با افشای آنها از طریق گنجاندن در گزارش های حسابرسی بازدهی عملیاتی فرایند حسابرسی را ارتقا دهد. یکی از حوزه های در معرض چالش ها و دستاوردهای حاصل از تحلیل کلان داده ها در چارچوب دنیای حسابرسی، حوزه حسابرسی های بانکی است. سنجش متغیرهای اثرگذار در استفاده حسابرسان بانکی از تحلیل کلان داده ها گامی در جهت حفظ سلامت و بهبود قابلیت های بخش بانکی است (کوک کرافت و راسل<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸). از این طریق، امکان بازتعریف فناوری و نقش آن در عملکرد بخش بانکی کشور حاصل می شود. شناخت عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان داده ها توسط حسابرسان بانکی، کاربرد کلان داده ها در حسابرسی بخش بانکی را تقویت می نماید. پذیرش و استفاده از روش های مبتنی بر تحلیل کلان داده ها در بخش حسابرسی می تواند ارتقا دهنده ظرفیت های پردازش، تصمیم گیری و اجرای عملیات برای

حسابرسان محسوب شود (مک‌آفی، برینجولفسون، ۲۰۱۲). به جهت تحقق این مهم مدل رویکرد اعتماد اولیه<sup>۱۱</sup>، تناسب وظیفه - فناوری<sup>۱۱</sup> و انتظار عملکرد<sup>۱۲</sup> می‌تواند در پذیرش کلان‌داده‌ها در ساختار حسابرسی نقش مؤثری را ایفا نماید (کائو، چیچیل و استوارت<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۵). اعتماد اولیه یعنی میزان اطمینانی که کاربر قبل از تجربه واقعی استفاده از یک سیستم یا فناوری نسبت به آن دارد. این نوع اعتماد مبتنی بر ادراکات شناختی اولیه، شهرت، ساختارهای نهادی و فرضیه‌های کلی درباره قابلیت اتکا و شایستگی آن فناوری است و نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم اولیه پذیرش ایفا می‌کند. به عبارت دیگر، اعتماد اولیه به میزان اطمینانی اشاره دارد که حسابرس پیش از تجربه واقعی استفاده از یک فناوری تحلیلی، نسبت به قابلیت اتکا، امنیت و شایستگی آن دارد و این نوع اعتماد نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم اولیه پذیرش یا رد فناوری ایفا می‌کند (مک‌نایت، چودری و کاکمار<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۲). تناسب وظیفه - فناوری یعنی اینکه فناوری مورد استفاده تا چه حد با نوع کار یا وظیفه‌ای که باید انجام شود هماهنگ است. هر چه هم‌خوانی میان ویژگی‌های فناوری (مثل سرعت، قابلیت تحلیل، و دقت) با نیازهای وظیفه بیشتر باشد، کارایی و احتمال پذیرش فناوری بالاتر می‌رود. تناسب وظیفه - فناوری بیانگر درجه هم‌خوانی میان قابلیت‌های فنی تحلیل کلان‌داده‌ها با نیازهای واقعی وظایف حسابرسی است؛ به گونه‌ای که هرچه ویژگی‌های فناوری با الزامات حرفه‌ای حسابرس (مانند کشف تقلب، ارزیابی ریسک و اطمینان‌بخشی) متناسب‌تر باشد، احتمال استفاده مؤثر و پذیرش آن افزایش می‌یابد (گودهیو و تامپسون<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۵). انتظار عملکرد یعنی باور فرد به این که استفاده از فناوری باعث بهتر شدن کار، افزایش سرعت و کیفیت تصمیم‌گیری خواهد شد. این عامل معمولاً قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده تصمیم فرد برای استفاده از فناوری است. انتظار عملکرد به باور حسابرس نسبت به این موضوع اشاره دارد که استفاده از تحلیل کلان‌داده‌ها موجب بهبود عملکرد شغلی، افزایش دقت، سرعت و کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای او خواهد شد و یکی از مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های قصد رفتاری برای استفاده از فناوری محسوب می‌شود (ونکاتش، موریس، دیویس و دیویس<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۳). بیشتر ادبیات مربوط به تحلیل کلان‌داده‌ها بر جنبه‌های فنی مربوط به اکوسیستم آن همچون توسعه برنامه، داده‌کاو، تحلیل، پیش‌بینی، تجویز یا مدل‌سازی آماری تمرکز دارد (سیواراجه، کمال، ایرانی و ویراکندی، ۲۰۱۷) و پژوهش‌های کمی در مورد پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در داخل واحدهای سازمانی صورت گرفته است. حسابرسی مدرن با ادغام کلان‌داده و تجزیه و تحلیل در حال تکامل است (کائو، چیچیل و استوارت، ۲۰۱۵)؛ لذا با توجه به نیازها و چالش‌های خاص در این حوزه نیاز فزاینده‌ای به پژوهش برای بهینه‌سازی این ابزارها برای اهداف حسابرسی، وجود دارد. به همین دلیل هدف این پژوهش در راستای مطالعه تأثیر سه مؤلفه اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری و انتظار عملکرد بر قصد رفتاری و پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها توسط حسابرسان بانکی تعریف شده است. از آنجاکه ساختار حاکم بر حسابرسی‌های بانکی شاهد یک تغییر الگو با گنجاندن کلان‌داده‌ها است و انتظار می‌رود که افراد شاغل در این بخش با این محیط به سرعت در حال تغییر سازگار شوند؛ انجام این مطالعه بر اهمیت درک عوامل روان‌شناختی و فناوری مؤثر بر پذیرش تحلیل

کلان داده‌ها در حسابرسی بانکی که برای بهبود کیفیت و کارایی حسابرسی بسیار مهم است تمرکز نموده و نتایج این پژوهش می‌تواند از طریق روشن‌سازی سازوکار تعامل سه مؤلفه روان‌شناختی، فنی و ادراکی در فرایندپذیرش فناوری‌های تحلیلی در حسابرسی بانکی، سهم علمی مهمی در این حوزه داشته باشد؛ لذا با بررسی اعتماد اولیه نشان می‌دهد چگونه برداشت حساب‌سازان از امنیت، صحت و قابلیت اتکای سامانه‌های کلان داده، پیش شرط پذیرش عملی آن‌هاست؛ با تحلیل تناسب وظیفه - فناوری بیان می‌کند که ادغام ابزارهای تحلیلی کلان داده هنگامی اثربخش است که ویژگی‌های فنی این فناوری با نیازهای واقعی وظایف حسابرسی (مانند کشف تقلب، کنترل ریسک و صحت گزارشگری مالی) همسو باشد؛ و با مطالعه انتظار عملکرد توضیح می‌دهد که درک حساب‌ساز از منافع عملکردی فناوری - از جمله افزایش دقت، سرعت، و کیفیت تصمیم‌گیری - به طور مستقیم قصد رفتاری وی را برای پذیرش تحلیل‌های داده‌محور تقویت می‌کند.

در نتیجه، این پژوهش با نشان دادن تعامل این مؤلفه‌ها در یک مدل تلفیقی و بومی شده برای حسابرسی بانکی، مکانیسمی را معرفی می‌کند که می‌تواند توضیح دهد چرا برخی حساب‌سازان پذیرای تحلیل‌های پیشرفته کلان داده هستند و برخی دیگر مقاومت نشان می‌دهند. بدین صورت، پژوهش به توسعه نظری مدل‌های پذیرش فناوری در حوزه حسابرسی داده‌محور و نیز به طراحی راهکارهای اجرایی برای ارتقای پذیرش عملی در بانک‌ها کمک می‌کند.

شناسایی عوامل و متغیرهای تأثیرگذار در استفاده از روش‌های تحلیلی نوین همچون تحلیل کلان داده‌ها می‌تواند سبب کاهش هزینه‌ها، صرفه‌جویی در زمان و افزایش کارایی حسابرسی‌ها گردیده (یون، هاگدوئین و ژانگ، ۲۰۱۵)، نهادهای تصمیم‌گیر را در شناسایی کیفیت اثر فناوری‌های نوین بر مشاغل یاری نموده و شناخت مناسب‌ترین روش‌های هماهنگی با فناوری‌های یاد شده را ممکن سازد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ماهیت دیجیتالی و مدرن زندگی امروزی منجر به تولید حجم عظیمی از داده‌ها توسط افراد و سازمان‌ها شده است. کلان داده یک فناوری اطلاعات است که امکان مدیریت، ذخیره و تحلیل داده‌ها را در اشکال مختلف و در مقادیر بسیار زیاد فراهم می‌کند (مک‌آفی و برینجولفسون، ۲۰۱۲). به دلیل پیچیدگی و حجم بالای کلان داده‌ها، پردازش و تحلیل آنها از طریق ابزارهای سنتی امکان‌پذیر نیست و به فناوری‌های پیشرفته نیازمند است. مؤلفه‌های حجم<sup>۱۷</sup>، تنوع<sup>۱۸</sup>، سرعت<sup>۱۹</sup> و صحت<sup>۲۰</sup> از ویژگی‌های کلان داده‌ها محسوب می‌شوند. حجم کلان داده‌ها به مقادیر بسیار زیاد داده‌ها اشاره دارد که می‌تواند از چند ترابایت<sup>۲۱</sup> تا زتابایت<sup>۲۲</sup> یا بیشتر متغیر باشد. سرعت به سرعت بسیار بالای تولید و جریان داده‌ها اشاره دارد که ایجاب‌کننده نیاز به پردازش بلادرنگ یا نزدیک به بلادرنگ داده‌ها است. تنوع به ساختارهای مختلف کلان داده‌ها به شکل داده‌های ساختاریافته (مانند پایگاه‌های داده)، نیمه‌ساختاریافته (مانند فایل‌های XML) و بدون ساختار (متن، تصاویر و ویدئوها) اشاره دارد. صحت به کیفیت و قابل اعتماد بودن داده‌ها اشاره

دارد (آدنوبی، اودوروپه و آکانی<sup>۲۳</sup>، ۲۰۲۴).

کلان داده‌ها به سازمان‌ها کمک تا راهکارهای جدید را کشف و راهبرد اقتصادی مناسب‌تر را اتخاذ کنند. تحلیل کلان داده‌ها گویای فرایند تحلیل مجموعه داده‌های عظیم برای کشف روندهای بازار، ترجیحات کاربر و سایر اطلاعات ارزشمندی است که قبلاً با ابزارهای سنتی قابل تجزیه و تحلیل نبوده‌اند (گلچ<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۵). تحلیل کلان داده فرایند استخراج اطلاعات مفید با تحلیل الگوهای پنهان مختلف مانند روندهای بازار و ترجیحات مصرف کننده برای تصمیم‌گیری است و به دنبال کشف روابط پنهان و روندهای قابل توجهی است که در طیف وسیعی از زمینه‌ها کاربرد دارد (چن، چیانگ و استوری، ۲۰۱۲).

