



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 آرزینا 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 کریم‌خان زند

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: 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 سوم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
بهمن	بنی مهد	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
بیبا	مشایخی	استاد	دانشگاه تهران
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران
علی	رحمانی	استاد	دانشگاه الزهرا (س)
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
محمد حسین	ستایش	استاد	دانشگاه شیراز
محمد حسین	صفرزاده	دانشیار	دانشگاه شهید بهشتی
محمد رضا	پورعلی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
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 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 در بردارنده 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.

الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

موسی حسن زاده تازه قشلاق، علی باغانی

۸

ارائه الگویی برای خودشناسی انسجامی حسابرسان وبازتاب آن

بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

داوود حسین پور، ابوالفضل مومنی یانسری، علی خوزین، منصور گرکز، حسین آریایی نژاد

۳۴

ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی

مهین شقاقی، فرزین رضایی، محمد علی آقایی، حسین کاظمی

۷۶

چالش ها و راهکارهای حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران

عباسعلی دریائی، یاسین فتاحی

۱۰۸

تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتارناکارآمد حسابرسان با نقش میانجی فرهنگ سازمانی

و تعدیل گر فرهنگ ایمان

ایمان زارع، بهارک ترخونی

۱۴۰

شواهدی برای ارزیابی عملکرد و کیفیت حسابرس داخلی در زمان دورکاری

مهدی باقریان، علی رضایی، رامین پرورپور

۱۷۴



The impact model of social factors affecting the business of audit firms Member of the Iranian Association of Certified Public Accountants

Mousa Hasanzadeh¹, Ali Baghani²

Received: 2025/08/09

Approved: 2025/12/23

Research Paper

Highlights

1. Identification of eight key social factors affecting the business of audit firms, including public trust, demographic shifts, organizational culture, technological developments, socio-economic regulations, communication networks, economic inequality, and cultural diversity.
2. Emphasis on the pivotal role of public trust and reputation as the cornerstone of the professional existence of audit firms and its direct impact on client acquisition and human resource retention.
3. Examination of the impact of technological developments and digitalization as a dual factor that is considered both a threat and an opportunity for audit firms.
4. The importance of organizational culture and professional ethics as a decisive factor in reducing violations, increasing profitability, and differentiation in the competitive market.
5. Presentation of an indigenous three-tier (micro, meso, macro) model for the application of findings by firm managers, professional bodies, and macro-level policymakers.

Abstract:

The pattern of the influence of social factors on the business of auditing firms member of the Iranian Association of Certified Public Accountants can be described as follows: Societal expectations and values, such as the increasing demand for transparency and accountability, directly impact the professional standards of accountants and shape the regulatory and reporting environment. These social factors create a framework of cultural norms and trust that auditing firms are compelled to adhere to and align with in order to maintain their credibility and fulfill their responsibilities to society. Consequently, this external social pressure influences both internal organizational strategies, such as the development of staff professional competencies, and operational processes, such as the quality of audit reports. The aim of this research is to present a model of the influence of social factors affecting the business of auditing firms member of the Iranian Association of Certified Public Accountants.

The method used in this research is field-based and factor analysis. The statistical population of the research includes individuals active in the auditing profession, and questionnaire data were completed in 1404 (2025-2026 Gregorian calendar), which included 30 experts in the



interview section and 140 people in the questionnaire distribution section. The method used in this research was mixed; initially, using multi-faceted Grounded Theory through interviews and a search of past conducted research, the research variables were identified and were finalized using Lawshe's index for the influencing factors, and finally, factor analysis was used to analyze the research questions. The results of the research showed that public trust and reputation, demographic and workforce developments, organizational culture and professional ethics, technological developments and digitalization, socio-economic laws and regulations, communication networks and business relationships, economic inequality and class disparities, globalization and cultural diversity impact the business of auditing firms.

Key Words: Social factors, professional ethics, business, business of audit firms

Extended Abstract

INTRODUCTION

In the contemporary, complex, and dynamic economic landscape, audit firms play a vital role as professional institutions that ensure financial transparency, lend credibility to financial statements, and uphold public trust. Their success, however, transcends mere technical accounting expertise and is deeply embedded within a complex interplay of social, psychological, and professional factors. For audit firms operating within professional bodies like the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), navigating challenges such as regulatory shifts, technological disruption, heightened stakeholder expectations, and intense market competition is paramount. While prior research has predominantly focused on internal, technical, and legal determinants, a significant gap exists in understanding the systematic impact of broader social factors on the core business and sustainability of these firms. Social factors, including public trust, cultural norms, demographic changes, and socio-economic regulations, create the foundational environment in which audit firms operate, directly influencing their professional standards, reputational capital, and operational strategies. This research addresses this critical gap by aiming to develop and validate a comprehensive model that elucidates the influence of key social factors on the business of audit firms that are members of the IACPA. The study moves beyond a narrow technical view, repositioning audit firms as social actors whose legitimacy and success are contingent upon aligning with societal values and expectations.

MATERIALS AND METHODS

This research employed an exploratory, development-oriented design utilizing a sequential mixed-methods approach. The study was conducted in two primary phases. First, a qualitative phase based on the Grounded Theory strategy was implemented to identify the relevant social factors. The target population consisted of experts, managers, and consultants in the auditing field. Using purposive and snowball sampling, semi-structured interviews were conducted with 30 experts until theoretical saturation was achieved. The interview data were transcribed and analyzed through a systematic six-stage coding process: immersion in data, extraction of primary codes, categorization of codes into broader items, mapping of item networks, finalization of



the network, and reporting. To ensure validity, member checking and peer review by experts were employed. Reliability was secured through meticulous documentation, including same-day transcription and systematic coding procedures. From this analysis, 89 distinct items were extracted, leading to the identification of eight core social factors.

Subsequently, a quantitative phase was designed to test and validate the model. A researcher-made questionnaire, developed based on the qualitative findings, was distributed. The statistical population for this phase included professionals active in auditing. A total of 140 usable questionnaires were collected and analyzed. Data analysis was performed using Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) with SmartPLS software. The measurement model was assessed for reliability (Composite Reliability and Cronbach's Alpha > 0.7) and convergent validity (Average Variance Extracted > 0.5). The structural model was then evaluated using path coefficients, coefficient of determination (R^2), predictive relevance (Q^2), and model fit indices (SRMR, NFI).

RESULTS AND DISCUSSION

The analysis confirmed a robust model identifying eight key social factors significantly impacting the business of IACPA audit firms. The factors, in order of their path coefficient strength, are: Organizational Culture and Professional Ethics ($\beta=0.512$), Technological Developments and Digitalization ($\beta=0.509$), Public Trust and Reputation ($\beta=0.418$), Socio-economic Laws and Regulations ($\beta=0.442$), Economic Inequality and Class Disparity ($\beta=0.429$), Demographic and Workforce Shifts ($\beta=0.391$), Communication Networks and Business Relationships ($\beta=0.366$), and Globalization and Cultural Diversity ($\beta=0.309$). All path coefficients were statistically significant ($p<0.01$). The model demonstrated strong explanatory power, with an R^2 of 0.744 for the "Business Success of Audit Firms" construct, indicating that these eight factors explain approximately 74.4% of the variance in business outcomes.

The findings underscore that organizational culture and ethics form the DNA of an audit firm, directly influencing integrity, staff retention, and ultimately, profitability. Technological change emerges as a powerful dual-force; while automation presents a threat to traditional tasks, it offers unprecedented opportunities for data analytics, enhanced fraud detection, and new service models. Public trust is confirmed as the non-negotiable cornerstone, where reputation acts as both a shield and a magnet for clients and talent. The study reveals that socio-economic regulations and global standards (like ESG reporting) are not just compliance costs but can be leveraged to develop new advisory services. Furthermore, factors like economic inequality and demographic changes (e.g., an aging workforce and Gen Z expectations) reshape market demand and internal human resource strategies, forcing firms to adapt their value propositions and workplace policies. These results align with and extend prior literature (e.g., McGregor et al., 2020 on technology threats; Dobrowolski et al., 2022 on business model adaptation) by integrating them into a unified, socially-grounded framework specific to the Iranian audit context.

CONCLUSION

This research successfully developed and validated a comprehensive model detailing the impact of social factors on the business of audit firms within the IACPA. It concludes that audit firms operate not in a technical vacuum but within a dense web of social forces. Sustainable



success requires managers to strategically manage these eight identified factors. Firms must proactively build public trust through transparency, cultivate a strong ethical culture, view technology as a strategic imperative for service innovation, and adapt to demographic and socio-economic realities. For professional bodies like the IACPA, the findings suggest a need to revise professional standards and CPD programs to emphasize social accountability, ethical resilience, and digital fluency. For policymakers, the study highlights the importance of creating a regulatory environment that incentivizes transparency and social responsibility. Ultimately, by transforming these social challenges into strategic opportunities, audit firms can reinforce their role as essential guardians of trust and integrity in the national economy. Future research could explore the interrelationships between these factors or examine the model's applicability in other professional service sectors.

Key Words: Social factors, professional ethics, business, business of audit firms

Ethical considerations

Compliance with research ethics principles

The authors have adhered to ethical principles in conducting and publishing this scientific study, and this has been confirmed by all of them.

Author contributions

Author contributions in the article derived from the thesis are as follows:

First author: Preparation and processing of samples; conducting experiments and collecting data; performing calculations; statistical analysis of data; analysis and interpretation of information and results; drafting the manuscript.

Second author: Thesis supervisor; study design; supervision of all stages of the research; reviewing and verifying results; revising, proofreading, and finalizing the manuscript.

Conflict of interest

The authors declare that there is no conflict of interest.

Funding

This article did not receive any financial support.

Acknowledgments

The authors would like to express their sincere gratitude to the esteemed members of the Iranian Association of Certified Public Accountants for their cooperation in providing and completing the required information.



[10.22034/JPAR.2025.2068434.1452](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2068434.1452)

1. Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Iran. hasanzadehmusa@gmail.com

2. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. (Corresponding Author) ali.baghani.58@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

موسی حسن زاده تازه قشلاق^۱، علی باغانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۰۲

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

۱. شناسایی هشت عامل اجتماعی کلیدی موثر بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی شامل اعتماد عمومی، تحولات جمعیتی، فرهنگ سازمانی، تحولات فناوری، قوانین اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی، نابرابری اقتصادی و تنوع فرهنگی.
۲. تأکید بر نقش محوری اعتماد عمومی و شهرت به عنوان سنگ بنای حیات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی و تأثیر مستقیم آن بر جذب مشتری و حفظ نیروی انسانی.
۳. بررسی اثر تحولات فناوری و دیجیتالی شدن به عنوان عاملی دوگانه که هم تهدید و هم فرصت برای مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود.
۴. اهمیت فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای به عنوان عاملی تعیین کننده در کاهش تخلفات، افزایش سودآوری و تمایز در بازار رقابتی.
۵. ارائه الگوی بومی و سه‌سطحی (خرد، میانی، کلان) برای کاربست یافته‌ها توسط مدیران مؤسسات، نهادهای حرفه‌ای و سیاست‌گذاران کلان.

چکیده:

الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را می‌توان چنین توصیف کرد: انتظارات و ارزش‌های جامعه، مانند افزایش تقاضا برای شفافیت و پاسخگویی، مستقیماً بر معیارهای حرفه‌ای حسابداران تأثیر می‌گذارد و محیط نظارتی و گزارشگری را شکل می‌دهد. این عوامل اجتماعی، چارچوبی از هنجارهای فرهنگی و اعتماد ایجاد می‌کنند که مؤسسات حسابرسی برای حفظ اعتبار و انجام مسئولیت‌های خود در قبال جامعه، ناگزیر بر رعایت و انطباق با آنها هستند. در نتیجه، این فشار اجتماعی بیرونی، هم بر استراتژی‌های درون سازمانی مانند توسعه صلاحیت‌های حرفه‌ای کارکنان و هم بر فرآیندهای عملیاتی مانند کیفیت گزارش‌های حسابرسی مؤثر است. هدف این تحقیق ارائه الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است.

روش مورد استفاده در این تحقیق، میدانی و تحلیل عاملی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق شامل افراد فعال در حرفه حسابرسی می‌باشد، و اطلاعات پرسش‌نامه‌ای در سال ۱۴۰۴ تکمیل گردیدند که شامل ۳۰ نفر خبره در قسمت مصاحبه و ۱۴۰ نفر در قسمت توزیع پرسش‌نامه بوده است. روش مورد استفاده در این تحقیق به صورت ترکیبی بوده است در ابتدا با استفاده از روش گروند تئوری چند وجهی با استفاده از مصاحبه و جستجو در تحقیقات انجام شده در گذشته به شناسایی متغیرهای تحقیق پرداخته شد و با استفاده از شاخص لاوشه عوامل تأثیرگذار نهایی شدند و در نهایت با استفاده از تحلیل عاملی به تجزیه و تحلیل سولات تحقیق پرداخته شد. نتایج حاصل شده از تحقیق نشان داد که اعتماد عمومی و شهرت، تحولات جمعیتی و نیروی کار، فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، تحولات فناوری و دیجیتالی شدن، قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری، نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی، جهانی‌سازی و تنوع فرهنگی بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی تأثیر گذار هستند.

واژه‌های کلیدی: عوامل اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، کسب و کار، کسب و کار مؤسسات حسابرسی

 [10.22034/JPAR.2025.2068434.1452](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2068434.1452)

۱. گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، ایران. hasanzadehmusa@gmail.com
۲. گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، ایران. (نویسنده مسئول) ali.baghani.58@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

در دنیای پیچیده و پویای امروزی، موسسات حسابرسی به عنوان نهادهای حرفه‌ای و تأثیرگذار در نظام اقتصادی، نقش حیاتی در شفافیت مالی، اعتباردهی به گزارش‌های مالی، و حفظ اعتماد عمومی ایفا می‌کنند. و نیز تشکیل یک تیم حسابرسی قوی، اولین گام به سمت افزایش کیفیت حسابرسی است (بنی طالبی، ۱۴۰۴). با این حال، موفقیت این موسسات تنها به دانش فنی و تخصص حسابرسی محدود نمی‌شود، بلکه در گرو تعامل پیچیده‌ای از عوامل اجتماعی، روانشناختی و حرفه‌ای است که به صورت مستقیم و غیرمستقیم بر کیفیت خدمات، جایگاه رقابتی، و پایداری کسب و کار آنها تأثیر می‌گذارد. جامعه حسابداران رسمی، به عنوان نهادی متشکل از این موسسات، همواره با چالش‌هایی نظیر تغییرات قوانین، تحولات فناوری، افزایش انتظارات ذینفعان، و رقابت فشرده در بازار روبه روست؛ بنابراین، شناسایی و تحلیل عوامل اثرگذار بر عملکرد این موسسات نه تنها به درک بهتر فرصت‌ها و تهدیدهای پیشرو کمک می‌کند، بلکه زمینه‌ساز طراحی الگوهایی برای بهبود اثربخشی و کارایی آنها در بلندمدت خواهد بود (ماسا و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

از منظر عوامل اجتماعی، موسسات حسابرسی در بستری از روابط انسانی و تعاملات نهادی فعالیت می‌کنند. اعتماد عمومی به عنوان سنگ بنای این حرفه، تحت تأثیر عواملی مانند شفافیت، پاسخگویی، و اخلاق مداری قرار دارد. شبکه‌های ارتباطی با مشتریان، نهادهای نظارتی و حتی رقبا، نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌دهی به تصویر ذهنی جامعه از این موسسات ایفا می‌کند. علاوه بر این، انتظارات فزاینده ذینفعان در خصوص مسئولیت اجتماعی موسسات و نقش آنها در توسعه پایدار، لزوم توجه به ابعاد اجتماعی فراتر از چارچوب‌های سنتی حسابرسی را پررنگتر ساخته است. برای مثال، نحوه تعامل یک موسسه با مسائلی مانند محیط زیست یا عدالت اجتماعی می‌تواند به عاملی برای جلب مشتریان جدید یا از دست دادن جایگاه فعلی تبدیل شود (دوبروسکی و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

ارائه الگویی جامع برای تبیین اثرگذاری عوامل اجتماعی، نیازمند نگاهی سیستماتیک به ارتباطات درونی و بیرونی آنهاست. برای مثال، چگونه بهبود مهارت‌های ارتباطی (عامل اجتماعی) می‌تواند بر کسب و کار موسسات حسابرسی اثر می‌گذارد؟ این الگو نه تنها به موسسات حسابرسی کمک می‌کند تا منابع خود را به شیوه‌ای هدفمند تخصیص دهند، بلکه به سیاست‌گذاران جامعه حسابداران رسمی نیز در طراحی برنامه‌های توسعه‌ای یاری می‌رساند. در نهایت، درک این تعاملات پیچیده، گامی اساسی در جهت تقویت نقش موسسات حسابرسی به عنوان نگهبانان اعتماد در اقتصاد خواهد بود (جانسن و همکاران^۳، ۲۰۱۹، دوبرولسکی و سولکوفسکی^۴، ۲۰۲۱). بر این اساس، تحقیق حاضر به ارائه الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخته شده است.

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

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در محیط به شدت رقابتی کنونی، سازمانها به منظور تضمین موقعیت مالی و حفظ سهم بازار خود می‌بایست توانایی پاسخگویی به تغییرات محیطی را داشته و نیازهای مشتریان را در خود تقویت کنند تا مشتریان را به استفاده از خدمات و محصولات خود و ایجاد رابطه بلندمدت با شرکت ترغیب سازند.

تفاوت دیدگاه‌های موجود در کسب و کارها منجر به تعاریف متفاوتی از مدل کسب و کار شده است. این مفهوم از جمله موضوعاتی است که بسیاری از طرفداران آن در تلاشند تا در درجه اول تعریف درخوری از آن ارائه نمایند (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶؛ ماسا و همکاران، ۲۰۱۷) و در خصوص تعریف مدل کسب و کار، سخن پورتر^۵ (۲۰۱۱) که بیان داشت مدل کسب و کار؛ مدلی است برای ارزیابی، تعیین و طبقه‌بندی حوزه‌های کسب و کار در سازمان‌های مختلف. نتیجه‌ی این طبقه‌بندی در تحلیل دقیق‌تر ارتباط میان بخش‌های مختلف سازمان کاربرد دارد، تا در نهایت بیشترین سود ممکن به تمام افراد و بخش‌های زنجیره برسد. البته منظور از "ارزش" تنها ارزش‌های مالی نیست. { به کرات مورد توجه قرار گرفته است که تعریف این مفهوم در بهترین حالت نیز مبهم و نامفهوم خواهد بود (ماسا و همکاران ۲۰۱۷). به طور کلی تاکنون اجماعی بر تعریف و سازه‌های مدل کسب و کار دیده نشده است (چسبرو^۶ ۲۰۱۰؛ استفانویک و میلوسویک^۷ ۲۰۱۲؛ کلانگ و همکاران^۸ ۲۰۱۴؛ نیلسن و روزلندر^۹ ۲۰۱۵؛ ویتز و همکاران^{۱۰} ۲۰۱۶؛ مونتماری و همکاران^{۱۱} ۲۰۱۹). ادبیات موجود، مشتمل بر تعاریف مختلف با رویکردهای گوناگون اقتصادی، عملیاتی راهبردی از این مفهوم است (بینی و همکاران^{۱۲} ۲۰۱۸؛ نیلسن و روزلندر^{۱۳} ۲۰۱۵).

از واژه مدل کسب و کار استعاره‌های متفاوتی صورت گرفته است؛ از جمله شرح و بیان (استوارت و ژائو^{۱۴} ۲۰۰۰)، توصیف (دبرولوسکی و همکاران^{۱۵} ۲۰۲۲)، معماری (استروالد و همکاران^{۱۶} ۲۰۰۵)، چارچوب نمایش یا ارائه (موریس و همکاران^{۱۷} ۲۰۰۵؛ شافر، اسمیت و لیندر^{۱۸} ۲۰۰۵)، الگو یا ابزار مفهومی (استروالد و همکاران، ۲۰۰۵)، قالب ساختاری انگاره یا طرح و مجموعه (دیروبرتز و همکاران، ۲۰۲۲).

مطالعه پژوهش‌های انجام شده در خصوص تغییرات پیش روی حرفه حسابرسی نشان می‌دهد که این تغییرات حول محور روابط بین صاحبکار و حسابرسان، تغییرات در قوانین، آماده سازی حرفه برای آینده و اصلاح آموزش‌های موردنیاز، بررسی ظرفیت به کارگیری فناوری‌ها در مراحل مختلف حسابرسی، بهبود نقش حاکمیت شرکتی و مانند آن بوده است (تقوی و همکاران، ۱۴۰۳).

در مطالعاتی که از رویکرد چندبعدی و توسعه یافته استفاده شده است؛ مثل (استروالد و همکاران، ۲۰۰۵)، این مفهوم در قالب مجموعه‌ای از مؤلفه‌های سازمانی راهبردی و مالی تفسیر شده به نحوی که این مؤلفه‌ها با یکدیگر تعاملات پویایی داشته و تبیین‌کننده چگونگی ارزش آفرینی واحد تجاری هستند (دیزل و همکاران^{۱۹} ۲۰۱۶) در پژوهش‌های اطلاعات حسابداری (برای مثال گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (افراگ) (۲۰۱۳) و (۲۰۱۴) این مفهوم در ابعاد محدودتری از قبیل ایجاد جریان‌های نقد، فرایند ارزش آفرینی برای سهامداران و سایر مفاهیم موجود در ادبیات

حسابداری مانند رجحان محتوا بر شکل یا حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت بررسی شده است (لیزنینگ و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۲). بنابراین، مفهوم مدل کسب و کار را می توان از طریق احیای مجدد مفاهیم گذشته و انعکاس آن برای بهبود عقاید حسابداری تعریف کرد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). لذا بر اساس تحقیقات انجام شده دیدگاههای متفاوتی برای این مفهوم شکل یافته که می توان آن را به دو سطح طبقه بندی نمود نخست دیدگاه نسبتاً وسیع که عناصر، مالی سازمانی و راهبردی را شامل می شود و دوم دیدگاه محدود که فقط به جنبه های مالی و حسابداری فرایند ارزش آفرینی و ایجاد جریان های نقد محدود می گردد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶).

در مورد حسابرسی، محققان این فرآیند را از طریق منشور الزامات قانونی یا به طور گسترده تر، از طریق گفتمان اداری درک می کنند. در عین حال، حسابرسی باید به عنوان فرآیندی تلقی شود که هدف آن ارائه محصول (گزارش حسابرسی) در مکان و زمان مناسب و به روش مورد انتظار استفاده کنندگان است. علاوه بر این، نیاز به روابط مناسب با سهامداران دارد. بنابراین، این فرآیند باید دارای مراحل باشد که امکان تجزیه و تحلیل درخواست حسابرسی، تهیه روش حسابرسی، و تعهد به درخواست کننده و یا آن را از طریق آشنایی با ممیزی برنامه ریزی شده درخواست کننده، از جمله محدودیت های بالقوه آن فراهم کند (دبروسکی و همکاران^{۲۱}، ۲۰۲۲).

حرفه حسابرسی در ایران، به ویژه مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، به عنوان نهادهای نظارتی کلیدی در ارتقای شفافیت اقتصادی و اعتماد سرمایه گذاران عمل می کنند؛ با این حال، این مؤسسات در سال های اخیر تحت تأثیر فزاینده ای از تحولات اجتماعی قرار گرفته اند که پایداری کسب و کار آن ها را با چالش های جدی مواجه ساخته است. افول اعتماد عمومی ناشی از شکاف های طبقاتی و رسوایی های مالی، فشارهای ناشی از فضای دیجیتال (شامل انتظارات جدید ذی نفعان برای شفافیت آنی و پاسخگویی فعال)، پیچیدگی های تطبیق با قوانین اجتماعی-اقتصادی متغیر (مانند تحریم ها و اصلاحات بازار سرمایه)، و تأثیرات جهان ی شدن بر ترجیحات مشتریان، همگی به صورت هم زمان بر وجهه حرفه ای، مدل های درآمدی و حتی مشروعیت اجتماعی این مؤسسات تأثیر می گذارند. مسئله اصلی این است که تاکنون الگویی جامع برای شناخت نحوه اثر گذاری نظام مند این عوامل اجتماعی بر ابعاد مختلف کسب و کار مؤسسات حسابرسی (شامل جذب مشتری، حفظ نیروی انسانی متخصص، تطابق با استانداردها و ایفای نقش اجتماعی) طراحی نشده است؛ این خلأ دانشی مانع از تدوین راهبردهای عملیاتی اثربخش توسط مؤسسات و نهادهای حاکمیتی برای تبدیل تهدیدات اجتماعی به فرصت های راهبردی شده است (دبروسکی و همکاران، ۲۰۲۲).

این پژوهش با هدف پر کردن شکاف موجود در ادبیات موضوع—یعنی نبود الگویی جامع برای تبیین اثر نظام مند عوامل اجتماعی بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی—طراحی شده است. در حالی که مطالعات پیشین عمدتاً بر عوامل درون سازمانی، فنی و قانونی متمرکز بوده اند، این تحقیق با شناسایی و اعتباریابی هشت عامل اجتماعی کلیدی شامل اعتماد عمومی، تحولات جمعیتی، فرهنگ سازمانی، تحولات فناوری، قوانین اجتماعی-اقتصادی، شبکه های ارتباطی، نابرابری اقتصادی و تنوع فرهنگی، الگویی یکپارچه و بومی ارائه می دهد. نوآوری پژوهش در به کارگیری روش ترکیبی

کیفی-کمی) و تغییر کانون توجه به سمت عوامل نرم و اجتماعی به عنوان محرک‌های اصلی موفقیت مؤسسات است. دستاوردهای این مطالعه در سه سطح خرد، میانی و کلان نمایان می‌شود: در سطح خرد، الگو به مدیران مؤسسات کمک می‌کند تا با تمرکز بر عوامل تأثیرگذاری مانند اعتمادسازی و مدیریت تحولات فرهنگی، منابع خود را به صورت راهبردی تخصیص دهند. در سطح میانی، نهادهای حاکمیتی مانند جامعه حسابداران رسمی می‌توانند از یافته‌ها برای بازنگری در استانداردهای حرفه‌ای و تقویت مسئولیت اجتماعی استفاده کنند. در سطح کلان، اجرای الگو موجب تقویت حاکمیت شرکتی، شفافیت اقتصادی و در نهایت توسعه پایدار از طریق نقش مؤثرتر مؤسسات حسابرسی به عنوان «نگهبانان اعتماد» در بازار سرمایه خواهد شد. بنابراین، در این تحقیق به ارائه الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخته شده است.

۲-۱- عوامل موثر بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی

کسب و کار مؤسسات حسابرسی در تعاملی پیچیده و چندبعدی با عوامل درونی و بیرونی قرار دارد که بقا و موفقیت آن را تعیین می‌کنند. از یک سو، تحولات قانونی و نظارتی، مانند تغییرات استانداردهای حسابرسی و الزامات اخلاق حرفه‌ای، این مؤسسات را ملزم به به‌روزرسانی مستمر دانش فنی و فرآیندهای کاری می‌کند که غالباً همراه با افزایش هزینه‌های عملیاتی است. از سوی دیگر، فناوری‌های نوین نقشی دوگانه ایفا می‌کنند: از طریق ابزارهایی مانند هوش مصنوعی و تحلیل کلان‌داده، دقت و کارایی را افزایش می‌دهند، اما نیاز به سرمایه‌گذاری سنگین و جذب متخصصان، به‌ویژه برای مؤسسات کوچک و متوسط، چالشی اساسی ایجاد می‌کند. در بعد بازار، رقابت شدید و فشار برای کاهش قیمت‌ها ممکن است تعارضاتی با الزامات کیفی ایجاد کند، در حالی که تخصص‌گرایی در صنایع خاص می‌تواند موقعیت رقابتی موسسه را تقویت نماید. شرایط اقتصادی کلان، از جمله نوسانات ارزی و تورم، نیز تقاضا برای خدمات و ساختار هزینه‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. منابع انسانی به عنوان هسته اصلی این حرفه، با چالش‌هایی مانند جذب و حفظ نیروهای مجرب، فرسودگی شغلی و انتظارات نسل جدید از محیط کار روبه‌روست. افزون بر این، اعتماد عمومی و شهرت حرفه‌ای به عنوان سرمایه‌ای نامشهود، در گرو حفظ استقلال، شفافیت و اجتناب از تعارض منافع است. انتظارات فزاینده ذینفعان نیز مؤسسات را به توسعه خدمات نوین، مانند حسابرسی پایداری و ارزیابی ریسک‌های اجتماعی-محیط‌زیستی، سوق می‌دهد. در نهایت، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری، به عنوان عوامل درونی، نقش تعیین‌کننده‌ای در توانایی موسسه برای تطبیق با تغییرات، تقویت نوآوری و حفظ تعادل بین الزامات حرفه‌ای و فشارهای محیطی ایفا می‌کنند. موفقیت پایدار در این عرصه، تنها از طریق درک این تعاملات پیچیده و تبدیل چالش‌ها به فرصت‌های راهبردی ممکن خواهد بود (الموفادا و المزینی، ۲۰۲۲).

۲-۲- تأثیر عوامل اجتماعی بر کسب و کار مؤسسات حسابرسی

کسب و کار مؤسسات حسابرسی به‌طور عمیقی تحت تأثیر بستر اجتماعی است، به‌گونه‌ای که

فرا تر از الزامات فنی، موفقیت آنان در گرو اعتماد عمومی و همسویی با انتظارات و ارزش‌های جامعه تعریف می‌شود. اعتماد، به عنوان سنگ بنای این رابطه، از طریق عملکرد شفاف، استقلال و پایبندی اخلاقی ساخته می‌شود و هرگونه خدشه به آن چه در رسوایی‌های جهانی و چه در تخلفات داخلی می‌تواند تقاضا برای خدمات مؤسسه را به سرعت کاهش دهد. افزون بر این، انتظارات فزاینده ذی‌نفعان، مؤسسات را به گسترش دامنه خدمات از حسابرسی مالی سنتی به سمت حوزه‌های نوینی مانند حسابرسی پایداری و مسئولیت اجتماعی ملزم می‌سازد. در عصر دیجیتال، شبکه‌های ارتباطی و رسانه‌ها نیز به عنوان بازوی تقویت یا تضعیف شهرت عمل می‌کنند و هر اقدام یا اشتباه می‌تواند به سرعت بر تصویر برند مؤسسه اثر بگذارد. ارزش‌های فرهنگی حاکم بر جامعه مانند میزان اهمیت شفافیت یا غلبه رابطه بر ضابطه به‌طور غیرمستقیم فضای فعالیت مؤسسات را شکل داده و گاه آنان را در تنش بین اخلاق حرفه‌ای و فشارهای اجتماعی قرار می‌دهد. نهادهای مدنی و سازمان‌های مردم‌نهاد نیز با رصد و گزارش‌دهی، نقش نظارتی ثانویه ایفا کرده و حساسیت مؤسسات را به مسائل اجتماعی افزایش می‌دهند. از سوی دیگر، تحولات جمعیت‌شناختی مانند افزایش جمعیت جوان تحصیل کرده یا سالمند الگوی تقاضا برای خدمات تخصصی را متحول می‌سازد. در سطح کلان‌تر، تعاملات بین‌المللی از عضویت در پیمان‌ها تا تحریم‌ها هم فرصت‌هایی برای ارتقای استانداردها ایجاد می‌کند و هم محدودیت‌هایی در دسترسی به منابع جهانی پدید می‌آورد. در نتیجه، موسسات حسابرسی ناگزیرند برای تداوم فعالیت، خود را نه صرفاً به عنوان ارائه‌دهندگان خدمات فنی، بلکه چون کنشگران مسئول در عرصه اجتماعی بازتعریف کنند و بیاموزند که حسابرسی موفق، تلفیقی است از صحت مالی، اعتماد عمومی و پاسخگویی به دغدغه‌های جمعی (مک‌گریگور و همکاران، ۲۰۲۰).

۲-۳- پیشینه پژوهش

براس و همکاران^{۲۳} (۲۰۲۴) به بررسی پیشرفت در حسابرسی و تداوم کسب و کار: مطالعه‌ای در شرکت‌های مالی پرداختند. نتایج به صراحت مزایای بالقوه پیاده سازی مدل کسب و کار را تأیید می‌کند و پشتیبانی ارزشمندی را برای مدیریت در فرآیند تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد، در حالی که همزمان حسابرسان را از وظایف معمول ذاتی فرآیند حسابرسی کاهش می‌دهد. این مطالعه نه تنها بر پتانسیل تحول‌آفرین اتوماسیون فرآیند هوشمند در حوزه حسابرسی تأکید می‌کند، بلکه چارچوبی قابل تکرار برای سازمان‌هایی که به دنبال تقویت تلاش‌های تداوم کسب‌وکار خود از طریق یکپارچه‌سازی فناوری هستند، ارائه می‌دهد.

آلس و همکاران^{۲۴} (۲۰۲۴) به بررسی بازاریابی در وب سایت چهار موسسه حسابرسی بزرگ و تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ در حسابرسی مستقل: شواهد و پیامدها پرداختند. نتایج نشان داد که تمامی چهار موسسه حسابرسی بزرگ تجزیه و تحلیل حسابرسی خود را به عنوان ارائه بینش عملیاتی ارائه می‌کنند که برای مشتریان ارزش می‌افزاید. همچنین گنجاندن هوش مصنوعی در فناوری موسسات حسابرسی توانایی آنها را برای ارائه بینش‌های ارزشمند مشتری افزایش می‌دهد.

بهبود پروویج^{۲۵} (۲۰۲۳)، به بررسی تکامل حرفه حسابرسی در عصر ماشین‌های هوشمند پرداخت. و بیان داشت که حسابرسان اغلب به عنوان دروازه بان حاکمیت شرکتی شناخته می‌شوند. با این حال، توسعه سریع فناوری در حوزه هوش مصنوعی منجر به گمانه زنی در مورد مرگ فاجعه بار حرفه حسابرسی شده است. برخی نگران هستند که حسابرسان به طور کامل با روبات‌ها جایگزین شوند. عبدالامیر و همکاران^{۲۶} (۲۰۲۲) به بررسی تاثیر هوش مصنوعی بر توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی در فناوری‌ها، هوش مصنوعی و آینده یادگیری پس از کووید ۱۹: نقش حیاتی اعتباربخشی بین‌المللی پرداختند. حسابداری مبتنی بر هوش مصنوعی مفهوم جدیدی نیست، بسیاری از شرکت‌ها در سراسر جهان این مفهوم را پذیرفته‌اند. بسیاری ادعا کرده اند که استفاده از هوش مصنوعی در کوتاه مدت منجر به به حداقل رساندن نیروی انسانی در شرکت‌ها می‌شود. اما در درازمدت فرصت‌های شغلی جدیدی ایجاد خواهد کرد. نتایج نشان داد که پذیرش هوش مصنوعی منجر به عصر جدیدی از خلاقیت و نوآوری خواهد شد که منجر به توسعه این رشته خواهد شد. دبروسکی و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی استفاده از بوم مدل کسب و کار برای بهبود فرآیندهای حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که کانال فعلی ارتباط مفروضات حسابرسی با متقاضیان برای تسهیل فرآیندهای حسابرسی کافی نیست. ارتباط حسابرسان با مشتریان خود به دلیل حضور در حوزه دانش آنها محدود می‌شود. اتخاذ چارچوب بوم مدل کسب و کار در فرآیند حسابرسی پتانسیل را نشان داد، زیرا حسابرسان می‌توانند اهداف و محدودیت‌های حسابرسی را بهتر توضیح دهند. تاواریس و همکاران^{۲۷} (۲۰۲۲) به بررسی پیامدهای صنعت برای حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که تاثیر فناوری‌های جدید صنعت در حرفه حسابرسی. با این کار می‌توان فهمید که تحول دیجیتال و استفاده از فناوری‌های جدید ارائه شده توسط حرفه حسابرسی علاوه بر اینکه به عنوان کمکی برای مدیریت و متخصص حسابرسی عمل می‌کند، جایگزین انسان در روابط اجتماعی، احساسی و فکری او نمی‌شود که جنبه‌های حیاتی حرفه حسابرسان است. المفودا و همکاران^{۲۸} (۲۰۲۲) به بررسی کاربردهای هوش مصنوعی در حرفه حسابرسی: مروری بر ادبیات مجله فناوری‌های نوظهور در حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که باید قبل از پذیرش برنامه هوش مصنوعی در شیوه‌های حسابرسی، از تصمیم‌گیری اولیه تا استفاده از اقدامات متقابل مناسب، برای اطمینان از اجرای موفقیت آمیز و موثر برنامه‌های کاربردی هوش مصنوعی در نظر گرفته شوند. این که تا چه اندازه کاربردهای هوش مصنوعی در زمینه حسابداری و حسابرسی ممکن است روی شیوه‌های استخدام فعلی تأثیر بگذارد و شغل حسابرسان را تهدید کند، همانطور که امروزه انجام می‌شود، بحث شده و بحث‌های مختلف و نظرات متناقض ارائه شده است. مک‌گریگور و همکاران^{۲۹} (۲۰۲۰) به بررسی تهدیدهای بالقوه برای حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی و فرآیندهای حسابرسی ذاتی استفاده از فناوری نوظهور پرداختند. نتایج نشان می‌دهد این تهدیدها شامل نگرانی‌های مربوط به یکپارچگی و امنیت ورودی داده‌ها، اتکالی بیش از حد حسابرسان به فناوری به ضرر توسعه حرفه‌ای و اعمال قضاوت حرفه‌ای، کمبود مهارت‌ها، هزینه‌های پیاده‌سازی فناوری، اختلال در وضعیت موجود حرفه حسابرسی و استانداردهای حسابرسی است که احتمالاً قدیمی هستند.