گسترش کلان داده‌ها و تکامل سریع محصولات دیجیتال، بسیاری از سازمان‌های تجاری را بر آن داشته است تا مزایای بالقوه تحلیل کلان داده‌ها را بررسی و به پذیرش آن فکر کنند. در دسترس بودن مقادیر زیادی از داده‌ها عاملی مؤثر در تشویق واحدهای سازمانی جهت پیاده‌سازی تحلیل کلان داده محسوب می‌شود. یکی از زمینه‌های کاربردی تحلیل کلان داده‌ها در چارچوب موضوعات مالی و اقتصادی است. دنیای مالی تأثیر پذیری بالایی از داده‌ها دارد و به همین خاطر ظرفیت پذیرش تحلیل کلان داده‌ها در این زمینه وجود دارد. عاملی که ارزشمندی و کارایی تحلیل کلان داده‌ها در بخش مالی را ارتقا می‌دهد انعطاف پذیری کاربرد آنها در سطوح مختلف است (وامبا، گونسکاران، اکثر، رن، دویی و چایلد<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۷).

بنا بر پژوهش راگوسو<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۸) قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها به مفهوم استفاده از تکنیک‌ها و فناوری‌های پیشرفته در فرایند تهیه و تدارک اطلاعات به منظور بهبود بخشیدن به فرایند تصمیم‌گیری است. قصد رفتاری کلان داده فرایندی است که از طریق آن کسب و کارها راه‌های نوآورانه‌ای را برای افزایش بهره‌وری و پیش‌بینی ریسک برای برآورده کردن نیاز مشتریان به طور کارآمدتر پیدا می‌کنند (بیگ، شعیب، یادگاری کردکردی<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۹). مؤسسات مالی از کلان داده‌ها برای شناسایی ثقل، مدیریت ریسک و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مبتنی بر داده استفاده می‌کنند (کولکاری و سرینیواسان<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۷).

یکی از حوزه‌های درگیر با حجم وسیعی از داده‌ها حوزه مالی است و روند روبه‌رشد پذیرش تحلیل کلان داده‌ها فراهم‌ساز تحولات نوین در پردازش داده‌های مالی در این حوزه است. ظهور فناوری‌های نوین و پذیرش تحلیل کلان داده‌ها توسط سازمان‌ها و کسب و کارها حوزه مالی را با چالش‌ها و فرصت‌های جدید مواجه ساخته است. مک‌آفی و برینجولفسون (۲۰۱۲) توانایی کلان داده‌ها در افزایش شفافیت گزارشگری مالی را دلیلی بر اثرگذاری تحلیل کلان داده‌ها بر حسابداری می‌دانند.

آستین، کارپنتر، کرایست و نیلسون<sup>۲۹</sup> (۲۰۲۱) تحلیل داده‌ها در حسابداری را یک مهارت نسبتاً جدید به حساب می‌آورند که به طور قابل توجهی در تمام زمینه‌های حسابداری در حال رشد است. آکینبووال، ماشیگو و زریحون<sup>۳۰</sup> (۲۰۲۳) از حسابرسی به‌عنوان یکی از کاربردهای اصلی کلان داده‌ها در حسابداری نام برده و معتقدند که با تحلیل مقادیر زیادی از داده‌های مالی،

حسابرسان می‌توانند الگوها و ناهنجاری‌هایی را شناسایی کنند که ممکن است نشان‌دهنده فعالیت‌های متقلبانه یا مشکوک باشد.

از منظر دیگر، مهرانی و افسای (۱۳۹۸) گرایش حسابرسی به تحلیل کلان‌داده‌ها را نتیجه تمایل این حرفه به هماهنگی با محیط‌های تجاری می‌دانند و معتقدند که حسابرسان باتکیه بر ابزارهای تحلیل کلان‌داده‌ها گستره و عمق خدمات ارائه شده خود را افزایش داده و خدمات اطمینان‌بخشی باکیفیت‌تری ارائه می‌دهند. استوارت<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۵) معتقد است آنچه که استفاده از تحلیل کلان‌داده‌ها را از سایر فناوری‌های معرفی شده در طول زمان برای بهبود فرایند حسابرسی متمایز می‌کند در همگرایی پیشرفت‌های اساسی در علم داده، افزایش قدرت رایانه و فرصت دسترسی به حجم عظیمی از داده‌ها و اطلاعات نهفته است.

این همگرایی محیطی را ایجاد نموده که تقریباً در هر صنعتی برای کاربرد تحلیل کلان‌داده‌ها آماده است و تفکر تحول‌آفرین را در حرفه حسابرسی تهییج می‌نماید. ارلی<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۵) افزایش نرخ معاملات و تراکنش‌ها در آینده را به‌عنوان محرک حرفه حسابداری برای استفاده از تحلیل کلان‌داده معرفی می‌کند. با استفاده از تحلیل با قدرت بالا، حسابرسان ظرفیت بررسی ۱۰۰ درصدی از معاملات مشتری را پیدا نموده و قادر خواهند بود ده‌ها هزار یا میلیون‌ها تراکنش را برای شناسایی ناهنجاری‌ها دسته‌بندی، فیلتر و تحلیل نمایند و تمرکز بر روی مناطق بالقوه نگرانی و بررسی مواردی که ممکن است بالاترین خطر را داشته باشند را آسان‌تر نمایند (کائو، چیچيلا و استوارت، ۲۰۱۵).

این مسئله بیش از هر زمان دیگری حسابرسان را قادر می‌سازد تا به ارزیابی ریسک‌ها و شناسایی روندها از طریق فرایند حسابرسی کمک نمایند. به جهت اینکه حسابرسان بانکی نقش مهمی را در حسابرسی بانک‌ها عهده‌دار هستند پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در فرایند حسابرسی‌های آنها سبب می‌گردد اطلاعات گوناگون بانکی با استفاده از ظرفیت‌های بالقوه کلان‌داده‌ها به‌نحوی کارآمدتر از شیوه‌های سنتی موردتوجه قرار گرفته تا آنها بتوانند با اتخاذ کلان‌داده‌ها از ویژگی‌ها و عملکردهای منحصر به فرد آن برای بهبود عملکرد کسب‌وکار خود استفاده کنند. به همین دلیل شناسایی عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها توسط حسابرسان بانکی شرط لازم برای بهره‌گیری از این فناوری محسوب می‌شود (کائو، چیچيلا و استوارت، ۲۰۱۵).

اعتماد اولیه مهم‌ترین عاملی است که باعث می‌شود کسی فناوری را پذیرش یا رد کند (جی، کی، و کو<sup>۳۳</sup>، ۲۰۲۳). اعتماد اولیه، نشان‌دهنده اعتماد کاربران در اولین برخورد با فناوری است (ژو<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۴). اعتماد اولیه فرض می‌کند که کاربران و ارائه‌دهندگان خدمات هنوز هیچ‌گونه اطلاعات و پیوند قابل‌اعتمادی قبل از برخورد اولیه ندارند (لیو و واسارهللی<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۴).

اعتماد اولیه یک مدل برجسته در حوزه نظریه اعتماد است. این چارچوب نظری فرض می‌کند که ایجاد اعتماد در سطح فردی برای توانمندسازی افراد به اعتماد به دیگران و متعاقباً مشارکت در روابط مشارکتی و متقابلاً سودمند بسیار مهم است. گرایش شخصی به اعتماد از تمایل فرد به مورداعتماد قرار گرفتن توسط دیگران و اعتماد به دیگران ناشی می‌شود. اعتماد فردی نمایانگر

خود درونی طبیعی فرد در افزایش اعتماد اولیه برای پذیرش تحلیل کلان داده است (مکنایت، چودری و کاکمار، ۲۰۰۲).

نظریه تناسب وظیفه - فناوری رابطه بین فناوری دیجیتال و وظایفی که هدف آن فناوری حمایت از آن وظیفه است را، بیان می‌کند. عنصر عملکرد فناوری به ابزارهایی اطلاق می‌شود که افراد از آنها برای انجام وظایف یا کمک به آنها در انجام وظایف خود استفاده می‌کنند. انتظار عملکرد به‌عنوان میزانی که انتظار می‌رود استفاده از فناوری برای شرکت مزایایی داشته باشد، تعریف می‌شود (مک‌آفی و برینجولفسون، ۲۰۱۲).

تناسب وظیفه - فناوری به دنبال درک چگونگی تأثیر استفاده از فناوری بر عملکرد است. دیدگاه تناسب وظیفه - فناوری فرض می‌کند که کاربران می‌توانند به طور مناسب سطح تناسب وظیفه - فناوری را هنگام استفاده از فناوری برای انجام وظایف کاری خود ارزیابی کنند و ارزیابی تناسب وظیفه - فناوری ممکن است عملکرد را پیش‌بینی کند. تناسب وظیفه - فناوری از طریق ارزیابی تجربه کاربر بر اساس ابعاد مختلف مانند کیفیت داده‌ها، قابلیت استفاده و قابلیت اطمینان فناوری اندازه‌گیری می‌شود (گودهیو و تامپسون، ۱۹۹۵).

باین حال، فرض اولیه مبنی بر این است که کاربران هم عملکرد فناوری و هم درجه‌ای که فناوری به آنها در انجام وظایف کمک می‌کند و متناسب با توانایی‌هایشان است را ارزیابی می‌کنند (دیشو<sup>۳۶</sup>، ۱۹۹۹). هنگامی که کاربران شخصاً ادعان می‌کنند که فناوری اجرای یک کار را بهبود می‌بخشد، منجر به پذیرش و استفاده بیشتر و در نتیجه بهبود عملکرد می‌شود (وندرامین، ناردلی و ایپسن<sup>۳۷</sup>، ۲۰۲۱). عملکرد بهبودیافته از یک تناسب وظیفه - فناوری بهینه ناشی می‌شود.

وقتی فناوری با ویژگی‌های وظیفه‌ای که هدف آن فناوری پشتیبانی از آن وظیفه است و توانایی‌های فردی کاربران مطابقت دارد، کاربران ممکن است وظایف خود را به شیوه‌ای راحت‌تر انجام دهند (لی، چنگ و چنگ<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۷، اسپیس، گروبلار و بوتاک<sup>۳۹</sup>، ۲۰۲۰). مدل تناسب وظیفه - فناوری برای درک اینکه چه میزان فناوری با نیازهای کاربر هماهنگ است، ارزشمند است. این مدل نشان می‌دهد که چگونه ابزارهای فناورانه به طور مؤثر از افراد در انجام وظایف خاص پشتیبانی می‌کنند (لین و هوانگ<sup>۴۰</sup>، ۲۰۰۸).

یک تناسب قوی فناوری با وظیفه که از طریق ویژگی‌های به‌خوبی طراحی شده به دست می‌آید، با برآورده کردن مؤثر نیازهای کاربر، منجر به رضایت بیشتر کاربر می‌شود (ژانگ کی، ژانگ پی و ژانگ یو<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۶). مدل تناسب وظیفه - فناوری در درک قصد رفتار کاربر، به‌ویژه در این که چگونه همسویی فناوری با وظایف تأثیرات مثبتی را به همراه دارد، مؤثر است (ژو، لو و وانگ ژو<sup>۴۲</sup>، ۲۰۱۰).

بنابراین انتظار می‌رود تناسب وظیفه - فناوری اثر معناداری بر پذیرش تحلیل کلان داده‌ها توسط حسابرسان بانکی داشته باشد. انتظار عملکرد یکی از ساختارهای تئوری یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری است. استفاده واقعی از فناوری توسط نیت رفتاری تعیین می‌شود. انتظار عملکرد به‌عنوان درجه‌ای که یک فرد معتقد است استفاده از یک سیستم به او کمک می‌کند

تا به دستاوردهایی در عملکرد شغلی دست یابد، تعریف می‌شود (ونکاتش، موریس، دیویس و دیویس، ۲۰۰۳).

انتظار عملکرد باورهای است در مورد اینکه مزایای فناوری در زندگی چقدر بزرگ است و شواهدی را ارائه می‌دهند تا کاربران بتوانند باور کنند که فناوری می‌تواند عملکرد آنها را بهبود بخشد (مارتین و هررو<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۲). انتظارات عملکردی، پیش‌گامی کارکنان را در مشارکت در فعالیت‌هایی که به طور مثبت بر محیط در حال تغییر تأثیر می‌گذارد، نشان می‌دهد و این نتیجه حالات روانی است (کای، هوانگ، لیو و وانگ<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۸، مسکه و جانگالز<sup>۴۵</sup>، ۲۰۲۱).

غنی، خدزیر، گوان و اسماعیل<sup>۴۶</sup> (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای یافته‌اند تناسبی که می‌بایست بین یک وظیفه مقرر و فناوری مورد استفاده آن وجود داشته باشد (تناسب وظیفه - فناوری) بر پذیرش محصولات فناوری مؤثر است.

وانگ و لین<sup>۴۷</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در چارچوب سیستم‌های مراقبت بهداشتی مبتنی بر ابر را مطالعه و نتایج بیانگر این است که تناسب وظیفه - فناوری بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها بر مبنای سیستم‌های مراقبت بهداشتی مبتنی بر ابر اثر معنادار دارد. ساینترز<sup>۴۸</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری در زندگی روزمره را بررسی و نتایج حاصله نشان‌دهنده این است که اعتماد اولیه نسبت به فناوری بر پذیرش آن در زندگی روزمره افراد مؤثر است.

یافته‌های پژوهش کابرا سانچز و ویلارجو راموس<sup>۴۹</sup> (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در شرکت‌ها تحت تأثیر ترکیبی از عوامل سازمانی، فناوریانه و انسانی قرار دارد. نتایج حاکی از آن است که انتظار عملکرد و منافع ادراک‌شده تحلیل کلان‌داده‌ها تأثیر مثبت و معناداری بر قصد سازمان‌ها برای پذیرش این فناوری دارند، به گونه‌ای که هرچه مدیران و کاربران، تحلیل کلان‌داده‌ها را ابزاری مؤثرتر برای بهبود تصمیم‌گیری، افزایش کارایی و ایجاد مزیت رقابتی ادراک کنند، احتمال پذیرش آن افزایش می‌یابد. همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهد که پیچیدگی فناوری و کمبود مهارت‌های تحلیلی می‌تواند به‌عنوان موانع مهمی در مسیر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها عمل کند. نویسندگان نتیجه می‌گیرند که پذیرش موفق تحلیل کلان‌داده‌ها مستلزم تناسب فناوری با نیازهای کاری سازمان و آمادگی منابع انسانی است و توجه صرف به زیرساخت‌های فنی، بدون در نظر گرفتن عوامل رفتاری و ادراکی کاربران، برای تحقق مزایای این فناوری کافی نخواهد بود.

یافته‌های پژوهش الجعفره، الحجران، العانی، الدبی و الدمور<sup>۵۰</sup> (۲۰۲۱) نشان می‌دهد که اعتماد اولیه آنلاین نقش محوری و تعیین‌کننده‌ای در تبیین قصد پذیرش خدمات بانکداری اینترنتی ایفا می‌کند. نتایج حاکی از آن است که ابعاد مختلف اعتماد اولیه، از جمله شایستگی ادراک‌شده، خیرخواهی ادراک‌شده و یکپارچگی سیستم، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد رفتاری کاربران برای استفاده از خدمات بانکداری اینترنتی دارند. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اعتماد اولیه به‌عنوان یک سازه روان‌شناختی پیش از تجربه واقعی کاربر، می‌تواند عدم اطمینان و ریسک

ادراک‌شده را کاهش داده و زمینه‌ساز پذیرش اولیه فناوری‌های مالی دیجیتال شود. براین اساس، نویسندگان تأکید می‌کنند که در محیط‌هایی با ریسک ادراک‌شده بالا و تعامل غیرحضور، مانند خدمات بانکی مبتنی بر فناوری اطلاعات، اعتماد اولیه یکی از مهم‌ترین پیش‌نیازهای شکل‌گیری قصد استفاده و پذیرش فناوری محسوب می‌شود.

نتایج پژوهش لیو، باکسال و ستیاوان<sup>۵۱</sup> (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که اگرچه تحلیل داده‌ها می‌تواند کیفیت حسابرسی، ارزیابی ریسک و سطح اطمینان بخشی را بهبود دهد، اما پذیرش و استفاده مؤثر از آن به میزان زیادی به اعتماد حسابرسان، درک سودمندی و آمادگی مهارتی آنان وابسته است.

کانگ، هان و کوان<sup>۵۲</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی نتیجه گرفتند که در فناوری‌های نوظهور، عدم بلوغ فناوری و تجربه محدود کاربران می‌تواند موجب شود تناسب وظیفه - فناوری اثر معناداری بر پذیرش نداشته باشد و در عوض، عوامل ادراکی و انتظارات عملکرد نقش تعیین‌کننده‌تری ایفا کنند.

ریوالدو و ویدوری<sup>۵۳</sup> (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای اثر مؤلفه‌های اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری و انتظار عملکرد بر پذیرش تحلیل کلان داده‌ها توسط هیئتی متشکل از حسابرسان را بررسی نموده و نتایج به دست آمده حاکی از این است که اعتماد اولیه و انتظار عملکرد بر قصد حسابرسان دولتی برای پذیرش تحلیل کلان داده‌ها مؤثر هستند؛ اما اثر تناسب وظیفه - فناوری بر قصد حسابرسان مبنی بر پذیرش تحلیل کلان داده‌ها تأیید نشده است.

کردی اردستانی و مبرهن (۱۳۹۶) با بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان داده در صنعت بانکداری تلاش کرده اند مدلی تلفیقی بر اساس تئوری مدل پذیرش فناوری و چارچوب فناوری - سازمان - محیط، برای بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان داده ارائه دهند. این مدل پیشنهادی متشکل از سه عامل فناوری (مزیت نسبی، پیچیدگی و امنیت)، دو عامل درونی سازمانی (پشتیبانی مدیریت ارشد، منابع فناوری اطلاعات) و سه عامل بین سازمانی (فشار رقابتی، حمایت خارجی و حفظ حریم خصوصی) به عنوان پیش‌بینی‌کننده‌های پذیرش بوده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حریم خصوصی، منابع سازمانی، حمایت مدیریت ارشد، سودمندی درک شده بیشترین اثر را بر پذیرش تحلیل کلان داده داشته است.

کوهزادی، قره بیگلو، بوداکی خواجه نوبر و علوی متین (۱۴۰۱) نقش پذیرش تحلیل کلان داده‌ها در ایجاد مزیت رقابتی برای بانک‌های ایران را بررسی کرده و نتیجه گرفته‌اند که بانک‌ها از طریق پذیرش راهبرد تحلیل کلان داده‌ها به مزیت رقابتی دست یافته و مسائل اخلاقی و حریم شخصی مشتریان بر رابطه بین راهبرد تحلیل کلان داده‌ها با دستیابی بانک‌ها به مزیت رقابتی تأثیر معناداری داشته است.

منصوری و فوکردی (۱۴۰۱) در پژوهشی به شناسایی و تحلیل موانع پذیرش تحلیل کلان داده‌ها در صنعت بیمه ایران پرداخته و نتیجه‌گیری نموده‌اند که هزینه بالای سرمایه‌گذاری، عدم آمادگی زیرساخت‌های فنی شرکت، فرهنگ ضعیف سازمانی، فقدان تعهد مدیریت ارشد،

محدودیت زمانی، مقاومت کارکنان، عدم همکاری میان واحدهای سازمانی، عدم دسترسی به متخصصان مجرب و ماهر، لزوم حفظ امنیت داده‌ها و حریم خصوصی مشتریان و ضعف یا فقدان مقررات به‌عنوان ۱۰ مانع عمده پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در صنعت بیمه ایران هستند. فلاحي، مدرسی و زارعی (۱۴۰۲) به مطالعه تأثیر عوامل مؤثر در پذیرش فناوری کلان‌داده در صنعت گردشگری با استفاده از چهارچوب پذیرش فناوری (مطالعه موردی: مشاغل صنعت گردشگری شیراز) پرداخته و میزان تأثیر ده مؤلفه از ابعاد سه‌گانه چارچوب پذیرش فناوری در پذیرش کلان‌داده در بخش گردشگری را مورد بررسی قرار داده‌اند. یافته‌های آنها بیانگر تأثیر عوامل مزیت نسبی ادراک شده، حمایت خارجی، فشار خارجی، حمایت مدیر، آمادگی منابع انسانی، ساختار متمرکز، فرهنگ داده‌محوری و پیچیدگی در پذیرش کلان‌داده در گردشگری بوده؛ اما از دو عامل سازگاری و آمادگی فنی تأثیر معناداری حاصل نشده است.

حمیدیان و شیرینی (۱۴۰۴) در پژوهشی به تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداخته و نتایج پژوهش نشان داده است که جمع‌آوری اطلاعات، حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی و اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنادار و مثبت دارند. با وجود گسترش پژوهش‌ها در زمینه تحلیل کلان‌داده‌ها، بررسی ادبیات نشان می‌دهد که بخش عمده مطالعات انجام‌شده، عمدتاً بر جنبه‌های فنی، زیرساختی و کاربردی تحلیل کلان‌داده‌ها متمرکز بوده و پژوهش‌های محدودی به بررسی عوامل رفتاری و روان‌شناختی مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در محیط‌های حرفه‌ای خاص پرداخته‌اند. به‌ویژه در حوزه حسابرسی بانکی، که با ریسک حرفه‌ای بالا، الزامات نظارتی سخت‌گیرانه و حساسیت شدید داده‌ها همراه است، شواهد تجربی اندکی درباره نحوه تأثیر اعتماد اولیه، تناسب وظیفه-فناوری و انتظار عملکرد بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها توسط حسابرسان وجود دارد.

هرچند مطالعات اندکی مانند این روابط را در بستر حسابرسی دولتی بررسی کرده‌اند، اما تفاوت ماهوی حسابرسی بانکی با سایر انواع حسابرسی موجب می‌شود تعمیم نتایج آن پژوهش‌ها به این حوزه با تردید همراه باشد. از این‌رو، خلأ اصلی ادبیات در نبود یک مدل یکپارچه و بومی‌شده برای تبیین پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در حسابرسی بانکی نهفته است؛ مدلی که به‌طور هم‌زمان ابعاد روان‌شناختی (اعتماد اولیه)، فنی (تناسب وظیفه - فناوری) و ادراکی (انتظار عملکرد) را در تصمیم‌گیری حسابرسان لحاظ کند.