آلوا و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۹) به ارزیابی چگونگی تغییر چشم انداز حسابرسی و مدل های کسب و کار توسط فناوری صنعت پرداخته اند. یافته ها نشان داد که حرفه حسابرسی در یک تقاطع مهم قرار دارد، زیرا پیشرفت در فناوری و تکثیر گسترده اطلاعات موجود چشم انداز جدیدی را ایجاد کرده است. برای گزارشگری مالی و باز کردن نیازها به مجموعه مهارت های جدیدی که مربوط به صنعت در حال حاضر و آینده است. بنابراین، ضروری است که کسانی که در حرفه حسابرسی و مالی هستند، در درک و توسعه این فناوری ها سرمایه گذاری کنند تا به نفع بخش های مربوطه باشند.

شهبازیتک آبی و همکاران (۱۴۰۲) به ارائه مدل بازاریابی مبتنی بر فضای دیجیتال در حسابرسی پرداختند. با توجه به یافته های پژوهش می توان گفت که بازاریابی دیجیتال در حسابرسی به ساختار شرکت و حفظ روابط بلندمدت با مشتریان کمک می کند و یک تصویر قوی از نام تجاری ایجاد می کند که اجازه می دهد تا شرکت ها به عملکرد برتر و خلق ارزش برای مشتریان و مزیت رقابتی دست یابند. بنابراین حرفه ای های موسسات حسابرسی، در کنار پیروی از دستورالعمل های حرفه ای و رعایت استانداردهای حسابرسی و حفظ استقلال، باید به تبلیغات و بازاریابی از طریق فضای دیجیتال اقدام نمایند.

کبیری و همکاران (۱۴۰۲) به استراتژی کسب و کار، نادرستی ارائه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می دهد که نادرستی گزارشگری مالی در شرکت های دارای استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت های تدافعی، بیشتر است. همچنین تلاش حسابرسی در شرکت های دارای استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت های تدافعی، بیشتر است.

قنبر زاده و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب و کار با استفاده از منطق فازی پرداختند. نتایج نشان داد که خبرگان تمامی ابعاد و مؤلفه های گزارشگری مدل کسب و کار را تأیید کردند. و بعد شفافیت و روایی و بعد پاسخ گویی اجتماعی بیشترین اهمیت را دارند. نوری (۱۴۰۰) به بررسی استراتژی کسب و کار، نادرستی ارائه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرسی پرداخت. نتایج نشان می دهد که نادرستی گزارشگری مالی در شرکت های دارای استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت های تدافعی، بیشتر است و تلاش حسابرسی در شرکتهای دارای استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت های تدافعی، بیشتر است.

لک (۱۳۹۹) به بررسی ارتباط بین استراتژی کسب و کار مشتری با تخصص حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخت. یافته های حاصل از تخمین مدل اول پژوهش نشان می دهد استراتژی کسب و کار مشتری بر تخصص حسابرسی تاثیر معناداری دارد. و استراتژی کسب و کار مشتری بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد. با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته، بیان می کند که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد.

۲-۴- سوال های پژوهش:

۱. عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار حسابرسی شامل چه مواردی می باشد؟
۲. آیا عوامل اجتماعی بر کسب و کار حسابرسی تاثیر گذار می باشد؟

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف توسعه‌ای و ماهیت اکتشافی، از روش داده‌بنیاد استفاده کرده است. جامعه آماری شامل خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب‌نظران حوزه حسابداری بود که با نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی انتخاب شدند. پس از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۲۷ نفر به اشباع نظری رسید، اما برای اطمینان با ۳ نفر اضافه‌تر (جمعاً ۳۰ نفر) مصاحبه ادامه یافت. هم‌زمان پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی ارسال شد که پس از پی‌گیری، ۲۵ پرسشنامه سالم برای تحلیل استفاده گردید. فرآیند کدگذاری در شش مرحله انجام شد: ابتدا پژوهشگر با غوطه‌وری در داده‌ها به درک عمیقی دست یافت. سپس کدهای اولیه استخراج و فهرست‌بندی شد. در مرحله سوم، کدها در سطح کلان‌تر تحلیل و در قالب گویه‌ها دسته‌بندی شدند. مرحله چهارم شامل ترسیم شبکه گویه‌ها و اصلاح آن‌ها (حذف گویه‌های نامرتب یا هم‌پوشان) بود. در مرحله پنجم شبکه نهایی گویه‌ها تثبیت و داده‌ها بر این اساس تحلیل شدند. نهایتاً در مرحله ششم با تکمیل گویه‌ها، گزارش نهایی تدوین گردید. برای تضمین روایی، از دو راهبرد استفاده شد: (۱) بازبینی کدها توسط مصاحبه‌شوندگان (۲) بررسی توسط خبرگان با رویکرد چندسویه‌نگری. پایایی نیز از طریق مستندسازی دقیق فرآیندها شامل ضبط و پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها در همان روز، کدگذاری نظام‌مند، و دسته‌بندی استقرایی داده‌ها حاصل شد. خروجی نهایی، استخراج مدل کیفی کاربردی فناوری اطلاعات در حسابداری با تایید نهایی مشارکت‌کنندگان و خبرگان بود. مشخصات جمعیت‌شناختی ۳۰ خبره نهایی در جدول زیر ارائه شده است:

جدول شماره ۱: اطلاعات جمعیت‌شناختی خبرگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۲	۷۳٫۳۳٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۱۲	۴۰٫۰۰٪
	زن	۸	۲۶٫۶۷٪		حسابداری	۱۸	۶۰٫۰۰٪
میزان تحصیلات	دانشجوی دکتری	۴	۱۳٫۳۳٪	محل اشتغال	موسسات حسابداری	۱۵	۵۰٫۰۰٪
	دکتری	۲۶	۸۶٫۶۷٪		حسابرسی شرکت‌ها	۴	۱۳٫۳۳٪
شغل	حسابرسی	۱۹	۶۳٫۳۳٪	سابقه خدمت	دانشگاه‌ها	۱۱	۳۶٫۶۷٪
		۱۱	۳۶٫۶۷٪		بین ۵ تا ۱۰ سال	۴	۱۳٫۳۳٪
	استاد دانشگاه	۱۱	۳۶٫۶۷٪	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۵	۵۰٫۰۰٪	
				بیشتر از ۲۰ سال	۱۱	۳۶٫۶۷٪	
جمع هر طبقه		۳۰	۱۰۰٪	جمع هر طبقه		۳۰	۱۰۰٪

توجه به معیارهای سخت‌گیرانه انتخاب و ترکیب متنوع و متعادل خبرگان، می‌توان ادعا کرد که نمونه کیفی انتخاب شده از صلاحیت و توانایی لازم برای مشارکت در طراحی و اعتبارسنجی مدل تحقیق برخوردار بوده و نتایج حاصل از نظرات آنان از اعتبار و قابلیت اتکای بالایی برخوردار است. داده‌های این گروه به عنوان داده‌های کیفی تحلیل شده و در آزمون کمی اصلی پژوهش

مورد استفاده قرار نگرفته است.

۴- یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده‌هایی است که از مصاحبه‌شوندگان به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه‌های پایه تک تک مصاحبه‌های ضبط شده چند بار گوش داده شد و پس از تایپ گویه‌های مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه‌ها گویه‌هایی که نشان دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۸۹ گویه از متن مصاحبه‌ها به دست آمد.

جدول شماره ۲: نمونه‌ای از دسته بندی گویه‌های شناسایی شده

متغیر اصلی	گویه اصلی	ردیف	گویه فرعی
اعتماد عمومی و شهرت		۱	اعتماد به کیفیت خدمات
		۲	شفافیت گزارش‌ها
		۳	اعتماد به استقلال و بیطرفی
		۴	جذب مشتریان جدید
		۵	اعتبار نزد سازمان‌های دولتی
		۶	کاهش نظارت‌های سختگیرانه
		۷	اعتماد سرمایه‌گذاران و سهامداران
		۸	همکاری با بانک‌ها و مؤسسات اعتباری
		۹	تمایز در بازار رقابتی
		۱۰	کاهش سریع مشتریان
		۱۱	مشکلات جذب نیروی انسانی ماهر
		۱۲	حسابرسی پایداری و مسئولیت پذیری اجتماعی
		۱۳	واکنش جامعه به رسوایی‌های مالی
		۱۴	فرهنگ پاسخگویی مالی
		۱۵	انتظارات ذینفعان
عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی		۱۶	قوانین نظارتی
		۱۷	رقابت در بازار
		۱۸	کمیت و کیفیت نیروی انسانی
		۱۹	تنوع نسلی
		۲۰	رشد جمعیت جوان و کارآفرین
		۲۱	نیاز به خدمات متنوع
		۲۲	افزایش تعداد شرکت‌های با مالکیت مسن
		۲۳	تقاضا برای شفافیت مالی در دوران بازنشستگی
		۲۴	تأکید بر تعادل کار-زندگی (Work-Life Balance):
		۲۵	نیاز به توسعه حرفه ای مستمر
		۲۶	رقابت با سایر صنایع مالی
		۲۷	ضرورت تنوع نیروی کار
		۲۸	افزایش تقاضا برای دیجیتالی شدن
		۲۹	سیاست‌های حمایت از خانواده و زنان شاغل
		۳۰	مقررات جدید برای نیروی کار چندنسلی
		۳۱	کمبود نیروی متخصص
		۳۲	انتظارات جدید نیروی کار

متغیر اصلی	گویه اصلی	ردیف	گویه فرعی
فرهنگ سازمانی و اخلاقی حرفه‌ای		۳۳	فرهنگ پاسخگویی
		۳۴	مبارزه با فساد
		۳۵	روابط با نهادهای نظارتی
		۳۶	جذب و حفظ استعدادها
		۳۷	بهره‌وری سازمانی
		۳۸	مشارکت درون سازمانی
		۳۹	ثبات سازمانی
		۴۰	نتیجه‌گرایی
		۴۱	تمایز در بازار
		۴۲	مدیریت بحران
تحولات فناوری و دیجیتالی شدن		۴۳	انتظارات مشتریان
		۴۴	چالش امنیت داده‌ها
		۴۵	تحلیل داده‌های لحظه‌ای
		۴۶	شفافیت افزایش یافته
		۴۷	مهارت‌های جدید موردنیاز
		۴۸	خدمات نوین
		۴۹	مدل‌های درآمدی جدید
		۵۰	روندهای پیشرو
قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی		۵۱	سیاست‌های دولتی
		۵۲	الزامات ESG (محیط زیست، اجتماعی، حاکمیتی)
		۵۳	ساختار هزینه
		۵۴	ارزش پیشنهادی
		۵۵	جریان‌های درآمدی
		۵۶	روندهای نوظهور
شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری		۵۷	شبکه‌سازی حرفه‌ای
		۵۸	رابطه با مشتریان
		۵۹	مکانیسم تسهیل دانش
		۶۰	مکانیسم مشروعیت‌بخشی
		۶۱	مکانیسم دسترسی به منابع
نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی		۶۲	تمرکز ثروت
		۶۳	فشار برای کاهش هزینه‌ها
		۶۴	تاثیر ناملامت‌های اجتماعی بر رفتار کارکنان
		۶۵	مکانیسم تقسیم بازار
		۶۶	مکانیسم فشار اجتماعی
		۶۷	مکانیسم دسترسی به منابع
		۶۸	مکانیسم ریسک سیاسی
جهانی‌سازی و تنوع فرهنگی		۶۹	همکاری‌های بین‌المللی
		۷۰	چالش‌های چند فرهنگی
		۷۱	قطع روابط بین‌المللی
		۷۲	استانداردهای حسابداری جهانی:
		۷۳	مدیریت تیم‌های چندفرهنگی
		۷۴	انتظارات مشتریان جهانی
		۷۵	استراتژی‌های مدیریت تنوع

متغیر اصلی	گویه اصلی	ردیف	گویه فرعی
موفقیت کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی	عوامل شغلی	۷۶	کیفیت خدمات حسابرسی
		۷۷	تخصص‌های ویژه
		۷۸	حاکمیت شرکتی
		۷۹	مدیریت منابع انسانی
	عوامل قانونی-نظارتی	۸۰	تغییرات مقررات جامعه حسابداران رسمی
		۸۱	تحولات قوانین مالیاتی و تجاری
	عوامل اقتصادی-اجتماعی	۸۲	شرایط کلان اقتصادی
		۸۳	انتظارات ذینفعان
	عوامل رقابتی	۸۴	رقابت با موسسات بزرگتر و بین‌المللی
		۸۵	رقابت با موسسات کوچک‌تر
	عوامل فناورانه	۸۶	دیجیتالی شدن فرایندها
		۸۷	چالش‌های امنیتی
	چالش‌های پیش‌رو	۸۸	فشار هزینه‌ها
		۸۹	چالش‌های نظارتی

۴-۱- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

یکی از مهم‌ترین بخش‌های هر پژوهش، دسته‌بندی اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل و تفسیر نتایج است. موضوع آمار توصیفی بیان دقیق و کامل و نظام دار داده‌های تجربی و نتایج عینی پژوهش و موضوع آمار توصیفی، تفسیر و تعیین میزان اهمیت و اعتبار آنها است. در این پژوهش نیز اطلاعات گردآوری شده پس از تبدیل به ارقام و استخراج مقادیر متغیرها با استفاده از آمار توصیفی تجزیه و تحلیل شده و با استفاده از آمار استنباطی و آزمون پرسش‌های پژوهش در مورد تایید یا رد پرسش‌های پژوهش تصمیم‌گیری شده است. در بخش‌های توصیفی ابتدا داده‌های هر یک از سوال‌های جمعیت شناختی پرسش نامه دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل شده است. در بخش استنباطی با استفاده از نرم‌افزار PLS تجزیه و تحلیل شده است.

۴-۲- آمار توصیفی و جمعیت شناختی پرسش نامه عمومی

خلاصه نتایج جمعیت شناختی پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. در بین پاسخ دهندگان ۹۶ نفر مرد و ۴۴ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۸,۵۷ درصد به خود اختصاص دادند. از نظر سابقه خدمتی، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه ۱۰ تا ۲۰ سال با ۴۵,۷۱ درصد و کمترین فراوانی مربوط به طبقه کمتر از ۵ سال با ۲,۸۶ درصد بوده است. اکثر پاسخ دهندگان شاغلین موسسات حسابرسی (۵۵,۷۱ درصد) بوده‌اند.

جدول شماره ۳: ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۹۶	۶۸,۵۷٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۳۶	۲۵,۷۱٪
	زن	۴۴	۳۱,۴۳٪		حسابداری	۱۰۴	۷۴,۲۹٪
میزان تحصیلات	کارشناسی	۲۲	۱۵,۷۱٪	محل اشتغال	موسسات حسابداری	۷۸	۵۵,۷۱٪
	کارشناسی ارشد	۵۳	۳۷,۸۶٪		دانشگاه‌ها	۳۲	۲۲,۸۶٪
	دانشجوی دکتری	۳۰	۲۱,۴۳٪		سایر	۳۰	۲۱,۴۳٪
شغل	دکتری	۳۵	۲۵,۰۰٪	سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۴	۲,۸۶٪
	موسسات حسابداری	۷۸	۵۵,۷۱٪		بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۲	۲۲,۸۶٪
	دانشگاه‌ها	۳۲	۲۲,۸۶٪		بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۶۴	۴۵,۷۱٪
	سایر	۳۰	۲۱,۴۳٪		بیشتر از ۲۰ سال	۴۰	۲۸,۵۷٪
جمع هر طبقه		۱۴۰	۱۰۰٪	جمع هر طبقه		۱۴۰	۱۰۰٪

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرها در جدول ۳ نشان داده شده است. همانگونه که ملاحظه می‌شود میانگین پاسخ افراد به مؤلفه عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابداری برابر ۳,۸۹۴ و میانگین پاسخ افراد به مؤلفه موفقیت کسب و کار موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی برابر ۳,۹۷۴ است.

جدول شماره ۴: آمار توصیفی متغیرها

مؤلفه	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابداری	۳/۸۹۴	۰/۶۵۸۳۴	۰/۳۷۴	۱/۲۰۴
	۳/۹۷۴	۰/۶۰۹۸	۰/۴۲۳	۱/۵۰۷

۳-۴- آمار استنباطی پژوهش

روایی و پایایی

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

جدول شماره ۵: پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	
۰/۷۸۸	۰/۷۷۴	عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابداری
۰/۷۹۲	۰/۷۸۸	موفقیت کسب و کار موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی

همانطور که در جدول بالا ملاحظه می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ

بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید و از اعتبار بالای پرسشنامه حکایت داشتند.

جدول شماره ۶: نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	مولفه
۰/۷۴۵	عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی
۰/۸۳۴	موفقیت کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی

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

جدول شماره ۷: نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q2

مولفه	R2	F2	Q2
عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی	۰/۶۶۷	۰/۲۷۷	۰/۳۸۴
موفقیت کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی	۰/۷۴۴	۰/۲۷۱	۰/۳۷۵

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، Q2، F2، R2 استفاده می‌شود ضرایب مسیر در آزمون فرضیات بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. که توان پیش‌بینی کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی کنندگی Q2 مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا نشان دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

جدول شماره ۸: شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

شاخص‌های برازش	کمیت عامل اول	کمیت عامل دوم	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۳	۰/۰۵	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۱۰۲	۰/۰۸۶	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۳۶	۰/۹۵۷	بیشتر از ۰/۹

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

مدل نهایی الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی
با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تاثیر گذار بر الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی شامل اعتماد عمومی و شهرت، تحولات جمعیتی

و نیروی کار، فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، تحولات فناوری و دیجیتالی شدن، قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری، نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی، جهانی سازی و تنوع فرهنگی بوده است.

جدول شماره ۹: خلاصه نتایج مدل نهایی الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار
موسسات حسابرسی در حالت استاندارد

مؤلفه	ضریب مسیر	مقدار تی	سطح معنی داری
اعتماد عمومی و شهرت	۰/۴۱۸	۹/۴۱۵	۰/۰۰۰
تحولات جمعیتی و نیروی کار	۰/۳۹۱	۸/۷۱۶	۰/۰۰۰
فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای	۰/۵۱۲	۱۰/۹۶۵	۰/۰۰۰
تحولات فناوری و دیجیتالی شدن	۰/۵۰۹	۱۰/۰۳۶	۰/۰۰۰
قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی	۰/۴۴۲	۸/۳۲۴	۰/۰۰۰
شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری	۰/۳۶۶	۹/۲۴۸	۰/۰۰۰
نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی	۰/۴۲۹	۹/۸۰۴	۰/۰۰۰
جهانی سازی و تنوع فرهنگی	۰/۳۰۹	۷/۸۴۱	۰/۰۰۰

همانطور که نتایج نشان داده است اعتماد عمومی و شهرت، تحولات جمعیتی و نیروی کار، فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، تحولات فناوری و دیجیتالی شدن، قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری، نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی، جهانی سازی و تنوع فرهنگی بر کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تاثیر دارند. اعتماد عمومی و شهرت به عنوان زیربنای حیات حرفه‌ای موسسات حسابرسی عمل می‌کنند. در صنعتی که محصول نهایی آن «اطمینان بخشی» است، سطح اعتماد مشتریان مستقیماً بر میزان تقاضا برای خدمات تاثیر می‌گذارد. مطالعات انجمن حسابداران رسمی آمریکا نشان می‌دهد موسساتی که در شاخص‌های شفافیت و پاسخگویی امتیاز بالایی کسب می‌کنند، به طور متوسط نرخ حفظ مشتری بالاتری دارند. از سوی دیگر، شهرت حرفه‌ای یک مؤسسه نه تنها بر جذب مشتریان جدید، بلکه بر توانایی جذب و حفظ استعدادهای برتر نیز تاثیر مستقیم دارد. بحران‌های اعتباری مانند آنچه برای آرتور اندرسون پس از رسوایی انرون رخ داد، نشان می‌دهد که چگونه آسیب به اعتبار می‌تواند یک مؤسسه چند دهه‌ای را به سرعت از میان ببرد.

تحولات جمعیتی و نیروی کار چالش‌ها و فرصت‌های منحصر به فردی ایجاد می‌کنند. ورود نسل Z به بازار کار با انتظارات جدیدی همراه است؛ از حساب‌سازان جوان بر تعادل کار-زندگی تاکید دارند، در حالی که تنها از نسل قبلی این اولویت را مطرح می‌کنند. همزمان، پدیده پیری نیروی کار متخصص، موسسات را با خطر از دست دادن دانش ضمنی و تجربه ارزشمند روبرو ساخته است. از طرف دیگر، افزایش مشارکت زنان در حرفه حسابرسی (که اکنون در سطح کارشناسی رسیده) موجب تحول در الگوهای مدیریتی و سبک‌های رهبری شده است.

فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای به عنوان DNA یک مؤسسه حسابرسی عمل می‌کنند. تحقیقات فدراسیون بین‌المللی حسابداران نشان می‌دهد مؤسساتی که سرمایه‌گذاری مستمر در توسعه فرهنگ صداقت و شفافیت داشته‌اند، کمتر با تخلفات حرفه‌ای روبرو شده‌اند. اخلاق حرفه‌ای دیگر یک انتخاب نیست، بلکه یک ضرورت رقابتی است. مؤسساتی که توانسته‌اند ارزش‌های اخلاقی را در تمام سطوح سازمانی نهادینه کنند، به طور متوسط حاشیه سود بالاتری نسبت به رقبا گزارش داده‌اند.

تحولات فناوری و دیجیتالی شدن در حال بازتعریف ماهیت حرفه حسابرسی هستند. ظهور فناوری‌هایی مانند هوش مصنوعی (به ویژه چت جی پی تی و ابزارهای مشابه) و بلاکچین، هم تهدید و هم فرصت محسوب می‌شوند. از یک طرف، اتوماسیون از وظایف سنتی حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده است. از طرف دیگر، مؤسساتی که توانسته‌اند از تحلیل پیشرفته داده‌ها و هوش مصنوعی تفسیری استفاده کنند، در کشف تقلب و تخلف موفق‌تر عمل کرده‌اند. دیجیتالی شدن همچنین موجب تغییر مدل‌های کسب‌وکار شده است، به طوری که خدمات حسابرسی مستمر و مبتنی بر ریسک در حال تبدیل شدن به استاندارد جدید صنعت هستند.

قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی به عنوان چارچوبی الزام‌آور بر تمام جنبه‌های فعالیت مؤسسات حسابرسی سایه افکنده‌اند. افزایش توجه به گزارش‌دهی مسئولیت اجتماعی (محیط زیست، اجتماعی و حکمرانی) موجب شده است تا مؤسسات حسابرسی ناگزیر به توسعه خدمات جدیدی در این حوزه شوند. در برخی کشورها، الزامات جدیدی مانند گزارش‌دهی مالیات‌های بین‌المللی و مبارزه با پولشویی بر هزینه‌های عملیاتی مؤسسات افزوده است. از طرف دیگر، مؤسساتی که توانسته‌اند به مشاوران معتبری در زمینه انطباق قانونی تبدیل شوند، رشد درآمدهای خدماتی خود را تجربه کرده‌اند.

شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری در دنیای به هم پیوسته امروز، نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت مؤسسات ایفا می‌کنند. عضویت در شبکه‌های جهانی مانند BDO یا Grant Thornton دسترسی به بازارهای بین‌المللی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، روابط استراتژیک با بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و نهادهای نظارتی می‌تواند بر سرعت رشد مؤسسات تأثیر بگذارد. در عصر حاضر، دیگر حسابرسی یک فعالیت منفرد نیست، بلکه بخشی از یک اکوسیستم پیچیده تجاری محسوب می‌شود.

نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی تأثیرات دوگانه‌ای بر صنعت حسابرسی داشته است. از یک سو، تمرکز ثروت در بخش خاصی از جامعه موجب شده است تا مؤسسات بزرگ‌تر بتوانند با جلب مشتریان متمول، رشد قابل توجهی تجربه کنند. از سوی دیگر، این نابرابری موجب افزایش انتظارات اجتماعی از مؤسسات حسابرسی شده است. امروزه، مؤسسات پیشرو نه تنها به دنبال سودآوری، بلکه در پی ایجاد تأثیر اجتماعی مثبت هستند. برنامه‌هایی مانند حسابرسی پروبونو برای مؤسسات خیریه یا مشارکت در پروژه‌های توسعه پایدار، به ابزاری برای تقویت برند و جذب نیروهای جوان تبدیل شده‌اند.

جهانی‌سازی و تنوع فرهنگی هم چالش‌ها و هم فرصت‌های بی‌سابقه‌ای ایجاد کرده است. از یک

طرف، مؤسسات حسابرسی باید با تفاوت‌های فرهنگی در بیش از ۵۰ کشور جهان کنار بیایند. به عنوان مثال، روش‌های مذاکره در آسیا با اروپا تفاوت‌های بنیادین دارد. از طرف دیگر، این تنوع فرهنگی به مؤسسات اجازه داده است تا خدمات خود را متنوع‌تر و خلاقانه‌تر ارائه کنند. مؤسساتی که توانسته‌اند به درستی تنوع فرهنگی را مدیریت کنند، نوآوری بیشتری در خدمات خود ایجاد کرده‌اند. آموزش حساسیت فرهنگی و توسعه مهارت‌های ارتباطی بین فرهنگی به یکی از اولویت‌های اصلی مؤسسات پیشرو تبدیل شده است.

در مجموع، مؤسسات حسابرسی امروز در محیطی بسیار پیچیده و پویا فعالیت می‌کنند که موفقیت در آن مستلزم درک عمیق از تمام این عوامل و تعاملات میان آنهاست. مؤسساتی که توانسته‌اند به جای واکنش منفعلانه، به صورت فعالانه این تحولات را مدیریت کنند، نه تنها بقای خود را تضمین کرده‌اند، بلکه به بازیگران اصلی در شکل‌دهی به آینده حرفه حسابرسی تبدیل شده‌اند. آینده از آن مؤسساتی خواهد بود که بتوانند بین الزامات حرفه‌ای، انتظارات اجتماعی و فرصت‌های فناورانه تعادل ایجاد کنند، در حالی که هویت اخلاقی و تخصصی خود را حفظ می‌نمایند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی از انجام این تحقیق الگوی اثرگذاری عوامل اجتماعی موثر بر کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بوده است. نتایج حاصل شده از آزمون پرسش‌های تحقیق به صورت کلی نتایج نشان داده است اعتماد عمومی و شهرت، تحولات جمعیتی و نیروی کار، فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، تحولات فناوری و دیجیتالی شدن، قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری، نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی، جهانی سازی و تنوع فرهنگی بر کسب و کار موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تاثیر دارند. نتایج حاصل شده از تحقیق براس و همکاران ۲۰۲۴، آلس و همکاران ۲۰۲۴، کوربای و همکاران ۲۰۲۴، بهودیروویچ، ۲۰۲۳، عبدالامیر و همکاران، ۲۰۲۲، دیروسکی و همکاران ۲۰۲۲، تاواریس و همکاران ۲۰۲۲، المفودا و همکاران ۲۰۲۲، مک گریگور و همکاران ۲۰۲۰، آلوا و همکاران ۲۰۱۹، شهبازیتک آبی و همکاران ۱۴۰۲، کبیری و همکاران ۱۴۰۲، قنبرزاده و همکاران ۱۴۰۱ و نوری ۱۴۰۰ هم راستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می‌باشد.

با عنایت به یافته‌های تحقیق حاضر که مؤثر بودن هشت عامل اجتماعی شامل اعتماد عمومی و شهرت، تحولات جمعیتی و نیروی کار، فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، تحولات فناوری و دیجیتالی شدن، قوانین و مقررات اجتماعی-اقتصادی، شبکه‌های ارتباطی و روابط تجاری، نابرابری اقتصادی و شکاف طبقاتی، و جهانی‌سازی و تنوع فرهنگی را بر عملکرد مؤسسات حسابرسی مورد تأیید قرار داد، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی با اولویت‌بندی این عوامل، راهبردهای عملیاتی خود را بازتعریف نمایند. در راستای تقویت اعتماد عمومی به عنوان زیربناترین عامل، ضروری است مؤسسات با ایجاد سامانه‌های شفافیت‌ساز، گزارش‌های داوطلبانه‌ای از کیفیت عملکرد، تخلفات کشف‌شده و اقدامات اصلاحی خود را در دسترس عموم قرار دهند. همزمان،

اجرای کمپین‌های آگاهی‌بخش در رسانه‌ها با هدف تبیین نقش حسابرسی در سلامت اقتصادی و حمایت از سهامداران خرد می‌تواند به بازسازی اعتماد اجتماعی کمک شایانی کند. همچنین، استقرار نظام رتبه‌بندی مبتنی بر شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای و اعطای نشان استاندارد کیفیت خدمات توسط نهادهای ناظر می‌تواند به تمایز مؤسسات متعهد از رقبا بیانجامد.

با توجه به تأثیرپذیری از تحولات جمعیتی، مؤسسات می‌بایست برنامه‌های جذابی برای جذب نسل جدید طراحی کنند که در آن دوره‌های کارآموزی با تمرکز بر فناوری‌های دیجیتال و انعطاف‌پذیری کاری جایگاه ویژه‌ای داشته باشد. راه‌اندازی آکادمی‌های تخصصی انتقال تجربه نیز به عنوان پلی بین دانش پیشکسوتان و مهارت‌های نوین نیروی جوان می‌تواند از خروج سرمایه انسانی جلوگیری کند. در این مسیر، بازنگری در ساختار پاداش و جایگزینی آن با مدل‌های شایسته‌محور که بر مهارت‌هایی مانند تحلیل داده و هوش مصنوعی تأکید دارد، انگیزه‌بخش خواهد بود.

در مواجهه با تحولات فناورانه، تدوین چارچوب اخلاقی برای حسابرسی سیستم‌های هوشمند و الگوریتم‌های مالی یک ضرورت انکارناپذیر است. ایجاد لابراتوارهای آزمایشی برای ارزیابی ریسک‌های اخلاقی و فنی فناوری‌های نوظهور پیش از اجرای سراسری، از بروز آسیب‌های اجتماعی احتمالی جلوگیری خواهد کرد. همچنین، افزودن بخشی به گزارش‌های سالانه مؤسسات در مورد تأثیرات انسانی دیجیتالی‌سازی، نشان‌دهنده مسئولیت‌پذیری اجتماعی آنان خواهد بود. برای انطباق با قوانین پیچیده و کاهش آثار نابرابری‌های اقتصادی، تشکیل واحدهای پویای رصد قانونی که به صورت مستمر تغییرات مقررات داخلی و بین‌المللی را ردیابی می‌کنند، توصیه می‌شود. طراحی بسته‌های حسابرسی اختصاصی با قیمت‌پذیری مناسب برای بنگاه‌های کوچک و اجرای پروژه‌های حسابرسی رایگان برای سازمان‌های خیریه، گامی در جهت مسئولیت اجتماعی و کاهش شکاف طبقاتی است.

در عرصه شبکه‌سازی و جهانی‌سازی، ایجاد پلتفرم‌های فراموسسه‌ای برای اشتراک‌گذاری منابع تخصصی و انجام پروژه‌های مشترک، همکاری‌های صنعتی را تقویت خواهد کرد. توسعه راهبردهای هوشمند برای بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی با توجه به شرایط خاص ایران و تشکیل کنسرسیوم‌های تخصصی برای جلب اعتماد مشتریان خارجی، از دیگر اقدامات راهبردی است.

در سطح کلان، پیشنهاد می‌شود نهادهای حاکمیتی با همکاری جامعه حسابداران رسمی، سند راهبردی ارتقای حرفه حسابرسی را تدوین و با طراحی نظام مشوق‌های مالیاتی برای مؤسسات فعال در مناطق محروم یا استفاده‌کننده از فناوری‌های سبز، زمینه توسعه متوازن را فراهم آورند. تأسیس صندوق توسعه فناوری حرفه با هدف تأمین مالی پژوهش‌های کاربردی در حوزه‌هایی مانند حسابرسی مبتنی بر زنجیره بلوکی و امنیت سایبری نیز از جمله اقدامات زیرساختی ضروری است. اجرای موفقیت‌آمیز این پیشنهادات مستلزم عزم سه‌جانبه مؤسسات برای بازسازی ساختارهای داخلی، جامعه حسابداران رسمی برای اصلاح استانداردها و ایجاد زیرساخت‌های مشترک، و نهادهای قانون‌گذار برای تدوین مقررات حمایتی و نظارت هوشمند است. با تبدیل این چالش‌های اجتماعی به فرصت‌های راهبردی، نه تنها بقای حرفه تضمین خواهد شد، بلکه نقش حسابرسی به

عنوان نگهبان سلامت نظام اقتصادی ارتقا می‌یابد.

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

مشارکت نویسندگان در مقاله مستخرج از رساله به شکل زیر باشد:
نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله
نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد هرگونه حمایت مالی می‌باشد.

سپاسگزاری

از اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی ایران جهت تکمیل اطلاعات تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

۱. بنی طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۴). بررسی ارتباط بین تشابه عوامل جمعیت شناختی در تشکیل تیم‌های حسابرسی از منظر قانون جامعه شناختی هوموفیلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۹(۵)، ۳۶-۶۷. <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2007331.1189>
۲. تقوی، سید روح الله و فخاری، حسین. (۱۴۰۳). آینده پژوهی فناوری‌های نوظهور در حرفه حسابرسی مالی ایران: تحلیل سناریو مبتنی بر روش دلفی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۶(۴)، ۹۲-۱۲۳. <https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2016148.1246>
۳. شهپازیتک آبی، افشار، امیری، هوشنگ، کرمی، رسول. (۱۴۰۲). ارائه مدل بازاریابی مبتنی بر فضای دیجیتال در حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۱۹۷-۲۱۶. https://www.jmaak.ir/article_21467.html
۴. کبیری، محمدتقی و بزازاده تربتی، حمیدرضا و الیاسی، زهرا، ۱۴۰۲. استراتژی کسب و کار، نادرستی ارائه صورت‌های مالی و حق الزحمه حسابرسی، دومین همایش ملی پژوهش‌های کاربردی نوین در حسابداری، دامغان، <https://civilica.com/doc/1964527>
۵. قنبرزاده، مجتبی، مرادیان، افسانه. (۱۴۰۱). کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با استفاده از منطق فازی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۱۷۳-۲۱۲.