نوآوری پژوهش حاضر در پاسخ به این خلأ، ارائه و آزمون یک چارچوب تلفیقی برای تبیین پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در حسابرسی بانکی است که نشان می‌دهد در این بستر حرفه‌ای، اعتماد اولیه و انتظار عملکرد نقش محوری‌تری نسبت به تناسب صرف فناوری با وظیفه ایفا می‌کنند. این رویکرد، ضمن توسعه نظری مدل‌های پذیرش فناوری، می‌تواند مبنایی کاربردی برای طراحی سیاست‌ها و راهکارهای اجرایی در جهت ارتقای پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در نظام حسابرسی

بانکی فراهم آورد. باتوجه به مبانی نظری مزبور در چارچوب این پژوهش فرضیه‌های زیر مطرح شده‌اند:

فرضیه ۱: اعتماد اولیه بر قصد رفتاری برای استفاده از تحلیل کلان داده‌ها، اثر معنادار و مثبت دارد.

فرضیه ۲: تناسب وظیفه - فناوری بر قصد رفتاری برای استفاده از تحلیل کلان داده‌ها، اثر معنادار و مثبت دارد.

فرضیه ۳: انتظار عملکرد بر قصد رفتاری برای استفاده از تحلیل کلان داده‌ها، اثر معنادار و مثبت دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به جهت اینکه در پی ارائه تصویری مشروح از موضوع گزینشی خود و توصیف دقیق آن موضوع است، در دسته پژوهش‌های توصیفی و از نظر هدف در رشته پژوهش‌های کاربردی دسته‌بندی می‌شود. جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌رسان بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازده زمانی پژوهش جهت جمع‌آوری داده‌ها ابتدای بهمن ۱۴۰۳ الی پایان اردیبهشت ۱۴۰۴ است. مبانی نظری این پژوهش بر اساس مطالعه کتابخانه‌ای و به‌منظور گردآوری داده‌های موردنیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسش‌نامه استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل دو بخش اصلی اطلاعات جمعیت‌شناسی و سؤال‌های تخصصی پژوهش است. سؤال‌های بخش اطلاعات جمعیت‌شناختی شامل ۴ سؤال بوده و به‌منظور توصیف ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان طراحی و متغیرهای جمعیت‌شناختی مورد بررسی در این بخش شامل جنسیت، سن، سابقه کاری و سطح تحصیلات، است. سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه شامل ۱۶ گویه تخصصی است که برای سنجش متغیرهای اصلی پژوهش مورد استفاده قرار گرفته‌اند. کلیه گویه‌های این بخش با استفاده از طیف چهارسطحی لیکرت (کاملاً مخالفم، مخالفم، موافقم، کاملاً موافقم) اندازه‌گیری شده‌اند.

در این پژوهش به‌منظور اندازه‌گیری اعتماد اولیه از ۳ گویه تنظیمی در چارچوب پرسش‌نامه پژوهش حیدری و همکاران (۱۳۹۹)، به‌منظور اندازه‌گیری تناسب وظیفه - فناوری از ۴ گویه پرسش‌نامه تنظیمی در چارچوب پژوهش بر<sup>۵۴</sup> (۲۰۱۸)، به‌منظور اندازه‌گیری انتظار عملکرد از ۴ گویه پرسش‌نامه تنظیمی در چارچوب پژوهش علاوان، دویودی و رانا<sup>۵۵</sup> (۲۰۱۷) و به‌منظور اندازه‌گیری پذیرش تحلیل کلان داده‌ها از ۵ گویه تنظیمی در چارچوب پژوهش کوپروز و وامبا<sup>۵۶</sup> (۲۰۱۹) استفاده شده است.

پیش‌آزمون پرسش‌نامه از طریق نظرخواهی از ۱۲ عضو هیئت‌علمی دانشگاه در رشته‌های مالی و ۷ مدیر حسابرسی بانکی که سؤال‌های پرسش‌نامه را ارزیابی و بازخورد ارائه داده‌اند، صورت گرفته است. از آنجاکه در سطح کشور بانک‌های مختلفی فعال بوده و بخشی از کارکنان این بانک‌ها را کارکنان بخش حسابرسی تشکیل می‌دهد؛ لذا جامعه آماری پژوهش جامعه آماری

نامحدود محسوب و حداقل تعداد اعضای نمونه برای جامعه نامحدود بر اساس فرمول کوکران به تعداد ۳۸۴ عضو است؛ لذا در این پژوهش داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس تعداد ۳۸۶ پرسش‌نامه کامل پاسخ داده شده توسط کارکنان شاغل در بخش حسابرسی بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است. به‌منظور تجزیه‌وتحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه از آزمون‌های آمار توصیفی و به‌منظور تعمیم‌پذیری یافته‌های نمونه به جامعه آماری، از آزمون‌های آمار استنباطی استفاده شده است. همچنین مدل پژوهش در دو سطح مدل بیرونی و درونی بررسی و در تحلیل مدل بیرونی همگن بودن سؤالات پرسش‌نامه و روایی و پایایی آن و در تحلیل مدل درونی توان پیش‌بینی و برازش مدل پژوهش مورد سنجش و اندازه‌گیری قرار گرفته و آزمون فرضیه‌های پژوهش و تخمین و اعتبارسنجی مدل ساختاری پژوهش به کمک روش حداقل مربعات جزئی<sup>۵۷</sup> و با استفاده از نرم‌افزار آماری Smart PLS 3.2.3 صورت گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه در چارچوب پژوهش حاضر به شرح جداول زیر است.

نگاره (۱). توزیع فراوانی و فراوانی نسبی پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	فراوانی نسبی - درصد
مرد	۲۸۳	۷۳/۳
زن	۱۰۳	۲۶/۷

نگاره (۲). توزیع فراوانی و فراوانی نسبی سن پاسخ‌دهندگان

گروه	فراوانی	فراوانی نسبی - درصد
۲۱-۲۵ سال	۱۷	۴/۴
۲۶-۳۰ سال	۲۴	۶/۲
۳۱-۴۰ سال	۱۱۵	۲۹/۸
۴۱-۵۰ سال	۱۸۱	۴۶/۹
بالتر از ۵۰ سال	۴۹	۱۲/۷

نگاره (۳). توزیع فراوانی و فراوانی نسبی سابقه کاری پاسخ‌دهندگان

گروه	فراوانی	فراوانی نسبی - درصد
۱-۵ سال	۶۱	۱۵/۸
۶-۱۰ سال	۱۲۷	۳۲/۹
بالتر از ۱۰ سال	۱۹۸	۵۱/۳

نگاره (۴). توزیع فراوانی و فراوانی نسبی تحصیلات پاسخ‌دهندگان

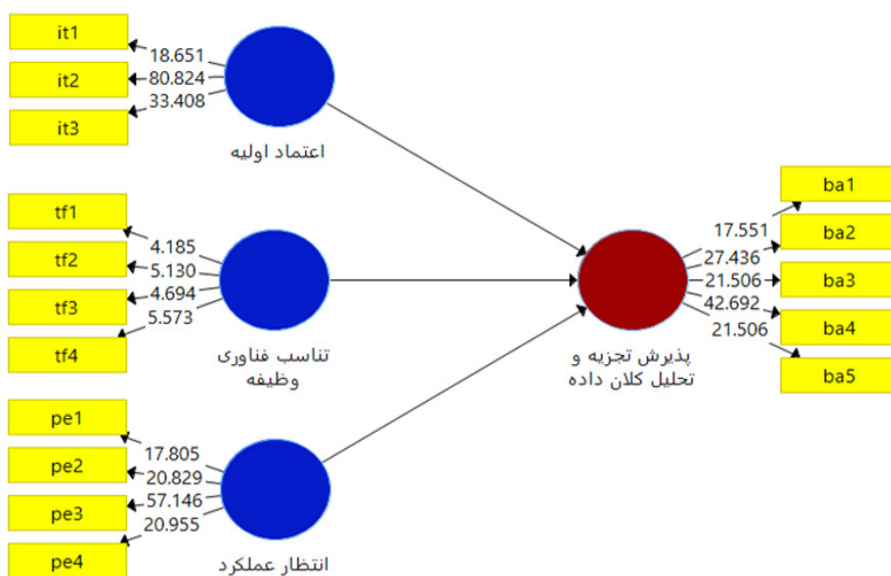
گروه	فراوانی	فراوانی نسبی - درصد
کارشناسی	۹۵	۲۴/۶
کارشناسی‌ارشد	۲۲۷	۵۸/۸
دکتری	۶۴	۱۶/۶

در پژوهش حاضر به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی در چارچوب مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. در همین راستا پیش‌شرط آزمون فرضیه‌های پژوهش ارزیابی مدل اندازه‌گیری (بیرونی) به‌منظور سنجش همگن بودن سؤال‌های پرسش‌نامه و پایایی و روایی مدل ساختاری است تا بررسی گردد که سؤال‌های (گویه‌ها) پرسش‌نامه معرف مناسبی از متغیرهای پنهان هستند که بتوانند در اندازه‌گیری متغیرهای پنهان به‌خوبی عمل کنند. آزمون همگن بودن سؤال‌های پژوهش به‌صورت تعیین مقدار بارهای عاملی و آزمون معناداری آماره  $t$  صورت گرفته که بارهای عاملی سؤال‌ها باید حداقل مقدار  $0/4$  را کسب نموده و مقدار آماره  $t$  در سطح خطای  $0/05$  مساوی یا بزرگ‌تر از  $1/96$  باشد تا معناداری گویه‌ها به‌عنوان ابزار سنجش متغیرهای پنهان تأیید شود. نتایج آزمون‌های همگن بودن سؤال‌های پژوهش چارچوب بارهای عامل در نگاره (۴) و مقدار آماره  $t$  در شکل (۱) ارائه است.

نگاره (۵). بررسی بارهای عاملی

گویه	اعتماد اولیه	تناسب وظیفه - فناوری	انتظار عملکرد	قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
it1	0/709	-	-	-
it2	0/855	-	-	-
it3	0/771	-	-	-
tf1	-	0/786	-	-
tf2	-	0/827	-	-
tf3	-	0/773	-	-
tf4	-	0/815	-	-
pe1	-	-	0/799	-
pe2	-	-	0/814	-
pe3	-	-	0/918	-
pe4	-	-	0/822	-
ba1	-	-	-	0/655
ba2	-	-	-	0/749
ba3	-	-	-	0/690
ba4	-	-	-	0/815
ba5	-	-	-	0/739

بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره (۵) مقدار بارهای عاملی کلیه گویه‌ها بیش از ۰/۴ است که بیانگر همگن بودن سؤال‌های پرسش‌نامه است. همچنین در نمودار ۱ بررسی آماره t گویه‌ها ارائه شده است. از آنجاکه مقدار آماره t برای کلیه گویه‌ها بیش از ۱/۹۶ است؛ لذا معناداری گویه‌ها در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود.



شکل (۱). آزمون معناداری گویه‌ها بر طبق آماره t

به‌منظور تجزیه و تحلیل پایایی سازه یا دقت اندازه‌گیری و ثبات آن در مدل از شاخص‌های آلفای کرونباخ<sup>۵۸</sup>، ضریب پایایی همگون<sup>۵۹</sup> و ضریب پایایی ترکیبی<sup>۶۰</sup> استفاده شده است که در همه موارد پایایی سازه زمانی تأیید می‌شود که مقدار آن بالاتر از ۰/۷ باشد. بر اساس اطلاعات مندرج در نگاره (۶) مقدار پایایی سازه‌ها بر اساس سه شاخص بیشتر از ۰/۷ است که بیانگر پایایی سازه‌های مدل است.