<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2022.202055.1008490>

۶. لک، مائده. (۱۳۹۹). «ارتباط بین استراتژی کسب و کار مشتری با تخصص حسابرسی و کیفیت حسابرسی» پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری
۷. نوری توپکانلو، زهرا. (۱۴۰۰). استراتژی کسب و کار، نادرستی ارائه صورتهای مالی و حق الزحمه حسابرسی، دهمین کنفرانس بین المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و

بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها، تهران، [/https://civilica.com/doc/1279316](https://civilica.com/doc/1279316)

1. Abdulameer, M., Mansoor, M. M., Alchuban, M., Rashed, A., Al-Showaiikh, F., & Hamdan, A. (2022). The impact of artificial intelligence (AI) on the development of accounting and auditing profession. In *Technologies, Artificial Intelligence and the Future of Learning Post-COVID-19: The Crucial Role of International Accreditation* (pp. 201-213). Cham: Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-031-08093-7_17

2. Alao, B. B., & Gbolagade, O. L. (2019). An Assessment of How Industry 4.0 Technology is Transforming Audit Landscape and Business Models. *International Journal of Accounting*, 3(10). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3512124

3. Alles, M., & Gray, G. L. (2024). The marketing on Big 4 websites of Big Data Analytics in the external audit: Evidence and consequences. *International Journal of Accounting Information Systems*, 54, 100697. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100697>

4. Almufadda, G., & Almezzeini, N. A. (2022). Artificial intelligence applications in the auditing profession: a literature review. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19(2), 29-42. <https://doi.org/10.2308/JETA-2020-083>

5. Bahodirovich, K. B. (2023). EVOLUTION OF THE AUDITING PROFESSION IN THE SMART MACHINE AGE. *Gospodarka i Innowacje.*, 41, 450-454. https://www.gospodarkainnowacje-pl.openconference.us/index.php/issue_view_32/article/view/1968

6. Bani Talebi Dehkordi, Bahareh. (1404). Investigating the relationship between similarity of demographic factors in the formation of audit teams from the perspective of the sociological law of homophily. *Professional Auditing Research*, 5(19), 36-67. <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2007331.1189> (in Persian)

7. Bini, L., Simoni, L., Dainelli, F. and Giunta, F. (2018). Business Model and Non-Financial Key Performance Indicator Disclosure, *Journal of Business Models*, 6(2), 5-9. <https://doi.org/10.5278/ojs.jbm.v6i2.2453>

8. Brás, J. C., Pereira, R. F., Fonseca, M., Ribeiro, R., & Bianchi, I. S. (2024). Advances in auditing and business continuity: A study in financial companies. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 10(2), 100304. <https://doi.org/10.1016/j.joitmc.2024.100304>

9. Chesbrough, H.W. (2010). Business Model Innovation: Opportunities and Barriers. *Long Range Planning*, 43(2-3), 354-363. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2009.07.010>

10. Disle, C., Périer, S., Bertrand, F., Gonthier-Besacier, N., and Protin, P.H. (2016). Business Model and Financial Reporting: How has the Concept Been Integrated into the IFRS Framework? *Comptabilité Contrôle Audit*, 22(1), 85-119. <https://shs.cairn.info/journal-accounting-auditing-control-2016-1-page-85?lang=en>

11. Dobrowolski, Z., & Sułkowski, Ł. (2021). Business model canvas and energy enterprises. *Energies*, 14(21), 7198. <https://doi.org/10.3390/en14217198>

12. Dobrowolski, Z., Sułkowski, Ł., & Panait, M. (2022). Using the business model canvas

to improve audit processes. *Problems and Perspectives in Management*, 20(3). [https://www.doi.org/10.21511/ppm.20\(3\).2022.12](https://www.doi.org/10.21511/ppm.20(3).2022.12)

13. Ghanbarzadeh, Mojtaba, & Moradian, Afsaneh. (1401). Analytical exploration in financial reporting of business models using fuzzy logic. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(1), 173-212. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2022.202055.1008490> (in Persian)

14. Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., Jeppesen, K. K., Taro, K., & Vakkuri, J. (2019). Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 158-181. <https://doi.org/10.1111/faam.12188>

15. Kabiri, Mohammad Taghi and Bezazzadeh Torbati, Hamid Reza and Eliasi, Zahra, 2013, Business Strategy, Financial Statement Misstatement and Audit Fees, Second National Conference on Modern Applied Research in Accounting, Damghan, <https://civilica.com/doc/1964527/> (in Persian)

16. Klang, D., Wallnofer, M., and Hacklin, F. (2014). The Business Model Paradox: A Systematic Review and Exploration of Antecedents. *International Journal of Management Reviews*, 16, 454-478. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12030>

17. Korabayev, B., Amanova, G., Akimova, B., Saduakassova, K., & Nurgaliyeva, A. (2024). The model of environmental accounting and auditing as a factor in increasing the efficiency of management decisions at industrial enterprises in the Republic of Kazakhstan. *Regional Science Policy & Practice*, 16(3), 12727. <https://doi.org/10.1111/rsp3.12727>

18. Lak Maedeh 2019 "The Relationship Between Client Business Strategy, Auditor Expertise and Audit Quality" Master's Thesis, Allameh Tabatabaie University, Faculty of Management and Accounting (in Persian)

19. Leisenring, J., Linsmeier, T., Schipper, K. and Trott, E. (2012). Business Model (intent)-Based Accounting. *Accounting and Business Research*, 42, 329-344. <https://doi.org/10.1080/0014788.2012.681860>

20. Massa, L., Tucci, C. L. and Afuah, A. (2017). A Critical Assessment of Business Model Research. *Academy of Management Annals*, 11(1), 73-104. <https://doi.org/10.5465/annals.2014.0072>

21. McGregor, D., & Carpenter, R. (2020). Potential threats for the auditing profession, audit firms and audit processes inherent in using emerging technology. *The Business and Management Review*, 11(2), 45-54. <http://www.cberuk.com/>

22. Montemari, M., Chiuicchi, S. and Nielsen, C. (2019). Designing Performance Measurement Systems Using Business Models. *Journal of Business Models*, 7(5), 48-69. <https://doi.org/10.5278/ojs.jbm.v7i5.1905>

23. Morris, M., Schindehutte, M., and Allen, J. (2005). The Entrepreneur's Business Model: Toward a Unified Perspective. *Journal of Business Research*, 58, 726-735. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2003.11.001>

24. Nielsen, C. and Roslender, R. (2015). Enhancing Financial Reporting: The Contribution of Business Models. *the British Accounting Review*, 47, 262-274. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.04.003>

25. Nouri Topkanloo, Zahra, 1400, Business Strategy, Financial Statement Misstatements and Audit Fees, 10th International Conference on Modern Management, Accounting, Economics and Banking Tricks with a Business Growth Approach, Tehran, <https://civilica.com/doc/1279316/> (in Persian)

26. Osterwalder, A., Pigneur, Y., and Tucci, C. L. (2005). Clarifying Business Models: Origins, Present and Future of the Concept. *Communications of the Association for Information Systems, Lausanne*, 16, 1-25. <https://doi.org/10.17705/1CAIS.01601>

27. Shafer, S. M., Smith, H. J., and Linder, J. C. (2005). The Power of Business Models. *Business Horizons*, 48, 199–207. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2004.10.014>

28. Shahbazitek Abi, Afshar, Amiri, Houshang, & Karami, Rasoul. (1402). Presenting a digital space-based marketing model in auditing. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 12(45), 197-216. https://www.jmaak.ir/article_21467.html (in Persian)

29. Stefanovic, I., and Milosevic, D. (2012). On Conceptual Differentiation and Integration of Strategy and Business Model. *Journal of Economics and Business*, 30(1), 141-161. <https://hrcak.srce.hr/file/124061>

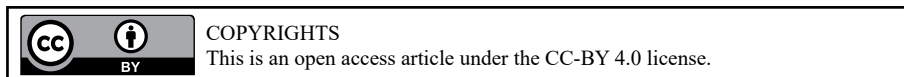
30. Taghavi, Seyed Ruhollah and Fakhari, Hossein. (1403). Future research on emerging technologies in the Iranian financial auditing profession: Scenario analysis based on the Delphi method. *Professional Auditing Research*, 4(16), 92-123. <https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2016148.1246>

31. Tavares, M. C., Zimba, L. N., & Azevedo, G. (2022). The implications of industry 4.0 for the auditing profession. *International Journal of Business Innovation*, e27625-e27625. <https://doi.org/10.34624/ijbi.v1i1.27625> (in Persian)

32. Wirtz, B., Piştoia, A., Ullrich, S., Gottel, V. (2016). Business Models: Origin, Development and Future Research Perspectives. *Long Range Planning*, 49(1), 36-54. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2015.04.001>

پی‌نویس:

- | | |
|----------------------------|---------------------------|
| 1. Massa et al | 16. Osterwalder et al |
| 2. Dobrowolski et al | 17. Morris et al |
| 3. Johnsen et al | 18. Shafer et al |
| 4. Dobrowolski & Sułkowski | 19. Disle et al |
| 5. Porter | 20. Leisenring et al |
| 6. Chesbrough | 21. Dobrowolski et al |
| 7. Stefanovic & Milosevic | 22. Almufadda & Almezeini |
| 8. Klang et al | 23. Brás et al |
| 9. Nielsen & Roslender | 24. Alles & Gray |
| 10. Wirtz et al | 25. Bahodirovich |
| 11. Montemari et al | 26. Abdulameer et al |
| 12. Bini et al | 27. Tavares et al |
| 13. Nielsen & Roslender | 28. Almufadda et al |
| 14. Stewart & Zhao | 29. McGregor et al |
| 15. Dobrowolski et al | 30. Alao et al |





Providing a model for auditors' coherent self-knowledge and its reflection on audit quality-reducing behaviors

Davood Hoseinpour ¹, Abolfazl Momeni Yanesari ², Ali Khozein ³, Mansour Garkaz ⁴, Hossein Aryaeinezhad ⁵

Received: 2025/11/20

Approved: 2026/02/22

Research Paper

Highlights:

1- Auditing as the pillar of public trust in the financial system ensures accuracy and transparency of information. Threats to audit quality include organizational pressures, time constraints, weak oversight, and job burnout.

2-Necessity of understanding behaviors lies in identifying the roots of quality-reducing actions in order to design preventive and corrective strategies.

3-Coherent self-knowledge is a dynamic process of integrating beliefs and values, creating an inner center of gravity, strengthening honesty, independence of judgment, and social responsibility, reducing role conflict, and preventing short-term harmful decisions. It is considered a fundamental psychological infrastructure for sustainable audit quality.

4- Four key dimensions of coherent self-knowledge are: Professional cognitive, constructs, Individual disciplinary requirements, Role perceptions in the financial ecosystem, Internal motivational frameworks. These dimensions form a multilayered defensive network that prevents quality-reducing behaviors.

Abstract:

In the challenging environment of the auditing profession, where maintaining quality and observing professional standards are considered essential pillars of public trust, it is of particular importance to identify the factors affecting auditors' professional behaviors. Understanding this necessity, this study examines the relationship between coherent self-knowledge as a deep psychological construct and audit quality-reducing behaviors. The main objective of this study is to explain the mechanisms through which coherent self-knowledge can act as a deterrent against quality-reducing behaviors and ultimately lead to improving the quality level of audit services. In this study, content analysis was used to determine the dimensions of auditors' coherent self-knowledge based on a review of previous studies and interviews with experts, and then data on this variable was collected through a researcher-made questionnaire. A standard questionnaire was also used to measure audit quality-reducing behaviors. In addition, structural equation modeling using partial least squares (PLS-SEM) was used to test the research hypothesis. In the qualitative part, 14 academic experts and audit professors with professional experience in the field of auditing participated in the interview, and the participants in the quantitative part, to test the research hypothesis, included 392 auditors working in the audit organization and



private sector institutions in the first half of 1404. The results of the present study indicated 4 overarching themes (professional cognitive structures, individual disciplinary requirements, role perceptions in the financial ecosystem, and intrinsic motivational frameworks), 11 organizing themes (auditors' analytical insight, professional judgment frameworks, coherent self-assessment mechanisms, operational discipline, professional ethics, commitment to continuous development, professional positioning, hierarchical interactions, auditor social responsibility, psychological triggers, and cognitive-emotional balance), and 59 basic themes. Next, in order to measure the reliability of the identified organizing themes, to explain them in the context of auditors' coherent self-knowledge, Delphi analysis was used, and based on the average evaluation of the first and second phases of Delphi, it was determined that all dimensions were confirmed. The results of the research hypothesis showed that auditors' coherent self-knowledge has a negative and significant effect on behaviors that reduce audit quality. This study adds to the behavioral auditing literature by providing a comprehensive model that explains the role of integrative self-awareness in reducing quality-reducing behaviors. The findings provide the professional community with new insights into the psychological mechanisms that influence audit quality.

Key Words: Audit quality-reducing behaviors, integrative self-awareness, cognitive constructs, individual requirements and perceptions, motivational framework.

Extended Abstract

1. Introduction

Auditing, as the cornerstone of public trust in the financial system, plays a vital role in ensuring the accuracy and transparency of information. Auditors' behavior serves as a bridge between the technical requirements of standards and the complex realities of business. However, these behaviors are constantly exposed to internal and external threats which, in the absence of strong preventive mechanisms, may lead to reduced audit quality. Organizational pressures, unrealistic time constraints, weak monitoring systems, and job burnout are among the factors that foster quality-reducing behaviors. A deep understanding of these behaviors and their roots is a prerequisite for designing preventive and corrective strategies to preserve professional integrity. In this context, coherent self-knowledge—defined as a dynamic process of integrating beliefs, values, and personal motivations—can strengthen auditors against pressures and unprofessional temptations. By creating an inner center of gravity, it guides decision-making based on stable value systems and reinforces honesty and independence of judgment. Through psychological mechanisms, coherent self-knowledge enhances social responsibility, reduces role conflict, and prevents short-term, harmful decisions.

Explaining this phenomenon requires integrating theoretical frameworks from behavioral psychology, personality theory, and cognitive sciences. Theories such as the Theory of Planned Behavior and Social Cognitive Theory emphasize the role of attitudes and subjective norms; the Five-Factor Model highlights conscientiousness and emotional stability as protective traits; and cognitive load theory with dual-process models explains how mental fatigue can lead to audit errors. Within this framework, coherent self-knowledge strengthens the unity of cognition,



emotion, and professional values, moderates internal conflicts, and enhances self-regulation. The necessity of this study lies in the fact that prior research has mainly focused on external factors affecting audit quality, while psychological dimensions have been largely overlooked. This research aims to provide a model of auditors' coherent self-knowledge and examine its impact on audit quality-reducing behaviors, seeking to answer how this framework is formed and to what extent it can prevent quality decline.

2. Theoretical Foundations Coherent self-knowledge in auditors is a multidimensional process that balances internal values and beliefs with professional expectations. By strengthening self-regulation, reducing unconscious biases, and increasing resilience against organizational pressures, it indirectly enhances audit quality and enables auditors to make decisions aligned with professional principles and public interest in ambiguous situations. This feature, by curbing cognitive biases, fostering deep information processing, and reinforcing social responsibility, prevents short-term and harmful behaviors. Moreover, identity coherence between the "personal self" and the "professional self" protects against ethical erosion and sustains quality even in challenging environments.

The theoretical framework of this study is based on the integration of cognitive-behavioral psychology and professional ethics, considering coherent self-knowledge as a deterrent construct against deviant tendencies. When auditors possess high internal coherence, they form a resilient decision-making model that places individual opportunistic calculations under continuous internal monitoring, directing professional behavior toward compliance with quality and standards. This process, through reducing cognitive dissonance, increasing resilience, and deepening social responsibility, creates a stable psychological structure relatively immune to threats against audit quality. Accordingly, the hypothesis of the study is: Auditors' coherent self-knowledge has a significant impact on reducing audit quality-reducing behaviors.

3. Methodology

This research is developmental/applied in nature, as it designs a model of auditors' coherent self-knowledge and examines its impact on quality-reducing behaviors. It is exploratory in purpose, given the novelty of the subject, and employs a mixed-method approach. In the qualitative phase, thematic analysis was used to identify dimensions of coherent self-knowledge, followed by Delphi analysis to confirm reliability and develop a researcher-made questionnaire. In the quantitative phase, audit quality-reducing behaviors were measured using Amiradin et al.'s (2019) standardized questionnaire with 10 items.

The qualitative population consisted of academic experts and auditing professors with professional experience. Sampling was purposive and snowball-based, with data collection ending at theoretical saturation; 14 experts participated. The quantitative population included auditors employed in the Audit Organization and private firms, assumed unlimited due to lack of official statistics. Using Cochran's formula, the sample size was estimated at 384, but 450 questionnaires were distributed to enhance validity. Of these, 409 were returned, and 392 were usable. Data were analyzed using Partial Least Squares (PLS) structural equation modeling. Qualitative data were collected through in-depth, unstructured interviews, coded in open, axial, and selective stages. Saturation was reached after the ninth interview, with a total of 15 conducted. Delphi analysis confirmed the reliability of identified themes. The final coherent



self-knowledge questionnaire included 4 subscales and 11 items on a five-point Likert scale. Audit quality-reducing behaviors were measured with the 10-item standardized questionnaire on a five-point Likert scale.

4. Findings

Demographic results showed that in the qualitative phase, all respondents held doctoral degrees, with 87.5% male. Most participants were aged 46–55 and had over 15 years of professional experience. In the quantitative phase, of 392 respondents, 81.12% were male and 18.88% female. The majority were aged 46–55 (73.72%), with slightly more participants having less than 15 years of experience. Most held master's degrees (76.02%), while doctoral degree holders were fewer. Thematic analysis, based on systematic review of domestic and international studies (2010–2025) and expert interviews, identified overarching, organizing, and basic themes of coherent self-knowledge. Some low-scoring themes were excluded, and a thematic network was constructed to illustrate relationships. Delphi analysis confirmed the reliability of all main themes.

Structural equation modeling (PLS) showed excellent model fit ($GOF=0.839$). The path coefficient between coherent self-knowledge and audit quality-reducing behaviors was negative and significant ($\beta=-0.56$, $t=10.602$). Thus, the hypothesis was supported.

5. Discussion and Conclusion

Auditing relies on public trust and report quality, making the study of psychological factors crucial. Coherent self-knowledge acts as an internal supervisory system, delineating behavioral boundaries under organizational pressures and ethical ambiguities. Quality-reducing behaviors are multifactorial, rooted in structural and ethical weaknesses, and linking them to coherent self-knowledge opens new avenues for quality enhancement.

The study revealed four overarching themes of coherent self-knowledge: professional cognitive constructs, individual disciplinary requirements, role perceptions in the financial ecosystem, and internal motivational frameworks. Together with 11 organizing themes and 59 basic themes, they form a complex network that strongly resists quality reduction. Each theme plays a key role: cognitive constructs guide information processing and risk assessment; disciplinary requirements institutionalize ethics and operational discipline; role perceptions strengthen social responsibility and public trust; and motivational frameworks provide intrinsic satisfaction from quality work.

These findings highlight coherent self-knowledge as a fundamental psychological infrastructure for sustainable audit quality. They align with prior studies emphasizing the importance of socio-emotional skills, self-assessment mechanisms, and the interplay of individual and organizational factors. The study suggests that standard-setting bodies should emphasize self-assessment and ethics in quality control regulations, audit firms should design training and reward systems fostering analytical insight and social responsibility, and individual auditors should practice balancing cognitive-emotional states and revisiting professional judgment frameworks. Future research could explore interactions with organizational culture and governance structures, or conduct comparative studies across different professional contexts.



Ethical Considerations

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

Author Contributions

The authors' contributions in the article extracted from the Dissertation are approximately as follows:

First Author: Preparation and preparation of samples, conducting experiments and data collection, performing calculations, statistical analysis of data, analysis and interpretation of information and results, drafting the manuscript.

Second Author: First supervisor of the thesis, research design, supervision of the research process, review and validation of results, revision, editing, and finalization of the article.

Third Author: Second supervisor of the thesis, participation in research design, supervision of the research, review and editing of the article.

Fourth and fifth Author: First and second advisors of the thesis, participation in research design, supervision of the research, review and editing of the article.

Data Availability Statement

“Not applicable”.

Acknowledgements

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

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.2026.2078700.1484](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2078700.1484)

1. PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. h.mohammedzaboon@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
3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. g.mansourfar@urmia.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

ارائه الگویی برای خودشناسی انسجامی حساب‌رسان و بازتاب آن بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

داوود حسین پور^۱، ابوالفضل مومنی یانسری^{۲*}، علی خوزین^۳، منصور گرکز^۴، حسین آریایی نژاد^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

- ۱- حسابرسی ستون اعتماد عمومی در نظام مالی و تضمین‌کننده صحت و شفافیت اطلاعات است. از جمله تهدیدهای کیفیت حسابرسی فشارهای سازمانی، محدودیت‌های زمانی، ضعف نظارت، فرسودگی شغلی می‌باشد.
- ۲- از جمله عوامل ضرورت شناخت رفتارها درک ریشه‌های رفتارهای کاهنده کیفیت برای طراحی راهکارهای پیشگیرانه و اصلاحی است.
- ۳- خودشناسی انسجامی فرآیندی پویا برای یکپارچه‌سازی باورها و ارزش‌ها؛ ایجاد مرکز ثقل درونی؛ تقویت صداقت، استقلال رأی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی؛ کاهش تعارض نقش و جلوگیری از تصمیم‌های مخرب کوتاه‌مدت می‌باشد و خودشناسی انسجامی زیرساخت روان‌شناختی ضروری برای کیفیت پایدار حسابرسی است.
- ۴- چهار مضمون کلیدی خودشناختی انسجامی، سازه‌های شناختی حرفه‌ای، الزامات انضباطی فردی، ادراکات نقش در اکوسیستم مالی، چارچوب‌های انگیزشی درونی است. این مضامین شبکه‌ای دفاعی چندلایه ایجاد می‌کند که مانع رفتارهای کاهنده کیفیت می‌شود.

چکیده:

در محیط پرچالش حرفه حسابرسی، که در آن حفظ کیفیت و رعایت استانداردهای حرفه‌ای از ارکان اساسی اعتماد عمومی محسوب می‌شود، شناخت عوامل مؤثر بر رفتارهای حرفه‌ای حساب‌رسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این پژوهش با درک این ضرورت، به بررسی رابطه بین خودشناسی انسجامی به عنوان یک سازه روان‌شناختی عمیق و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی می‌پردازد. هدف اصلی این مطالعه، تبیین مکانیسم‌هایی است که از طریق آن، خودشناسی انسجامی می‌تواند به عنوان یک عامل بازدارنده در برابر رفتارهای کاهنده کیفیت عمل نموده و در نهایت به ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی بینجامد. در این پژوهش، برای تعیین ابعاد خودشناسی انسجامی حساب‌رسان از تحلیل مضمون بر اساس مرور مطالعات پیشین و مصاحبه با خبرگان استفاده شد و سپس از طریق پرسشنامه محقق ساخته، نسبت به جمع‌آوری داده‌های این متغیر اقدام گردید. همچنین برای سنجش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نیز از پرسشنامه استاندارد استفاده گردید. علاوه بر این، جهت آزمون فرضیه پژوهش نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) بهره گرفته شده است. در بخش کیفی، ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی با سابقه حرفه‌ای در زمینه حسابرسی در مصاحبه مشارکت داشتند و مشارکت‌کنندگان بخش کمی، جهت آزمون فرضیه پژوهش نیز شامل ۳۹۲ نفر از حساب‌رسان شاغل در سازمان

حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی، در نیمه اول سال ۱۴۰۴ بودند. نتایج پژوهش حاضر، نشان‌دهنده ۴ مضمون فراگیر (سازه‌های شناختی حرفه‌ای، الزامات انضباطی فردی، ادراکات نقش در اکوسیستم مالی، و چارچوب‌های انگیزشی درونی)، ۱۱ مضمون سازمان‌دهنده (بینش تحلیلی حسابرسان، چارچوب‌های داوری حرفه‌ای، مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی، انضباط عملیاتی، اخلاق حرفه‌ای، تعهد به توسعه‌ی مستمر، موقعیت‌یابی حرفه‌ای، تعاملات سلسله‌مراتبی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرس، محرک‌های روان‌شناختی و تعادل شناختی-عاطفی) و ۵۹ مضمون پایه بود. در ادامه باهدف سنجش پایایی مضامین سازمان‌دهنده شناسایی شده، جهت تبیین آن در بستر خودشناسی انسجامی حسابرسان، از تحلیل دلفی بهره برده شد و بر اساس ارزیابی میانگین فاز اول و دوم دلفی، مشخص گردید تمامی ابعاد، مورد تأیید قرار گرفتند. در ادامه نتایج حاصل از فرضیه پژوهش نشان داد خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. این پژوهش از طریق ارائه مدلی جامع که نقش خودشناسی انسجامی را در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت تبیین می‌نماید، به غنای ادبیات حسابرسی رفتاری می‌افزاید. یافته‌های تحقیق، بینش جدیدی در مورد مکانیسم‌های روان‌شناختی مؤثر بر کیفیت حسابرسی در اختیار جامعه حرفه‌ای قرار می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، خودشناسی انسجامی، سازه‌های شناختی، الزامات و ادراکات فردی، چارچوب انگیزشی.

[10.22034/JPAR.2026.2078700.1484](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2078700.1484)

۱. گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. davood.hoseinpour@iau.ac.ir
 ۲. استادیار رشته حسابداری، گروه علوم اداری و اقتصادی، دانشکده علوم انسانی و علوم ورزشی، دانشگاه گنبدکاووس، گنبد، ایران. (نویسنده مسئول) a.momeni83@yahoo.com
 ۳. گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران. khozein@iau.ac.ir
 ۴. گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. mansour.garkaz@iau.ac.ir
 ۵. گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. hosseinaryaeinezhad@iau.ac.ir
- <http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

در حرفه‌ی حسابرسی که به عنوان سنگ بنای اعتماد عمومی در نظام مالی محسوب می‌شود، رفتارهای حسابرسان نه تنها به عنوان بازوی اجرایی فرآیندهای استاندارد، بلکه به عنوان عنصر حیاتی و تعیین‌کننده در تضمین صحت، قابلیت اتکا و شفافیت اطلاعات مالی ایفای نقش می‌نمایند (بروومن^۱، ۲۰۲۵). این رفتارها، در واقع، پلی هستند بین الزامات فنی نوشته شده در متون استاندارد و واقعیت عملیاتی شده در محیط پیچیده‌ی کسب و کار؛ پلی که استحکام آن مستقیماً بر میزان اعتبار خروجی‌های فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد (آلوس^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). با این وجود، این محور حیاتی همواره در معرض تهدیدی مستمر و چندوجهی از سوی عوامل درونی ریشه‌دار در لایه‌های روان‌شناختی فرد و نیز عوامل بیرونی ناشی از بستر پراکندگی و رقابتی محیط اقتصادی قرار دارد (هاردز و همکاران^۳، ۲۰۲۴، فادهیلا^۴ و همکاران، ۲۰۲۴). این تهدیدات، در صورت فقدان مکانیسم‌های بازدارنده‌ی قوی، می‌تواند به طور نامحسوس و تدریجی به انحراف از مسیر صحیح حرفه‌ای و در نهایت، کاهش کیفیت ذاتی و ادراک‌شده‌ی فرآیند حسابرسی بینجامد (رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی، که گاهی به شکل کاملاً ناخواسته و تحت سیطره‌ی فشارهای سازمانی، محدودیت‌های زمانی غیرمنطقی، یا کاستی‌های ساختاری در نظام پاداش‌دهی ظهور می‌یابند (شمس بیدهندی و همکاران، ۱۴۰۳)، طیف وسیعی از اقدامات را در بر می‌گیرند که از دقت نظر فنی لازم فاصله گرفته، عمق تحلیلی مورد انتظار را کاهش داده، و از حس کنجکاو‌ی حرفه‌ای مطلوب می‌کاهند (خدابنده و همکاران، ۱۴۰۳). این رفتارها می‌توانند زنجیره‌ای از اقدامات مخرب را تشکیل دهند که ریشه در عوامل متعدد و درهم‌تنیده‌ی دارند (بالورا و الفار^۵، ۲۰۲۳، فردوس و همکاران، ۲۰۲۳)؛ عواملی همچون فرسودگی شغلی ناشی از دوره‌های طولانی فعالیت فشرده (ستایش و همکاران، ۱۴۰۳)، ابهام در نقش و تعارضات ادراک‌شده در زمینه‌ی مسئولیت‌های اجتماعی در مقابل وفاداری‌های سازمانی، تنش‌های ناشی از روابط نامتقارن با مدیریت واحدهای اقتصادی، نبود نظام شفاف ارزیابی عملکرد، ضعف در سیستم‌های نظارتی داخلی، و حتی فقدان فرهنگ سازمانی حامی صداقت و شجاعت اخلاقی در سطوح عالی سازمانی (جولیانتینی^۶ و همکاران، ۲۰۲۴). درک عمیق این رفتارها و واکاوی لایه‌های پنهان و آشکار ریشه‌های شکل‌گیری آن‌ها، نه تنها گام نخست، بلکه اساسی‌ترین پیش‌نیاز در طراحی و استقرار سازوکارهای پیشگیرانه، کنترلی و اصلاحی است که بتوانند به صورت نظام‌مند مانع از بروز و تداوم چنین انحرافات گشته و کیفیت ذاتی، یکپارچگی حرفه‌ای و اعتبار اجتماعی فرآیند حسابرسی را در سطحی مطلوب و پایدار حفظ و ارتقا بخشند.

بعلاوه، «خودشناسی انسجامی» به عنوان فرآیندی پویا در یکپارچه‌سازی ابعاد شناختی، ارزش‌شناختی و انگیزشی حسابرسان، نقش کلیدی در جهت‌دهی به رفتارهای حرفه‌ای آنان دارد. این تعالی شناختی با ایجاد یک مرکز ثقل درونی، به حسابرس امکان می‌دهد تا در موقعیت‌های پیچیده، تصمیماتی پایدار و اصیل اتخاذ نماید. در نتیجه، این ویژگی ساختاری می‌تواند تعهد حرفه‌ای حسابرس را در مواجهه با تضاد منافع، فشارهای اقتصادی و وسوسه‌های تسهیل‌گری غیرقانونی

تقویت کند. (جولیانینی^۸ و همکاران، ۲۰۲۴). انسجام درونی حسابرس، زمینه‌ساز تصمیم‌گیری بر پایه نظام ارزشی پایدار (شامل صداقت، استقلال و تعهد به کیفیت) و تقویت نظارت اخلاقی درونی بر رفتارهای حرفه‌ای است. بر این اساس، خودشناسی انسجامی زیربنای روان‌شناختی رفتار حرفه‌ای محسوب می‌شود که با ارتقای ظرفیت مقاومت در برابر عوامل کاهنده کیفیت، سلامت گزارشگری مالی را تضمین می‌کند. تبیین این رابطه از طریق مکانیسم‌های روان‌شناختی متعددی صورت می‌گیرد؛ به‌ویژه، این‌سازه با توسعه خودآگاهی حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تضعیف تعارض نقش و نیز تعدیل رفتارهای هم‌نوایی افراطی در محیط‌های فشارزا، تمایل به رفتارهای کاهنده کیفیت را مهار می‌سازد. (دمسی^۹ و همکاران، ۲۰۲۴). همچنین، خودشناسی انسجامی با تسهیل یکپارچگی شناختی بین ارزش‌های فردی و الزامات حرفه‌ای، احتمال اتخاذ تصمیم‌های مبتنی بر مصلحت‌اندیشی کوتاه‌مدت را کاهش داده و از این طریق، مانع از بروز رفتارهایی می‌شود که اگرچه ممکن است در کوتاه‌مدت فشارهای محیطی را تسکین دهند، ولی در بلندمدت تهدیدی برای اعتبار حرفه‌ای و کیفیت گزارش‌های مالی محسوب می‌شوند (چن^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۳). فاصله ذهنی به ادراک روان‌شناختی حسابرس از میزان نزدیکی یا دوری خود نسبت به سایر اعضای تیم حسابرسی اشاره دارد و بر مبنای نظریه سطح تبیین به عنوان یک مؤلفه اساسی از فاصله روان‌شناختی شناخته می‌شود. این فاصله نه تنها به معنای فاصله فیزیکی نیست، بلکه شامل مؤلفه‌های عاطفی، شناختی و اجتماعی است که بر احساس تعلق، اعتماد و هم‌هویتی حسابرس با تیم تأثیر می‌گذارد. زمانی که فاصله ذهنی کم است، حسابرسان احساس همبستگی، اعتماد و مسئولیت‌پذیری بیشتری نسبت به تیم دارند، اما افزایش فاصله ذهنی می‌تواند به احساس انزوای بی‌اعتمادی و کاهش انگیزه برای رعایت استانداردهای حرفه‌ای منجر شود (شیخ و همکاران، ۱۴۰۴). از سویی دیگر ضرورت تلفیق چارچوب‌های نظری چندبعدی از حوزه‌های روان‌شناسی رفتاری، تئوری شخصیت، و علوم شناختی به‌منظور درک عمیق‌تر پویایی‌های شناختی-عاطفی مؤثر بر تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان آشکار می‌شود. بر اساس مبانی نظریه‌های رفتاری، به‌ویژه تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده و تئوری شناخت اجتماعی، می‌توان استدلال کرد که نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک‌شده، نقش تعیین‌کننده‌ای در گرایش حسابرسان به رفتارهای مخرب کیفیت حسابرسی ایفا می‌کنند، به‌ویژه در شرایطی که تعارض منافع، فشارهای زمانی، یا ابهام در استانداردهای حسابرسی وجود دارد (آلوس و همکاران، ۲۰۲۴). از منظر تئوری شخصیت، مدل پنج‌عاملی و به‌ویژه مؤلفه‌های وجدانی بودن و روان‌رنجوری می‌تواند بینشی حیاتی درباره تفاوت‌های فردی در مقاومت حسابرسان در برابر کاهش کیفیت کار ارائه دهد، به‌گونه‌ای که حسابرسان با وجدانی بودن بالا و روان‌رنجوری پایین، به دلیل تمایل به مسئولیت‌پذیری و ثبات عاطفی، کمتر در دام رفتارهای مخرب می‌افتند (جولیانینی و همکاران، ۲۰۲۴). بر اساس نظریه بار شناختی و مدل پردازش دوگانه کانمن، خستگی ذهنی ناشی از حجم کار بالا با فعال‌سازی سیستم، احتمال بروز خطاهای حسابرسی و تخصیص نادرست منابع را افزایش می‌دهد. با این حال، خودشناسی انسجامی از طریق یکپارچه‌سازی ابعاد شناختی، عاطفی و ارزش‌های حرفه‌ای، سازوکارهای خودتنظیمی

حسابرس را تقویت کرده و با تعدیل تعارضات درونی، اثرات مخرب بار شناختی بر تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای را مهار می‌سازد.

در خصوص چرایی انجام این مطالعه می‌توان بیان نمود که بررسی عمیق و نظام‌مند پدیده خودشناسی انسجامی در حرفه حسابرسی، از یک سو پاسخگوی خلأ نظری موجود در ادبیات پژوهشی است که تاکنون بیشتر بر عوامل بیرونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی (مانند استانداردها، قوانین و ساختارهای نظارتی) تمرکز داشته و از تحلیل ابعاد درونی و روان‌شناختی این فرآیند حرفه‌ای غفلت نموده است، و از سوی دیگر با آشکارسازی سازوکارهای شناختی-عاطفی که در پس تصمیم‌گیری‌های حسابرسان نهفته است، افق جدیدی در مسیر ارتقای پایدار کیفیت گزارش‌های مالی می‌گشاید. این پژوهش با عبور از رویکردهای سطحی‌نگر به رفتار حرفه‌ای، در پی کشف آن دسته از فرآیندهای روان‌شناختی پویایی است که در تعامل پیچیده میان الزامات حرفه‌ای، فشارهای سازمانی و ارزش‌های فردی شکل می‌گیرند و به‌صورت نامحسوس اما تعیین‌کننده، مسیر قضاوت‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

خودشناسی انسجامی در چارچوب این پژوهش به عنوان سازه‌ای تعریف می‌شود که فراتر از مفاهیم رایجی همچون هوش هیجانی، وجدان‌گرایی یا شک حرفه‌ای قرار دارد. هوش هیجانی عمدتاً بر شناسایی و مدیریت هیجانات متمرکز است، وجدان‌گرایی به نظم و مسئولیت‌پذیری فردی اشاره دارد و شک حرفه‌ای نیز رویکردی شناختی در قضاوت نسبت به شواهد حسابرسی محسوب می‌شود. در مقابل، خودشناسی انسجامی ناظر بر ظرفیتی یکپارچه‌ساز در سطحی بالاتر است که به حسابرس امکان می‌دهد میان ادراک از خود حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی بنیادین و محدودیت‌های عینی موجود در محیط کار، پیوندی معنادار و هماهنگ برقرار کند. این سازه صرفاً به آگاهی از حالات درونی محدود نمی‌شود، بلکه توانایی ایجاد انسجام میان آنچه حسابرس هست، آنچه باید باشد و آنچه شرایط حرفه‌ای ایجاب می‌کند را در موقعیت‌های متعارض شامل می‌شود. بنابراین، خودشناسی انسجامی به عنوان متغیری مستقل و نه ترکیبی از سایر صفات شخصیتی، نقش نظارتی و تنظیم‌کننده‌ای ایفا می‌کند که چگونگی مقاومت حسابرس در برابر رفتارهای کاهنده کیفیت را تبیین می‌نماید. برای بهبود کیفیت حسابرسی، مؤسسات حسابرسی باید اقداماتی در جهت کاهش فاصله ذهنی از طریق تقویت هویت گروهی و بهبود زیرساخت‌های ارتباطی دیجیتال انجام دهند. این اقدامات نه تنها باعث ارتقای شفافیت و پاسخگویی خواهد شد، بلکه نقش مهمی در حفظ اعتماد عمومی و سلامت بازار سرمایه ایران ایفا می‌کند (شیخ و همکاران، ۱۴۰۴).