نگاره (۶). مقادیر آزمون پایایی سازه‌های مدل بر طبق شاخص‌های آلفای کرونباخ، ضریب

پایایی همگون و ضریب پایایی ترکیبی

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی همگون	ضریب پایایی ترکیبی
اعتماد اولیه	۰/۷۰۲	۰/۷۴۹	۰/۸۳۳
انتظار عملکرد	۰/۸۶۶	۱/۰۰۷	۰/۹۰۵
تناسب وظیفه - فناوری	۰/۸۱۹	۰/۸۵۷	۰/۸۷۷
قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها	۰/۷۸۱	۰/۷۹۳	۰/۸۵۱

به‌منظور اندازه‌گیری روایی مدل سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آزمون‌های روایی همگرا و واگرا صورت گرفته است. آزمون روایی همگرا بر اساس تجزیه و تحلیل ضریب میانگین واریانس استخراج شده<sup>۶۱</sup> با مقدار بالاتر از آستانه ۰/۵ است. بر طبق اطلاعات مندرج در نگاره (۷) چون مقدار ضرایب میانگین واریانس استخراج شده برای کلیه متغیرها بیشتر از ۰/۵ است؛ لذا روایی همگرا برای مدل تأیید می‌گردد.

نگاره (۷). ضرایب تجزیه و تحلیل میانگین واریانس استخراج شده

متغیر	مقدار ضرایب میانگین واریانس استخراج شده
اعتماد اولیه	۰/۶۲۷
انتظار عملکرد	۰/۷۰۵
تناسب وظیفه - فناوری	۰/۶۴۱
قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها	۰/۵۳۵

به‌منظور آزمون روایی واگرا یا آزمون اعتبار تفکیکی مدل اندازه‌گیری از آزمون‌های فورنل - لارک<sup>۶۲</sup>، بارهای عرضی<sup>۶۳</sup> و شاخص یگانه - دوگانه<sup>۶۴</sup> استفاده شده است. بر طبق آزمون فورنل - لارک روایی زمانی تأیید می‌گردد که اعداد موجود در قطر جدول ضرایب از سایر مقادیر جدول بیشتر باشد که نتایج مندرج در نگاره (۸) تأییدکننده این موضوع است.

نگاره (۸). آزمون فورنل - لارک

متغیر	اعتماد اولیه	انتظار عملکرد	تناسب وظیفه - فناوری	قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
اعتماد اولیه	۰/۷۹۲	-	-	-
انتظار عملکرد	۰/۰۴۲	۰/۸۴۰	-	-
تناسب وظیفه - فناوری	۰/۰۰۶	۰/۵۳۵	۰/۸۰۰	-
قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها	۰/۶۴۲	۰/۲۳۸	۰/۱۲۷	۰/۷۳۱

برطبق آزمون بارهای عرضی مقادیر مربوط به هر متغیر در ستون مربوط باید از مقادیر مربوط به سایر متغیرها در آن ستون بیشتر باشد که نتایج مندرج در نگاره (۹) تأییدکننده روایی واگرای مدل است.

نگاره (۹). آزمون بارهای عرضی

تناسب وظیفه - فناوری	انتظار عملکرد	اعتماد اولیه	قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها	
۰/۱۷۱	۰/۱۷۰	۰/۴۰۴	۰/۶۵۵	ba1
۰/۰۳۰	۰/۰۴۱	۰/۵۱۶	۰/۷۴۹	ba2
۰/۱۵۷	۰/۳۴۲	۰/۳۴۳	۰/۶۹۰	ba3
-۰/۰۲۹	-۰/۰۱۱	۰/۶۲۷	۰/۸۱۵	ba4
۰/۱۷۴	۰/۳۸۱	۰/۴۲۰	۰/۷۳۹	ba5
-۰/۱۳۹	-۰/۱۴۷	۰/۷۰۹	۰/۴۱۳	it1
۰/۰۲۵	۰/۰۲۷	۰/۸۸۵	۰/۶۲۶	It2
۰/۱۰۸	۰/۲۰۸	۰/۷۷۱	۰/۴۵۵	It3
۰/۴۸۳	۰/۷۹۹	-۰/۰۱۴	۰/۱۲۸	pe1
۰/۳۴۷	۰/۸۱۴	-۰/۰۳۵	۰/۱۵۰	Pe2
۰/۴۵۸	۰/۹۱۸	۰/۰۸۰	۰/۲۸۹	Pe3
۰/۵۴۴	۰/۸۲۲	۰/۰۶۴	۰/۱۵۵	Pe4
۰/۷۸۶	۰/۴۲۹	-۰/۱۰۸	۰/۰۷۲	tf1
۰/۸۲۷	۰/۴۴۷	-۰/۰۶۰	۰/۰۹۸	Tf2
۰/۷۷۳	۰/۴۳۱	۰/۰۹۰	۰/۰۸۱	Tf3
۰/۸۱۵	۰/۴۱۸	۰/۰۶۲	۰/۱۳۳	Tf4

حد مطلوب آزمون روایی یگانه - دوگانه ۰/۸۵ است. در صورتی که ضرایب مربوط به این شاخص در متغیرها کمتر از ۰/۸۵ باشد روایی واگرا تأیید می‌شود که نتایج مندرج در نگاره (۱۰) تأییدیه کننده روایی واگرای مدل پژوهش است.

نگاره (۱۰). آزمون روایی یگانه - دوگانه

تناسب وظیفه - فناوری	انتظار عملکرد	اعتماد اولیه	
-	-	۰/۲۰۹	انتظار عملکرد
-	۰/۶۴۳	۰/۱۹۲	تناسب وظیفه - فناوری
۰/۲۰۹	۰/۳۲۸	۰/۸۳۵	قصد رفتاری تحلیل کلان داده‌ها

در این پژوهش به منظور برازش آزمون مدل معادلات ساختاری یا تعیین روابط بین متغیرهای مکنون و وابسته، از شاخص‌های ضریب تعیین<sup>۶۵</sup>، ضریب تعیین تعدیل شده<sup>۶۶</sup>، شاخص ارتباط پیش‌بین<sup>۶۷</sup> و شاخص نیکویی برازش<sup>۶۸</sup> استفاده شده است. شاخص ضریب تعیین به این موضوع می‌پردازد که چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا توسط متغیر برون‌زا صورت می‌پذیرد. معیار برای تفسیر این شاخص این‌گونه است که اگر مقادیر زیر ۰/۲۵ باشد ضعیف، اگر مقادیر تا حد ۰/۵ باشد متوسط و اگر ۰/۷۵ به بالا باشد قابل توجه محسوب می‌شود. همچنین مقادیر ضریب تعیین برای متغیرهای برون‌زا صفر است. در نگاره (۱۱) مقادیر ضریب تعیین و ضریب تعیین

تعدیل شده برای متغیر وابسته یا سازه مرتبه دوم قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها ارائه که مقادیر به‌دست‌آمده بیانگر وضعیت متوسط است.

نگاره (۱۱). ضرایب  $R^2$  و  $R^2$  تعدیل شده مدل

$R^2$ تعدیل شده	$R^2$	قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
۰/۴۵۳	۰/۴۵۷	

دومین معیار، شاخص ارتباط پیش‌بین است که معیاری برای ارزیابی توان پیش‌بینی مدل است و شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد متغیرهای پنهان درون‌زا را اندازه‌گیری می‌کند. در این پژوهش از شاخص ارتباط پیش‌بین استون - گیسر<sup>۶۹</sup> برای ارزیابی ظرفیت پیش‌بینی مدل استفاده شده است. در ارزیابی این معیار مقادیر بین ۰/۰۲ تا ۰/۱۵ بیانگر قدرت پیش‌بینی کم و نامطلوب، مقادیر ۰/۱۵ تا ۰/۳۵ بیانگر قدرت پیش‌بینی متوسط و مقدار بیش از ۰/۳۵ بیانگر قدرت پیش‌بینی قوی است. نتیجه می‌گیریم که مدل دارای ارتباط پیش‌بینی‌کننده است، زیرا مقدار شاخص ارتباط پیش‌بین ۰/۲۲۸ است که گویای قدرت پیش‌بینی متوسط مدل است.

نگاره (۱۲). ضریب شاخص ارتباط پیش‌بین مدل

مقدار شاخص ارتباط پیش‌بین ( $Q^2$ )	قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
۰/۲۲۸	

سومین شاخص، شاخص نیکویی برازش مدل است که معرف نیکویی برازش مدل و جمع‌کننده دو مدل بیرونی و درونی است. این معیار پاسخگوی این سؤال است که مدل پژوهش با داده‌های تجربی برازش دارد یا خیر و معیاری برای سنجش رابطه بین متغیرهای آشکار و پنهان است. شاخص نیکویی برازش در چارچوب سه مقدار ۰/۰۱ کم، ۰/۲۵ متوسط و مقدار بالای ۰/۳۶ به میزان قوی در نظر گرفته شده و این معیار بر اساس جذر حاصل‌ضرب میانگین مجموع مجذور بارهای عاملی مربوط به متغیرهای پنهان و میانگین ضریب تعیین مدل محاسبه می‌شود. از آنجاکه در مدل موجود مقدار میانگین ضریب تعیین ۰/۴۵۷ و میانگین مجموع مجذور بارهای عاملی مربوط به متغیرهای پنهان ۰/۶۲۷ است؛ لذا مقدار ضریب نیکویی برازش ۰/۵۳۵ است که بیانگر نیکویی برازش مطلوب برای مدل در سطح قوی است.

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش به ضرایب مسیر و معناداری آنها توجه می‌شود. ضرایب مسیر در بازه ۱- تا ۱+ قرار می‌گیرند. ضریب مسیر مثبت به معنای اثر مستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. همچنین ضریب مسیر منفی اثر غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد. در ارتباط با میزان اثرات یادشده، مقدار ضریب مسیر مدنظر قرار می‌گیرد. هر چه قدر مطلق ضریب مسیر یک رابطه (از متغیر مستقل به متغیر وابسته) به ۱ نزدیک‌تر باشد، اثر قوی‌تر آن رابطه را منتقل می‌کند. در مقابل، با نزدیک‌شدن قدرمطلق مذکور به صفر، شدت اثر متغیر وابسته بر متغیر مستقل نیز کاهش پیدا می‌کند. ضرایب مسیر باید توسط معناداری

مربوط به آنها پشتیبانی شود. معناداری نسبت به آماره  $t$  تعیین می‌شود. باتوجه به سطح خطای انتخابی در این پژوهش (سطح  $0/05$ ) برای آماره  $t$  مقدار  $1/96$  مبنای کار قرار می‌گیرد؛ یعنی در صورتی که مقدار آماره  $t$  یک رابطه از  $1/96$  بیشتر باشد، فرضیه مربوط به رابطه مذکور در سطح خطای  $0/05$  تأیید می‌شود.