براین‌اساس هدف این پژوهش ارائه الگویی برای خودشناسی انسجامی حسابرسان و تأثیر آن بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد. با این حال در عمده مطالعات صورت گرفته در این حوزه به موضوع موردبحث پرداخته نشده است و یک خلاء تئوریک در پژوهش‌های حسابرسی پیرامون این موضوع وجود دارد. لذا پژوهش حاضر درصدد یافتن پاسخی برای این سؤال است که چارچوب خودشناسی انسجامی حسابرسان چگونه است؟ و آیا خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

خودشناسی انسجامی در حسابرسان، فرآیندی پویا و چندبعدی است که در آن فرد به صورت مستمر بین شناخت درونی از ارزش‌ها، باورها و محدودیت‌های خود و انتظارات بیرونی ناشی از نقش حرفه‌ای‌اش تعادل برقرار می‌کند؛ این سازوکار شناختی-عاطفی نه تنها موجب انسجام رفتاری در مواجهه با تعارض‌های حرفه‌ای می‌شود، بلکه از طریق تقویت خودتنظیمی، کاهش سوگیری‌های ناخودآگاه و افزایش تاب‌آوری در برابر فشارهای سازمانی، کیفیت حسابرسی را به صورت غیرمستقیم ارتقا می‌دهد (هاردز و همکاران، ۲۰۲۴). از منظر نظریه‌های روان‌شناسی شناختی، خودشناسی انسجامی به حسابرسان امکان می‌دهد تا در موقعیت‌های مبهم که استانداردهای حسابرسی پاسخ‌روشنی ارائه نمی‌دهند، با اتکا به درکی عمیق از جایگاه حرفه‌ای و مسئولیت اجتماعی خود، تصمیماتی مبتنی بر انسجام درونی اتخاذ کنند که همسو با منافع عمومی و اصول حرفه‌ای باشد (فادهیلا و همکاران، ۲۰۲۴). خودشناسی انسجامی به عنوان سازه‌ای میان‌رشته‌ای در تلاقی روان‌شناسی شناختی-اجتماعی و نظریه‌های هویت حرفه‌ای، تبیین‌کننده توانایی حسابرسان در ایجاد همسویی پایدار میان ارزش‌های فردی، هنجارهای حرفه‌ای و انتظارات محیطی است. این ویژگی با فعال‌سازی فرآیندهای خودارزیابی پویا، اثرات منفی فشارهای سازمانی (مانند بودجه زمانی و تضاد منافع) را بر کیفیت تصمیم‌گیری مهار می‌کند. سازوکار اثرگذاری این متغیر از طریق ارتقای خودتنظیمی شناختی (کنترل سوگیری‌های هم‌رنگی و لنگرانداختن)، افزایش تاب‌آوری عاطفی و تقویت چالش‌گری حرفه‌ای درونی شده^{۱۱} است؛ امری که تمایل حسابرسان به رفتارهای کاهنده کیفیت (نظیر کاهش غیرموجه آزمون‌های حسابرسی یا پذیرش غیرانتقادی شواهد مدیریت) را حتی در غیاب نظارت بیرونی به حداقل می‌رساند (جولیانتینی و همکاران، ۲۰۲۴). همچنین، خودشناسی انسجامی با تسهیل پردازش عمیق اطلاعات^{۱۲}؛ احتمال وقوع خطاهای تحلیلی ناشی از تفکر سطحی^{۱۳} را کاهش داده (بالبورا و الفار، ۲۰۲۳) و از طریق تقویت حس مسئولیت‌پذیری اجتماعی (فردوس و همکاران، ۲۰۲۳)، تمایل به گزارش‌دهی شفاف و مستقل را افزایش می‌دهد، حتی در شرایطی که این رویکرد ممکن است با منافع کوتاه‌مدت سازمان حسابرسی یا مشتری در تضاد باشد. در سطحی پیچیده‌تر، این سازه با ایجاد انسجام هویتی^{۱۴} بین «خود فردی» و «خود حرفه‌ای»، از بروز فرسایش اخلاقی^{۱۵} که از پیش‌نیازهای رفتارهای کاهنده کیفیت است، جلوگیری می‌کند، چرا که حسابرسی که از سطح بالایی از خودشناسی انسجامی برخوردارند، نقض استانداردهای حرفه‌ای را نه تنها به‌عنوان یک خطای سازمانی، بلکه به‌عنوان تضادی با تصویر یکپارچه‌ی خود تلقی می‌کنند و از این طریق، حتی در محیط‌های فشرده و نامطلوب نیز کیفیت کار خویش را حفظ می‌نمایند، قرار دارد. بنابراین، برای پرورش این ویژگی در حسابرسان، باید به هر دو جنبه‌ی فردی و محیطی توجه شود. (گرتاز و آرکین^{۱۶}، ۲۰۱۶). در بستر نظری این پژوهش، چارچوب مفهومی بر پایه تلفیقی از بنیادهای روان‌شناسی شناختی-رفتاری و فلسفه اخلاق حرفه‌ای شکل می‌گیرد که بر اساس آن، خودشناسی انسجامی به عنوان یک سازه چندبعدی و پویا در نظر گرفته می‌شود که از طریق تقویت نظام

ارزشی درونی، ایجاد هماهنگی بین شناخت‌های عقلانی و هیجان‌های اخلاقی، و نهادینه کردن یک چارچوب ارجحیت دهی مبتنی بر اصول، می‌تواند به عنوان یک عامل بازدارنده قوی در برابر تمایلات انحرافی عمل نماید. بر مبنای این پارادایم نظری، زمانی که حسابرس از سطح بالایی از انسجام درونی برخوردار باشد، قادر خواهد بود در موقعیت‌های مبهم اخلاقی که با تضاد منافع، فشارهای زمانی و تعارضات سازمانی همراه است، یک الگوی تصمیم‌گیری مقاوم تشکیل دهد که در آن محاسبات سودجویانه فردی تحت تأثیر یک سیستم پایش درونی مستمر قرار گرفته و در نهایت، رفتار حرفه‌ای او را به سوی التزام عمیق تر به کیفیت و رعایت موازین حرفه‌ای سوق می‌دهد (بروومن، ۲۰۲۵). این فرآیند از طریق مکانیسم‌های خودتنظیمی تقویت شده، کاهش تناقض‌های شناختی، افزایش تاب‌آوری در برابر فشارهای محیطی و تعمیق حس مسئولیت‌پذیری اجتماعی محقق می‌شود که در یک ساختار روان‌شناختی بادوام ایجاد می‌کند که نسبت به عوامل تهدیدکننده کیفیت حسابرسی مصنوعیت نسبی پیدا می‌کند (جولیانینی و همکاران، ۲۰۲۴). بر این اساس، می‌توان استدلال کرد که هرچه سطح خودشناسی انسجامی در حسابرسان بیشتر باشد، تمایل به بروز رفتارهای کاهنده کیفیت در فرآیند حسابرسی کاهش بیشتری خواهد یافت، چرا که این ظرفیت درونی، هم به عنوان یک فیلتر شناختی برای پردازش محرک‌های محیطی عمل می‌کند و هم به عنوان یک نظام نظارتی درونی، پایداری رفتاری را در شرایط پرچالش تضمین می‌نماید. بنابراین بر مبنای ادبیات نظری ذکر شده فرضیه پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه: خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

۲-۱- پیشینه پژوهش

مطالعه نظام‌مند پیشینه تحقیقات در حوزه مسائل رفتاری و شغلی مرتبط با حرفه حسابرسی نشان‌دهنده تحول سه‌گانه متمایز در این زمینه است. در موج نخستین تحقیقات (۲۰۰۰-۲۰۰۵)، پژوهشگرانی چون نیگل^{۱۷} (۲۰۰۰) و کرام، نگ و وودلیف^{۱۸} (۲۰۰۴) با تمرکز بر فشارهای زمانی و محدودیت‌های بودجه، ریشه رفتارهای کاهنده کیفیت را عمدتاً در عوامل بیرونی و ساختاری جستجو می‌کردند. در این دوره، مفاهیمی چون «ریسک تحریف مالی» و «فشار بودجه زمانی» به عنوان کانون اصلی پژوهش‌ها مورد توجه قرار گرفت و کاهش کیفیت حسابرسی بیشتر به عنوان پدیده‌ای ناشی از الزامات اقتصادی و سازمانی در نظر گرفته می‌شد. این نگرش، اگرچه زمینه‌ساز درک اولیه از چالش‌های حرفه‌ای شد، اما از تحلیل عمیق‌تر ابعاد روان‌شناختی و سازوکارهای درونی مؤثر بر رفتار حسابرسان ناتوان بود.

در موج دوم تحقیقات (۲۰۰۶-۲۰۱۵)، با ظهور آثاری از کرام، گلاوویچ، نگ و وودلیف^{۱۹} (۲۰۰۸) در زمینه «شدت اخلاقی رفتارهای کاهنده کیفیت»، تحولی اساسی در نگرش به این پدیده پدید آمد. در این مرحله، پژوهشگران به تدریج از تحلیل صرف عوامل بیرونی فراتر رفته و به بررسی ابعاد شناختی و اخلاقی تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای پرداختند. مفاهیمی چون «قضاوت اخلاقی»، «حساسیت اخلاقی» و «تصمیم‌گیری تحت تعارض» به ادبیات پژوهش راه یافت و نقش

متغیرهای میانجی در رابطه بین فشارهای محیطی و بروز رفتارهای کاهنده کیفیت مورد توجه قرار گرفت. این انتقال مفهومی، زمینه‌ساز درکی پویاتر از تعامل عوامل سازمانی و ویژگی‌های فردی در شکل‌دهی به رفتار حرفه‌ای حسابرسان شد.

در موج سوم و متأخر تحقیقات (۲۰۱۶ تاکنون)، با تلفیق یافته‌های عصب‌شناسی و روان‌شناسی شناختی، محققانی همچون کرون و همکاران^{۲۰} (۲۰۲۲) به بررسی بنیادهای عصب‌شناختی «خودپنداره» و «انسجام هویتی» پرداختند. در این پارادایم نوین، خودشناسی انسجامی نه به عنوان یک مفهوم انتزاعی، بلکه به عنوان یک سازه عینی قابل سنجش که ریشه در کارکردهای مغزی و فرآیندهای شناختی دارد، مورد توجه قرار گرفت. مطالعاتی همچون پژوهش‌های رایت و ریسکیند^{۲۱} (۲۰۲۱) در زمینه «ناهماهنگی شناختی»، سلاتر و امری^{۲۲} (۲۰۱۸) در حوزه «وضوح خودپنداره و انتقال نقش اجتماعی»، و گورتراز و آرکین^{۲۳} (۲۰۱۶) در تمایز «ابعاد ذهنی و عینی وضوح خودپنداره»، افق‌های جدیدی را برای درک چگونگی اثرگذاری مکانیسم‌های خودتنظیمی بر رفتار حرفه‌ای گشودند. این تحول اخیر، درک ما را از رفتارهای کاهنده کیفیت از سطح تحلیل عوامل به سطح تحلیل نظام‌های روان‌شناختی عمیق‌تر ارتقا داده و زمینه‌ساز ظهور مدل‌های جامع‌تری از تصمیم‌گیری حرفه‌ای در حسابرسی شده است. در ادامه مطالعات اخیر در این زمینه ارائه شده است: تیلمن و بورگارت^{۲۴} (۲۰۲۵) در مطالعه مروری خود با عنوان «خودشناسی انسجامی: محدودیت‌ها، پیامدها و راه‌های تغییر» به بررسی جامع این سازه روان‌شناختی پرداختند. این پژوهشگران با استناد به شواهد تجربی نشان دادند که خودشناسی همواره با محدودیت‌های سیستماتیک همراه است - به‌ویژه در مورد برخی افراد و ویژگی‌های شخصیتی خاص. این مرور نظام‌مند بر پیشرفت‌های اخیر در مطالعه تفاوت‌های فردی و سطح صفتی در خودشناسی تمرکز دارد، با تأکید ویژه بر حوزه اخلاقی که محدودیت‌های خودشناسی در آن بارزتر است. یافته‌ها حاکی از آن است که این محدودیت‌ها پیامدهای مهمی برای تغییر عمده‌ی شخصیت دارند. محققان در ادامه پژوهش‌های نوظهور درباره موقعیت‌یابی حرفه‌ای را به‌عنوان روشی امیدبخش برای ارتقای خودشناسی انسجامی مورد بحث قرار داده‌اند، در عین حال به چالش‌های کلیدی و پرسش‌های بی‌پاسخ باقی‌مانده برای پژوهش‌های آینده نیز اشاره کرده‌اند. این یافته‌ها برای متخصصان حرفه‌ای مانند حسابرسان که نیازمند سطح بالایی از خودآگاهی در انجام وظایف حساس خود هستند، حاوی نکات کاربردی ارزشمندی است، چرا که درک بهتر محدودیت‌های خودشناسی می‌تواند به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی منجر شود.

ماندیوی^{۲۵} 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 تحقیق هفت مقاله حسابرسی را بررسی می‌کند که نقش تأثیرگذار در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی را تشریح می‌کند، شش مقاله مرتبط با عصب‌شناسی عاطفی، قضاوت و تصمیم‌های آگاهانه از مجلات روان‌شناسی و سه مقاله اضافی که مهم هستند را بررسی می‌کند. علوم اعصاب عاطفی، به فرآیند 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، هنوز هم می‌توان این اثر را کاهش داد تا قضاوت حاصل از آن توسط محیط پذیرفته شود.

وو و همکاران^{۲۷} (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای با عنوان «مطالعه‌ی موردی خودانسجامی: خودشناسی به‌عنوان ابزار بالقوه برای آموزش فراگیر» نشان دادند که راهبردهای فراگیر عامل محور می‌توانند از طریق توسعه‌ی خودشناسی به ایجاد رفتارهای خودفراگیر در دانش‌آموزان منجر شوند. پژوهشگران با استفاده از روش مطالعه‌ی موردی و روایت‌پژوهی بازتابی، سه مرحله‌ی کلیدی در رشد خودانسجامی را شناسایی کردند: (الف) توسعه‌ی مهارت‌های اجتماعی-عاطفی، (ب) دستیابی به خودمختاری و توانمندسازی از طریق مشارکت در یادگیری، و (ج) شکل‌گیری خود ارزیابی انسجام یافته. همچنین، سه عامل مؤثر اصلی در این فرآیند مشخص شد: تأثیرات والدین، هوش درون‌فردی و بین‌فردی، و محیط‌های یادگیری حمایتی. یافته‌ها نشان می‌دهد که این عوامل به‌صورت پویا با باورهای درونی و ذهنیت رشد یافته‌ی فرد در توسعه‌ی خودنگارشی او تعامل دارند.

والکر^{۲۸} (۲۰۲۰) به بررسی تأثیرات پردازش اطلاعات کنترل شناختی بر تصمیمات برنامه ریزی حسابرسان پرداخت. این مطالعه به بررسی این موضوع پرداخت که آیا پردازش اطلاعات هدفمند، رویکرد پردازش اطلاعات کنترل شناختی و انعطاف‌پذیری شناختی تصمیمات برنامه ریزی حسابرسان را بهبود می‌بخشد یا خیر. نتایج نشان داد که حسابرسان کم‌تجربه‌تر که از پردازش اطلاعات هدف‌دار استفاده می‌کنند، در مقایسه با حسابرسان با تجربه‌تر، ارزیابی‌های دقیق‌تری از ریسک انجام می‌دهند. همچنین نتایج همچنین نشان می‌دهد که انعطاف‌پذیری شناختی یک ویژگی ارزشمند برای حسابرسان در عمل است. بر این اساس، حسابرسان با تجربه کمتر با سطح انعطاف‌پذیری شناختی بالا، در مقایسه با حسابرسان باتجربه‌تر با سطح بالایی از انعطاف شناختی، ارزیابی ریسک دقیق‌تری انجام می‌دهند. از طرفی حسابرسان با سطح بالایی از انعطاف شناختی به طور مناسب رویه‌های حسابرسی برنامه ریزی شده را برای کشف خطر تقلب برای برنامه حسابرسی استاندارد دریافته‌یها اصلاح می‌کنند.

اسلوتر و امری (۲۰۱۸) در کتابی با عنوان «خودشناسی انسجامی و انتقال نقش‌های اجتماعی» به بررسی تأثیر تغییرات مهم زندگی بر درک افراد از هویت خود پرداختند. این پژوهشگران با مرور نظام‌مند ادبیات موضوع نشان دادند که انتقال‌های نقش اجتماعی - اعم از ورود به یک نقش جدید یا خروج از یک نقش پیشین - می‌تواند وضوح خودشناسی انسجامی را تضعیف کند. آن‌ها به‌طور خاص بر انتقال‌های نقش در بافت روابط عاطفی تمرکز کرده و دریافته‌اند که اگرچه انحلال رابطه به‌طور کلی وضوح خودپنداره را کاهش می‌دهد، اما تعدیل‌کننده‌هایی مانند حمایت اجتماعی، ویژگی‌های شخصیتی و راهبردهای مقابله‌ای می‌توانند این اثر را تعدیل کنند. پژوهشگران همچنین پیامدهای کاهش وضوح خودشناسی انسجامی پس از پایان رابطه را بر بهزیستی روان‌شناختی بررسی نموده و در نهایت شش مسئله حل‌نشده در این حوزه را شناسایی کردند. این یافته‌ها برای حرفه‌ای‌هایی مانند حسابرسان که با تغییرات سازمانی مکرر و فشارهای

نقش مواجهند حائز اهمیت است، چرا که تغییرات ساختاری در سازمان‌ها می‌تواند به‌عنوان یک انتقال نقش اجتماعی بر وضوح خودپنداره حرفه‌ای آن‌ها تأثیر بگذارد.

گرتاز و آرکین (۲۰۱۶) در مقاله‌ای با عنوان «تمایز میان جنبه‌های ذهنی و عینی خودشناسی انسجامی» به بازتعریف این سازه روان‌شناختی پرداختند. این محققان با نقد رویکرد سنتی به خودشناسی انسجامی به‌عنوان صرفاً یک ویژگی ساختاری، استدلال کردند که این مفهوم را باید ترکیبی از دو مؤلفه در نظر گرفت: (۱) محرک‌های روان‌شناختی فرد درباره خودپنداره و (۲) سازمان‌یابی عینی و ساختار یافته خودپنداره. پژوهشگران در این مطالعه تأثیرات متمایز هر یک از این مؤلفه‌ها را بررسی کرده و پیشنهادهایی نوآورانه برای مطالعه تجربی این تمایز مفهومی ارائه دادند. یافته‌های این تحقیق می‌تواند به درک بهتری از مکانیسم‌های روان‌شناختی مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای در حوزه حسابداری منجر شود، چرا که تمایز بین ادراک ذهنی و ساختار عینی خودپنداره می‌تواند تبیین‌کننده تفاوت‌های فردی در مواجهه با چالش‌های شغلی باشد. این مطالعه مسیرهای جدیدی برای پژوهش‌های آینده درباره تعامل بین مؤلفه‌های شناختی و فراشناختی در حرفه‌های پرتنش گشوده است.

ستایش و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر شایستگی‌های هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری پرداختند. ابزار مورد استفاده در این نوع پژوهش، پرسشنامه است. جامعه آماری این پژوهش را شرکاء، مدیران و حسابداران رسمی در استخدام موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی رتبه الف ایران تشکیل می‌دهد که بر اساس سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۲ برابر با ۴۱۶ نفر بوده‌اند، هرچند در نهایت ۲۰۴ پرسشنامه مورد آزمون قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که خوش بینی، خودآگاهی و همدلی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری به گونه‌ای منفی اثرگذار است و خودمدیریتی و انعطاف‌پذیری بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری اثرگذار نمی‌باشد. لذا باتوجه به نتایج به دست آمده می‌توان بیان نمود که هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری اثرگذار است.

خدابنده و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاقیات، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی تشخیص تقلب دارند. تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی به طور غیر مستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارند. این مطالعه به حوزه‌های رفتاری حسابرسان توجه نموده‌اند و دانشی را در مورد نیروی محرکه حسابرسان داخلی برای رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری و افزایش توانایی کشف تقلب ارائه می‌دهد. شمس بیدهدی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که ماکیاولیسم بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری تأثیر معنی‌داری و مثبتی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش

سطح ماکیاولیسم در حسابرسان نمونه پژوهش، رفتارهای ناکارآمد در آن‌ها افزایش می‌یابد. هم چنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری و محل اشتغال حسابرس تأثیر معنی‌داری بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی ندارند.

ستوده و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس بود. جامعه آماری پژوهش، حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و نمونه انتخابی شامل ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از فن معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد فشار شغلی شامل فشار بودجه زمانی و فشار محرک مشتری بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معنا داری دارد و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معنا داری 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.

مطالعات پیشین در حوزه رفتار حرفه‌ای حسابرسان عمدتاً بر ابعاد مجزایی مانند عوامل شناختی (ماندیوی و همکاران، ۲۰۲۴؛ والکر، ۲۰۲۰)، ویژگی‌های شخصیتی (شمس بیدهدنی و همکاران، ۱۴۰۳)، یا فشارهای محیطی (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲) متمرکز بوده‌اند. در حالی که این پژوهش‌ها به‌طور مجزا به بررسی تأثیر متغیرهای فردی یا سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای پرداخته‌اند، اغلب از نگاه یکپارچه‌نگر به تعامل پویای این عوامل غفلت کرده‌اند. به‌ویژه، تحقیقاتی مانند مطالعه خدابنده و همکاران (۱۴۰۳) که به بررسی چندین متغیر روان‌شناختی پرداخته‌اند، اگرچه گام‌هایی در جهت درک پیچیدگی‌های رفتاری حسابرسان برداشته‌اند، اما نتوانسته‌اند چارچوب نظری منسجمی برای تبیین سازوکارهای درونی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای ارائه دهند. از سوی دیگر، مطالعات بین‌رشته‌ای اخیر در حوزه روانشناسی حرفه‌ای (تیلمن و بورگارت، ۲۰۲۵؛ گرتاز و آرکین، ۲۰۱۶) اگرچه به توسعه نظریه خودشناسی انسجامی کمک کرده‌اند، اما کاربردهای آن را در حوزه حسابرسی به‌طور نظام‌مند بررسی نکرده‌اند. این پژوهش با پر کردن این شکاف نظری، نخستین مطالعه‌ای است که با تلفیق یافته‌های علوم رفتاری و حرفه‌ای حسابرسی، مدلی جامع از خودشناسی انسجامی حسابرسان ارائه می‌دهد که همزمان ابعاد شناختی، انگیزشی، اخلاقی و سازمانی را در چارچوبی یکپارچه مورد توجه قرار می‌دهد. رویکرد نوآورانه این تحقیق در ترکیب متغیرهای کلیدی پیشین با سازه‌های جدید خودشناسی انسجامی، امکان درک عمیق‌تری از مکانیسم‌های درونی مؤثر بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را فراهم می‌آورد.

۳- روش شناسی پژوهش

هر پژوهش در یک دسته‌بندی کلی از حیث ماهیت نتیجه؛ هدف و نوع داده، تفکیک می‌شود. این پژوهش از لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای/کاربردی قلمداد می‌گردد زیرا ضمن طراحی

مدل خودشناسی انسجامی حسابریسان، به دنبال بررسی تأثیر آن بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابری می‌باشد. از سویی دیگر به لحاظ نوع هدف می‌بایست این مطالعه را اکتشافی تلقی نمود، چراکه به دلیل نوظهور بودن پدیده‌ی مورد بررسی، تلاش می‌شود تا از طریق مرور پژوهش‌های پیشین و مصاحبه با خبرگان، نسبت به شناخت ابعاد خودشناسی انسجامی حسابریسان اقدام شود. در نهایت به لحاظ نوع داده، می‌بایست این مطالعه را ترکیبی تلقی نمود، چراکه در بخش کیفی از طریق روش تحلیل مضمون، ابتدا مضامین خودشناسی انسجامی حسابریسان شناسایی می‌شود تا با تأیید پایایی آن‌ها براساس تحلیل دلفی، امکان تدوین پرسش‌نامه محقق ساخت وجود داشته باشد. از سوی دیگر، برای سنجش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابری نیز از پرسش‌نامه استاندارد امیرآدین و همکاران (۲۰۱۹) که در پژوهش‌های نظری‌پور و زکی زاده (۱۴۰۱) و فتیده و همکاران (۱۴۰۱) نیز بکار گرفته شده است و شامل ۱۰ سوال می‌باشد، استفاده می‌شود تا با ترکیب داده‌های پرسش‌نامه محقق ساخته خودشناسی انسجامی حسابریسان با پرسش‌نامه استاندارد رفتارهای کاهنده کیفیت حسابری، فرضیه پژوهش مورد بررسی قرار گیرد.

۱-۳- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی 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 گلنزر (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 حسابری، به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت با توجه به مبنای نقطه اشباع نظری، ۱۴ نفر به عنوان مصاحبه شونده در این مطالعه مشارکت نمودند.

جامعه آماری بخش کمی در این پژوهش شامل حسابریسان شاغل در سازمان حسابری و مؤسسات بخش خصوصی، در بازه زمانی پژوهش می‌باشد 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 می‌گردد:

$$n = \frac{Z^2 \alpha^2 pq}{d^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در این فرمول

$$n = \text{تعداد نمونه}$$

$$\frac{Z^2 \alpha^2}{2} = \text{مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد } ۱/۹۶$$

$$pq = \text{نسبت صفت متغیر یعنی عدد } ۰/۵$$

$$d^2 = \text{احتمال خطای اندازه گیری است برابر با } ۰/۰۵$$

حال باتوجه به محاسبه انجام شده زیر:

$$\frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2} \cong 384$$

با توجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۵۰ پرسش نامه به صورت تصادفی بین شرکت کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۴۰۹ پرسش نامه برگشت داده شد که از این میزان، تعداد ۳۹۲ مورد از آن قابل تجزیه و تحلیل بود. براساس فرآیند توزیع پرسش نامه، نرخ بازگشت توزیع پرسشنامه‌های به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۱- توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

حداقل نمونه آماری	پرسش نامه توزیع شده	پرسش نامه دریافت شده	پرسش نامه قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
۳۸۴	۴۵۰	۴۰۹	۳۹۲	۹۰/۸۸ درصد

در نهایت، به منظور بررسی تأثیر خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، فرضیه پژوهش براساس معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی^{۲۹} (PLS) مورد آزمون تجربی قرار می‌گیرد.

۲-۳- روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت شناسایی ابعاد خودشناسی انسجامی حسابرسان در غیاب چارچوب‌های منسجم قبلی، مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته با خبرگان تا تحقق اشباع نظری انجام شد. تحلیل اطلاعات حاصل از این مصاحبه‌ها به روش استقرایی و طی مراحل سه‌گانه کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت تا مدل نهایی بدون پیش فرض‌های ذهنی و بر اساس واقعیت ملموس پدیده تبیین شود. لذا با درک این فرآیند در ادامه نحوه رسیدن به چارچوب نظری مؤلفه‌های خودشناسی انسجامی حسابرسان اقدام می‌شود.

در این فرآیند، پس از ظاهر شدن مضامین اولیه از کدگذاری باز، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته، پیشرفت تا نحوه دستیابی به نقطه اشباع نظری مشخص گردد. لازم به توضیح است که در طول انجام مصاحبه، سوالات برحسب شرایط مصاحبه و رویکردهای خبرگان، به طور مداوم تعدیل می‌شد تا فرآیند کدگذاری داده‌ها از مسیر جریان اصلی پدیده مورد بررسی خارج نگردد. در این مسیر طبق پرتکل‌های مصاحبه، سوالات باز به صورت رفت و برگشتی از خبرگان پرسیده شد و با کدگذاری

در پایان هر مصاحبه تلاش می‌شد تا در لایه اول دسته‌بندی، کدهای باز مشابه در یک مؤلفه قرار گیرند. سپس طی کدگذاری محوری، مؤلفه‌های مشابه به یک مقوله اختصاص یابند. حائز اهمیت است که در این فرآیند، زمان اتمام مصاحبه‌ها به شیوه‌ی علمی مورد توجه قرار گیرد. برای این منظور از فرآیند نقطه‌ی اشباع نظری می‌بایست بهره برده می‌شد، به این صورت که پس از هر مصاحبه، کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری محوری انجام می‌گرفت تا با مشخص شدن مفاهیم و اشتراکات مفهومی، دسته‌بندی مؤلفه‌ها و مقوله‌ها در قالب یک چارچوب نظری، هویدا گردد. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. با ارائه‌ی این توضیح‌ها، طی ۱۵ مصاحبه‌ی انجام شده، دسته‌بندی کدها مشخص شدند و مبنای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک به دلیل عمق مصاحبه‌ها، به طور تقریبی از مصاحبه‌ی نهم، ظهور یافتند. پس از این مصاحبه، تمرکز مطالعه بر روی دستیابی به توازن کدها از طریق مصاحبه نیمه‌عمیق، ادامه یافت تا در مصاحبه‌ی شانزدهم، مشخص گردید مفهوم جدید و متفاوتی نسبت به مفاهیم قبلی اضافه نمی‌شود و در این نقطه، اتمام مصاحبه‌ها و شروع فرآیند کدگذاری محوری و انتخابی تلقی گردید.

سپس در بخش کمی، ابتدا از طریق تحلیل دلفی پایایی مؤلفه‌های خودشناسی انسجامی حسابرسان بدست آمده از بخش کیفی، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد تا بر اساس آن پرسش‌نامه محقق ساخته خودشناسی انسجامی حسابرسان تهیه گردد. سپس به منظور بررسی تأثیر خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌گردد.

۳-۳- اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

۳-۳-۱- خودشناسی انسجامی حسابرسان

همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، به دلیل نبود پرسش‌نامه استاندارد برای سنجش خودشناسی انسجامی حسابرسان، از تحلیل روش تحلیل مضمون بهره برده شد که طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، ۴ مضمون فراگیر، ۱۱ مضمون سازمان دهنده و ۵۹ مضمون پایه (جدول ۴) ایجاد شدند. سپس، با بکارگیری تحلیل دلفی، نسبت به ارزیابی پایایی مضامین خودشناسی انسجامی حسابرسان، براساس سه معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار اقدام گردید (جدول ۵)، که نتایج در این بخش از تایید پایایی کلیه مضامین حکایت دارد. در نهایت، برای سنجش متغیر خودشناسی انسجامی حسابرسان، پرسش‌نامه محقق ساخته تدوین گردید. این پرسش‌نامه شامل ۴ خرده مقیاس است که در قالب ۱۱ سوال بر اساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای (جدول ۷) تدوین شده است.

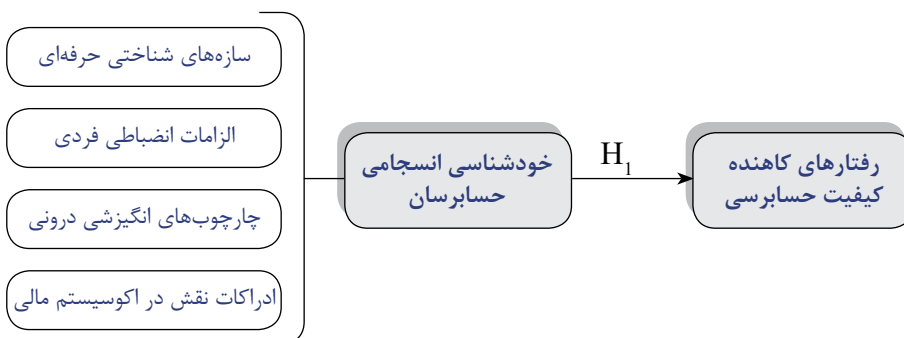
۲-۳-۳- رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

به منظور سنجش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از پرسش‌نامه استاندارد امیرآدین و همکاران (۲۰۱۹) استفاده شده است. این پرسش‌نامه که در مطالعات قبلی نظیر نظری پور و زکی‌زاده (۱۴۰۱) و فتیحه و همکاران (۱۴۰۱) نیز بکار گرفته شده است شامل ۱۰ سوال است که بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً زیاد (۵) تا کاملاً کم (۱) تدوین شده است. سوالات این پرسش‌نامه در جدول (۲) ارائه گردیده است:

جدول ۲- سوال‌های رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

ردیف	شرح سوال	مقیاس لیکرت				
		۱	۲	۳	۴	۵
۱	به ندرت رخ دادن توقف در انجام حسابرسی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۲	کم کردن و کاهش میزان کار انجام شده	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۳	عدم مطالعه مسائل فنی اصول حسابرسی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۴	سطحی بررسی کردن اسناد مربوط به مشتریان	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۵	پذیرش توضیحات ناکافی و ضعیف مشتری	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۶	بررسی بخشی از مورد نمونه	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۷	تغییر یا جایگزین کردن روش حسابرسی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۸	بی اعتمادی به نتیجه کار مشتری	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۹	کاهش مستندات و شواهد مربوط به حسابرسی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
۱۰	عدم تحقیق و پیگیری لازم در موارد مشکوک حسابرسی	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

براساس تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش، جهت انجام آزمون فرضیه پژوهش از چارچوب نظری زیر استفاده می‌شود.



شکل ۱- چارچوب آزمون فرضیه پژوهش

۴- یافته‌های پژوهش

به منظور آشنایی با خصوصیات نمونه آماری، اطلاعات جمعیت شناسی مشارکت کنندگان پژوهش در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳- اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	کیفی		کمی	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۳۱۸	۸۱٫۱۲٪
	زن	۲	۷۴	۱۸٫۸۸٪
	جمع	۱۴	۳۹۲	۱۰۰٫۰۰٪
سن	تا ۴۵ سال	۳	۳۸	۹٫۶۹٪
	۴۶ تا ۵۵ سال	۶	۲۸۹	۷۳٫۷۲٪
	بالای ۵۶ سال	۵	۶۵	۱۶٫۵۸٪
	جمع	۱۴	۳۹۲	۱۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۵ سال	۳	۲۰۴	۵۲٫۰۴٪
	۱۵ سال و بیشتر	۱۱	۱۸۸	۴۷٫۹۶٪
	جمع	۱۴	۳۹۲	۱۰۰٫۰۰٪
مرتبه علمی	دکتری	۱۴	۹۴	۲۳٫۹۸٪
	کارشناسی ارشد	۰	۲۹۸	۷۶٫۰۲٪
	جمع	۱۴	۱۴	۱۰۰٫۰۰٪

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه مورد مطالعه حاکی از آن است که کلیه پاسخ‌دهندگان از سطح تحصیلات دکتری برخوردار بوده و از نظر جنسیتی، اکثریت قریب به اتفاق (۸۷/۵ درصد) را مردان و ۱۲/۵ درصد را زنان تشکیل می‌دهند. از نظر رده سنی، بیشترین مشارکت‌کنندگان در گروه میانی (۴۶ تا ۵۵ سال) با فراوانی ۴۳/۷۵ درصد قرار داشته و گروه‌های سنی جوان‌تر (تا ۴۵ سال) و با بالای ۵۶ سال به ترتیب با ۱۸/۷۵ درصد و ۳۷/۵ درصد در رده‌های بعدی قرار دارند. از نظر سابقه حرفه‌ای، نتایج نشان داد غالب افراد (۸۱/۲۵ درصد) دارای ۱۵ سال یا بیشتر تجربه می‌باشند.

در بخش کمی پژوهش، توزیع فراوانی نمونه آماری بر اساس متغیرهای جمعیت‌شناختی به این شرح است: از نظر جنسیت، از مجموع ۳۹۲ نفر، ۳۱۸ نفر معادل ۱۲/۸۱ درصد را مردان و ۷۴ نفر معادل ۱۸/۸۸ درصد را زنان تشکیل می‌دهند. در توزیع سنی، بیشترین فراوانی مربوط به گروه سنی ۴۶ تا ۵۵ سال با ۲۸۹ نفر معادل ۷۳/۷۳ درصد است، پس از آن گروه سنی بالای ۵۶ سال با ۶۵ نفر معادل ۱۶/۵۸ درصد و کمترین فراوانی متعلق به گروه سنی تا ۴۵ سال با ۳ نفر معادل ۰/۷۶ درصد می‌باشد. از لحاظ سابقه کاری، افراد با سابقه زیر ۱۵ سال با ۲۰۴

نفر معادل ۰۴/۵۲ درصد، بیشتر از افرادی با سابقه ۱۵ سال و بیشتر که ۱۸۸ نفر معادل ۹۶/۴۷ درصد هستند، می‌باشند. در مورد مرتبه علمی، اکثریت افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد با ۲۹۸ نفر معادل ۰۲/۷۶ درصد هستند و دارندگان مدرک دکتری با ۹۴ نفر معادل ۹۸/۲۳ درصد در اقلیت قرار دارند.

۴-۱- یافته‌های تحلیل مضمون

در این بخش ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه، ابتدا مضامین فراگیر مرتبط با الگوی خودشناسی انسجامی حسابرسان می‌بایست از طریق غربالگری محتوایی مشخص گردد. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه اقدام شد؛ لذا باهدف شناسایی برخی مضامین، لیستی از مفاهیمی که در شناسایی پژوهش‌های مشابه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد ابتدا طبق جدول (۴) ارائه شد تا بر اساس آن نسبت به شناسایی پژوهش‌ها برای تعیین مضامین اقدام شود.

جدول (۴). جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

• ادراک شناختی درونی	• Internal cognitive perception
• محرک‌های روان‌شناختی	• Psychological stimuli
• خود ارزیابی انسجام یافته	• Integrated self-evaluation
• آگاهی از نقش خود	• Self-role awareness
• موقعیت‌یابی حرفه‌ای	• Professional positioning

حسابرسان
خودشناسی انسجامی
کلید واژه های الگویی

لذا با عنایت به تعیین کلیدواژگان مرتبط با خودشناسی انسجامی حسابرسان در ادامه، به منظور یافتن مطالعه‌های مشابه جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده ابعاد خودشناسی انسجامی حسابرسان از مقالات و کتاب‌های منتشر شده در وب سایت‌هایی مانند جهاد دانشگاهی (SID) در ایران؛ بانک اطلاعات نشریه کشور ایران؛ مرکز تحقیقات علوم کامپیوتر اسلامی (NOORSOFR) ایران؛ مرجع ساینس دایرکت؛ از مرجع امرالد و آنلاین لایبرری، استفاده شد.

برای انتخاب متون مورد بررسی، از یک فرآیند نظام‌مند و دقیق استفاده شد. در مرحله اول، با بهره‌گیری از واژه‌های کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش، جست‌وجویی جامع در پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر داخلی و خارجی انجام گرفت. سپس، با در نظر گرفتن معیارهای دقیق گزینش شامل:

۱. محدوده زمانی انتشار مقالات بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۵ (برای دستیابی به جدیدترین یافته‌ها)،

۲. ارتباط مستقیم با حوزه تخصصی حسابرسی و روانشناسی تصمیم‌گیری،

۳. انتشار در مجلات معتبر علمی-پژوهشی.

۴. تعداد استنادات قابل توجه و تأثیرگذاری علمی، متون اولیه مورد ارزیابی قرار گرفتند. در نهایت، پس از غربالگری اولیه، تعداد ۱۲ مقاله که به صورت متعادل به جنبه‌های نظری و کاربردی

موضوع خودشناسی انسجامی پرداخته بودند انتخاب شدند. کیفیت این مقالات در ابتدا بر اساس ۳ شاخص عنوان، محتوا و تحلیل توسط خبرگان مورد سنجش قرار گرفت. این فرآیند با دقت بالا و به منظور حفظ اعتبار علمی پژوهش انجام پذیرفت. در نهایت بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۵ پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکردند، از دور بررسی خارج شدند. در ادامه به منظور تعیین برخی مضامین سازمان‌دهنده الگوی خودشناسی انسجامی حساب‌رسان از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «✓» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ردیف ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول (۵). واکاوی مولفه‌های پژوهش

پژوهش‌ها	تیلمن و بورگارت (۲۰۲۵)	هاردز و همکاران (۲۰۲۴)	نیستاد و همکاران (۲۰۲۳)	جاوید و همکاران (۲۰۲۴)	وو و همکاران (۲۰۲۳)	ساهی و فخر (۲۰۲۲)	گرتز و آرکین (۲۰۱۶)
مضامین سازمان‌دهنده	✓	-	-	✓	-	-	✓
ادراک شناختی درونی	✓	✓	✓	-	-	✓	✓
محرک‌های روان‌شناختی	✓	✓	-	✓	-	✓	✓
خود ارزیابی انسجام یافته	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓
آگاهی از نقش خود	-	-	✓	-	✓	-	-
موقعیت‌یابی حرفه‌ای	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓

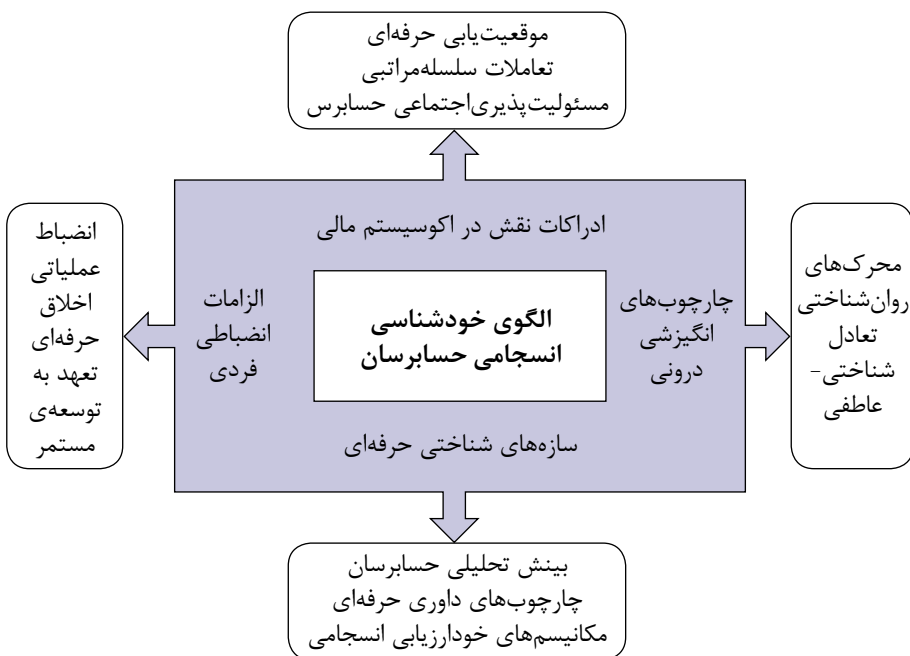
باتوجه به تأیید ۶ مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده جهت تمرکز بر سوال‌های مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی‌ترین مضامین سازمان‌دهنده الگوی خودشناسی انسجامی حساب‌رسان شناسایی شدند و مضامین ادراک شناختی درونی و آگاهی از نقش خود 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 (۶) نشان داده شده است.

جدول (۶). شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازماندهنده و پایه

مضامین پایه	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
تشخیص الگوهای پنهان در داده‌های مالی	بینش تحلیلی حسابرسان	سازه‌های شناختی حرفه‌ای
ارزیابی تأثیر نوسانات اقتصادی بر قضاوت‌ها		
تحلیل ارتباط بین ریسک ذاتی و کنترل‌های داخلی		
شناسایی نقاط ضعف سیستم‌های گزارش‌دهی		
تطبیق فرآیندها با فناوری بلاکچین	چارچوب‌های داوری حرفه‌ای	
پیش‌بینی پیامدهای مالی تصمیمات مدیریت		
اعمال استانداردهای لازم در ارزیابی دارایی‌ها		
تفکیک خطاهای سهوی از تقلب عمدی		
وزن‌دهی به شواهد حسابرسی	مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی	
مدیریت تناقضات گزارش‌های داخلی و قانونی		
استفاده از رویکردهای مبتنی بر ریسک		
ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی		
بازنگری انتقادی در تصمیمات گذشته	مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی	
مقایسه عملکرد فردی با معیارهای صنعت		
شناسایی تأثیر سوگیری‌های شناختی		
تنظیم چک‌لیست‌های شخصی‌سازی‌شده		
تحلیل ریشه‌ای شکاف‌های دانشی	مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی	
توسعه شاخص‌های کمی برای دقت پیش‌بینی‌ها		
رعایت مهلت‌های قانونی گزارش‌دهی		
مستندسازی جامع مراحل حسابرسی		
اجرای آزمون‌های تحلیلی تکمیلی	انضباط عملیاتی	الزامات انضباطی فردی
پایش تغییرات قوانین مالیاتی		
مدیریت زمان در پروژه‌های پیچیده		
تطبیق فرآیندها با استانداردهای جدید		
کاهش خطاهای انسانی با اتوماسیون	اخلاق حرفه‌ای	
افشای تعارض منافع به هیئت مدیره		
مقاومت در برابر فشارهای مدیریت		
رعایت حریم خصوصی داده‌های مشتریان		
گزارش‌دهی شفاف درباره محدودیت‌های اطلاعاتی	اخلاق حرفه‌ای	
پرهیز از روابط مالی خارج از چارچوب حرفه‌ای		
اتخاذ موضع بی‌طرفانه در اختلافات		
شرکت در کنفرانس‌های تخصصی حسابرسی		
گذراندن دوره‌های آموزشی پیشرفته	تعهد به توسعه مستمر	
مطالعه تطبیقی رویه‌های حسابرسی جهانی		
عضویت فعال در انجمن‌های حرفه‌ای		
انتشار مقالات علمی مبتنی بر یافته‌های میدانی		
آموزش مستمر به اعضای جدید تیم‌ها	تعهد به توسعه مستمر	

نقش حسابر بس عنوان حلقه اتصال اعتباردهندگان	موقعیت‌یابی حرفه‌ای	ادراکات نقش در اکوسیستم مالی
تحلیل تأثیر گزارش‌ها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران		
ایفای نقش مشاوره‌ای در بهبود کنترل‌های داخلی		
مشارکت در شکل‌گیری سیاست‌های نظارتی		
شناسایی روندهای کلان‌تقلب مالی	تعاملات سلسله‌مراتبی	
مدیریت انتظارات متناقض سهامداران		
ارائه بازخورد سازنده به تیم‌های مالی		
هم‌هنگی با کمیته‌های حسابرسی داخلی		
انتقال مؤثر یافته‌ها به اعضای غیرمتخصص	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابر	
پاسخگویی به پرسش‌های پیچیده نهادهای نظارتی		
ارزیابی تأثیرات زیست‌محیطی فعالیت‌های مالی		
توجه به انعکاس اجتماعی گزارش‌های تعدیل‌شده		
حمایت از شفافیت مالی در پروژه‌های عام‌المنفعه	محرک‌های روان‌شناختی	چارچوب‌های انگیزشی درونی
ترویج اخلاق حرفه‌ای از طریق مربیگری		
احساس غرور از کشف تقلب‌های پیچیده		
لذت حل مسائل تحلیلی بهبوددهنده سیستم‌ها		
انگیزه مشارکت در پرورش نسل جدید حسابرسان	تعادل شناختی-عاطفی	
رضایت از نقش در ثبات بازارهای سرمایه		
مدیریت فشارهای حسابرسی شرکت‌های پریسک		
حفظ سلامت روانی در حجم بالای پرونده‌ها		
ایجاد مرزهای سالم بین زندگی شخصی و حرفه‌ای	تاب‌آوری در برابر انتقادات تند‌ذی‌نفعان	
تاب‌آوری در برابر انتقادات تند‌ذی‌نفعان		

شبکه‌های مضامین برخلاف رویکرد قالب مضامین، شبیه یک تارنما و به صورت گرافیکی نشان داده می‌شوند تا تصور هرگونه سلسله‌مراتب بین آنها از بین برود. این شبکه‌ها فقط ابزاری تحلیلی هستند و نه خود تحلیل (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). شکل (۲) شبکه مضامین خودشناسی انسجامی حسابرسان را نشان می‌دهد، که می‌توان از آن به عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد عملکرد کارکنان و به تبع آن کارآیی و اثربخشی سازمان‌ها بستگی تام به چگونگی مرتفع کردن نیازهای انسانی کارکنان از طریق حفظ انگیزه، روحیه بالا و رضایت بخشی دارد. اگر افراد در مشاغل فعالیت کنند که با شخصیت آنها سازگار باشد، هم اهداف آن سازمان برآورده می‌شود و هم خشنودی شغلی فرد افزایش یافته و جامعه، سازمان و افراد از مزایای آن برخوردار خواهند شد. افزایش رضایت شغلی باعث می‌شود؛ فرد وظیفه‌اش را در نهایت صحت و متکی به اصول اخلاقی و کاری انجام دهد و در نتیجه اهداف سازمان بهتر محقق گردد (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۴).



شکل (۲) چارچوب الگوی خودشناسی انسجامی حسابرسان

۲-۴- یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. 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 مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و بر اساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول (۷) تحلیل دلفی مضامین شناسایی شده

مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
الگوی خودشناسی انسجامی حسابربانان	سازه‌های شناختی حرفه‌ای	بینش تحلیلی حسابربانان		۵/۹۱	۰/۹۱	تایید
		چارچوب‌های داوری حرفه‌ای		۵/۷۴	۰/۸۹	تایید
	الزامات انضباطی فردی	مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی		۵/۶۶	۰/۸۸	تایید
		انضباط عملیاتی		۶/۱۱	۰/۸۴	تایید
		اخلاق حرفه‌ای		۵/۲۹	۰/۸۱	تایید
	ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	تعهد به توسعه‌ی مستمر		۵/۴۳	۰/۶۹	تایید
		موقعیت‌یابی حرفه‌ای		۵/۳۰	۰/۶۵	تایید
		تعاملات سلسله‌مراتبی		۶/۰۱	۰/۸۲	تایید
	چارچوب‌های انگیزشی درونی	مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابربانان		۵/۴۷	۰/۸۲	تایید
		محرك‌های روان‌شناختی		۵/۲۳	۰/۶۷	تایید
تعادل شناختی-عاطفی		۵/۰۳	۰/۸۴	تایید		

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مضامین اصلی مربوط به الگوی خودشناسی انسجامی حسابربانان، مورد تایید هستند. به بیان دیگر باتوجه به اینکه میانگین مولفه‌های 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 مضامین شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تایید قرار گرفتند. در ادامه به تعریف مفهومی هر یک از مضامین فراگیر پرداخته شده است (جدول ۸):

جدول (۸) - تعریف مفهومی مضامین فراگیر

مضمون فراگیر	تعریف
سازه‌های شناختی حرفه‌ای	چهارچوب‌های ذهنی و نظام‌یافته‌ای که حسابربانان برای پردازش، تفسیر و ارزیابی اطلاعات مالی به کار می‌گیرند. این سازه‌ها ترکیبی از دانش تخصصی، تجربیات عملی و قضاوت حرفه‌ای هستند که انسجام تصمیم‌گیری‌ها را تضمین می‌کنند.
الزامات انضباطی فردی	مجموعه‌ای از استانداردهای خودتنظیمی که حسابربانان را ملزم به رعایت دقیق اصول حرفه‌ای، مدیریت منابع و پایبندی به چارچوب‌های زمانی و کیفیتی می‌کند. این الزامات، تمایز بین عملکرد معمولی و ممتاز را تعیین می‌نماید.
ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	درک چندلایه حسابربانان از جایگاه خود به عنوان حلقه واسطه بین ذی‌نفعان، که شامل انتظارات متعارض، مسئولیت‌های نظارتی و تأثیرات کلان اقتصادی-اجتماعی می‌شود. این ادراکات، رفتار حرفه‌ای را در بافت سازمانی شکل می‌دهد.
چارچوب‌های انگیزشی درونی	نظام‌های روان‌شناختی که پایداری و تعهد حسابربانان را در محیط‌های پرجالش تضمین می‌کنند. این چارچوب‌ها شامل محرك‌های معنادار، مکانیسم‌های تاب‌آوری و تعادل بخشی بین خواسته‌های فردی و الزامات سازمانی است.

بدین ترتیب، با حصول اطمینان از پایایی مضامین خودشناسی انسجامی حسابرسان می‌بایست نسبت به تهیه پرسش‌نامه محقق ساخت براساس، مقوله‌های شناسایی شده به ترتیب زیر اقدام نمود:

جدول ۹- پرسش‌نامه محقق ساخته خودشناسی انسجامی حسابرسان

مقیاس لیکرت	شرح سوال	سوال	ابعاد	
				۱
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	یک حسابرس ماهر، قادر است بین داده‌های مالی به ظاهر نامرتبط، ارتباطات معنادار و الگوهای کلیدی را شناسایی کند.	۱	سازمان‌های شناختی حرفه‌ای	
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس، همواره در چارچوبی منسجم و مبتنی بر مستندات معتبر صورت می‌پذیرد.	۲		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	یک حسابرس متعهد، به صورت مستمر و نظام‌مند، کیفیت تصمیمات و استدلال‌های خود را در طول فرآیند حسابرسی ارزیابی می‌کند.	۳	الزامات انضباطی حرفه‌ای	
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	حسابرس در اجرای تمامی مراحل حسابرسی، پایبندی دقیق و غیرقابل انعطافی به برنامه‌ریزی و استانداردهای تعریف‌شده نشان می‌دهد.	۴		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	حفظ تمامیت اخلاقی و استقلال رأی، حتی در مواجهه با فشارهای اقتصادی یا سازمانی، اولویت غیرقابل مذاکره یک حسابرس است.	۵		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	یک حسابرس پیشرو، یادگیری مستمر و به‌روزرسانی دانش حرفه‌ای را به عنوان یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر در مسیر شغلی خود می‌پذیرد.	۶	ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	حسابرس به درکی روشن از نقش خود به عنوان نگهبان اعتماد عمومی در نظام اقتصادی دست یافته است.	۷		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	تعامل حسابرس در ساختار سلسله‌مراتبی تیم، مبتنی بر احترام متقابل، تبادل مؤثر اطلاعات و پذیرش مسئولیت است.	۸	چارچوب‌های ارزشی حرفه‌ای	
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	گزارش‌های حسابرس، با در نظرگیری آثار گسترده اجتماعی و اقتصادی آن بر ذی‌نفعان مختلف، تهیه می‌شود.	۹		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	انگیزه‌های درونی مانند کمال‌گرایی مثبت و نیاز به پیشرفت، محرک اصلی دقت و پشتکار حسابرس در انجام امور محوله است.	۱۰		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	حسابرس موفق قادر است در شرایط پرفشار، هیجانات خود را مدیریت کند تا قضاوت حرفه‌ای او تحت تأثیر عوامل عاطفی قرار نگیرد.	۱۱		

براساس پرسش‌نامه محقق ساخته خودشناسی انسجامی حسابرسان و پرسش‌نامه استاندارد رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، در ادامه فرآیند مطالعه، فرضیه پژوهش از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۳-۴- یافته‌های معادلات ساختاری

آزمون‌های تشخیصی

قابلیت پیش‌بینی مدل نیز با استفاده از آزمون نا پارامتری استون‌گیسر مورد ارزیابی قرار گرفته است. بررسی مقادیر Q^2 در جدول (۱۰) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر Q^2 منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورده شده است.

جدول ۱۰- شاخص‌های نیکویی برازش، منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابعاد	CV.Community (Q ²)
ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	۰.۶۴۸
الزامات انضباطی فردی	۰.۶۰۰
خودشناسی انسجامی حسابرسان	۰.۶۷۰
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰.۸۲۴
سازه‌های شناختی حرفه‌ای	۰.۵۰۳
چارچوب‌های انگیزشی درونی	۰.۶۳۴

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۱) محاسبه می‌گردد:

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

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و R^2 میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

جدول ۱۱- میزان Communalities و R²، منبع: یافته‌های پژوهشگر

متغیرهای مکنون	Communality	R ²
ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	۰.۸۶۹	۰.۹۶۰
الزامات انضباطی فردی	۰.۸۳۸	۰.۹۰۹
خودشناسی انسجامی حسابرسان	۰.۷۴۷	۰.۵۲۲
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰.۸۸۷	۰.۷۳۵
سازه‌های شناختی حرفه‌ای	۰.۷۷۴	۰.۹۱۴
چارچوب‌های انگیزشی درونی	۰.۹۵۴	۰.۹۶۰

جدول ۱۲. نتایج برازش مدل کلی، منبع: یافته‌های پژوهشگر

GOF	R ²	Communalities
۰.۸۳۹	۰.۸۳۳	۰.۸۴۵

باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۸۳۹، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

۴-۴- آزمون فرضیه پژوهش

به‌منظور بررسی روایی ابزار سنجش از روایی همگرا و روایی افتراقی به روش‌های تحلیل عاملی تاییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. روش تاییدی هم‌اهنگی

داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نماید. در واقع تحلیل عاملی تاییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی سازه یا متغیر مکنون برگزیده شده‌اند را بررسی می‌نماید. تحلیل عاملی تاییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرند. باتوجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند. همچنین میانگین واریانس استخراج شده در بین سازه‌ها نیز باید بزرگتر مساوی از ۰/۵ باشد. بر اساس نتایج تحقیق حاضر همه‌ی بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۷ هستند. بنابراین روایی همگرایی داده‌ها در این قسمت به طور کامل مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین مقدار آماره‌ی تی تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند، که بیان کننده تأثیرگذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر می‌باشد (جدول ۱۳).

جدول ۱۳- بارهای عاملی و آماره تی سوالات پرسشنامه‌ها، منبع: یافته‌های پژوهشگر

متغیرها	بارعاملی	آماره تی
خودشناسی انسجامی	۰.۹۱۷	۸۲.۱۰۵
	۰.۹۲۹	۱۵.۷۵۴
	۰.۷۸۷	۳۷.۵۵۰
	۰.۸۹۱	۴۵.۵۳۵
	۰.۹۱۵	۶۹.۷۰۵
	۰.۹۴۰	۱۷.۶۵۱
	۰.۸۹۷	۵۵.۲۱۴
	۰.۹۴۱	۱۰.۸۱۹
	۰.۹۵۷	۸۲.۱۰۵
	۰.۹۷۸	۵۶.۶۶۳
	۰.۹۷۶	۹۷.۱۸۱
	۰.۹۴۳	۸۶.۳۲۰
	رفتارهای ناکارآمد حسابرسی	۰.۹۳۲
۰.۹۶۲		۵۶.۸۲۵
۰.۹۵۹		۱۱.۵۸۷
۰.۹۶۳		۹۶.۷۵۴
۰.۹۶۹		۶۶.۶۳۳
۰.۸۲۴		۲۹.۴۷۴
۰.۹۶۲		۴۹.۱۱۷
۰.۹۴۹		۷۳.۶۱۶
۰.۹۴۸		۱۰.۵۹۸

همان‌طور که در جدول (۱۴) 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 تأیید 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 ۱۴- روایی همگرا و پایایی، منبع: یافته‌های پژوهشگر

AVE	پایایی ترکیبی	Rho	آلفای کرونباخ	ابعاد
۰.۸۶۹	۰.۹۵۲	۰.۹۲۶	۰.۹۲۴	ادراکات نقش در اکوسیستم مالی
۰.۸۳۸	۰.۹۳۹	۰.۹۰۹	۰.۹۰۳	الزامات انضباطی فردی
۰.۷۴۷	۰.۹۷۰	۰.۹۷۰	۰.۹۶۵	خودشناسی انسجامی حسابرسان
۰.۸۸۷	۰.۹۸۷	۰.۹۸۷	۰.۹۸۶	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی
۰.۷۷۴	۰.۹۱۱	۰.۸۵۱	۰.۸۵۱	سازه‌های شناختی حرفه‌ای
۰.۹۵۴	۰.۹۷۷	۰.۹۵۴	۰.۹۵۲	چارچوب‌های انگیزشی درونی

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 (۱۵) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد. مقادیر قطری، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول ۱۵- میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)، منبع: یافته‌های

پژوهشگر

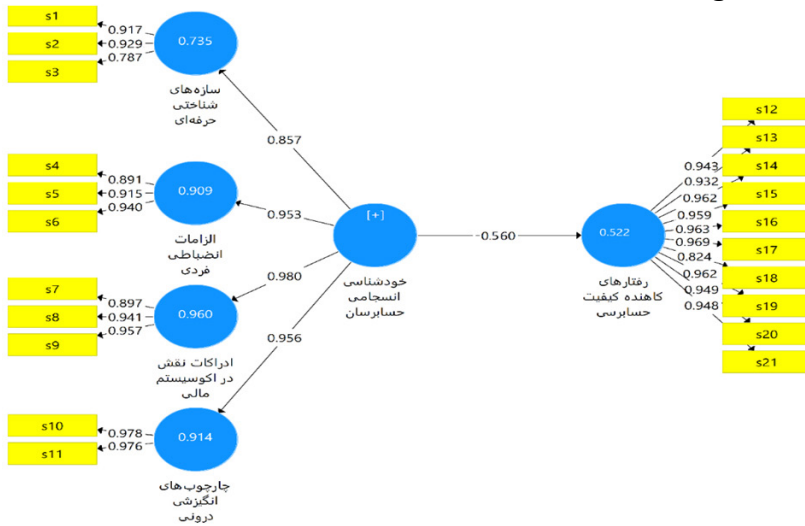
سازه‌ها	ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	الزامات انضباطی فردی	خودشناسی انسجامی حسابرسان	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	سازه‌های شناختی حرفه‌ای	چارچوب‌های انگیزشی درونی
ادراکات نقش در اکوسیستم مالی	۰.۹۳۲					
الزامات انضباطی فردی	۰.۵۳۵	۰.۹۱۵				
خودشناسی انسجامی حسابرسان	۰.۶۸۰	۰.۵۵۳	۰.۸۶۴			
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰.۴۶۰	۰.۶۳۰	۰.۵۶۰	۰.۹۴۲		
سازه‌های شناختی حرفه‌ای	۰.۵۵۱	۰.۷۰۸	۰.۵۵۷	۰.۶۳۸	۰.۸۸۰	
چارچوب‌های انگیزشی درونی	۰.۶۵۱	۰.۶۸۵	۰.۵۵۶	۰.۴۶۰	۰.۴۴۰	۰.۹۷۷

همان‌طور که در جدول (۱۶) مشاهده می‌گردد مقادیر R^2 برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است.

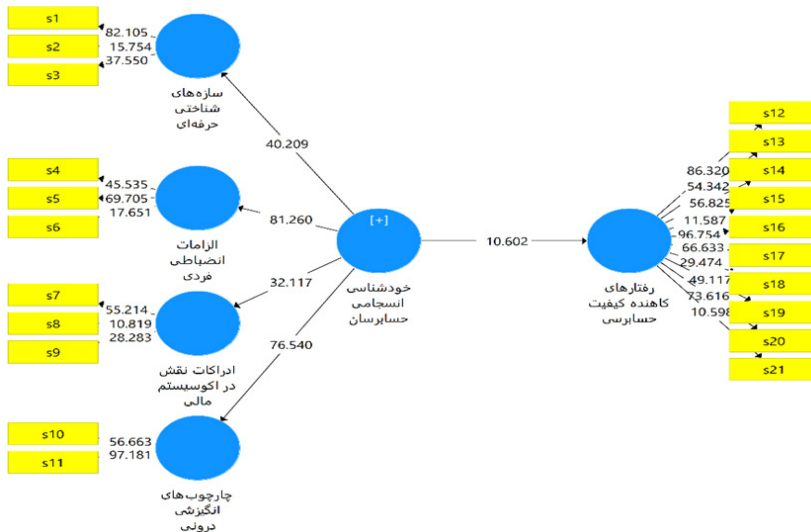
جدول ۱۶- مقادیر R^2 مدل تحقیق، منبع: یافته‌های پژوهشگر

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۵۲۲	۰/۵۲۱

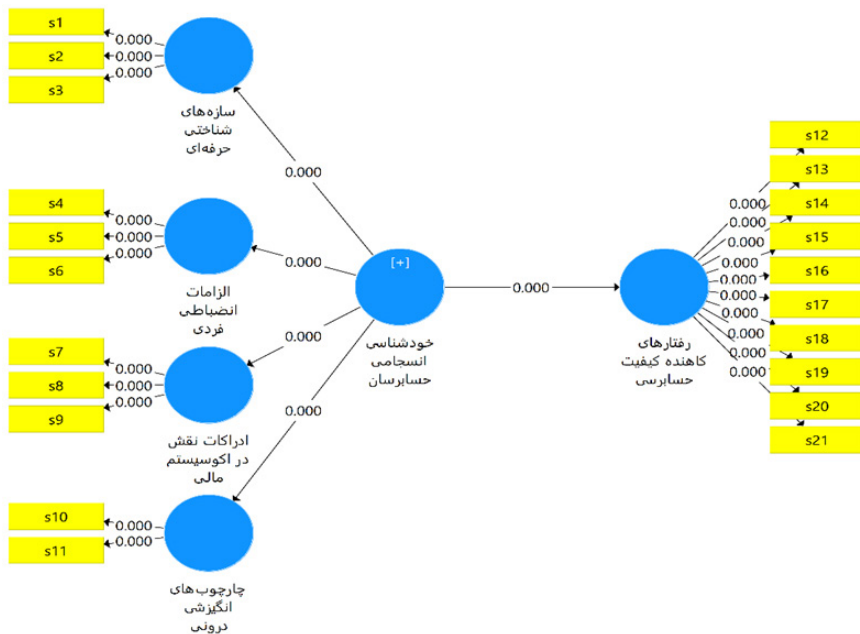
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های (۳)، (۴) و (۵)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۱۷)، ارائه شده است.



شکل ۳- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۴- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب آماری



شکل ۵- مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری

باتوجه به مدل ساختاری و ضرایب بار عاملی، در قالب جدول (۱۷) می‌توان نتیجه آزمون فرضیه پژوهش را مشاهده نمود:

جدول ۱۷- نتایج مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه	شرح	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
پژوهش	خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسانی تأثیر معناداری دارد.	-۰/۵۶	۱۰/۶۰۲	تایید فرضیه

باتوجه به شکل (۳) و (۴)، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر)، خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسانی تأثیر منفی و معناداری دارد، چراکه ضریب مسیر منفی و برابر با $-۰/۵۶$ می‌باشد و آماره t نیز برابر با $۱۰/۶۰۲$ می‌باشد، که باتوجه به اینکه بزرگتر از $۱/۹۶$ است، در نتیجه فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در حرفه حسابرسانی، که در آن اعتماد عمومی به عنوان سرمایه اصلی و کیفیت گزارش‌ها به عنوان ستون فقرات ایفای نقش می‌نماید، شناخت ژرفنای عوامل اثرگذار بر رفتار حرفه‌ای

حسابرسان به یکی از بنیادی‌ترین کاوش‌های علمی بدل گشته است. در این میان، نقش متغیرهای روان‌شناختی نهادینه شده در ساختار شخصیتی فرد، به ویژه آن دسته از سازه‌هایی که با فرآیندهای خودارجاعی و بازتاب درونی در ارتباط هستند، از جایگاهی راهبردی و تعیین‌کننده برخوردار است. خودشناسی انسجامی، به عنوان یک سازه متعالی در حوزه رشد شخصیت حرفه‌ای، نه تنها بر چگونگی ادراک حسابرس از موقعیت‌های مبهم اخلاقی تأثیر می‌گذارد، بلکه به عنوان یک نظام نظارتی درونی، مرزهای رفتاری او را در مواجهه با فشارهای سازمانی و تعارض‌های ناگزیر محیطی ترسیم می‌نماید. از سوی دیگر، تبیین طیف رفتارهای کاهنده کیفیت به عنوان پدیده‌هایی چندعاملی که می‌توانند ریشه در کاستی‌های ساختاری، ضعف‌های راهبردی یا خلأهای اخلاقی داشته باشند، مستلزم نگاهی نظام‌مند و همه‌جانبه به شبکه درهم‌تنیده علل و عوامل شکل‌دهنده این پدیده‌ها است. در این گذار مفهومی، بررسی پیوند میان این دو قلمرو نظری از سویی ظرفیت‌های درونی ناشی از خودآگاهی انسجام‌بخش و از سوی دیگر بروز بیرونی رفتارهای انحرافی افق‌های جدیدی را برای درک سازوکارهای ارتقای کیفیت در محیط‌های حرفه‌ای می‌گشاید. در این پژوهش با توجه به پشتوانه‌ی استدلالی روش‌شناسی، بر اساس نوع جمع‌آوری داده‌ها، از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به طور جداگانه استفاده شد. نتایج پژوهش حاضر، نشان‌دهنده ۴ مضمون فراگیر (سازه‌های شناختی حرفه‌ای، الزامات انضباطی فردی، ادراکات نقش در اکوسیستم مالی، و چارچوب‌های انگیزشی درونی)، ۱۱ مضمون سازمان‌دهنده (بینش تحلیلی حسابرسان، چارچوب‌های داوری حرفه‌ای، مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی، انضباط عملیاتی، اخلاق حرفه‌ای، تعهد به توسعه‌ی مستمر، موقعیت‌یابی حرفه‌ای، تعاملات سلسله‌مراتبی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرس، محرک‌های روان‌شناختی و تعادل شناختی-عاطفی) و ۵۹ مضمون پایه بود. در ادامه باهدف سنجش پایایی مضامین سازمان‌دهنده شناسایی شده، جهت تبیین آن در بستر خودشناسی انسجامی حسابرسان، از تحلیل دلفی بهره برده شد و بر اساس ارزیابی میانگین فاز اول و دوم دلفی، مشخص گردید تمامی ابعاد، مورد تأیید قرار گرفتند. در ادامه نتایج حاصل از فرضیه پژوهش نشان داد خودشناسی انسجامی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد.

مدل مفهومی ارائه شده در این پژوهش، حاصل تلفیق نظام‌مند چهار چارچوب نظری مکمل شامل نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه شناخت اجتماعی، مدل پنج عاملی شخصیت و نظریه‌های هویت است. پیوند هر یک از مضامین فراگیر با این مبانی نظری به گونه‌ای صورت گرفته که زنجیره منطقی میان مبانی فلسفی پژوهش و یافته‌های تجربی حفظ شود. مضمون فراگیر «سازه‌های شناختی حرفه‌ای» با تأکید بر فرآیندهای پردازش اطلاعات و قضاوت، عمدتاً از نظریه شناخت اجتماعی و مدل پنج عاملی شخصیت نشأت می‌گیرد، جایی که ابعاد شناختی شخصیت و مکانیسم‌های یادگیری مشاهده‌ای در شکل‌گیری بینش تحلیلی و داوری حرفه‌ای نقش تعیین‌کننده دارند. مضمون «الزامات انضباطی فردی» نیز بر اساس مدل پنج عاملی (به ویژه بُعد وجدان‌گرایی) و همچنین عناصر کنترل رفتاری درک شده در نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده

تبیین می‌شود، به گونه‌ای که انضباط عملیاتی، اخلاق حرفه‌ای و تعهد به توسعه مستمر به عنوان تجلیات عینی این سازه‌های نظری در رفتار حسابرسان ظاهر می‌شوند. مضمون فراگیر «ادراکات نقش در اکوسیستم مالی» با نظریه هویت و نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده پیوند می‌خورد، زیرا موقعیت‌یابی حرفه‌ای، تعاملات سلسله‌مراتبی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرس، همگی بازتابی از هویت نقشی فرد و هنجارهای ذهنی ناشی از انتظارات محیط اجتماعی و سازمانی هستند. در نهایت، مضمون «چارچوب‌های انگیزشی درونی» مستقیماً از نظریه خودتعیین‌گری اخذ شده است که در آن محرک‌های روان‌شناختی و تعادل شناختی-عاطفی به عنوان تجلی نیازهای بنیادین خودمختاری، شایستگی و ارتباط در محیط حسابرسی مفهوم‌پردازی می‌شوند. این اتصال نظام‌مند میان یافته‌های تجربی و مبانی نظری، نشان می‌دهد که مدل نهایی صرفاً یک طبقه‌بندی توصیفی نیست، بلکه بازتابی ساختاریافته از فرآیندهای روان‌شناختی و اجتماعی مؤثر بر خودشناسی انسجامی حسابرسان است.

اولین مضمون فراگیر این پژوهش، سازه‌های شناختی حرفه‌ای است که خود از درهم‌آمیزی بینش تحلیلی حسابرسان، چارچوب‌های داوری حرفه‌ای و مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی شکل می‌گیرد. این مجموعه، یک زیرساخت ذهنی پیش‌ساخته برای حسابرس می‌سازد که پیش از مواجهه با هر موقعیت تصمیم‌گیری، نحوه‌ی پردازش اطلاعات، وزن‌دهی به شواهد و ارزیابی ریسک‌ها را هدایت می‌کند. هنگامی که فشار برای تسریع در کار یا چشم‌پوشی از برخی آزمون‌ها وارد می‌شود، این سازه‌های شناختی به صورت ناخودآگاه، الگوهای فکری را فعال می‌کنند که کاهش کیفیت را نه به عنوان یک راه‌حل، بلکه به عنوان یک تهدید برای یکپارچگی حرفه‌ای قلمداد می‌نمایند. این سیستم پردازش اطلاعات، رفتارهای کاهنده کیفیت را در مرحله‌ی شکل‌گیری نیت رفتاری، خنثی می‌سازد، چرا که ذهنیت حسابرس به گونه‌ای ساختاریافته است که چنین اقداماتی را با خودپنداره‌ی او به عنوان یک متخصص دارای انسجام درونی، در تضاد می‌بیند.

دومین مضمون بنیادین، الزامات انضباطی فردی است که در قالب انضباط عملیاتی، اخلاق حرفه‌ای و تعهد به توسعه‌ی مستمر تجلی می‌یابد. این مضمون، پلی است بین شناخت و عمل؛ به این معنا که حتی اگر سازه‌های شناختی، کاهش کیفیت را نامطلوب تشخیص دهند، این الزامات انضباطی هستند که تضمین می‌کنند اراده‌ی فرد برای عمل کردن بر طبق استانداردها، تحت تأثیر فشارهای محیطی تضعیف نشود. این فرآیند، نوعی نظم‌دهی مستمر به رفتار است که از طریق ایجاد عادات حرفه‌ای قوی، نیاز به اتکای صرف به نیروی اراده در هر لحظه را کاهش می‌دهد. برای نمونه، حسابرسی که انضباط عملیاتی در او نهادینه شده است، حتی در شرایط خستگی و فشار کاری شدید، مجموعه‌ای از اقدامات کنترل کیفیت را به صورت خودکار و بدون نیاز به تفکر مجدد انجام می‌دهد و بدین ترتیب، احتمال خطاهای ناشی از بی‌دقتی را که از مصادیق رفتار کاهنده کیفیت است، به حداقل می‌رساند.

سومین مضمون اثرگذار، ادراکات نقش در اکوسیستم مالی است که شامل موقعیت‌یابی

حرفه‌ای، تعاملات سلسله‌مراتبی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرس می‌شود. این مضمون، حس هویت و مأموریت حسابرس را از سطح فردی فراتر برده و او را به عنوان جزئی از یک شبکه‌ی بزرگتر مسئول می‌بیند. هنگامی که حسابرس، نقش خود را نه به عنوان یک کارمند فنی، بلکه به عنوان یک نگهبان اعتماد عمومی درک می‌کند، هر اقدام کاهنده کیفیت را خیانتی به این اعتماد جمعی تفسیر می‌نماید. این درک، یک منبع قدرتمند انگیزشی فراهم می‌آورد که بر انگیزه‌های کوتاه‌مدت فردی (مانند آسایش بیشتر یا اجتناب از تعارض) غلبه می‌کند. در مواجهه با درخواست‌های غیرحرفه‌ای، این حس مسئولیت اجتماعی است که به حسابرس جسارت اخلاقی می‌بخشد تا در برابر چنین درخواست‌هایی مقاومت نموده و پای سلامت فرآیند حسابرسی بایستد. چهارمین و آخرین مضمون، چارچوب‌های انگیزشی درونی است که محرک‌های روان‌شناختی و تعادل شناختی-عاطفی را در بر می‌گیرد. این مضمون، عمیق‌ترین لایه‌ی مؤثر بر رفتار را نشان می‌دهد؛ جایی که پاداش‌های درونی ناشی از عمل کردن بر طبق ارزش‌ها، جایگزین پاداش‌های بیرونی می‌شود. حسابرسی که به تعادل شناختی-عاطفی دست یافته است، از انجام کار باکیفیت، حتی زمانی که توسط هیچ ناظر بیرونی دیده نمی‌شود، نوعی رضایت درونی و آرامش روان‌شناختی کسب می‌کند. این حالت، یک سیستم انگیزشی خودکفا ایجاد می‌کند که فرد برای حفظ این آرامش درونی، به صورت طبیعی از هر اقدامی که باعث ایجاد ناهماهنگی شناختی و تنش عاطفی شود (مانند اقدامات کاهنده کیفیت) اجتناب می‌ورزد. این چارچوب انگیزشی، پایدارترین مانع در برابر کاهش کیفیت است، چرا که منبع آن در درون فرد قرار دارد و به عوامل بیرونی وابسته نیست. در تبیین نهایی فرضیه‌ی پژوهش، می‌توان استدلال نمود که رابطه‌ی منفی و معنادار بین خودشناسی انسجامی و رفتارهای کاهنده کیفیت، صرفاً یک یافته‌ی آماری نیست، بلکه بازتاب یک واقعیت روان‌شناختی عمیق است. این چهار مضمون فراگیر در تعامل پویا با یکدیگر، یک سیستم دفاعی چندلایه ایجاد می‌کنند که از طریق تقویت قضاوت حرفه‌ای در سطح شناختی، تضمین اجرای استانداردها در سطح عملیاتی، تعمیق حس مسئولیت در سطح اجتماعی و نهادینه کردن انگیزش کیفی در سطح روان‌شناختی، حسابرس را در برابر طیف وسیعی از عوامل فشار که می‌توانند به کاهش کیفیت بینجامند، واکنش می‌نمایند. یادگیری سازمانی باعث افزایش رضایت شغلی حسابرسان تازه کار می‌شود. این امر نشان دهنده توانایی موسسات حسابرسی برای ایجاد رضایت شغلی در میان پرسنل تازه کار خود از طریق آموزش به آنها می‌باشد (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۴). بنابراین، خودشناسی انسجامی را می‌توان نه یک ویژگی فرعی، بلکه یک زیرساخت روان‌شناختی ضروری برای تحقق کیفیت پایدار در حسابرسی دانست که از طریق این مکانیسم‌های درهم‌تنیده، یکپارچگی حرفه‌ای را در سطحی بنیادین تضمین می‌کند. نتایج این پژوهش در راستای یافته‌های تیلمن و بورگارت (۲۰۲۵) نشان می‌دهد که خودشناسی انسجامی حسابرسان اگرچه از اهمیت بالایی در بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای برخوردار است، اما با محدودیت‌های سیستماتیک همراه می‌باشد که این امر به ویژه در حوزه اخلاق حرفه‌ای و مقاومت در برابر فشارهای مدیریتی مشهود است. همسو با مطالعه وو و همکاران (۲۰۲۳)، یافته‌های

این تحقیق مؤید آن است که توسعه مهارت‌های اجتماعی-عاطفی و مکانیسم‌های خودارزیابی انسجامی از طریق تجربه عملی و بازخوردهای نظام‌مند می‌تواند به رشد حرفه‌ای حسابرسان منجر شود. همچنین، در تطابق با یافته‌های گرتاز و آرکین (۲۰۱۶)، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که خودشناسی انسجامی در حسابرسان ترکیبی پیچیده از مؤلفه‌های ذهنی (مانند محرک‌های روان‌شناختی و تعهد به توسعه مستمر) و عینی (مانند چارچوب‌های داوری حرفه‌ای و انضباط عملیاتی) است که به صورت پویا با یکدیگر تعامل دارند. در حالی که مطالعات پیشین عمدتاً بر جنبه‌های عمومی خودشناسی انسجامی تمرکز داشتند، این پژوهش با ارائه مدلی خاص حوزه حسابرسی، گامی فراتر نهاده و نشان داده است که چگونه ترکیب منحصر به فرد بینش تحلیلی، اخلاق حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تعادل شناختی-عاطفی می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی بینجامد. همچنین، در تأیید یافته‌های تیلمن و بورگارت، این پژوهش نشان داد که موقعیت‌یابی حرفه‌ای حسابرسان در اکوسیستم مالی نقش کلیدی در ارتقای خودشناسی انسجامی آنان ایفا می‌کند. با این حال، برخلاف مطالعات پیشین که بیشتر بر جنبه‌های فردی خودشناسی تأکید داشتند، این پژوهش به صورت ویژه به تعامل پیچیده بین عوامل فردی و سازمانی در شکل‌گیری خودشناسی انسجامی حسابرسان پرداخته است.