آزمون فرضیه ۱: اعتماد اولیه بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها، اثر معنادار دارد.

#### نگاره (۱۳). نتایج آزمون فرضیه ۱

نتیجه	آماره $t$	ضریب مسیر رابطه	اثر معنادار اعتماد اولیه بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
رد $H_0$	۱۹/۰۹۸	۰/۶۳۴	

برطبق نتایج مندرج در نگاره (۱۳) مقدار به‌دست‌آمده برای آماره  $t$  عدد  $19/098$  است که بیشتر از  $1/96$  است. این نتیجه بیانگر تأیید فرضیه پژوهش یعنی اثر معنادار و مثبت اعتماد اولیه بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها است.

آزمون فرضیه ۲: تناسب وظیفه - فناوری بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها، اثر معنادار دارد.

#### نگار (۱۴). نتایج آزمون فرضیه ۲

نتیجه	آماره $t$	ضریب مسیر رابطه	اثر معنادار تناسب وظیفه - فناوری بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
تأیید $H_0$	۰/۲۶۴	۰/۰۱۴	

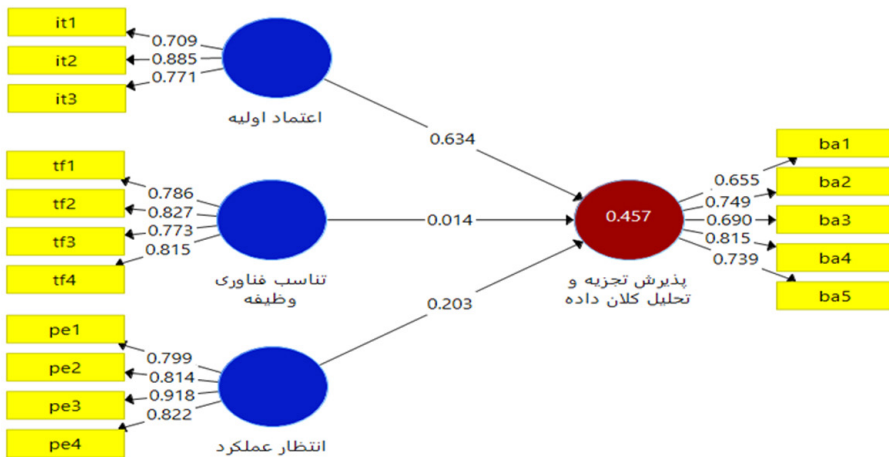
برطبق نتایج مندرج در نگاره (۱۴) مقدار به‌دست‌آمده برای آماره  $t$  عدد  $0/264$  است که کمتر از  $1/96$  است. این نتیجه بیانگر تأیید فرضیه آماری و رد فرضیه پژوهش مبنی بر اثر معنادار تناسب وظیفه - فناوری بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها است.

آزمون فرضیه ۳: انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها، اثر معنادار دارد.

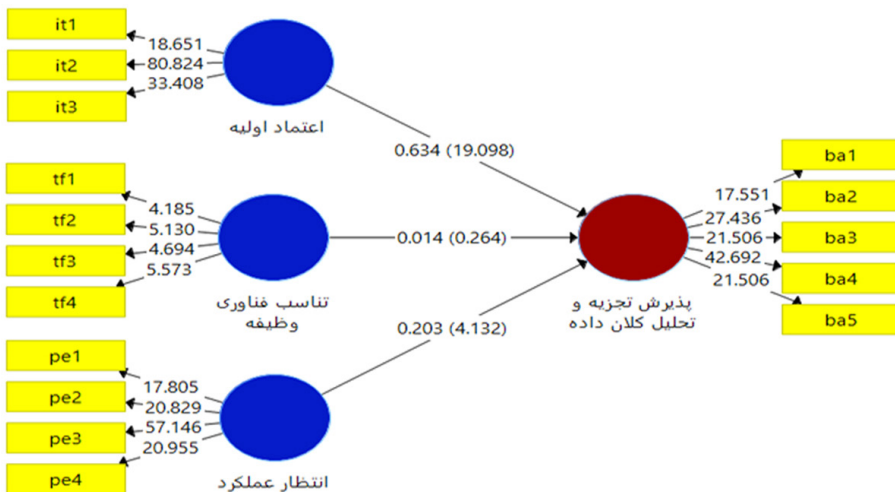
#### نگاره (۱۵). نتایج آزمون فرضیه ۳

نتیجه	آماره $t$	ضریب مسیر رابطه	اثر معنادار انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها
رد $H_0$	۴/۱۳۲	۰/۲۰۳	

برطبق نتایج مندرج در جدول (۱۵) مقدار به‌دست‌آمده برای آماره  $t$  عدد  $4/132$  است که بیشتر از  $1/96$  است. این نتیجه بیانگر تأیید فرضیه پژوهش مبنی بر اثر معنادار انتظار عملکرد بر قصد رفتاری تحلیل کلان‌داده‌ها است.



شکل (۲). مدل پژوهش (نشان‌دهنده ضرایب استاندارد)



شکل (۳). مدل پژوهش (نشان‌دهنده معناداری و ضرایب مسیر)

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

تحولات دهه‌های اخیر فناوری خصوصاً در زمینه اطلاعات و ارتباطات، حجم گسترده‌ای از داده‌های با ساختارهای متنوع را در پی داشته و ماهیت و اهمیت داده‌های مذکور را می‌توان در اطلاق اصطلاح «کلان‌داده‌ها» به آنها درک کرد (مک‌آفی و برینجولفسون، ۲۰۱۲). پژوهش حاضر باهدف تبیین عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در بستر حسابرسی بانکی و با اتکا بر یک مدل تلفیقی مشتق بر اعتماد اولیه، تناسب وظیفه - فناوری و انتظار عملکرد انجام شد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اعتماد اولیه حساب‌برسان بانکی تأثیر معنادار و مثبت بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها دارد. این نتیجه با چارچوب نظری اعتماد اولیه مک نایت، چودری و کاک مار (۲۰۰۲) همخوانی دارد که اعتماد پیش از تجربه واقعی را یکی از پیش‌شرط‌های اصلی پذیرش فناوری‌های نوین می‌دانند. در محیط حساب‌برسی بانکی، که با حساسیت بالای داده‌ها، الزامات نظارتی سخت‌گیرانه و ریسک حرفه‌ای بالا همراه است، اهمیت اعتماد اولیه برجسته‌تر می‌شود.

همچنین این یافته با نتایج پژوهش الجعفره، الحجران، العانی، الدبی و الدمور (۲۰۲۱) و نیز مطالعه ریوالدو و ویدوری (۲۰۲۳) در بستر حساب‌برسی دولتی همسو است و نشان می‌دهد که در محیط‌های مالی و نظارتی، شکل‌گیری اعتماد ذهنی نسبت به امنیت، صحت و قابلیت اتکای سامانه‌های تحلیلی، نقش تعیین‌کننده‌ای در پذیرش آن‌ها ایفا می‌کند؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در حساب‌برسی بانکی، اعتماد اولیه نه تنها یک عامل تسهیل‌گر، بلکه یک شرط بنیادین برای ورود حساب‌برسان به استفاده عملی از تحلیل کلان‌داده‌هاست.

نتایج پژوهش نشان داد که انتظار عملکرد تأثیر معنادار و مثبت بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها دارد. این یافته با نتایج پژوهش‌های ونکناش، موریس، دیوس و دیوس (۲۰۰۳)، کائو، چیچیلو و استوارت (۲۰۱۵) و کابرا سانچز و ویلارگو راموش (۲۰۱۹) همخوانی دارد. به این معنا که هرچه حساب‌برسان بانکی باور قوی‌تری نسبت به تأثیر تحلیل کلان‌داده‌ها بر بهبود کیفیت حساب‌برسی، افزایش دقت، تسریع فرایندها و ارتقای قضاوت حرفه‌ای داشته باشند، قصد رفتاری آن‌ها برای پذیرش این فناوری تقویت می‌شود.

این نتیجه نشان می‌دهد که درک منافع عملکردی تحلیل کلان‌داده‌ها برای حساب‌برسان بانکی، به‌ویژه در زمینه کشف تقلب، ارزیابی ریسک و اطمینان‌بخشی، عامل مهمی در تصمیم‌گیری برای استفاده از این فناوری است؛ امری که با ادبیات حساب‌برسی داده‌محور یون، هاگدوئین و ژانگ (۲۰۱۵) و لیو، باکسال و ستیاوان (۲۰۲۲) نیز هم‌راستاست.

برخلاف پیش‌بینی نظری، نتایج پژوهش نشان داد که تناسب وظیفه - فناوری اثر معناداری بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها توسط حساب‌برسان بانکی ندارد. این یافته بیانگر آن است که حساب‌برسان بانکی در شرایط فعلی، تحلیل کلان‌داده‌ها را به‌عنوان ابزاری کاملاً منطبق با وظایف حرفه‌ای روزمره خود ادراک نمی‌کنند. تمرکز حساب‌برسان بر رویه‌های سنتی حساب‌برسی، چارچوب‌های رسمی و الزامات نظارتی ممکن است موجب شود قابلیت‌های پیشرفته تحلیل کلان‌داده‌ها هنوز به طور کامل در فرایندهای کاری آن‌ها ادغام نشده باشد.

این نتیجه با یافته‌های ریوالدو و ویدوری (۲۰۲۳) هم‌خوان است که در آن نیز اثر تناسب وظیفه - فناوری بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها تأیید نشده است. همچنین، این یافته با نتایج کانگ، کیم و پارک (۲۰۲۲) قابل‌تبیین است؛ به‌گونه‌ای که در مراحل اولیه پذیرش فناوری‌های نوین، کاربران حرفه‌ای ممکن است بیش از تناسب عملیاتی، به عوامل ادراکی و شناختی؛ مانند اعتماد و منافع عملکردی توجه کنند. از این منظر، عدم معناداری تناسب

وظیفه - فناوری در حسابداری بانکی می‌تواند بازتاب‌دهنده شکاف میان ظرفیت‌های فنی تحلیل کلان‌داده‌ها و رویه‌های جافتاده حسابداری باشد.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که اگرچه تحلیل کلان‌داده‌ها از ظرفیت بالایی برای ارتقای کیفیت و دقت فرایندهای حسابداری بانکی برخوردار است، اما پذیرش اثربخش آن بیش از آنکه به تناسب صرف فنی فناوری با وظایف شغلی وابسته باشد، متأثر از اعتماد اولیه حسابرسان و ادراک آنان از سودمندی و انتظار عملکرد است. از این رو، تحقق منافع بالقوه تحلیل کلان‌داده‌ها مستلزم فراهم‌سازی بسترهای سازمانی مناسب، از جمله اعتمادسازی، آموزش هدفمند و ایجاد زیرساخت‌های فناورانه امن است تا فاصله میان قابلیت‌های نظری این فناوری و کاربرد عملی آن در محیط حسابداری بانکی کاهش یابد.