بر مبنای یافته‌های پژوهش، به تدوین کنندگان استاندارد پیشنهاد می‌شود سازوکار «خودارزیابی انسجامی قضاوت‌های حرفه‌ای» را در استانداردهای کنترل کیفیت ادغام کرده و شاخص‌های انسجام رفتاری را در فرآیندهای نظارتی لحاظ نمایند. همسو با آن، مؤسسات حسابرسی باید با توسعه کارگاه‌های شبیه‌سازی تعارض‌های اخلاقی و جلسات بازخورد گروهی، ابعاد کاربردی این سازه را تقویت کنند. در نهایت، بازنگری در نظام ارزیابی عملکرد مؤسسات از طریق وزن‌دهی به شاخص‌های کیفی و رفتار اخلاقی مستند (مانند انضباط عملیاتی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی) در کنار معیارهای کمی، گامی کلیدی در نهادینه‌سازی خودشناسی انسجامی خواهد بود. برای حسابرسان فردی نیز پیشنهاد می‌شود روشی عملیاتی با عنوان «بازبینی سه‌لایه‌ای قضاوت» به کار گرفته شود. در این روش، حسابرس پیش از نهایی‌سازی قضاوت خود، ابتدا آن را از منظر انطباق با استانداردها و رویه‌ها (لایه فنی)، سپس از منظر تطابق با ارزش‌های اخلاقی و باورهای درونی (لایه خودپذیری)، و نهایتاً از منظر پیامدهای آن برای ذی‌نفعان و جامعه (لایه مسئولیت‌پذیری) مورد بازبینی قرار می‌دهد. ثبت مستمر این فرآیند در یادداشت‌های کاری و مرور دوره‌ای آنها نیز می‌تواند به تدریج ظرفیت خودشناسی انسجامی را در حسابرس نهادینه کند. برای پژوهش‌های آتی، بررسی چگونگی تعامل مضامین شناسایی‌شده در این تحقیق با متغیرهای زمینه‌ای نظیر فرهنگ سازمانی و ساختار حاکمیت مؤسسات حسابرسی می‌تواند به درک جامع‌تری از این پدیده بینجامد. همچنین، مطالعه‌ی تطبیقی شدت تأثیر هر یک از مضامین سازمان‌دهنده در محیط‌های حرفه‌ای مختلف می‌تواند زمینه‌ساز تدوین راهبردهای اختصاصی برای هر بستر سازمانی شود.

مانند سایر پژوهش‌های علمی، این مطالعه نیز با محدودیت‌هایی مواجه بوده که توجه به

آنها در تفسیر یافته‌ها و طراحی پژوهش‌های آتی ضروری است. نخستین محدودیت به ترکیب مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی مربوط می‌شود. اگرچه انتخاب اساتید با سابقه بالا با هدف بهره‌گیری از عمق تجربه و دانش آنان در شناسایی مضامین بنیادین صورت گرفت، اما غلبه دیدگاه‌های مردانه و عدم حضور حسابرسان جوان و زنان در این بخش می‌تواند بر جامعیت یافته‌ها تأثیر گذاشته باشد. در بخش کمی نیز اگرچه تلاش شد نمونه‌ای با حداکثر تنوع ممکن گردآوری شود، اما ۸۱ درصد پاسخ‌دهندگان مرد بوده و مشارکت‌کنندگان عمدتاً از سازمان حسابرسی انتخاب شده‌اند که این مسئله تعمیم‌پذیری نتایج به کل جامعه حسابرسان را با احتیاط مواجه می‌سازد. محدودیت دیگر به روش جمع‌آوری داده‌ها مربوط می‌شود؛ استفاده از پرسشنامه خودگزارشی ممکن است با سوگیری پاسخ‌دهندگان همراه باشد، به ویژه در سنجش سازهایی مانند خودشناسی انسجامی که می‌تواند تحت تأثیر تمایل به ارائه تصویر مطلوب از خود قرار گیرد. با توجه به محدودیت‌های یاد شده، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی با نمونه‌های متنوع‌تر از نظر جنسیت، سن، نوع موسسه (خصوصی و دولتی) و نیز با بهره‌گیری از روش‌های ترکیبی و داده‌های چندمنبعی، به آزمون و بسط مدل ارائه شده در این پژوهش بپردازند. همچنین انجام مطالعات طولی برای بررسی پایداری ابعاد خودشناسی انسجامی در طول زمان و تأثیر آن بر رفتارهای کاهنده کیفیت می‌تواند به غنای ادبیات این حوزه بیفزاید. برای غلبه بر محدودیت‌های ناشی از سوگیری اجتماعی-مطلوب در سنجش رفتارهای کاهنده کیفیت، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی از روش‌های تکمیلی و چندمنبعی برای گردآوری داده‌ها بهره‌گیرند. برای نمونه، استفاده از مشاهده مستقیم فرآیندهای کاری، انجام مصاحبه با همکاران و سرپرستان تیم‌های حسابرسی، و همچنین بررسی مستندات و پرونده‌های کاری می‌تواند تصویری واقعی‌تر از بروز این رفتارها ارائه دهد. علاوه بر این، طراحی پژوهش‌های طولی با ایجاد فاصله زمانی میان سنجش خودشناسی انسجامی و گزارش رفتارهای کاهنده کیفیت می‌تواند احتمال تأثیرپذیری پاسخ‌ها از تمایل به ارائه تصویر مطلوب را کاهش دهد. چنین راهکارهایی اگرچه زمان‌بر و پرهزینه هستند، اما اعتبار یافته‌ها را افزایش داده و امکان شناسایی روابط علی دقیق‌تری را فراهم می‌آورند.

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

مشارکت نویسندگان در مقاله مستخرج از رساله تقریباً به شکل زیر باشد:
 نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله
 نویسنده دوم: استاد راهنمای اول رساله، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش،

بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله نویسنده سوم: استاد راهنمای دوم رساله، مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله

نویسنده چهارم و پنجم: استاد مشاور اول و دوم رساله، مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این پژوهش مستخرج از رساله دکتری بوده و از حمایت مالی سازمان خاصی برخوردار نمی‌باشد.

سیاسگزاری

نویسندگان از داوران محترم مقاله که با پیشنهادهای ارزشمند خود باعث بهبود و ارتقای محتوای مقاله شدند، کمال تقدیر و تشکر را دارند.

منابع

- خداینده، آذر و نوری، راحله و اسکندری، ثریا (۱۴۰۳). تاثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاقیات، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب، اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری، مهندسی صنایع و اقتصاد. <https://civilica.com/doc/2213621>

- ستایش، محمد حسین، دهداری، الیاس، صادقی، مینا و مسعودی، یونس. (۱۴۰۳). تاثیر شایستگی‌های هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۴)، ۳۱-۴۸. <https://doi.org/10.22051/jera.2024.47477.3262>

- ستوده، مسعود، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۸(۱۱)، ۵-۲۸. <https://doi.org/10.22034/iaar.2024.1979476.1862>

- شمس بیدهدنی محمد رضا، بمانی محمدآبادی مجید، رفاهی بخش سمانه. بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۳: ۹ (۱۷): ۲۲۵-۲۴۶. <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-1269-fa.html>

- شیخ، محمدجواد و عالم زاده، سینا. (۱۴۰۴). بررسی تاثیر فاصله ذهنی و فاصله ارتباطی بر رفتار تهدید کننده کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، انشمار آنلاین از ۲۸ مهر ۱۴۰۴. <https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2064374.1433>

- صفرزاده، محمدحسین؛ هوشمند کاشانی، عباس؛ صالح‌پور، عبدالباسط. (۱۴۰۳). بررسی رابطه میان یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی، مجله پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۴ بهار ۱۴۰۳، شماره ۱۴. <https://ensani.ir/fa/article/64035>

- غلامی فتیده، اشکان، مهرانی، کاوه، تحریری، آرش. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶)، ۶۵-۹۶. <https://doi.org/10.22051/jefa.2023.43711.1670>

- Alves, I., Limão, M., & Lourenço, S. M. (2024). Work Overload, Work-Life Balance and Auditors' Turnover Intention: The Moderating Role of Motivation. *Australian Accounting Review*, 34(1), 4-28. <https://doi.org/10.1111/auar.12417>

- Balboula, M.Z. and Elfar, E.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*, 4(2), 89-101. <https://doi.org/10.1108/jfra-06-2023-0296>

- Browman, A. S. (2025). Centering Social Fit, Self-Concept Fit, Goal Fit, and Resource Fit as Core Elements of Students' Experiences of Belonging at School. *Educational Psychology Review*, 37(2), 38. <https://doi.org/10.1007/s10648-025-10009-3>

- Chen, Ya-Hui & Wang, Kung-Jeng & Liu, Shih-Hsun. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*. 15(7), 74-93. <https://doi.org/10.3390/su15074793>

- Crone, E. A., Green, K. H., van de Groep, I. H., & van der Crujisen, R. (2022). A neurocognitive model of self-concept development in adolescence. *Annual Review of Developmental Psychology*, 4, 273-295. <https://doi.org/10.1146/annurev-devpsych-121220-015>

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127-149. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.127>

- Demissie, E. D., Koech, D. K., & Molnár, E. (2024). Work-life balance. *Multidisciplinary Challenges and Opportunities*, 1(1), 45-60. DOI: <https://doi.org/10.56808/multichal.2024.101>

- Fadhila, L. S., Susilowati, D., Budiarti, L., & Barika, C. R. (2024, October). Auditor work-life balance: Study phenomenology. In *Proceedings of the International Student Conference on Accounting and Business* (Vol. 3, pp. 45-56). Universitas Negeri Surabaya. *International Student Conference on Accounting and Business (ISCAB)*. <http://conference.forkommsaunsoed.com/index.php/iscoab-psa/article/view/118>

- Firdaus, F., Ujianto, U., & Slamet, R. (2023). The Effect of Job Security and Job Attractiveness on Intention to Leave: the Mediation Role of Employee Engagement. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(5), 12. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.1234>

- Gholami-Fatideh, Ashkan, Mehrani, Kaveh, & Tahriri, Arash. (2022). Examining the impact of time pressure, work-family conflict, and role ambiguity on audit quality-reducing behaviors with the mediating effect of job stress: An analysis of the Iranian auditing environment. *Financial Experimental Accounting Studies*, 19(76), 65-96. [in persian]

- Guerretaz, J., & Arkin, R. M. (2016). Distinguishing the subjective and the objective aspects of self-concept clarity. *Social and Personality Psychology Compass*, 10(4), 219-230. <https://doi.org/10.1111/spc3.12246>

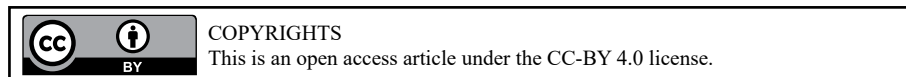
- Hards, E., Rathbone, C. J., Ellis, J. A., & Reynolds, S. (2024). 'What is the self anyway?' towards a more parsimonious conceptualisation of the self: A review. *New Ideas in*

- Psychology, 74, 101080. <https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2024.101080>
- Javaid, Z. K., Mubashar, M., Mahmood, K., Noor, A., Javed, N., Akhtar, K., & Ali, A. L. (2024). Effect of emotional intelligence and self-concept on academic performance: a systematic review of cross-cultural research. *Bulletin of Business and Economics (BBE)*, 13(2), 189-199. <https://doi.org/10.61506/01.00315>
 - Juliantini, N. K. D., Sudana, I. P., Supraŕsto, H. B., & Putri, I. G. A. M. A. D. (2019). Gender and work-life balance: A phenomenological study on Balinese female auditor. *International Journal of Social Sciences and Humanities*, 3(2), 224-237. <https://doi.org/10.29332/ijssh.v3n2.338>
 - Khodabandeh, Azar, Nouri, Raheleh, & Eskandari, Soraya. (2024). The impact of professional commitment, commitment to ethics, audit quality-reducing behaviors, internal locus of control, and emotional intelligence on fraud detection ability. *The First International Conference on Management, Accounting, Industrial Engineering, and Economics*. [in persian]
 - Knechel, W. R. (2000). Behavioral research in auditing and its impact on audit education. *Issues in accounting education*, 15(4), 695-712. <https://doi.org/10.2308/iace.2000.15.4.695>
 - 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.v18i1.8>
 - Nishad, A., Vaidya, H., Shah, K., Patel, K., & Goel, M. (2024). Factors Influencing Development of Self-Concept in Infants: A Systematic Review. *Theory and Practice in Child Development*, 4(2), 18-46. <https://doi.org/10.46303/tpicd.2024.9>
 - Sahni, P., & Fakhr, R. (2022). Self-Hypnosis Boosts Self-Concept: A Review. *Journal of Positive School Psychology*, 6(6). <https://doi.org/10.5281/zenodo.6975635>
 - Safarzadeh, M., Houshmand Kashani, A., & Salehpour, A. (2024). Examining the relationship between organizational learning and job satisfaction of audit trainees. *Professional Auditing Research Journal*, Vol. 4, Spring 2024, No. 14. Retrieved from <https://ensani.ir/fa/article/64035>. [in persian]
 - Setayesh, Mohammad Hossein, Dehdari, Elyas, Sadeghi, Mina, & Masoudi, Younes. (2024). The impact of emotional intelligence competencies on audit quality-reducing behaviors. *Experimental Accounting Research*, 14(4), 31-48. [in persian]
 - Shams-Bidehendi, Mohammadreza, Bemani-Mohammadabadi, Majid, & Rafahi-Bakhsh, Samaneh. (2024). Examining the impact of Machiavellianism on audit quality-reducing behaviors. *Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 9(17), 225-246. [in persian]
 - Sheikh, Mohammadjavad, & Alamzadeh, Sina. (2025). Examining the impact of psychological distance and communication distance on audit quality-threatening behaviors. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, Online publication on October 20, 2025. [in persian]
 - Slotter, E. B., & Emery, L. F. (2018). Self-concept clarity and social role transitions. *Self-concept clarity: Perspectives on assessment, research, and applications*, 85-106. https://doi.org/10.1007/978-3-319-71547-6_5
 - Sotoudeh, Masoud, Pourheidari, Omid, & Khodamipour, Ahmad. (2023). Examining the impact of job stress and professional skepticism on auditor judgment. *Accounting and Auditing Research*, 58(11), 5-28. [in persian]
 - Thielmann, I., & Burghart, M. (2025). Self-knowledge: Limits, implications, and paths to

change. *Current Opinion in Psychology*, 102056. <https://doi.org/10.1016/j.copsyc.2025.102056>
- Wright, E. C., & Riskind, J. H. (2021). A cognitive dissonance perspective on threats to self-concept in obsessive-compulsive disorder. *Journal of Obsessive-Compulsive and Related Disorders*, 28, 100619. <https://doi.org/10.1016/j.jocrd.2020.100619>
- Wu, I. C., Lo, C. O., Chrośtowski, M., Tsai, K. F., & Sue, D. (2023). A case study of self-inclusion: Self-knowledge as a potential tool for inclusive education. *Trends in Psychology*, 1-19. <https://doi.org/10.1007/s43076-023-00068-9>

پی‌نویس:

- | | |
|------------------------------------------|-------------------------------------|
| 1. Browman | 16. Guerretaz & Arkin |
| 2. Javaid et al | 17. Knechel |
| 3. Alves et al | 18. Coram, Ng & Woodliff |
| 4. Hards et al | 19. Coram, Glavovic, Ng, & Woodliff |
| 5. Fadhila | 20. Crone et al |
| 6. Balboula and Elfar | 21. Wright & Riskind |
| 7. Juliantini | 22. Slotter & Emery |
| 8. Sahni & Fakhr | 23. Guerretaz & Arkin |
| 9. Nishad et al | 24. Thielmann & Burghart |
| 10. Chen et al | 25. Munidewi |
| 11. Internalized Professional Skepticism | 26. Convergent Validity |
| 12. Deep Information Processing | 27. Wu et al |
| 13. Heuristic Processing | 28. Walker |
| 14. Identity Coherence | 29. Partial Least Squares |
| 15. Moral Disengagement | |





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

Mahin Shaghghi¹, Farzin Rezaei², Mohammad Ali Aghaei³, Hossein Kazemi⁴

Received: 2025/12/07

Approved: 2026/05/26

Research Paper

Highlights

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

Abstract:

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

Key Words: Linguistic features, Key audit matters, Audit report transparency



Extended Abstract

1. Introduction and objective

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

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

2. Materials and methods

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

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

3. Results and discussion

The analysis led to the identification of six main categories of determinants of linguistic features in key audit matters: (1) organizational and managerial factors (culture, leadership style, internal policies); (2) environmental and legal factors (auditing laws, standards, regulatory requirements, political-economic conditions); (3) technological factors (AI, natural language processing tools); (4) inherent characteristics of the key audit matter (complexity, fraud risk, asset valuation); (5) auditor characteristics (experience, expertise, training); and (6) stakeholder



expectations (investors, creditors, regulators). These factors were mapped into a paradigm model showing causal, contextual, intervening, strategic, and consequential relationships.

Quantitative analysis of the 140 questionnaires confirmed the model's reliability and validity. Composite reliability and Cronbach's alpha values for all constructs exceeded 0.7, and average variance extracted (AVE) values were above 0.5. The R^2 values ranged from 0.667 to 0.752, indicating strong explanatory power. The strongest path coefficients were observed for conflict of interest and independence (0.627), political and economic considerations (0.618), time and resource constraints (0.518), and technology (0.513). All t-values were significant at $p < 0.001$.

Key findings include:

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

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

4. Conclusion and suggestions

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

Practical suggestions:

- For audit firms and independent auditors: Develop a “conditional language guideline” for conflict-of-interest situations (e.g., using standardized cautious phrasing). Create a “sanctions and currency fluctuation checklist” to report asset valuation under unofficial exchange rates without vagueness.
- For standard-setters (Audit Organization, IACPA): Redefine reporting deadlines for highly complex topics (e.g., digital assets, intangible valuation) by adding 15 extra days to allow for precise technical language.
- For educational institutions: Add a graduate-level course on “Natural Language Processing in Audit Report Writing” covering sentiment analysis (FINBERT), conditional sentence



detection, and quantitative density measurement.

- For future research: Empirically test the moderating role of economic sanctions on auditor independence–language caution relationship, and the effect of audit firm size on time–pressure–readability link.

Ethical considerations

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

 [10.22034/JPAR.2026.2079757.1492](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2079757.1492)

1. Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Qa.c, Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.
mahin.shaghghi@iau.ir
2. Professor, Department of Accounting, Qa.c, Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.
(Corresponding Author) farzin.rezaei@iau.ac.ir
3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.
aghaeim@modares.ac.ir
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Qa.c, Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.
Hosein.kazemi@iau.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

ارائه مدل عوامل تعیین کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی

مهین شقاقی^۱، فرزین رضایی^۲، محمد علی آقایی^۳، حسین کاظمی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۵

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

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

چکیده:

ویژگی‌های زبانی در گزارش‌های حسابرسی در انتقال دقیق و شفاف اطلاعات مالی به ذینفعان مختلف نقش ایفا می‌کنند و بر درک، تفسیر و تصمیم‌گیری ذینفعان اثر مستقیم می‌گذارند. عوامل بنیادین ویژگی‌های زبانی در مواجهه با موضوعات کلیدی و پیچیده حسابرسی، به صورت عمیق واکاوی نشده است. این تحقیق با هدف بررسی این موضوع با روش کیفی «نظریه داده‌بنیاد» انجام شده است. داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختار یافته گردآوری شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار انجام و روایی و پایایی آن نیز تأیید گردید. یافته‌ها منجر به شناسایی شش عامل شامل: سازمانی و مدیریتی (فرهنگ و سبک رهبری)، محیطی و قانونی (استانداردها و الزامات نظارتی)، فناورانه (هوش مصنوعی)، ویژگی‌های ذاتی موضوع کلیدی حسابرسی (پیچیدگی)، ویژگی فردی حسابرس (تخصص و تجربه) و در نهایت انتظارات متنوع ذینفعان شد. این عوامل روابط پویا را به عنوان شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ترسیم می‌کند. روش انجام این تحقیق گراند تئوری بوده و در سال ۱۴۰۴ صورت پذیرفته است، داده‌ها از طریق مصاحبه با ۳۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی شامل حسابرسان مستقل، مدیران حسابرسی داخلی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، و اساتید دانشگاهی جمع‌آوری شدند. جامعه آماری این تحقیق شامل متخصصان با حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی و دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد یا بالاتر در حوزه حسابداری و حسابرسی بودند. نتایج نشان داد زبان در گزارش‌های حسابرسی صرفاً یک ابزار بی‌طرف نیست، بلکه پویا و تأثیرگذار است که می‌تواند انسجام اجتماعی بین ذینفعان و کیفیت تصمیم‌گیری‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. این پژوهش با ارائه یک چارچوب نظری جامع، مبنایی برای حسابرسان برای بهبود شفافیت و اثرگذاری گزارش‌ها فراهم می‌کند و مسیرهایی را برای تحقیقات آینده، پیشنهاد می‌نماید.

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

10.22034/JPAR.2026.2079757.1492

mahin.shaghghi@iau.ac.ir
farzin.rezaei@iau.ac.ir
aghaeim@modares.ac.ir
Hosein.kazemi@iau.ac.ir
http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
۲. استاد گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)
۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.
۴. استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۱. مقدمه

زبان به عنوان ابزاری حیاتی در حرفه‌ی حسابرسی، نه تنها نقش انتقال اطلاعات را ایفا می‌کند، بلکه به عنوان بازتابی از دقت، حرفه‌ای‌گری، و مسئولیت‌پذیری حسابرسان شناخته می‌شود. ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی، مانند گزارش‌های حسابرسی، تحلیل ریسک، یا ارتباط با ذینفعان، تحت تأثیر عوامل متعدد و پیچیده‌ای شکل می‌گیرند که فراتر از قواعد دستوری یا واژگان تخصصی هستند. این ویژگی‌ها از یک سو باید با استانداردهای حرفه‌ای، قوانین حقوقی و انتظارات ذینفعان همسو باشند و از سوی دیگر، نیاز به انعطاف‌پذیری برای تطابق با بافت‌های مختلف اقتصادی، فرهنگی و سازمانی دارند. در این میان، زبان به مثابه پلی میان دنیای فنی اعداد و ارقام و دنیای تفسیری تصمیم‌گیران عمل می‌کند، به گونه‌ای که هرگونه کاستی در دقت یا شفافیت آن می‌تواند به برداشتهای نادرست، کاهش اعتماد عمومی، یا حتی بحران‌های مالی بینجامد (کاسترا^۱، ۲۰۲۴).

عوامل تعیین کننده‌ی ویژگی‌های زبانی در حسابرسی را میتوان در تعامل پویای بین چهارچوبهای نظری، الزامات عملی، و محدودیت‌های انسانی جستجو کرد. نخست، چارچوب‌های قانونی و استانداردهای حسابرسی به شکل مستقیم بر ساختار و محتوای گزارش نویسی تأثیر می‌گذارند. برای مثال، استانداردها ممکن است استفاده از اصطلاحات خاصی مانند «اطمینان معقول» یا «اهمیت نسبی» را الزامی کنند، اما تفسیر این اصطلاحات در عمل، به عوامل دیگری مانند فرهنگ سازمانی یا تجربه‌ی حرفه‌ای حسابرس وابسته است. یک حسابرس باتجربه ممکن است برای توصیف یک ریسک مالی، از استعاره‌ها یا مثال‌های ملموس‌تری استفاده کند تا درک آن برای مدیران غیرمالی تسهیل شود، در حالی که یک گزارش رسمی برای مراجع ناظر ممکن است به زبانی فشرده و فاقد هرگونه ابهام تکیه کند (لیو^۲، ۲۰۲۴).

دوم، ذینفعان متنوع در فرآیند حسابرسی، اعم از سرمایه‌گذاران، مدیران، نهادهای نظارتی، یا عموم مردم، نیازها و انتظارات زبانی متفاوتی دارند. برای نمونه، سرمایه‌گذاران خرد ممکن است به زبانی ساده و غیرفنی نیاز داشته باشند تا بتوانند از وضعیت مالی شرکت آگاه شوند، در حالی که حسابرسان داخلی سازمان ترجیح می‌دهند گزارش‌ها با جزئیات فنی و ارجاعات دقیق به اسناد پشتیبان ارائه شوند. این تنوع، حسابرسان را ملزم می‌کند تا از توانایی تطبیق زبانی^۳ برخوردار باشند؛ مهارتی که در آن، حفظ تعادل بین صداقت حرفه‌ای و ساده‌سازی مفهومی، به چالشی همیشگی تبدیل می‌شود (چانگ و همکاران^۴، ۲۰۲۳).

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

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

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

با وجود انبوه پژوهش‌های بین‌المللی درباره موضوعات کلیدی حسابرسی (مانند مطالعات کاستر، ۲۰۲۴؛ لیو، ۲۰۲۴؛ لطفی، ۲۰۲۶)، تقریباً تمامی آن‌ها در بافت‌های نهادی پیشرفته و با فرض وجود استانداردهای رسمی و الزام‌آفرین برای گزارشگری این موضوعات انجام شده‌اند. حال آنکه در ایران، نه تنها مجموعه مدونی از موضوعات کلیدی حسابرسی تدوین نشده، بلکه عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی این گزارش‌ها با توجه به شرایط خاص محیط کسب‌وکار، تحریم‌های اقتصادی، فرهنگ گزارشگری محافظه‌کارانه و سطح‌بندی متفاوت دانش ذینفعان هرگز به صورت نظام‌مند و بومی واکاوی نشده است. از این رو، نوآوری اساسی پژوهش حاضر در آن است که برای نخستین بار با بهره‌گیری از روش نظریه داده‌بنیاد، مدلی پارادایمی و متناسب با بافت ایران برای تبیین عوامل سازمانی، محیطی، فناورانه، رفتاری و زمینه‌ای مؤثر بر ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه می‌دهد. هدف اصلی این تحقیق، شناسایی این عوامل و روابط پویای میان آن‌ها به منظور افزایش شفافیت، دقت و تصمیم‌گیری‌پذیری گزارش‌های حسابرسی در کشور است. اهمیت و ضرورت انجام این تحقیق در ایران از آنجا ناشی می‌شود که نبود استاندارد بومی برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، خطر تشمت زبانی، کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌ها و در نتیجه تضعیف اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را به همراه داشته است. بنابراین، یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی، توانمندسازی حسابرسان و تنظیم‌کنندگان بازار سرمایه در جهت ارتقای کیفیت ارتباطی گزارش‌های حسابرسی قرار گیرد.

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

۲. مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

برای بهبود ارزش ارتباطی گزارش‌های حسابرسی، تنظیم‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان

گزارش‌دهی به اصطلاح موضوعات کلیدی حسابرسی را برای حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای تجاری با منافع عمومی الزامی می‌کنند. موضوعات کلیدی حسابرسی مختص حسابرسی صاحبکار است و مهم‌ترین موضوعات را شامل می‌شود و هدف آن بهبود درک خطرات صورت‌های مالی و کار حسابرسان برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است. معرفی موضوعات کلیدی حسابرسی نشان‌دهنده اساسی‌ترین تغییر در گزارش‌های حسابرسی برای بیش از ۷۰ سال است (به عنوان مثال دوتی^۷، ۲۰۱۷)، که حسابرسان را ملزم می‌کند تا کار خود را به اطلاع عموم برسانند. از آنجایی که گزارش حسابرسی یک سند مهم است که برای اهداف تصمیم‌گیری در بازارهای مالی استفاده می‌شود (چرچ و همکاران^۸، ۲۰۰۸؛ موک و همکاران^۹، ۲۰۱۳)، تعیین عواملی که بر سبکی و محتوایی تأثیر می‌گذارد مانند ویژگی‌های مبتنی بر زبان مورد استفاده در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ضروری است. درک عوامل تعیین کننده این ویژگی‌های زبانی می‌تواند درک ما را از عوامل اساسی که اطلاعات و اثربخشی موضوعات کلیدی حسابرسی را شکل می‌دهد، تقویت کند. در حالی که تحقیقات قبلی عمدتاً عوامل تعیین کننده برای تعداد (پینتو و مورایس^{۱۰}، ۲۰۱۹)، طول (مثلاً عبدالفتاح و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۱؛ روسو و زهمز^{۱۲}، ۲۰۲۳) و نوع موضوعات کلیدی حسابرسی را بررسی می‌کند (پباری و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۲؛ گارسیا و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹)، اما تحقیقی که به بررسی عوامل تعیین کننده ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی می‌پردازد، کمیاب است.

هدف این تحقیق پر کردن این شکاف با کمی کردن انواع ویژگی‌های زبانی در یک نمونه از شرکت‌های بورسی در مقیاس بزرگ با استفاده از روش‌های پردازش زبان طبیعی و روشن کردن دو سؤال تحقیقاتی زیر است: (۱) چه ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مشتری با ویژگی‌های زبانی مرتبط است. ویژگی‌های موضوعات کلیدی حسابرسی؟ (۲) آیا تفاوت‌هایی در ویژگی‌های زبانی بین موضوعات کلیدی حسابرسی وجود دارد که بر روی اقلام خاص در صورت‌های مالی تمرکز می‌کنند (موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح حساب) و موضوعاتی که به موضوعات گسترده‌تری که کل واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند (مسائل کلیدی حسابرسی در سطح واحد تجاری).

برای بررسی این سؤال‌ها تحقیقاتی، در این مقاله بر بازار ایران تمرکز شده است که در آن موضوعات کلیدی حسابرسی از سال ۱۳۹۰ به طور گسترده مؤثر بوده و مجموعه داده جامعی را ارائه می‌دهد. این تحقیق مشاهدات در سطح موضوعات کلیدی حسابرسی، شامل ویژگی‌های زبانی را محاسبه نموده که ویژگی‌های متنی مهم سبک‌شناختی و محتوایی شناسایی شده در ادبیات حسابداری قبلی را به تصویر می‌کشد (به عنوان مثال بلانکسپور^{۱۵}، ۲۰۱۹؛ بوزانیک و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۸؛ کسل و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۹؛ دایر و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۷؛ هوپ و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۶). به طور خاص، طول موضوعات کلیدی حسابرسی، خوانایی آنها، محتوای ارزیابی آنها، تراکم کمی آنها، ویژگی آنها، درجه اظهارات آینده‌نگر آنها، و درجه بلاغت زبان آنها را مورد بررسی قرار خواهیم داد. این ویژگی‌های زبانی به عنوان متغیرهای وابسته در مدل تحقیق عمل می‌کنند.

به عنوان متغیرهای مستقل، از چندین ویژگی مؤسسه حسابرسی و مشتری شناسایی شده در ادبیات حسابداری قبلی استفاده خواهد شد که بر افشای‌های روایی تأثیر می‌گذارند، مانند اندازه، تخصص، ریسک، عملکرد، اهرم، قرار گرفتن در معرض بازار سرمایه و ساختار دارایی (مانند دایر و همکاران، ۲۰۱۷؛ لانگ و استیس؛ لارنس، ۲۰۱۵).

علاوه بر این، ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی با عواملی مانند وقوع اولین بار حسابرسی، میزان حق الزحمه حسابرسی، سطوح حق الزحمه غیرحسابرسی، مدت تأخیر گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت می‌تواند در ارتباط باشد. برای ویژگی‌های مشتری، شواهد به موضوعاتی نظیر: اندازه شرکت، شناسایی زیان، اهرم، عملکرد شرکت، ساختار دارایی شرکت، فرصت‌های رشد یک شرکت، نظر حسابرسی دریافتی، رویت بازار سرمایه و نوسانات مرتبط با ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی خواهند بود. به طور کلی، ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی منعکس‌کننده ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مشتری است. به طور متوسط، موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح واحد تجاری کوتاه‌تر، خواناتر، حاوی محتوای ارزیابی‌کننده‌تر، تراکم کمی بیشتر، اطلاعات خاص مشتری، اطلاعات آینده‌نگر کمتر و عبارات کمتری نسبت به موضوعات حسابرسی کلیدی در سطح حساب هستند. این نشان می‌دهد که حسابرسان استراتژی‌های زبانی متمایز را هنگام گزارش‌دهی درباره موضوعات واحد تجاری در مقابل موضوعات سطح حساب به کار می‌گیرند.

تنظیم‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان محتوای گزارش‌های حسابرس را برای افزایش ارزش ارتباطی آنها گسترش داده‌اند (به عنوان مثال FRC، ۲۰۱۳؛ IAASB، ۲۰۱۵؛ PCAOB، ۲۰۱۷). در اروپا، نهادهای دارای منافع عمومی ملزم به داشتن گزارش حسابرسی گسترده هستند که شامل موارد به اصطلاح کلیدی حسابرسی تحت مقررات شماره ۲۰۱۴/۵۳۷ اتحادیه اروپا باشد. طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA) ۷۰۱، موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان مواردی تعریف می‌شوند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری داشتند (ISA ۷۰۱، ۸). آنها معمولاً شامل حوزه‌هایی با ریسک بالاتر صورت‌های مالی، مانند قضاوت‌های مهم، برآوردهای حسابداری و رویدادها یا معاملات مهم هستند (ISA ۷۰۱، ۹). نکته مهم این است که موضوعات کلیدی حسابرسی به منظور جایگزینی اطلاعات اصلی ارائه شده توسط مشتری یا نظرات اصلاح شده حسابرس نیست. در عوض، آنها افشاگری در مورد موضوعات انتخاب شده را نشان می‌دهند که هدف آن کمک به کاربران برای درک بهتر ریسک‌های صورت‌های مالی خاص مشتری، قضاوت‌ها و کار حسابرس است (ISA ۷۰۱، ۲). به ویژه، هر سال، حسابرسان باید انتخاب کنند که کدام موضوعات کلیدی حسابرسی را در گزارش خود لحاظ کنند. علاوه بر این، آنها باید گزارش دهند که چرا موضوع شناسایی شده برای حسابرسی با اهمیت تلقی شده است و اشاره‌ای به محل افشای موضوع در صورت‌های مالی در بخش شرح موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه دهند (ISA ۷۰۱-۴۲، ۴۵). در بخش پاسخ، حسابرس باید نحوه رسیدگی به موضوع در حسابرسی صورت‌های مالی را توضیح دهد. این شامل

رویکرد حسابرسان، رویه‌های انجام شده، نتایج آن روش‌ها، هرگونه مشاهدات مهم و نتیجه‌گیری است (ISA ۷۰۱-۴۶-A-۵۱).

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

از منظر نظری، حسابرسان ممکن است ویژگی‌های زبانی موضوعات کلیدی حسابرسی را برای کاهش خطرات دعوی قضایی و مدیریت شهرت خود تنظیم کنند. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند بر ریسک دعوی قضایی حسابرسان تأثیر بگذارد. به طور خاص، موضوعات کلیدی حسابرسی می‌توانند به عنوان یک «سلب مسئولیت» عمل کنند که مسئولیت حسابرسان را در قبال شکست‌های بعدی حسابرسی کاهش می‌دهد (به عنوان مثال برازل و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۶؛ کچلمایر و همکاران^{۲۲}، ۲۰۲۰). به این ترتیب، می‌توان فرض کرد که حسابرسان زبان خود را با توجه به مشخصات ریسک مشتری تنظیم می‌کنند تا خطرات دعوی قضایی را کاهش دهند. با این حال، مطابق با فرضیه شهرت حسابرسان (واتس و زیمرمن^{۲۳}، ۱۹۸۳)، حسابرسان انگیزه‌هایی برای ارائه خدمات با کیفیت بالاتر حسابرسی دارند (به عنوان مثال، برگنر و همکاران^{۲۴}، ۲۰۲۰). بر این اساس، ویژگی‌های زبانی در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ممکن است منعکس کننده ویژگی‌های متنوع مؤسسه حسابرسی باشد و به عنوان شاخصی از تخصص و کیفیت کلی حسابرسی عمل کند (کاستر، ۲۰۲۴).

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

لطفی^{۲۵} (۲۰۲۶) به بازتعریف موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان نشانه‌های شناختی و بررسی تأثیر ویژگی‌های رفتاری-متنی آن‌ها بر عدم تقارن اطلاعاتی و کارایی حسابرسی پرداخت. این پژوهش با به کارگیری تحلیل متنی مبتنی بر پایتون، ویژگی‌های زبانی شامل خوانایی، لحن، نشانگرهای عدم قطعیت و پیچیدگی شناختی را کمی‌سازی کرد. یافته‌ها نشان داد که موضوعات کلیدی حسابرسی دارای پیچیدگی شناختی و نشانگرهای عدم قطعیت بالاتر، عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش و زمان صدور گزارش حسابرسی را طولانی‌تر می‌کنند، در حالی که موضوعات کلیدی حسابرسی شفاف، مختصر و با لحن مثبت، کارایی حسابرسی را به طور معنی‌داری بهبود می‌بخشند. همچنین سازوکارهای رفتاری-متنی نقش واسطه‌ای در رابطه میان قضاوت حسابرسان و شکاف‌های اطلاعاتی بازار ایفا می‌کنند و موضوعات کلیدی حسابرسی را به عنوان ابزارهای قدرتمند ارتباط شناختی معرفی می‌نمایند، نه صرفاً افشاهای استاندارد. این پژوهش نخستین چارچوب یکپارچه از نظریه‌های شناختی، رفتاری و متنی را برای درک موضوعات حیاتی حسابرسی ارائه می‌دهد.

شی و همکاران^{۲۶} (۲۰۲۵) به بررسی آیا حسابرسان اطلاعات خاص هر شرکت را در موضوعات کلیدی حسابرسی منتقل می‌کنند؟ شواهدی از چین پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که ریسک

حسابرسی بر رفتار افشای حسابرسان تأثیر می‌گذارد و با افشای اطلاعات خاص هر شرکت در موضوعات کلیدی حسابرسی رابطه مثبت دارد. اطلاعات خاص شرکت که در موضوعات کلیدی حسابرسی وجود دارد، از نظر ارزشی مرتبط است، زیرا با ضریب پاسخ سود رابطه مثبت دارد. تأثیر مثبت بر ضریب پاسخ سود برای شرکت‌هایی با سطوح بالاتر عدم تقارن اطلاعاتی و آنهایی که ریسک حسابرسی بالاتری دارند، بارزتر است. نویسندگان دو کانال بالقوه برای این تأثیر بر ضریب پاسخ سود شناسایی می‌کنند: (۱) بهبود کیفیت حسابداری که با کاهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی نشان داده می‌شود، و (۲) افزایش نظارت نظارتی که با افزایش احتمال دریافت نامه اظهار نظر (کامنت لتر) مشهود است.

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

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

چانگ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی مدیریت تأثیر در پیشنهادات حسابرسی بخش عمومی: زبان و هزینه‌ها پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که پیشنهادات با استراتژی‌های بازار شرکت‌های حسابرسی مطابقت دارد. در مقایسه با سایر شرکت‌ها، پیشنهادهای شرکت‌های کوچک و غیر تخصصی بیشتر از زبان تجاری استفاده می‌کنند، در حالی که پیشنهادات شرکت‌های تخصصی دولتی از زبان شایستگی بیشتری استفاده می‌کنند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که بازار ممیزی‌های بخش دولتی ایالات متحده شامل بسیاری از شرکت‌های کم هزینه و با کیفیت پایین است.

دی سوزا و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی پیچیدگی‌های زبانی افشای حسابداری روایتی در صورت‌های مالی: تحلیلی بر اساس ویژگی‌های خوانایی پرداختند. یافته‌ها با فرضیه مبهم‌سازی مدیریت سازگار است و به درک این موضوع کمک می‌کند که روایت‌های پیچیده به عنوان فریبنده

برای پنهان کردن اطلاعات مالی منفی استفاده می‌شوند. همچنین اطلاعات پیچیده گذشته تأثیر منفی بر عملکرد فعلی شرکت‌ها دارد. بنابراین، منطقی به نظر می‌رسد که نتیجه‌گیری شود که توافق وجود دارد که روایت‌های پیچیده در فرآیند تحلیل موثرتر و پرهزینه‌تر هستند.

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

جان^{۲۹} (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان خوانایی گزارش مالی و خوانایی گزارش حسابرسی شرکت بیان می‌دارد که شرکت‌هایی با صورت‌های مالی با خوانایی کمتر، هزینه‌های حسابرسی بالاتری را پرداخت می‌کنند، دارای تأخیر طولانی مدت گزارش حسابرسی هستند، احتمالاً گزارش حسابرسی اصلاح شده را دریافت می‌کنند، و گردش مالی حسابرسان بالاتری دارند و این نشان می‌دهد که این شرکت‌ها ریسک تعامل بیشتری را تحمیل می‌کنند و ریسک حسابرسی افزایش یافته و در نهایت خوانایی گزارشات حسابرسی کاهش می‌یابند.

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

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

فخ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان خوانایی گزارش‌های بین‌المللی حسابرسان: بازتاب پیشرفته‌ای در مورد سازش بین اصول هنجاری و الزامات زبانی بیان می‌دارد که حسابرسان مستقل بطور دوره‌ای گزارش‌هایی را منتشر می‌کنند که نتایج حسابرسی را خلاصه می‌کند.

این گزارش‌ها ارتباطات مالی و قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که در صورت نیازهای متناقض (استانداردهای حسابرسی در مقابل اصول زبانی)، حسابرسان مستقل باید گزارش‌های خود را بهینه سازی کنند.

یوسفی و همکاران (۱۴۰۵) به تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حسابرسان مستقل پرداختند. 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 هويت و قضاوت حرفه‌ای خود را پررنگ‌تر می‌سازند. این نتایج به وضوح تأیید می‌کند که سبک فراگفتمانی گزارش، صرفاً یک امر زیبایی‌شناختی نیست، بلکه عاملی تأثیرگذار بر ادراک و قضاوت ذینفعان است.

فکری و همکاران (۱۴۰۵) به بررسی ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین سازوکارهای راهبری شرکتی درونی و بیرونی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ارتباط معنادار و مثبت وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد هزینه‌های نمایندگی بر ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی درونی و بیرونی و افشای موضوعات کلیدی تأثیر مثبت و معنادار وجود دارد.

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

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

اسدیان و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تحلیل نقش هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت

پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی پرداختند. یافته ها نشان می دهد که هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین هر چه میزان مهارت های حسابرسان در زمینه هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت پذیری بالاتر باشد، نگارش خواناتری در گزارش حسابرسی دارند که باعث ارتباط بهتر با استفاده کنندگان این گزارش ها می شود و به این ترتیب زمینه نگارش خوانای گزارش مذکور فراهم می شود.

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

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

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

سوال پژوهش

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

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف توسعه ای و ماهیت اکتشافی، از روش داده بنیاد استفاده کرده است. جامعه آماری شامل خبرگان، مدیران، مشاوران و صاحب نظران حوزه حسابرسی بود که با نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی انتخاب شدند. پس از مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۲۷ نفر به اشباع نظری

رسید، اما برای اطمینان با ۳ نفر اضافه‌تر (جمعاً ۳۰ نفر) مصاحبه ادامه یافت. هم‌زمان پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی ارسال شد که پس از پی‌گیری، ۲۵ پرسشنامه سالم برای تحلیل استفاده گردید. فرآیند کدگذاری در شش مرحله انجام شد: ابتدا پژوهشگر با غوطه‌وری در داده‌ها به درک عمیقی دست یافت. سپس کدهای اولیه استخراج و فهرست‌بندی شد. در مرحله سوم، کدها در سطح کلان‌تر تحلیل و در قالب گویه‌ها دسته‌بندی شدند. مرحله چهارم شامل ترسیم شبکه گویه‌ها و اصلاح آن‌ها (حذف گویه‌های نامرتب یا هم‌پوشان) بود. در مرحله پنجم شبکه نهایی گویه‌ها تثبیت و داده‌ها بر این اساس تحلیل شدند. نهایتاً در مرحله ششم با تکمیل گویه‌ها، گزارش نهایی تدوین گردید. برای تضمین روایی، از دو راهبرد استفاده شد: (۱) بازبینی کدها توسط مصاحبه‌شوندگان (۲) بررسی توسط خبرگان با رویکرد چندسویه‌نگری. پایایی نیز از طریق مستندسازی دقیق فرآیندها شامل ضبط و پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها در همان روز، کدگذاری نظام‌مند، و دسته‌بندی استقرایی داده‌ها حاصل شد. خروجی نهایی، استخراج مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی با تایید نهایی مشارکت‌کنندگان و خبرگان بود.

جامعه و نمونه آماری

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

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

جدول شماره ۱ اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۲	۷۳٫۳۳٪	رشته	حسابرسی	۱۲	۴۰٫۰۰٪
	زن	۸	۲۶٫۶۷٪	تحصیلی	حسابداری	۱۸	۶۰٫۰۰٪
میزان تحصیلات	دانشجوی دکتری	۴	۱۳٫۳۳٪	محل اشتغال	موسسات حسابرسی	۱۵	۵۰٫۰۰٪
	دکتری	۲۶	۸۶٫۶۷٪		حسابرسی شرکت‌ها	۴	۱۳٫۳۳٪
شغل	حسابرسی	۱۹	۶۳٫۳۳٪	سابقه خدمت	دانشگاه‌ها	۱۱	۳۶٫۶۷٪
		استاد دانشگاه	۱۱		۳۶٫۶۷٪	بین ۵ تا ۱۰ سال	۴
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۵	۵۰٫۰۰٪		بیشتر از ۲۰ سال	۱۱	۳۶٫۶۷٪
جمع هر طبقه		۳۰	۱۰۰٪	جمع هر طبقه		۳۰	۱۰۰٪

نمونه آماری

نمونه آماری در این تحقیق دانشگاهیان و فعالین در موسسات حسابرسی بوده‌اند. در این تحقیق از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. در این تحقیق برای نمونه‌گیری از فرمول کوکران با $N=219$ استفاده شده است.

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

که در آن:

N = جامعه آماری

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

P = نسبت موفقیت

q = نسبت شکست که همان $p-1$ می‌باشد

d = حداکثر خطای برآورد برابر با ۰/۵ در نظر گرفته شده است.

α = درصد خطا ۰/۵

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

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

۴. یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده‌هایی است که از مصاحبه شونده‌گان به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه‌های پایه تک تک مصاحبه‌های ضبط شده چند بار گوش داده شد و پس از تایپ گویه‌های مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه‌ها گویه‌هایی که نشان‌دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند شناسایی شدند. بر این اساس ۸۷ گویه از متن مصاحبه‌ها به دست آمد.

جدول شماره ۲ نمونه‌ای از دسته بندی گویه‌های شناسایی شده

ردیف	گویه اصلی	گویه فرعی
۱	ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابداری	زبان توصیفی (Language Descriptive)
۲		زبان تحلیلی (Analytical Language)
۳		زبان فنی-تخصصی (Technical/Jargon Language)
۴		زبان محتاطانه (Cautious Language)
۵		زبان اقناعی (Persuasive Language)
۶		زبان حقوقی-تنظیمی (Legal/Regulatory Language)
۷		زبان ساده شده (Simplified Language)
۸		زبان تعاملی (Interactive Language)
۹		زبان بحرانی (Critical Language)
۱۰		زبان فناوری محور (Technology-Driven Language)
۱۱		زبان فرضی-شرطی (Hypothetical/Conditional Language)
۱۲		زبان حاکمیتی (Governance-Oriented Language)
۱۳	موضوعات کلیدی حسابداری	ارزیابی ریسک
۱۴		کنترل‌های داخلی
۱۵		شناسایی و مدیریت تقلب
۱۶		انطباق با قوانین و استانداردها
۱۷		ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها
۱۸		بررسی صورت جریان وجوه نقد
۱۹		بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
۲۰		ارتباط با مدیریت و ذینفعان
۲۱		استقلال و اخلاق حرفه‌ای
۲۲		حسابرسی فناوری اطلاعات
۲۳		گزارشگری یکپارچه و پایداری
۲۴		حسابرسی داخلی
۲۵		دقت و وضوح
۲۶		عینیت و بیطرفی
۲۷		ساختار استاندارد
۲۸		رعایت اصول اخلاقی و حقوقی
۲۹		همه‌نگی با تحولات فناوری
۳۰		شفافیت در بیان مسئولیت‌ها
۳۱		تداوم فعالیت
۳۲		مسائل مرتبط با مالیات
۳۳		معاملات غیرمتعارف یا پیچیده
۳۴		پیشگیری از تعارض منافع (Conflict of Interest)
۳۵		حفظ محرمانگی (Confidentiality)
۳۶		مقابله با فشارهای خارجی

ردیف	گویه اصلی	گویه فرعی
۳۷	فرهنگ سازمانی و مدیریتی	سبک رهبری
۳۸		فرهنگ ریسک‌گریزی
۳۹		سطح شفافیت سازمانی (Organizational Transparency)
۴۰		تحمل‌پذیری ریسک (Risk Tolerance)
۴۱		سلسله مراتب قدرت (Power Hierarchy)
۴۲		جهت‌گیری اخلاقی (Orientation Ethical)
۴۳		نوآوری در گزارش‌دهی (Reporting Innovation)
۴۴	پاسخگویی مدیریت (Management Accountability)	
۴۵	محدودیت‌های زمانی و منابع	فشار زمانی
۴۶		کمبود تخصص زبانی
۴۷	تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	چندملیتی بودن سازمان
۴۸		زبان مادری و زبان دوم
۴۹		تفاوت در هنجارهای ارتباطی (Communication Norms)
۵۰		تفاوت در انتظارات از شفافیت (Transparency Expectations)
۵۱		تفاوت در تفسیر زبان محتاطانه (Cautious Language Interpretation)
۵۲		تفاوت در ساختار گزارش نویسی (Report Structure Differences)
۵۳		تفاوت در نگرش به اقتدار و سلسله مراتب (Hierarchy Attitudes)
۵۴	تفاوت در درک مفاهیم انتزاعی (Abstract Concepts Understanding)	
۵۵	فناوری و ابزارهای نرم افزاری	محدودیت‌های نرم‌افزارهای گزارش‌گیری
۵۶		اتوماسیون ناکارآمد
۵۷	ملاحظات سیاسی و اقتصادی	فشار ذینفعان قدرتمند
۵۸		رقابت در بازار حسابرسی
۵۹		فشارهای سیاسی و تنظیم مقررات (Political Pressures & Regulation)
۶۰		شرایط اقتصادی کلان (Macroeconomic Conditions)
۶۱		روابط با ذینفعان قدرتمند (Powerful Stakeholder Influence)
۶۲		ملاحظات بین‌المللی (International Considerations)
۶۳		امنیت شغلی حسابرسان (Auditor Job Security)
۶۴	منافع اقتصادی مؤسسات حسابرسی (Audit Firm Economics)	
۶۵	پپیچیدگی موضوعات حسابرسی	فناوری‌های نوین
۶۶		ابهام در استانداردها
۶۷		افزایش نیاز به زبان تخصصی (Specialized Terminology Demand)
۶۸		الزام به ساختارهای گزارش‌دهی لایه لایه (Multi-Layered Reporting)
۶۹		افزایش استفاده از زبان تحلیلی (Enhanced Analytical Language)
۷۰		چالش‌های ارتباطی با ذینفعان (Stakeholder Communication Challenges)
۷۱		افزایش اهمیت زبان محتاطانه (Heightened Need for Caution)
۷۲		ادغام دانش چندرشته‌ای (Multidisciplinary Integration)

ردیف	گویه اصلی	گویه فرعی
۷۳	ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای	ترس از پیگرد قانونی
۷۴	سطح دانش و انتظارات مخاطبان	تأثیر پرونده‌های قضایی گذشته
۷۵	تضاد منافع و استقلال	عدم آگاهی مخاطب
۷۶	تحولات سریع محیط کسب و کار	انتظارات متناقض
۷۷		وابستگی مالی مؤسسه حسابرسی به مشتری
۷۸		مداخله مدیریت در فرآیند حسابرسی
۷۹		تغییرات قانونی مکرر
۸۰		رخداد‌های غیرمترقبه (مانند همه‌گیری یا بحران‌های اقتصادی)
۸۱		ظهور اصطلاحات و مفاهیم جدید (Emerging Terminology)
۸۲		تغییر در الگوهای گزارش‌دهی (Reporting Paradigm Shifts)
۸۳		افزایش نیاز به شفافیت (Enhanced Transparency Demands)
۸۴		تحول در روش‌های تحلیلی (Analytical Methodologies Evolution)
۸۵		چالش‌های ارتباط چند ذینفعی (Multi-Stakeholder Communication)
۸۶	افزایش سرعت گزارش‌دهی (Reporting Velocity)	
۸۷	تحول در استانداردهای حرفه‌ای (Professional Standards Transformation)	

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

یکی از مهم‌ترین بخش‌های هر پژوهش، دسته‌بندی اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل و تفسیر نتایج است. موضوع آمار توصیفی بیان دقیق و کامل و نظام دار داده‌های تجربی و نتایج عینی پژوهش و موضوع آمار توصیفی، تفسیر و تعیین میزان اهمیت و اعتبار آنها است. در این پژوهش نیز اطلاعات گردآوری شده پس از تبدیل به ارقام و استخراج مقادیر متغیرها با استفاده از آمار توصیفی تجزیه و تحلیل شده و با استفاده از آمار استنباطی و آزمون پرسش‌های پژوهش در مورد تایید یا رد پرسش‌های پژوهش تصمیم‌گیری شده است. در بخش‌های توصیفی ابتدا داده‌های هر یک از سوال‌های جمعیت شناختی پرسش‌نامه دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل شده است. در بخش استنباطی با استفاده از نرم‌افزار PLS تجزیه و تحلیل شده است.

آمار توصیفی و جمعیت شناختی

خلاصه نتایج جمعیت شناختی پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. در بین پاسخ دهندگان ۹۱ نفر مرد و ۴۹ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۵ درصد به خود اختصاص دادند. از نظر سابقه خدمتی، بیشترین فراوانی مربوط به طبقه ۱۰ تا ۲۰ سال با ۴۰ درصد و کمترین فراوانی مربوط به طبقه کمتر از ۵ سال با ۲,۱۴ درصد بوده است. اکثر پاسخ دهندگان شاغلین موسسات حسابرسی (۷۷,۱۴ درصد) بوده‌اند.

جدول ۳ ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۹۱	۶۵,۰۰٪	رشته تحصیلی	حسابرسی	۴۰	۲۸,۵۷٪
	زن	۴۹	۳۵,۰۰٪		حسابداری	۱۰۰	۷۱,۴۳٪
میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۶	۱۱,۴۳٪	محل اشتغال	موسسات حسابرسی	۱۰۸	۷۷,۱۴٪
	کارشناسی ارشد	۴۲	۳۰,۰۰٪		دانشگاه‌ها	۳۲	۲۲,۸۶٪
	دانشجوی دکتری	۳۶	۲۵,۷۱٪		کمتر از ۵ سال	۳	۲,۱۴٪
شغل	دکتری	۴۶	۳۲,۸۶٪	سابقه خدمت	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۶	۲۵,۷۱٪
	حسابرسی	۱۰۸	۷۷,۱۴٪		بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۵۶	۴۰,۰۰٪
	استاد دانشگاه	۳۲	۲۲,۸۶٪		بیشتر از ۲۰ سال	۴۵	۳۲,۱۴٪
	جمع هر طبقه	۱۴۰	۱۰۰٪		جمع هر طبقه	۱۴۰	۱۰۰٪

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

جدول ۴ آمار توصیفی متغیرها

مولفه	میانگین	انحراف استاندارد	جولگی	کشیدگی
ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی	۳/۸۹۴	۰/۶۵۸۳۴	۰/۳۷۴	۱/۲۰۴
موضوعات کلیدی حسابرسی	۳/۷۴۵	۰/۶۰۴۲	۰/۳۹۱	۱/۳۶۲
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۳/۸۲۲	۰/۵۸۷۴	۰/۳۵۲	۱/۳۰۷
محدودیت‌های زمانی و منابع	۳/۹۷۴	۰/۶۰۹۸	۰/۴۲۳	۱/۵۰۷
تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	۳/۸۴۵	۰/۵۱۲۴	۰/۴۱۵	۱/۵۱۲
فناوری و ابزارهای نرم‌افزاری	۳/۸۱۶	۰/۴۵۱۶	۰/۴۶۲	۱/۷۱۰
ملاحظات سیاسی و اقتصادی	۳/۷۹۵	۰/۶۰۳۷	۰/۴۳۱	۱/۴۶۳
پیشگیری موضوعات حسابرسی	۳/۸۶۳	۰/۶۱۲۰	۰/۴۰۸	۱/۵۴۸
ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای	۳/۷۸۷	۰/۵۰۹۵	۰/۴۳۳	۱/۴۹۹
سطح دانش و انتظارات مخاطبان	۴/۱۰۴	۰/۶۰۱۷	۰/۴۲۰	۱/۳۱۹
تضاد منافع و استقلال	۳/۹۹۵	۰/۶۱۷۴	۰/۳۵۵	۱/۲۴۵
تحولات سریع محیط کسب و کار	۴/۲۳۱	۰/۵۲۴۳	۰/۳۶۴	۱/۴۳۷

آمار استنباطی پژوهش

روایی و پایایی

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

جدول شماره ۵ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

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

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

جدول شماره ۶ نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	مولفه
۰/۷۴۵	ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی
۰/۷۱۲	موضوعات کلیدی حسابرسی
۰/۸۰۴	فرهنگ سازمانی و مدیریتی
۰/۸۳۴	محدودیت‌های زمانی و منابع
۰/۸۰۵	تفاوت‌های فرهنگی و زبانی

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	مؤلفه
۰/۸۱۲	فناوری و ابزارهای نرم‌افزاری
۰/۷۹۴	ملاحظات سیاسی و اقتصادی
۰/۷۸۳	پیچیدگی موضوعات حسابرسی
۰/۸۵۵	ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای
۰/۷۹۸	سطح دانش و انتظارات مخاطبان
۰/۷۸۸	تضاد منافع و استقلال
۰/۷۹۴	تحولات سریع محیط کسب و کار

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

جدول شماره ۷ نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q2

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

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

شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

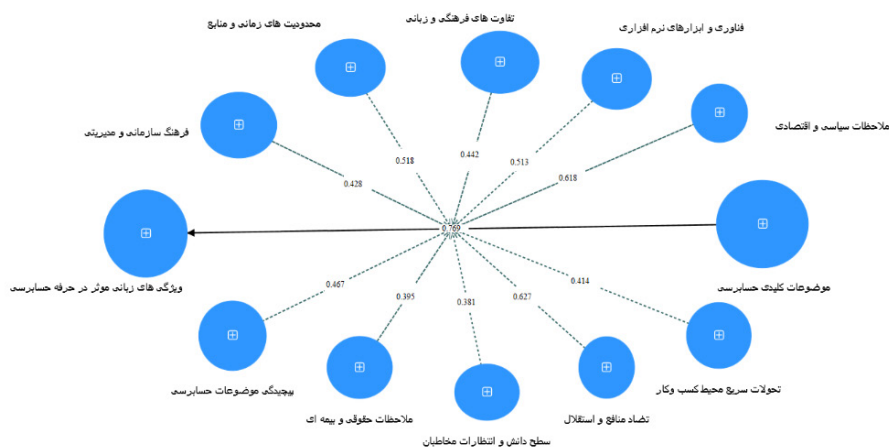
جدول شماره ۸ شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

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

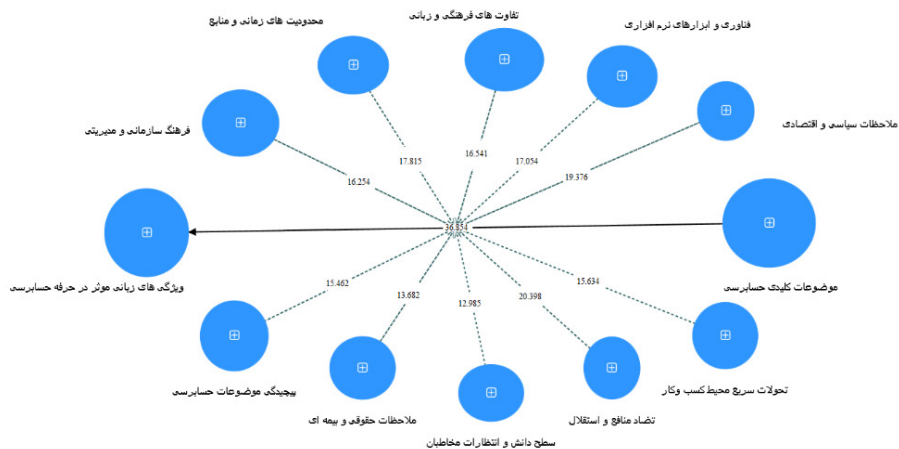
همانطور که در جدول مشخص است کلیه مقدار به‌دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی می‌باشند بر این اساس برازش مدل تأیید گردید.

مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تأثیرگذار بر ارائه مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی شامل ویژگی‌های زبانی موثر در حرفه حسابرسی، موضوعات کلیدی حسابرسی، فرهنگ سازمانی و مدیریتی، محدودیت‌های زمانی و منابع، تفاوت‌های فرهنگی و زبانی، فناوری و ابزارهای نرم‌افزاری، ملاحظات سیاسی و اقتصادی، پیچیدگی موضوعات حسابرسی، ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای، سطح دانش و انتظارات مخاطبان، تضاد منافع و استقلال و تحولات سریع محیط کسب و کار بوده است.

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



نمودار ۱ نتایج مدل نهایی ارائه مدل عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی در حالت معناداری



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

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

مولفه	ضریب مسیر	مقدار تی	سطح معنی داری
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۷۶۹	۳۶/۸۵۴	۰/۰۰۰
فرهنگ سازمانی و مدیریتی	۰/۴۲۸	۱۶/۲۵۴	۰/۰۰۰
محدودیت‌های زمانی و منابع	۰/۵۱۸	۱۷/۸۱۵	۰/۰۰۰
تفاوت‌های فرهنگی و زبانی	۰/۴۴۲	۱۶/۵۴۱	۰/۰۰۰
فناوری و ابزارهای نرم افزاری	۰/۵۱۳	۱۷/۰۵۴	۰/۰۰۰
ملاحظات سیاسی و اقتصادی	۰/۶۱۸	۱۹/۳۷۶	۰/۰۰۰
پیچیدگی موضوعات حسابرسی	۰/۴۶۷	۱۵/۴۶۲	۰/۰۰۰
ملاحظات حقوقی و بیمه‌ای	۰/۳۹۵	۱۳/۶۸۲	۰/۰۰۰
سطح دانش و انتظارات مخاطبان	۰/۳۸۱	۱۲/۹۸۵	۰/۰۰۰
تضاد منافع و استقلال	۰/۶۲۷	۲۰/۳۹۸	۰/۰۰۰
تحولات سریع محیط کسب و کار	۰/۴۱۴	۱۵/۶۳۴	۰/۰۰۰

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

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

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

تفاوت‌های فرهنگی و زبانی و سطح دانش و انتظارات مخاطبان نیز بر چگونگی شکل‌گیری ویژگی‌های زبانی تأکید دارند. این یافته نشان می‌دهد که حسابرسان در محیط‌های بین‌المللی یا در مواجهه با مخاطبان غیرمتخصص، از زبان ساده‌شده، توضیحات بیشتر و پرهیز از اصطلاحات فنی پیچیده استفاده می‌کنند تا امکان درک و تفسیر صحیح گزارش را فراهم آورند. همچنین، فرهنگ سازمانی و مدیریتی به عنوان یک عامل زمین‌های، سبک گزارش‌نویسی را به سمت شفافیت یا محافظه‌کاری سوق می‌دهد.

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

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

عوامل فنی مورد توجه قرار گیرند.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

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

یکی از یافته‌های محوری این تحقیق، نقش برجسته تضاد منافع و استقلال حرفه‌ای است که در مواقع مواجهه حسابرسان با تعارض منافع، تمایل به استفاده از زبان مبهم، محتاطانه و غیرشفاف را افزایش می‌دهد و در مقابل، در محیط‌هایی که استقلال حسابرسان حفظ می‌شود، زبان گزارش‌ها از شفافیت و صراحت بیشتری برخوردار است. عامل دوم با شدت تأثیر بالا، ملاحظات سیاسی و اقتصادی است که منجر به «واکنش محافظه‌کارانه زبانی» می‌شود و در دوران تحریم یا نوسانات اقتصادی، زبان گزارش‌ها را به سمت کلی‌گویی و پرهیز از بیان جزئیات سوق می‌دهد.

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

تفاوت‌های فرهنگی و زبانی و سطح دانش مخاطبان نیز از دیگر عوامل تأثیرگذار شناسایی شد که حسابرسان بین‌المللی را ناگزیر به تطبیق زبانی و ساده‌سازی زبان فنی می‌کند. فرهنگ سازمانی و مدیریتی هم نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کند به طوری که سازمان‌های با فرهنگ باز و شفاف، گزارش‌های با زبان واضح‌تر و تحلیلی‌تر ارائه می‌دهند. پیچیدگی ذاتی موضوعات حسابرسی نیز به تنهایی تأثیر قابل توجهی بر ویژگی‌های زبانی دارد و موضوعات پیچیده‌ای مانند ارزش‌گذاری دارایی‌های نامشهود نیازمند زبانی با دقت فنی بالا و تشریح مفصل هستند.

در نهایت، تحولات سریع محیط کسب‌وکار و ظهور مفاهیم جدید مانند اقتصاد دیجیتال و رمزارزها، حسابرسان را وادار به توسعه واژگان تخصصی جدید و سازگاری زبانی می‌کند. جمع‌بندی نهایی این تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های زبانی در حسابرسی پدیده‌ای پویا، چندبعدی و وابسته به زمینه است که درک جامع عوامل تأثیرگذار بر آن می‌تواند به بهبود کیفیت گزارش‌ها، توسعه استانداردهای بهتر گزارش‌گری، آموزش مؤثرتر حسابرسان و در نهایت افزایش

اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی بینجامد.

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

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

الف) برای مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل:

۱. تدوین «دستورالعمل زبانی شرطی» برای شرایط دارای تضاد منافع: در قراردادهایی که حساب‌رسان همزمان خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌دهد، استفاده از جملات شرطی و محتاطانه استاندارد (مانند «با توجه به محدودیت دامنه کار، اظهار نظر ما بر اساس اسناد ارائه‌شده است») به صورت اجباری درج شود تا هم شفافیت کاهش نیابد و هم مسئولیت قانونی مدیریت شود.

۲. طراحی «چک‌لیست زبان در دوره‌های تحریم و نوسانات ارزی»: حساب‌رسان موظف باشند در گزارش‌های خود عبارات خاصی نظیر «ارزش‌گذاری دارایی‌ها متأثر از نرخ‌های غیررسمی بازار» را بدون کلی‌گویی و با ذکر منبع نرخ، قید کنند. این چک‌لیست بر اساس کدهای استخراج‌شده از مصاحبه‌های این پژوهش (گویه‌های ۵۷ تا ۶۴) تنظیم شود.

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

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

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

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

ملاحظه‌های اخلاقی

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

منابع

- اسدیان اوغانی اصغر، کریمی شالقونی منصوره. تحلیل نقش هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان بر خوانایی گزارش حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۲؛ ۸ (۱۵): ۲۹۷-۳۳۷ <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1176-fa.html>
- شیخ، محمدجواد و عالم زاده، سنینا. (۱۴۰۴). بررسی تأثیر فاصله ذهنی و فاصله ارتباطی بر رفتار تهدید کننده کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۶(۲۱)، ۱۰۶-۱۳۵.

<https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2064374.1433>

۳. عباس زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، نسیم طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرس: یک رویکرد زبانی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۳۱-۵۷.

<https://doi.org/10.22054/qjma.2020.30865.1775>

۴. علی خانی، رضیه، مران جوری، مهدی، داوودی، سمانه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۸(۱)، ۸۰-۱۰۱.

<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>

۵. فرج زاده دهکردی، حسن. (۱۴۰۴). توانایی مدیریت و لحن بند تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرس: رویکرد پردازش زبان طبیعی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۲)،

<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2025.386002.1009048>. ۳۷۱-۳۴۳

۶. فکری اول، فاطمه و بادآور نهنندی، یونس. (۱۴۰۵). ارتباط بین سازوکارهای راهبردی شرکتی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی. مجله دانش

حسابداری، ۱۷(۱)، ۱۰۳-۱۴۲. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24035.4094>

۷. فغفور مغربی، یگانه، سجادی، سید حسین، اثنی عشری، حمیده، رضاییان، علی. (۱۳۹۹).

تاثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۵)، ۳۴-۱. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080>

۸. یوسفی، محمدحسین، رضائی، نادر و عبدی، رسول. (۱۴۰۵). تحلیل فراگفتمانی در گزارش‌های حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۶(۲۲)، ۹۸-۱۲۵.

<https://doi.org/10.22034/jpar.2026.2074340.1472>

1. Abbaszadeh, M. R. , Salehi, M. and nasimtoosi, F. (2019). A Study of Factors Affecting Readability of the Audit Report: A linguistic Approach. Empirical Studies in Financial Accounting, 16(64), 31-57. <https://doi:10.22054/qjma.2020.30865.1775>(in persian)

2. Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. Journal of Business Ethics, 174(1), 177-197. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04607-0>

3. Abernathy, J. L., Guo, F., Kubick, T. R., & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 38(2), 1-26. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52243>

4. Alikhani, R. , Maranjory, M. and Davoudi, S. (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Readability. Accounting and Auditing Review, 28(1), 80-101. <https://doi:10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>(in persian)

5. Asadiyan owghani A, karimi shalghooni M. Analysis of the role of emotional intelligence, social intelligence and social responsibility of auditors on the audit report readability. aapc 2023; 8 (15) :297-337. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1176-fa.html> (in persian)

6. Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants of accounts level and entity level key audit matters: Further evidence. Accounting in Europe, 19(3), 397-422. <https://doi.org/10.1080/17449480.2022.2060753>

7. Bergner, J., Marquardt, B. B., & Mohapatra, P. (2020). The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. *International Journal of Auditing*, 24(2), 292–319. <https://doi.org/10.1111/ijau.12178>
8. Blankespoor, E. (2019). The impact of information processing costs on firm disclosure choice: Evidence from the XBRL mandate. *Journal of Accounting Research*, 57(4), 919–967. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12268>
9. Bozanic, Z., Roulstone, D. T., & Van Buskirk, A. (2018). Management earnings forecasts and other forward-looking statements. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1), 1–20. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.11.008>
10. Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345–1362. <https://doi.org/10.2308/accr-51380>
11. Cassell, C. A., Cunningham, L. M., & Lisic, L. L. (2019). The readability of company responses to SEC comment letters and SEC 10-K filing review outcomes. *Review of Accounting Studies*, 24(4), 1252–1276. <https://doi.org/10.1007/s11142-019-09507-x>
12. Chang, Y. T., & Stone, D. N. (2023). Impression management in public sector audit proposals: language and fees. *European Accounting Review*, 32(2), 311–343. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1969260>
13. Chang, Y., & Stone, D. (2019). Why does decomposed audit proposal readability differ by audit firm size? A Coh-Metrix approach. *Managerial Auditing Journal*, 34(8), 895–923. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1731>
14. Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69–90. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69>
15. De Souza, J. A. S., Rissatti, J. C., Rover, S., & Borba, J. A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48, 59–74. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2018.12.004>
16. Doty, J. (2017). Statement on adoption of an auditing standard on the auditor's report. Speech at the PCAOB Open Board Meeting June 1, 2017. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/statement-on-adoption-of-an-auditing-standard-on-the-auditor-s-report_647
17. Dyer, T., Lang, M., & Stice-Lawrence, L. (2017). The evolution of 10-K textual disclosure: Evidence from latent Dirichlet allocation. *Journal of Accounting and Economics*, 64(2–3), 221–245. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.08.004>
18. Faghfour maghrebi, Y. , sajadi, S. H. , Esnaashari, H. and rezaeian, A. (2020). The Effect of Language Sentiment, Readability and Information Processing Style (sophistication) on Investors' Judgment: Experimental Evidence. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(65), 1-34. [https://doi:10.22054/qjma.2020.47931.2080\(in persian\)](https://doi:10.22054/qjma.2020.47931.2080(in persian))
19. Fakhfakh, M. (2016a). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: An original investigation from the Tunisian case. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1234360. <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360>
20. Fakhfakh, M. (2016b). Linguistic performance and legibility of auditors' reports with modified opinions: An advanced investigation based on the ISAs on audit reports. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 105–130. <https://doi.org/10.1108/ARA-08-2015-0066>

21. Fakhfakh, M. (2015). The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 20(38), 3–11. [https://doi.org/10.1016/S2214-8049\(15\)30003-6](https://doi.org/10.1016/S2214-8049(15)30003-6)
22. Farajzadeh Dehkordi, H. (2025). Managerial Ability and the Tone of Emphasis of Matter Paragraphs in Auditor Reports: A Natural Language Processing Approach. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 343-371. <https://doi:10.22059/acctgrev.2025.386002.1009048>(in persian)
23. Fekriaval, F. and Badavar Nahandi, Y. (2026). The Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Disclosure of Key Audit Matters Considering the role of Agency Costs. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(1), 103-142. <https://doi:10.22103/jak.2025.24035.4094>(in persian)
24. FRC. (2013). Revision to ISA (UK and Ireland) 700. Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of the audit scope. FRC (Financial Reporting Council). <https://www.frc.org.uk/news-and-events/news/2013/06/frc-issues-revised-auditing-standard-making-auditors-work-more-transparent-to-investors/>
25. Hope, O.-K., Hu, D., & Lu, H. (2016). The benefits of specific risk-factor disclosures. *Review of Accounting Studies*, 21(4), 1005–1045. <https://doi.org/10.1007/s11142-016-9371-1>
26. IAASB. (2015). The new auditor's report: Greater transparency into the financial statement audit. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). <https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related>
27. John L. Abernathy, Feng Guo, Thomas R. Kubick, and Adi Masli (2019) Financial Statement Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: May 2019, 38, (2), 1-26. <https://10.2308/ajpt-52243>
28. Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12624>
29. Küster, S. (2024). The determinants of linguistic features in key audit matters: Empirical evidence from Europe. *International Journal of Auditing*, 28(3), 383–406. <https://doi.org/10.1111/ijau.12345>
30. Lang, M., & Stice-Lawrence, L. (2015). Textual analysis and international financial reporting: Large sample evidence. *Journal of Accounting and Economics*, 60(2–3), 110–135. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.08.002>
31. Liu, P. (2024). Do linguistic and accounting reporting complexity affect audit fee? https://aea-j.org/wp/wp-content/uploads/2020/02/aeaj_info/000_Accounting_Research_Letters_Peijun_Liu.pdf
32. Lotfi, M. (2026). Redefining critical audit matters as cognitive markers: The impact of behavioral-textual features on information asymmetry and audit efficiency. *Contemporary Accounting Research*, 43(1), 210–239. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12987>
33. Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323–351. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50294>
34. PCAOB. (2017). The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017->

001-auditors-report-final-rule.pdf

35. Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145–162. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>

36. Rousseau, L. M., & Zehms, K. M. (2023). It's a matter of style: The role of audit firms and audit partners in key audit matter reporting. *Contemporary Accounting Research*, 40(3), 1905–1936. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12902>

37. Sheikhi, M. and Alemzadeh, S. (2025). Investigation the effect of subjective distance and communication distance on audit quality threatening behavior. *Professional Auditing Research*, 6(21), 106-135. <https://doi:10.22034/jpar.2025.2064374.1433> (in persian)

38. Shi, H., Yuan, H., & Zhang, C. (2025). Do auditors communicate firm-specific information in key audit matters? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 40(7), 1168–1194. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2025-4769>


39. Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227–240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.04.004>

40. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law & Economics*, 26(3), 613–633. <https://doi.org/10.1086/467068>

41. Yousefi, M. H., Rezaei, N. and Abdi, R. (2026). Meta-discourse Analysis in Independent Auditors' Reports. *Professional Auditing Research*, 6(22), 98-125. <https://doi:10.22034/jpar.2026.2074340.1472> (in persian)

پی نویس:

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

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



Challenges and Solutions in Information Technology Auditing: The Iranian Context

Abbas Ali Daryaei¹, Yasin Fattahi²

Received: 2025/12/08

Approved: 2026/05/23

Review Paper

Highlights

- Systematic review of IT auditing in Iran.
- Identification of key IT audit challenges and opportunities.
- Recommendations for a National IT Audit Framework.