از منظر نظری، پژوهش حاضر با ارائه و آزمون یک مدل تلفیقی بومی‌شده برای حسابداری بانکی، به ادبیات پذیرش فناوری در حوزه حسابداری داده‌محور افزوده و نشان می‌دهد که در محیط‌های با ریسک بالا، سازه‌های روان‌شناختی می‌توانند نقش پررنگ‌تری نسبت به سازه‌های صرفاً فنی ایفا کنند. با این وجود، پژوهش حاضر با وجود رعایت اصول روش‌شناختی، با محدودیت‌هایی همراه است که در تفسیر نتایج باید مدنظر قرار گیرد. نخست، داده‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه خوداظهاری گردآوری شده است؛ از این رو، امکان تأثیر سوگیری‌های ادراکی و پاسخ‌دهی آزمودنی‌ها وجود دارد. دوم، جامعه آماری پژوهش به حسابرسان بانکی‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران محدود بوده است که می‌تواند تعمیم‌پذیری نتایج به سایر نهادهای مالی یا بسترهای غیربانکی را با احتیاط همراه سازد. سوم، پژوهش در یک بازه زمانی مقطعی (شش‌ماهه دوم سال ۱۴۰۳) انجام شده است؛ بنابراین، تغییرات نگرش و رفتار حسابرسان در بلندمدت در نتایج منعکس نشده است. افزون بر این، در این پژوهش تنها سه متغیر اعتماد اولیه، تناسب وظیفه-فناوری و انتظار عملکرد بررسی شده و سایر عوامل بالقوه مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها خارج از دامنه مطالعه قرار گرفته‌اند. در نهایت موارد زیر به جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی نقش اعتماد اولیه و انتظار عملکرد در پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در میان حسابرسان نهادهای مالی غیربانکی
- تحلیل عوامل مؤثر بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در محیط حسابداری بانک‌های دولتی
- تبیین پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در حسابداری با تأکید بر عوامل ادراکی و سازمانی
- بررسی نقش فرهنگ سازمانی در تبیین عدم معناداری تناسب وظیفه - فناوری در پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها
- مطالعه اثر حمایت مدیریت ارشد بر پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در فرایندهای حسابداری بانکی
- بررسی تغییرات نگرش حسابرسان نسبت به تحلیل کلان‌داده‌ها با استفاده از رویکرد طولی
- تحلیل نقش اعتماد نهادی در پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در نظام حسابداری بانکی

## ملاحظات اخلاقی

### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

در این پژوهش، تمامی ملاحظات اخلاقی مطابق با اصول اخلاق پژوهش رعایت شده است. با توجه به پرسش‌نامه‌ای بودن پژوهش و عدم مداخله انسانی یا داده حساس، اخذ کد اخلاق الزامی نبوده است. مشارکت پاسخ‌دهندگان کاملاً داوطلبانه بوده و پیش از تکمیل پرسش‌نامه، هدف پژوهش برای آنان تشریح شده است. به شرکت‌کنندگان اطمینان داده شد که اطلاعات آنان محرمانه باقی مانده و صرفاً برای اهداف علمی و پژوهشی مورد استفاده قرار خواهد گرفت. هویت پاسخ‌دهندگان ناشناس بوده و در هیچ‌یک از مراحل پژوهش اطلاعات فردی قابل شناسایی جمع‌آوری نشده است. این پژوهش فاقد هرگونه تعارض منافع بوده و داده‌ها بدون تحریف یا دست‌کاری گزارش شده‌اند. همچنین نویسندگان در تمامی مراحل انجام پژوهش از هرگونه جعل داده، دست‌کاری یا تحریف نتایج، سرقت علمی و سایر مصادیق سوءرفتار پژوهشی اجتناب نموده‌اند و اصول اخلاق پژوهش به‌طور کامل رعایت شده است.

## مشارکت نویسندگان

مشارکت نویسندگان در مقاله مستخرج از پایان‌نامه تقریباً به شکل زیر باشد:  
نویسنده اول: استاد راهنمای پایان‌نامه، طراحی پژوهش، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، تدوین و نهایی‌سازی مقاله  
نویسنده دوم: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج  
نویسنده سوم: استاد مشاور پایان‌نامه، نظارت بر پژوهش

## تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

## حامی مالی

این پژوهش هیچ‌گونه حمایت مالی مشخصی از سوی نهادهای دولتی، تجاری یا سازمان‌های غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

## سپاسگزاری

نویسنده از تمام کسانی که در این پژوهش همکاری داشته‌اند، تشکر و قدردانی می‌کند.

## منابع

حمیدیان، محمد، و شیرینی، مهدی. (۱۴۰۴). تحلیل تأثیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، فناوری اطلاعات و کنترل‌های داخلی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۲(۵)، ۶۰-۸۵.

فلاحی، آرمین، مدرسی، محمد، و زارعی، علی. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر عوامل مؤثر در پذیرش فناوری کلان‌داده در صنعت گردشگری بر اساس چارچوب TOE (مطالعه موردی: مشاغل صنعت گردشگری شهر شیراز). فصلنامه علمی - پژوهشی گردشگری و توسعه، ۱۲(۲)، ۱۸۳-۲۰۲.

کردی اردستانی، فاطمه، و مبرهن، رضا. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش تجزیه و تحلیل کلان‌داده در صنعت بانکداری. در مجموعه مقالات هفتمین همایش ملی بانکداری الکترونیک و نظام‌های پرداخت، تهران.

کوهزادی، فاطمه، قره‌بیگلو، حسین، بوداقی خواجه‌نوبر، حسن، و علوی متین، یوسف. (۱۴۰۱). کلان‌داده و تأثیر آن بر دستیابی صنعت بانکداری ایران به مزیت رقابتی. فصلنامه مدیریت راهبردی در سیستم‌های صنعتی، ۱۷(۵۹)، ۱۱۳-۱۲۵.

منصوری، محمد، و فروکردی، ابراهیم علی. (۱۴۰۱). مدل‌سازی موانع پذیرش تحلیل کلان‌داده‌ها در صنعت بیمه ایران. پژوهش‌نامه بیمه، ۱۱(۳)، ۲۲۷-۲۴۲.

مهرانی، سید علی، و افساسی، امیر. (۱۳۹۸). تجزیه و تحلیل کلان‌داده‌ها و مشروعیت اجتماعی حسابداری. در مجموعه مقالات هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، قم.

Adenubi A. O., Oduroye A. & Akanni A. (2024). Data security in big data: challenges, strategies, and future trends. *International Journal Of Research in Education Humanities and Commerce*, 5(2), 1-15.

Akinbowale, O. E., Mashigo, P., & Zerihun, M. F. (2023). The integration of forensic accounting and big data technology frameworks for internal fraud mitigation in the banking industry. *Cogent Business and Management*, 10(1), 2163560. doi:10.1080/23311975.2022.2163560.

Alalwan, A. A., Dwivedi, Y. K. & Rana, N. P. (2017). Factors influencing adoption of mobile banking by Jordanian bank customers: Extending UTAUT2 with trust. *Int J Inf Manage*, 37(3), 99-110. doi: 10.1016/j.ijinfomgt.2017.01.002.

Aljaafreh, A., Al-Hujran, O., Al-Ani, A., Al-Debei, M., M., Al-Dmour, N. (2021). Investigating the role of online initial trust in explaining the adoption intention of internet banking services. *Int. J. Bus. Inf. Syst*, 36(4), 474-505. DOI:10.1504/IJBIS.2021.113971

Austin, A. A., Carpenter, T. D., Christ, M. H., & Nielson, C. S. (2021). The data analytics journey: Interactions among auditors managers regulation and technology. *Contemporary the Accounting Research*, 38(3), 1888-1924.

Baig, M.I., Shuib, L., Yadegaridehkordi, E. (2019). Big data adoption: state of the art and research challenges. *Inf Process Manag*, 56 (6), 102095.

Bere, A. (2018). Applying an extended task-technology fit for establishing determinants of mobile learning: An instant messaging initiative. *Journal of Information Systems Education*, 29(4), 239-252.

<https://aisel.aisnet.org/jise/vol29/iss4/4>

Cabrera Sánchez, J. P., & Villarejo Ramos, Á. F. (2019). Factors affecting the adoption of big data analytics in companies. *RAE Revista de Administração de Empresas*, 59(6), 415-429. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020190607>

Cai, Z., Huang, Q., Liu, H., and Wang, X. Y. (2018). Improving the agility of employees through enterprise social media: the mediating role of psychological conditions. *Int. J. Inf.*

Manag. 38, 52–63. DOI:10.1016/j.ijinfomgt.2017.09.001

Cao, M., Chychyla, R., & Stewart, T. (2015). Big data analytics in financial statement audits. *The Accounting Review*, 90(5), 1435–1464.

<https://doi.org/10.2308/accr-51071>

Chen, H., Chiang, R. & Storey, V. (2012). Business intelligence and analytics: from big data to big impact. *MIS Q*, 36(4), 1165–1188.

Cockcroft, S., & Russell, M. (2018). Big Data Opportunities for Accounting and Finance Practice and Research. *Australian Accounting Review*, 28(3), 323–333. doi:10.1111/auar.12218.

Dishaw, M. T. (1999). Extending the technology acceptance model with task-technology fit constructs. *Information and Management*, 36(1), 9–21.

[https://doi.org/10.1016/S0378-7206\(98\)00101-3](https://doi.org/10.1016/S0378-7206(98)00101-3)

Earley, C. E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and Challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493-500.

Fallahi, Azadeh; Modarresi, Meysam and Zarei, Azim. (1402). Investigating the impact of factors affecting the adoption of big data technology in the tourism industry using the TOE technology acceptance framework (Case study: Shiraz tourism industry jobs). *Scientific and research quarterly of tourism and development*, 12(2):183-202. 022.304366.2447jtd1

Ge, Y., Qi, H., & Qu, W. (2023). The factors impacting the use of navigation systems: A study based on the technology acceptance model. *Transportation Research Part F: Traffic Psychology and Behaviour*, 93, 106–117.

<https://psycnet.apa.org/doi/10.1016/j.trf.2023.01.005>

Ghani, W. S. D. W. A., Khidzir, N. Z., Guan, T. T. & Ismail, M. (2017). Towards Modelling Factors of Intention to Adopt Cloud-Based M-Retail Application among Textile Cyberpreneurs. *Journal of Advances in Information Technology*, 8(2), 114–120 .doi: 10.12720/jait.8.2.114-120.

Golchha, N. (2015). Big Data – The information revolution. *Int J Appl Res* ,1(12), 791-794.

Goodhue, D. L., & Thompson, R. L. (1995). Task-technology fit and individual performance. *MIS Quarterly*, 19(2), 213–236. <https://doi.org/10.2307/249689>

Hamidian, Mohsen; Shiri, Mohammad. (1404). Analysis of the impact of data analysis, information technology and internal controls on auditors' professional judgment, *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 5(12):60-85. (in Persian)10.22034/jpar.2024.2021790.1285

Kang, H., J., Han, J. & Kwon, G., H.. (2022). The Acceptance Behavior of Smart Home Health Care Services in South Korea: An Integrated Model of UTAUT and TTF. *Int J Environ Res Public Health*, 19 , (20), doi: 10.3390/ijerph192013279

Kohzadi, Fouad, Gharebigloo, Hossein, Budaghi Khajeh Nobar, Hossein and Alavi Matin, Yaghoub. (1401). Big Data and its Impact on Iran's Banking Industry's Achievement of Competitive Advantage. *Quarterly Journal of Strategic Management in Industrial Systems (formerly Industrial Management)*, 17(59): 113-125. (in Persian)

Kordi Ardestani, Fatemeh and Mobarhan, Rukhsareh. (2017). Investigating the factors affecting the adoption of big data analytics in the banking industry. 7th National Conference on Electronic Banking and Payment Systems, Tehran. (in Persian)

Kulkarni, C. & Srinivasan, R. (2017). Big data analytics: an overview of tools and techniques for different industries, *International Journal of Computer Science and Mobile Computing*, 6(7), 175-184

Lee, C.-C., Cheng, H. K., & Cheng, H.-H. (2007). An empirical study of mobile commerce in insurance industry: Task–technology fit and individual differences. *Decision Support Systems*, 43(1), 95–110.

<https://doi.org/10.1016/j.dss.2005.05.008>

Liew, A., Boxall, P., & Setiawan, D. (2022). The transformation to data analytics in Big-Four financial audit: what, why and how? *Pacific Accounting Review*, 34(4), 569–584. doi:10.1108/ PAR-06-2021-0105.

Lin, T.C. & Huang, C.C. (2008). Understanding knowledge management system usage antecedents: an integration of social cognitive theory and task technology fit. *Inform Manage*, 45, 410–7. DOI:10.1016/j.im.2008.06.004

Liu, Z., Boxall, P., & Setiawan, D. (2022). Data analytics and auditing: Opportunities, challenges, and implications. *Accounting & Finance*, 62(1), 921–954. <https://doi.org/10.1111/acfi.12863>

Liu, Q. & Vasarhelyi, M. A. (2014). Big questions in AIS research: Measurement information processing data analysis and reporting. *Journal of information systems* 28(1), 95-114.

Mansouri, Mohaddeseh and Fokordi, Amir Ali. (1401). Modeling the barriers to the adoption of big data analysis in the Iranian insurance industry. *Journal of Insurance Research*, 11(3): 227-242. (in Persian)

Martin, S.H. & Herrero, A. (2012). The influence of users' psychological factors on online purchase intentions in rural tourism: integrating innovation into the UTAUT framework. *Tourism Management*, 33(2), 341-350.

McAfee, A., & Brynjolfsson, E. (2012). Big data: The management revolution. *Harvard Business Review*, 90(10), 60–68. <https://doi.org/10.22056/ijir.2022.03.05>

McKnight, D. H., Choudhury, V., & Kacmar, C. (2002). Developing and validating trust measures for e-commerce: An integrative typology. *Information Systems Research*, 13(3), 334–359. <https://doi.org/10.1287/isre.13.3.334.81>

Mehrani, Sasan and Afsay, Akram. (2019). Big Data Analysis and the Social Legitimacy of Auditing. 17th Iranian National Accounting Conference. Qom. (in Persian) <https://civilica.com/doc/959531>

Meske, C., & Junglas, I. (2021). Investigating the elicitation of employees' support towards digital workplace transformation. *Behavior and Information Technology*, 40(11), 1120–1136. doi: 10.1080/0144929X.2020.1742382

Nasrizar, M. M. (2015). Big Data & Accounting Measurements. *Advances in Computer Science and Information Technology (ACSIT)*, 2(3), 295–305.

Queiroz, M. M., & Fosso Wamba, S. (2019). "Blockchain adoption challenges in supply chain: An empirical investigation of the main drivers in India and the USA," *Int J Inf Manage*, vol. 46, 70–82. doi:10.1016/j.ijinfomgt.2018.11.021

Raguseo, E. (2018). Big data technologies: An empirical investigation on their adoption, benefits and risks for companies. *International Journal of Information Management*, 38(1), 187–195. doi:10.1016/j.ijinfomgt.2017.07.008

Rivaldo, K., & Widuri R. (2023). Navigating The Trust, Technology Fit, And Performance Expectation In The Adoption Of Big Data Analytics In Government Auditing. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 101(14).

Saintz, J. (2019). Analisa Pengaruh Initial Trust Terhadap Actual Usage Melalui Behavioral Intention Dalam Aplikasi Digital Payment Ovo. *Jurnal Strategi Pemasaran*, 6(1).

Sivarajah, U., Kamal, M. M., Irani, Z., & Weerakkody, V. (2017). Critical analysis of big data challenges and analytical methods. *Journal of Business Research*, 70, 263–286. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.08.001>

Spies, R., Grobbelaar, S., & Botha, A. (2020). A scoping review of the application of the task-technology fit theory. In M. Hattingh, M. Matthee, H. Smuts, I. Pappas, Y. K. Dwivedi, & M. Mäntymäki (Eds.), *Responsible design, implementation and use of information and communication technology* (pp. 397–408). Cham: Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-44999-5\\_33](https://doi.org/10.1007/978-3-030-44999-5_33)

Stewart T. R. (2015). *Data Analytics for Financial Statement Audit. Audit Analytics and continuous Audit. Looking Toward the Future* American Institute of Certified Public Accountants. Inc. New York. 210.

Vendramin, N., Nardelli, G., and Ipsen, C. (2021). Task-technology fit theory. In *A Handbook of Theories on Designing Alignment Between People and the Office Environment*, D. Appel and R. Meulenbroek, Eds. London, U.K.:Routledge, 39–53. DOI:10.1201/9781003128830-4

Venkatesh, V., Morris, M. G., Davis, G. B., & Davis, F. D. (2003). User acceptance of information technology: Toward a unified view. *MIS Quarterly*, 27(3), 425–478. <https://doi.org/10.2307/30036540>

Wamba, S. F., Gunasekaran, A., Akter, S., Ren, S. J. F., Dubey, R., & Childe, S. J. (2017). Big data analytics and firm performance: Effects of dynamic capabilities. *Journal of Business Research*, 70, 356–365.

Wang, S. L. & Lin, H. I. (2019). Integrating TTF and IDT to evaluate user intention of big data analytics in mobile cloud healthcare system. *Behaviour and Information Technology*, 38(9), 974–985. doi: 10.1080/0144929X.2019.1626486.

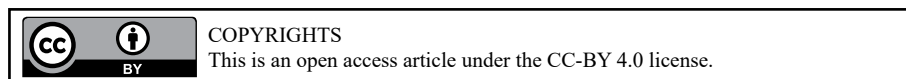
Yoon, K., L. Hoogduin, and L. Zhang. (2015). Big data as Complementary Audit Evidence. *Accounting Horizons*. 29(2), 431-438.

Zhang, K., Zhang, P. & Zhang, Y. (2016). Based on UTAUT and TTF theory, this paper studies the influencing factors and behaviors of tourism APP users. *Tourist Economy*, 150–6.

Zhou, T., Lu, Y. and Wang, B. (2010a), “Integrating TTF and UTAUT to explain mobile banking user adoption”, *Computers in Human Behavior*, 26(4), 760-767. doi: 10.1016/j.chb.2010.01.013.

1. McAfee & Brynjolfsson
2. Big Data
3. what-if analysis
4. Karthikeyan, Krishna & Benjamin
5. Chen, Chiang & Storey
6. Sivarajah, Kamal, Irani & Weerakkody
7. Yoon, Hoogduin & Zhang
8. Nasrizar
9. Cockcroft & Russell
10. Navigating the Trust
11. Task-Technology Fit
12. Performance Expectations
13. Cao, Chychyla & Stewart
14. McKnight, Choudhury & Kacmar
15. Goodhue & Thompson
16. Venkatesh, Morris, Davis & Davis
17. Volume
18. Velocity
19. Variety
20. Veracity
21. Terabyte
22. Zettabyte
23. Adenubi, Oduroye & Akanni
24. Golchha
25. Wamba, Gunasekaran, Akter, Ren, Dubey & Childe
26. Raguseo
27. Baig, Shuib, Yadegaridehkordi
28. Kulkarni & Srinivasan
29. Austin, Carpenter, Christ & Nielson
30. Akinbowale, Mashigo & Zerihun
31. Stewart
32. Earley
33. Ge, Qi & Qu
34. Zhou
35. Liu & Vasarhelyi
36. Dishaw
37. Vendramin, Nardelli & Ipsen
38. Lee, Cheng & Cheng
39. Spies, Grobbelaar & Botha
40. Lin & Huang
41. Zhang, K, Zhang, P & Zhang, Y
42. Zhou, Lu & Wang
43. Martin & Herrero

44. Cai, Huang, Liu & Wang
45. Meske & Junglas
46. Ghani, Khidzir, Guan & Ismail
47. Wang & Lin
48. Saintz
49. Cabrera Sánchez & Villarejo Ramos
50. Aljaafreh, Al-Hujran, Al-Ani, Al-Debei & Al-Dmour
51. Liu, Boxall & Setiawan
52. Kang, Han & Kwon
53. Rivaldo & Widuri
54. Bere
55. Alalwan, Dwivedi & Rana
56. Queiroz & Wamba
57. Partial Least Squares (PLS)
58. Cronbach's alpha
59. Average Inter-Item Correlation (Rho)
60. Composite reliability (CR)
61. Average Variance Extracted (AVE)
62. Fornell-Larcker
63. Cross Loading
64. Heterotrait-Monotrait Index (HMI)
65. Coefficient of determination
66. Adjusted coefficient of determination
67. Predictive correlation index(Q2)
68. Goodness of fit index (GOF)
69. Stone-Geisser Q2



**The Relationship Between Audit Opinion Shopping and Choice of Female Auditor: Testing the Selectivity Hypothesis**

Ghodrattollah Vahdati, Bahman Banimahd, seyed Hossein Hoseini, Hamed Khanmohammadi

8

**Investigating the Relationship between Joint Audit and Information Asymmetry with the Mediating Role of Qualified Audit Opinion**

Hayder Mohammed Zaboon, Ali Ashtab, Gholamreza Mansourfar

32

**The Effect of Cognitive Dissonance on the Gap Between Judgment and Action Based on Professional Skepticism**

Tabandeh Salehi

66

**Meta-discourse Analysis in Independent Auditors' Reports**

Mohammad Hossein Yousefi, Nader Rezaei, Rasoul Abdi

98

**Providing a Framework for Psychological Security of Internal Auditors and Examining Its Effect on the Willingness to Report Financial Violations**

Hasan Ghasiyari, sayedeh Atefeh Hosseini, kazem haron

126

**The Role of the Initial Trust Approach, Task–Technology Fit, and Performance Expectancy in the Behavioral Intention to Adopt Big Data Analytics within the Framework of Banking Audits**

Farhad Shahveisi, Rasoul Mohammadyari Tappe Afshari, Syed Javad Dellavari

166

\* 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. Farzaneh Heydarpour**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Sasan Mehrani**

Professor, Tehran University

**Dr. Tohid Kazemi**

Assistant professor, Alzahra university

**Dr. Zahra Pourzmani**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Zohra Hajiha**

Professor, Islamic Azad University

**Dr. Alireza Fazlzadeh**

Associate Professor, Tabriz University

**Dr. Mehdi Maranjory**

Associate Professor, Islamic Azad University

**Dr. Mohammad Hassani**

Assistant Professor, Islamic Azad 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**

| Spring 2026 | V.6 | No 22 |

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