Abstract:

In recent decades, information technology has become one of the strategic pillars of organizations, value chains, financial reporting systems, and auditing. In this regard, the present study, with a systematic and review approach, has identified and classified the challenges and solutions of IT auditing in Iran. Domestic and international literature, professional standards and guidelines (COBIT 2019, ISACA IT Audit Framework, INTOSAI guidelines, research sources including reputable foreign and domestic books and articles) were first systematically searched. The results indicate the existence of technical, human, organizational, and institutional challenges such as the weakness of local frameworks, lack of competence, heterogeneity of systems, sanctions, and regulatory ambiguity. On the other hand, opportunities such as advanced data analysis, continuous monitoring, and the role of the auditor as a strategic advisor are identified. The findings of this study provide a comprehensive picture of the status of IT auditing in Iran, organize challenges and solutions into main axes, and highlight the need to develop a National IT Audit Framework.

Key Words: IT Audit, IT Challenges, IT Opportunities.

Extended Abstract

1. INTRODUCTION AND OBJECTIVES

In the past two decades, information technology has evolved into one of the strategic pillars of organizational infrastructure, financial reporting systems, and auditing. The rapid digital transformation driven by big data, artificial intelligence, blockchain, and cloud computing has profoundly altered the nature of risks, controls, and assurance processes. These technological developments have expanded the auditor's traditional role from verifying financial statements to evaluating IT governance, cybersecurity, data integrity, and the reliability of information systems. In this context, information technology auditing has emerged as a specialized assurance



process that systematically evaluates the adequacy and effectiveness of IT-related controls and their alignment with organizational objectives.

Despite its global importance, the implementation of IT auditing in Iran remains in an early and fragmented stage. Although supervisory authorities such as the Central Bank of Iran, the Securities and Exchange Organization, and the Supreme Audit Court have increasingly emphasized IT control and audit requirements, empirical evidence shows that the actual practice of IT auditing within Iranian audit firms and public institutions is inconsistent, lacking a unified framework and adequate professional capacity. Therefore, this study seeks to provide a systematic and comprehensive analysis of the challenges and solutions associated with IT auditing in Iran. The main objective is to integrate international frameworks such as COBIT 2019, ISACA's IT Audit Framework (ITAF, 2020), and INTOSAI ISSAI 5300 with domestic studies and evidence in order to identify the barriers and pathways toward developing a National IT Audit Framework suited to Iran's institutional environment.

2. MATERIALS AND METHODS

This study adopts a systematic review and thematic analysis methodology. Following the PRISMA logic, the research was conducted in four main phases. First, the research questions were formulated, focusing on identifying the main challenges of IT auditing in Iran and determining effective strategies for overcoming them. Second, a structured search strategy was implemented across major academic databases in both Persian and English, including Scopus, Web of Science, ScienceDirect, Emerald, SID, ISC, and Civilica, using a combination of keywords such as "IT audit," "information systems audit," "audit challenges," "digital transformation," and "Iran." Studies published between 2010 and 2025 were considered, provided they directly addressed IT auditing and included full-text availability.

In the next phase, all retrieved materials were screened based on inclusion and exclusion criteria. Duplicated, irrelevant, or incomplete papers were removed, and the remaining studies were evaluated for methodological quality and relevance. The final phase involved data extraction and thematic synthesis. Each selected study was carefully analyzed to capture its objectives, context, type of audit (independent, internal, or public sector), research method, and identified challenges and recommendations. The results were coded and categorized into thematic clusters that represent the main dimensions of IT audit challenges in Iran. These themes were subsequently aligned with international professional frameworks such as ISACA ITAF, COBIT 2019, and INTOSAI ISSAI 5300 to ensure conceptual comparability.

Thematic analysis enabled the identification of four interrelated domains of challenges, technical, human, organizational, and institutional, and their corresponding strategies. This qualitative synthesis provided an integrated view of both local and international experiences, highlighting where Iran's context diverges from or converges with global best practices.

3. RESULTS AND DISCUSSION

The findings reveal that the challenges of IT auditing in Iran stem from a combination of technical deficiencies, limited human resources, organizational inertia, and institutional



fragmentation. From the technical perspective, many Iranian organizations rely on outdated legacy systems, heterogeneous applications, and weak cybersecurity infrastructures. The absence of standardized audit tools, insufficient data analytics capacity, and lack of integration between financial and operational systems hinder audit reliability and efficiency.

Human resource constraints constitute another major barrier. The shortage of professionals with dual competence in accounting and information systems, along with limited access to international certifications due to sanctions, restricts the development of capable IT auditors. Training programs and continuous professional development initiatives remain underdeveloped, and many audit teams still depend on external IT specialists without adequate oversight.

Organizationally, IT auditing has not yet been institutionalized as a core element of audit engagements. Weak documentation, limited auditor access to IT environments, and a lack of coordination between financial auditors and IT specialists impede audit transparency. Moreover, many organizations show resistance toward the algorithmic and data-driven recommendations that IT auditing produces, reflecting a cultural gap between traditional and digital assurance mindsets.

At the institutional level, overlapping responsibilities among regulators and the absence of unified national standards have created ambiguity in compliance and supervision. Sanctions have further limited access to global IT audit software and hindered participation in international professional exchanges. These conditions have collectively slowed the evolution of IT auditing in Iran and restricted its alignment with global trends.

Despite these challenges, the research identifies significant opportunities for advancement. The integration of international frameworks such as COBIT 2019, ISACA ITAF, and INTOSAI ISSAI 5300 provides a foundation for harmonizing governance structures and standardizing audit practices. The development of a national IT audit framework could bridge existing gaps by defining uniform principles, processes, and competency requirements tailored to Iran's public and private sectors.

From a strategic standpoint, building capacity through national certification programs, fostering interdisciplinary education between accounting and information systems, and enhancing cooperation between regulators and audit institutions can strengthen audit quality. Technological innovation offers further potential; local development of open-source audit tools, establishment of centralized IT audit knowledge repositories, and the use of advanced data analytics and continuous monitoring techniques can significantly improve audit efficiency and transparency.

Furthermore, IT auditing in Iran can evolve from a compliance-driven activity into a strategic advisory function that contributes to organizational resilience and digital governance. In line with the resource-based view and dynamic capability theory, IT auditing should be regarded as a strategic organizational capability that enables entities to adapt to emerging digital risks and opportunities. Through continuous learning, system reconfiguration, and proactive risk management, auditors can help organizations navigate the complexities of digital transformation more effectively.



4. CONCLUSION

The systematic review demonstrates that IT auditing in Iran is at a critical stage of transition between traditional audit practices and modern, data-centric assurance models. The identified barriers are multifaceted and deeply rooted in the interaction of human, organizational, and institutional factors. Without addressing these underlying dynamics, any attempt to modernize IT auditing will risk remaining symbolic rather than substantive.

Nevertheless, the study highlights promising pathways for reform. Enhancing professional competencies, harmonizing regulatory requirements, institutionalizing IT audit functions within governance structures, and leveraging analytical technologies can collectively elevate audit quality and reliability. The proposed integration of international frameworks with domestic regulations offers a pragmatic route toward developing a coherent and enforceable National IT Audit Framework.

The results suggest that IT auditors in Iran must redefine their role from being traditional compliance examiners to becoming strategic partners in digital transformation and data governance. Through continuous monitoring, advanced analytics, collaboration with academia, and evidence-based advisory functions, IT auditing can substantially contribute to the improvement of audit quality, risk management, and stakeholder trust. Future research is encouraged to validate these conceptual findings through empirical case studies and to design maturity models that measure IT audit readiness across different sectors.

Key Words: IT Audit, IT Challenges, IT Opportunities.

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.2026.2080336.1493](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2080336.1493)

1. Associate Professor, Department of accounting, Faculty of social science, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (corresponding author) a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir
2. Postdoctoral researcher, Department of accounting, Faculty of social science, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. y.fattahi73@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

چالش‌ها و راهکارهای حسابداری فناوری اطلاعات در ایران

عباسعلی دریائی^۱، یاسین فتاحی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۲

مقاله‌ی مروری

نکات برجسته

- مرور نظام‌مند حسابداری فناوری اطلاعات در ایران.
- شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های اصلی حسابداری فناوری اطلاعات.
- پیشنهاد تدوین چارچوب ملی حسابداری فناوری اطلاعات.

چکیده:

فناوری اطلاعات در دهه‌های اخیر به یکی از ستون‌های راهبردی سازمان‌ها، زنجیره ارزش، نظام‌های گزارشگری مالی و حسابداری تبدیل شده است. در این راستا پژوهش حاضر با رویکرد مروری و نظام‌مند، به شناسایی و طبقه‌بندی چالش‌ها و راهکارهای حسابداری فناوری اطلاعات در ایران پرداخته است. ادبیات داخلی و بین‌المللی، استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای (کوبیت ۲۰۱۹، چارچوب حسابداری فناوری اطلاعات ایساکا، رهنمودهای اینتوسای، منابع پژوهشی شامل کتب و مقالات معتبر خارجی و داخلی) به صورت نظام‌مند ابتدا جست‌وجو شدند. نتایج حاکی از وجود چالش‌های فنی، انسانی، سازمانی و نهادی نظیر ضعف چارچوب‌های بومی، کمبود شایستگی، ناهمگونی سامانه‌ها، تحریم‌ها و ابهام نظارتی است و در مقابل، فرصت‌هایی مانند تحلیل داده پیشرفته، نظارت مستمر و نقش مشاور راهبردی حسابداری شناسایی می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر تصویر جامعی از وضعیت حسابداری فناوری اطلاعات در ایران ارائه کرده، چالش‌ها و راهکارها را در قالب محورهای اصلی سامان‌دهی می‌کند و ضرورت تدوین «چارچوب ملی حسابداری فناوری اطلاعات» را برجسته می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری فناوری اطلاعات، چالش‌های فناوری اطلاعات، فرصت‌های فناوری اطلاعات.

10.22034/JPAR.2026.2080336.1493

a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

y.fattahi73@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. محقق پسادکتری، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۱. مقدمه

فناوری اطلاعات در دهه‌های اخیر به یکی از ستون‌های راهبردی سازمان‌ها، زنجیره ارزش و نظام‌های گزارشگری مالی تبدیل شده است (مانیتا^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). تحول دیجیتال و گسترش سامانه‌های برخط، مبتنی بر کلان‌داده، رایانش ابری، بلاکچین و هوش مصنوعی، نه تنها ساختار فرایندهای کسب‌وکار را دگرگون کرده، بلکه ماهیت ریسک‌های اطلاعاتی را نیز پیچیده‌تر ساخته است. در چنین محیطی، کیفیت گزارشگری مالی و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری عمیقاً به امنیت، محرمانگی، صحت و دسترس‌پذیری داده‌ها وابسته است و وقوع اختلال، نفوذ، دست‌کاری داده‌ها یا توقف سامانه‌ها می‌تواند مستقیماً منجر به تحریف بااهمیت صورت‌های مالی، خدشه به اعتماد ذی‌نفعان و بحران‌های شهرتی شود (ام‌پوفو^۲، ۲۰۲۵). مفهوم «حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات» و بهره‌گیری از تحلیل کلان‌داده و هوش مصنوعی در فرایند حسابرسی نیز در پاسخ به همین دگرگونی مطرح شده و بر حرکت از نمونه‌گیری محدود به پایش پیوسته و داده‌محور تأکید دارد (ثریا^۳ و همکاران، ۲۰۲۳). این تحولات، ضرورت بازتعریف نقش حسابرس و توسعه قابلیت‌ها و استانداردهای ویژه «حسابرسی فناوری اطلاعات» را برجسته کرده است.

حسابرسی فناوری اطلاعات^۴ در ادبیات حرفه‌ای به‌عنوان فرایندی نظام‌مند برای جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، به‌منظور اطمینان‌بخشی نسبت به کفایت و اثربخشی کنترل‌ها بر سامانه‌های اطلاعاتی، زیرساخت‌ها، پایگاه‌های داده و فرایندهای مرتبط با فناوری اطلاعات تعریف می‌شود (مهابادی و شیفعی، ۲۰۲۵). این نوع حسابرسی، در مقایسه با حسابرسی مالی سنتی، تمرکز خود را از آزمون اعداد و مانده‌های حساب به بررسی معماری کنترل‌های عمومی و کاربردی فناوری اطلاعات، امنیت سایبری، تداوم کسب‌وکار و حاکمیت داده معطوف می‌کند. در سطح بین‌المللی، چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات منتشرشده توسط انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی^۵ در ویرایش چهارم خود (۲۰۲۰)، مجموعه‌ای از استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای را برای برنامه‌ریزی، اجرای و گزارشگری مأموریت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات ارائه می‌کند و بر ارزیابی ریسک، کفایت شواهد و استقلال حسابرس فناوری اطلاعات تأکید دارد (انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی، ۲۰۲۰). همچنین، چارچوب «کوبیت ۲۰۱۹» به‌عنوان چارچوب حاکمیت و مدیریت فناوری اطلاعات، اهداف حاکمیتی و مدیریتی مرتبط با فناوری و اطلاعات را در قالب ۴۰ هدف اصلی و فرایندهای متناظر سامان‌دهی کرده و به‌طور گسترده‌ای در طراحی معیارها و معیارهای حسابرسی فناوری اطلاعات به کار می‌رود (انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی، ۲۰۱۹). در بخش عمومی نیز، «استاندارد ۵۳۰۰ بین‌المللی مؤسسات حسابرسی برتر - دستورالعمل‌های حسابرسی فناوری اطلاعات» و نسخه‌های جدیدتر آن در قالب رهنمود ۵۳۰۰، اصول، دامنه و رویکردهای حسابرسی سامانه‌های اطلاعاتی را برای دیوان محاسبات و نهادهای عالی حسابرسی تبیین می‌کند (این‌توسای، ۲۰۱۹). برای مقایسه ساختارمند این چارچوب‌ها و تبیین نقش هر یک در صورت‌بندی چالش‌ها و راهکارهای پژوهش حاضر، جدول ۱ ارائه می‌شود.

جدول ۱. چارچوب‌ها و استانداردهای مرجع در حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات و نقش آن‌ها در پژوهش حاضر

چارچوب/منبع	نهادهای منتشرکننده / سال	حوزه پوشش و دامنه کاربرد	تمرکز اصلی در کنترل‌ها و حسابرسی	دلالت برای پژوهش حاضر
چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات (ITAF) ایساکا	ایساکا، ویرایش چهارم، ۲۰۲۰	مأموریت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات در بخش خصوصی و عمومی؛ راهنمای برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری حسابرسی فناوری اطلاعات	تعریف انواع مأموریت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات، الزامات شواهد، استقلال و کیفیت حسابرسی؛ تأکید بر رویکرد ریسک‌محور	مبنای دسته‌بندی چالش‌های مرتبط با فرایند حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرا، گزارش‌دهی) و طراحی راهکارهای حرفه‌ای برای ارتقای کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات
کوبیت ۲۰۱۹	ایساکا، ۲۰۱۹	حاکمیت و مدیریت فناوری اطلاعات در سطح سازمان؛ ۴۰ هدف حاکمیتی و مدیریتی	طراحی و ارزیابی ساختارهای حاکمیتی، کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات، هم‌راستایی فناوری اطلاعات با استراتژی و مدیریت ریسک	مبنای شناسایی چالش‌های ساختاری و حاکمیتی (ضعف راهبری فناوری اطلاعات ناهمگونی سامانه‌ها، وابستگی به پیمانکار) و پیشنهاد راهکارهای حاکمیتی و کنترلی
رهنمود / استاندارد ۵۳۰۰ اینتوسای برای حسابرسی فناوری اطلاعات	اینتوسای، ۲۰۱۹	حسابرسی سامانه‌های اطلاعاتی در دیوان محاسبات و موسسات عالی حسابرسی؛ بخش عمومی	تعریف انواع حسابرسی فناوری اطلاعات در بخش عمومی، ارتباط حسابرسی فناوری اطلاعات با حسابرسی مالی و عملکرد، تأکید بر پاسخگویی و شفافیت	مبنای تحلیل چالش‌های بخش عمومی ایران (دیوان محاسبات، سازمان‌های دولتی) و استخراج راهکارهای نظارتی و سیاستی سطح کلان

در بستر ایران، طی سال‌های اخیر توسعه سامانه‌های متمرکز بانکی، سامانه‌های معاملات برخط و پس از معاملات در بازار سرمایه، سامانه‌های هوشمند مالیاتی، دولت الکترونیک و درگاه‌های خدمات عمومی، وابستگی نظام مالی و اداری کشور به زیرساخت‌های فناوری اطلاعات را به شدت افزایش داده است. نهادهای ناظر از جمله بانک مرکزی، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان امور مالیاتی، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی، در الزامات نظارتی خود به ضرورت تقویت کنترل‌های فناوری اطلاعات و حسابرسی سامانه‌ها اشاره کرده‌اند. باین‌حال، شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که استقرار حسابرسی فناوری اطلاعات در عمل با چالش‌های متعددی مواجه است. ادبیات نشان می‌دهد که در حرفه حسابرسی ایران، آشنایی حسابرسان با ریسک‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و استفاده نظام‌مند از چارچوب‌هایی مانند کوبیت هنوز محدود است و تشکیل تیم‌های ترکیبی حسابرس مالی و کارشناس فناوری اطلاعات به‌طور کامل نهادینه نشده است (شیری و مهدی‌خو، ۱۴۰۲). پژوهش زین‌العابدینی و همکاران (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که محیط حرفه‌ای ایران با مجموعه‌ای از شرایط علی، بسستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدهای خاص در حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات مواجه است

که در قالب یک مدل مفهومی تلفیقی ارائه شده است. در صنعت بانکداری نیز پژوهش احمدی (۱۴۰۳) به کمبود آموزش‌های تخصصی، فقدان گواهینامه‌های معتبر بین‌المللی نزد حسابرسان، وابستگی شدید به نرم‌افزارهای خاص، محدودیت در دسترسی به داده‌ها و ضعف زیرساخت‌های امنیتی به‌عنوان موانع اصلی پیاده‌سازی مؤثر حسابرسی فناوری اطلاعات اشاره می‌کند.

با وجود رشد قابل توجه ادبیات بین‌المللی در حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات، به‌ویژه در زمینه کاربرد کلان‌داده، هوش مصنوعی، رایانش ابری و بلاکچین در حسابرسی و مفهوم حسابرسی فناوری اطلاعات، هنوز در ایران تصویر نظام‌مند و جامع از «چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی فناوری اطلاعات» در سه سطح حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و حسابرسی بخش عمومی شکل نگرفته است. بسیاری از مطالعات داخلی متمرکز بر «تأثیر فناوری اطلاعات بر حسابرسی مستقل» یا «پذیرش فناوری در میان حسابرسان» هستند (مه‌بادی و شفیع، ۲۰۲۵) و بخش دیگری به طراحی مدل یا چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات برای یک صنعت یا سازمان خاص می‌پردازند (زین‌العابدینی و همکاران، ۱۴۰۰؛ احمدی، ۱۴۰۳). در سطح بین‌المللی نیز مرورهای روایتی بر موانع استقرار حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، چالش‌های مقرراتی، فرهنگی و منابع انسانی را برمی‌شمارند (شفیلد و همکاران، ۲۰۱۹؛ ثریا و همکاران، ۲۰۲۳)، اما این یافته‌ها به‌طور مستقیم در شرایط نهادی و حرفه‌ای ایران نهادینه نشده است. در نتیجه، ادبیات موجود در کشور عمدتاً پراکنده، موضوع‌محور و فاقد یک دسته‌بندی ساختاریافته از چالش‌های فنی، انسانی، سازمانی و نظارتی و نیز فقدان تلفیق نظام‌مند این چالش‌ها با چارچوب‌های بین‌المللی مانند چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات، کوییت و استاندارد ۵۳۰۰ بین‌المللی موسسات حسابرسی برتر است. بنابراین، بررسی حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات و چالش‌ها و فرصت‌های آن در ایران از اهمیت بالایی برخوردار است و پژوهش حاضر در این راستا انجام می‌شود. از این رو، نوآوری و ارزش افزوده آن بدوین صورت است که با رویکرد مروری-نظام‌مند، تلاش می‌کند ادبیات داخلی و بین‌المللی مرتبط با حسابرسی فناوری اطلاعات را گردآوری، مقایسه و تحلیل تطبیقی کند و بر این اساس، «چالش‌های حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران» را در چند محور اصلی طبقه‌بندی نماید (از جمله الزامات استاندارد و مقرراتی، زیرساخت‌ها و ابزارهای فنی، شایستگی‌ها و آموزش حسابرسان، حاکمیت داده و امنیت اطلاعات، فرهنگ سازمانی و حمایت مدیریت عالی و محیط نهادی و حرفه‌ای). در این پژوهش، یافته‌های چارچوب‌های جهانی نظیر کوییت ۲۰۱۹، چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات و رهنمودهای اینتوسای در حسابرسی فناوری اطلاعات با شواهد بومی ایران از پژوهش‌های دانشگاهی، گزارش‌های حرفه‌ای و تجربیات صنایع مختلف (بانکداری، بازار سرمایه و بخش عمومی) تلفیق می‌شود تا مجموعه‌ای از راهکارهای سیاستی و حرفه‌ای برای ارتقای کیفیت و اثربخشی حسابرسی فناوری اطلاعات در کشور ارائه گردد. چنین تصویری می‌تواند به نهادهای ناظر، جامعه حسابداران رسمی، انجمن‌های تخصصی حسابرسی فناوری اطلاعات و مدیران فناوری اطلاعات کمک کند تا نقشه‌راه روشن‌تری برای توسعه ظرفیت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات مدیریت ریسک‌های فناوری و تقویت اعتماد اطلاعاتی در ایران ترسیم

کنند. در واقع، خلأ اصلی نه در نبود مطالعات موردی و پراکنده، بلکه در فقدان یک «تصویر کلان و یکپارچه» از وضعیت حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران است. در ادامه، ساختار مقاله به این صورت است که ابتدا در بخش «ادبیات و مبانی نظری»، مفاهیم پایه، تاریخچه و وضعیت حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران و جهان و نیز چارچوب‌های مرجع بین‌المللی تبیین می‌شود. سپس در بخش «روش پژوهش»، رویکرد مروری-نظام‌مند، مراحل جست‌وجو و انتخاب مطالعات و شیوه تحلیل و طبقه‌بندی چالش‌ها و راهکارها تشریح می‌گردد. در پایان، بخش «یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری» به ارائه چالش‌ها و فرصت‌ها، جمع‌بندی نتایج، دلالت‌های سیاستی و حرفه‌ای و پیشنهادهایی برای تدوین چارچوب ملی حسابرسی فناوری اطلاعات و پژوهش‌های آتی می‌پردازد.

۲. ادبیات و مبانی نظری

فناوری اطلاعات

فناوری اطلاعات^۶ استفاده از رایانه‌ها، ذخیره‌سازی، شبکه و سایر دستگاه‌های فیزیکی، زیرساخت‌ها و فرآیندها برای ایجاد، پردازش، ذخیره، ایمن‌سازی و مبادله همه اشکال داده‌های الکترونیکی است. به عبارت دیگر، فناوری اطلاعات به مجموعه‌ای از ابزارها، فن‌آوری‌ها و سیستم‌های مرتبط با جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، پردازش و انتقال اطلاعات اطلاق می‌شود (علوی و همکاران، ۱۴۰۴). در واقع، برخلاف فناوری مورد استفاده برای مقاصد شخصی یا سرگرمی، فناوری اطلاعات عمدتاً در چارچوب عملیات تجاری استفاده می‌شود. استفاده تجاری از فناوری اطلاعات، فناوری رایانه و ارتباطات راه دور را نیز در بر می‌گیرد (لی و چان^۷، ۲۰۱۹). نشریه کسب‌وکار هاروارد^۸ اصطلاح فناوری اطلاعات را در سال ۱۹۵۸ ابداع کرد تا بین ماشین‌های هدفمند طراحی شده برای انجام دامنه محدودی از عملکردها و ماشین‌های محاسباتی همه منظوره که می‌توانند برای کارهای مختلف برنامه‌ریزی شوند، تمایز قائل شود. با تکامل صنعت فناوری اطلاعات از اواسط قرن بیستم، توانایی محاسبات افزایش یافت. با این حال، هزینه دستگاه و مصرف انرژی کاهش یافت و این چرخه امروزه با ظهور فناوری‌های جدید ادامه دارد (آنگراینی^۹ و همکاران، ۲۰۲۴).

سیستم فناوری اطلاعات به طور کلی یک سیستم اطلاعاتی، ارتباطی، یا به عبارت دقیق‌تر، یک سیستم کامپیوتری است که شامل تمام سخت‌افزار، نرم‌افزار و تجهیزات جانبی است که توسط گروه محدودی از استفاده‌کنندگان فناوری اطلاعات اداره می‌شود و یک پروژه فناوری اطلاعات معمولاً به راه‌اندازی و پیاده‌سازی یک سیستم فناوری اطلاعات اشاره دارد. سیستم‌های فناوری اطلاعات نقش حیاتی در تسهیل مدیریت کارآمد داده‌ها، تقویت شبکه‌های ارتباطی و پشتیبانی از فرآیندهای سازمانی در صنایع مختلف ایفا می‌کنند. پروژه‌های موفق فناوری اطلاعات نیازمند برنامه‌ریزی دقیق، ادغام یکپارچه و نگهداری مداوم برای اطمینان از عملکرد بهینه و همسویی با اهداف سازمانی هستند (لشکری و همکاران، ۲۰۲۴). این اصطلاح معمولاً به عنوان مترادف رایانه و شبکه‌های رایانه‌ای استفاده می‌شود، اما سایر فناوری‌های توزیع اطلاعات مانند تلویزیون

و تلفن را نیز در بر می‌گیرد. چندین محصول یا خدمات در یک اقتصاد با فناوری اطلاعات در ارتباط هستند که شامل سخت‌افزار کامپیوتر، نرم‌افزار، الکترونیک، نیمه رساناها، اینترنت، تجهیزات مخابراتی و تجارت الکترونیک می‌شود. بر اساس فناوری‌های ذخیره‌سازی و پردازش به کار رفته، می‌توان چهار مرحله متمایز از توسعه فناوری اطلاعات را تشخیص داد: پیش مکانیکی (۳۰۰۰ قبل از میلاد - ۱۴۵۰ پس از میلاد)، مکانیکی (۱۴۵۰ - ۱۸۴۰)، الکترومکانیکی (۱۸۴۰ - ۱۹۴۰) و الکترونیکی (۱۹۴۰ تاکنون) (ژانگ و بو، ۲۰۲۴).

فناوری اطلاعات و حسابرسی

محیط کسب و کار، پویا و همیشه دستخوش تغییر و دگرگونی است. فناوری مدام در حال تغییر و پیچیده‌تر شدن است. شرکت‌ها و سازمان‌ها به دنبال فناوری جدید برای ارتقای کارایی فرآیندهای کسب و کارشان هستند (دریائی و همکاران، ۲۰۲۴). از این رو سیستم‌های اطلاعاتی پیچیده‌تر شده‌اند. حوزه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نبوده و به شدت تحت تاثیر توسعه فناوری اطلاعات قرار گرفته است. با کامپیوتری شدن هرچه بیشتر سازمان‌ها، تصمیم‌گیران بیشتر نگران صحت داده‌ها یا اطلاعاتی می‌شوند که باید براساس آن‌ها تصمیم‌های راهبردی بگیرند. ران و بر در مقدمه کتاب خود با عنوان «حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی» بر این مطلب تاکید کرده است که حسابرس باید در کسب و کار از مشتری برتر باشد. در دهه اخیر که فناوری در حال تغییر دنیای کسب و کار بوده است، متاسفانه حسابرسان از این تغییر عقب مانده‌اند. فریب دادن حسابرسان با مدارک ساختگی، امضای جعلی، توضیح‌های دروغین و مواردی این گونه، برای مدیران بنگاه یا واحد تحت رسیدگی بسیار ساده شده است (ابوحسون^{۱۱} و همکاران، ۲۰۲۴).

حسابرسان باید به یاد داشته باشند که چنانچه تقلبی آشکار شود، جامعه به بهانه‌هایی مانند اینکه «مدیران به ما نگفتند که حساب‌سازی کرده‌اند» یا «ما برای کشف تقلب آموزش ندیده‌ایم»، توجه یا آن را باور نخواهند کرد. در دنیای در حال تغییر، رسیدن به چنین درجه‌ای از مهارت، رویایی نیست. بلکه وظیفه است. شغل حسابرس علاوه بر حسابرسی، پیش‌بینی تغییر جهت فناوری اطلاعات و تاثیری که این تغییرها و پیامدهای آنها ممکن است بر هدف‌های تجاری بگذارند را نیز در بر می‌گیرد. یکی از عوامل کلیدی موفقیت در رسیدن به این هدف‌ها، درک کامل نقش حسابرس است. حسابرسان باید تلاش کنند که تصویر حسابرس به عنوان «پلیس فناوری اطلاعات» را با تصویر حسابرس به مثابه فردی که به عنوان شریک کسب و کار، واحدهای تحت رسیدگی را در نیل به هدف‌هایشان یاری می‌رساند، جایگزین کنند (فلیسیانو و کوئیک^{۱۲}، ۲۰۲۲). تغییر سریع فناوری و توسعه الگوهای تجاری، شیوه دسترسی به شواهد حسابرسی دگرگون شده و چالش جدیدی متوجه حسابرسی سنتی گشته است. کامپیوتر از دو جنبه بر حسابرس اثر گذاشته است (ابوحسون و همکاران، ۲۰۲۴):

جنبه اول: موجب پیدایش مقدمه بسیار مهمی در حسابرسی کامپیوتری به نام «حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری» شده است. در صورتی که نتایج حاصل از حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی به درستی انجام گیرد و اتکاپذیر تشخیص داده شود، شرایط برای ورود به مرحله بعدی آسان می‌گردد.

جنبه دوم: بعد از آنکه از صحت سیستم اطلاعاتی اطمینان به دست آمد، می‌توان از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی استفاده کرد. در صورتی که استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی درخور اتکا و کاربری نباشد، به طور معمول از «حسابرسی دور زدن کامپیوتر» استفاده می‌شود. در این حسابرسی، حسابرس فرض می‌کند که کامپیوتری در میان نیست و با شناخت روابط در محیط و نادیده گرفتن سیستم کامپیوتری، حسابرسی را در واقع با نادیده گرفتن کامپیوتر انجام می‌دهد. این شیوه، در محیط سیستم‌های ساده تا کمی پیچیده کامپیوتری امکان‌پذیر است. با این حال، در محیط‌های سیستم‌های پیچیده و پیشرفته کامپیوتری ممکن است امکان‌پذیر نباشد. با توجه به استاندارد بین‌المللی دیوان‌های محاسبات، کاملاً مشخص است که حسابرس باید در طول حسابرسی مالی، کنترل‌های داخلی را بررسی کند. نقش حسابرس فناوری اطلاعات در فرآیند حسابرسی مالی، کمک به حسابرس مالی در تعیین این است که آیا می‌توان به کنترل‌هایی که سازمان ایجاد کرده است و اثربخشی محیط کنترلی فناوری اطلاعات و همچنین محیط کاربرد آن اطمینان کرد؟ نتایج حاصل از کار حسابرس فناوری اطلاعات، رویکردی را تعیین می‌کند که حسابرس مالی در اجرای حسابرسی پیش خواهد گرفت. برنامه‌ریزی حسابرسی کنترل‌های عمومی نیز باید در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی مالی و همچنین، آزمون کنترل‌ها انجام شود. نتایج حاصل از حسابرسی کنترل‌های عمومی به تعیین طرح کلی حسابرسی توسط حسابرس کمک خواهد کرد. در صورت نیاز به حسابرسی کاربردها، اجرای آن در مرحله اجرای حسابرسی مالی انجام می‌شود. در صورت وجود یافته‌های با اهمیت، حسابرس پس از در نظر گرفتن و آزمون هرگونه کنترل جبرانی مربوط به ضعف خاص در کنترل‌ها باید آن یافته‌ها را در مرحله گزارشگری حسابرسی مالی به مدیریت گزارش کند (افسای^{۱۲}، ۲۰۲۳).

با وجود اینکه ارزیابی کنترل‌های فناوری اطلاعات بر روی محرمانگی، یکپارچگی و در دسترس بودن منابع سیستم اطلاعاتی تمرکز دارد، چگونگی امکان ارتباط دادن یافته‌های حسابرسی فناوری اطلاعات به گزاره‌های حسابرسی مالی نیز در صورت امکان، مهم است. در بسیاری از موارد، حسابرس مالی اطمینان ندارد که استقرار نیافتن کنترل‌های عمومی چگونه می‌تواند بر صورت‌های مالی اثر بگذارد. نبود کنترل‌های فناوری اطلاعات، اثر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی دارد و گاه این ریسک‌ها می‌تواند به صورت مبالغ کمی درآید. برای مثال، استفاده از تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAAT)^{۱۴} برای تعیین ایام مرخصی کارکنان و زمان تصویب معاملات. در پایان هر روز کاری، حسابرس مالی باید کار انجام شده توسط حسابرس فناوری اطلاعات را مطابق با الزامات استانداردهای بین‌المللی تأیید کند (ارباب سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۲).

تاریخچه حسابرسی فناوری اطلاعات

حسابرسی فناوری اطلاعات در مقایسه با حسابرسی مالی سابقه کوتاه‌تری دارد، اما تاریخچه آن به‌شدت با تحول فناوری و دگرگونی سیستم‌های اطلاعاتی گره خورده است. خاستگاه این حوزه به دهه ۱۹۵۰ بازمی‌گردد. زمانی که شرکت‌هایی مانند جنرال الکتریک برای نخستین بار

از رایانه‌های بزرگ برای پردازش داده‌های مالی و استقرار سیستم‌های حسابداری کامپیوتری استفاده کردند و اصطلاح «حسابرسی فرایند داده‌های الکترونیکی» شکل گرفت. در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰، با گسترش سیستم‌های اطلاعات حسابداری و استفاده وسیع از مین‌فریم‌ها، حرفه حسابرسی ناگزیر شد به جای «دور کامپیوتر حسابرسی کردن» وارد خود محیط‌های رایانه‌ای شود و کنترل‌های خاص این محیط‌ها را شناسایی و ارزیابی کند. در همین دوره، نخستین نرم‌افزارهای عمومی حسابرسی برای آزمون‌های خودکار داده‌ها توسعه یافت و انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا به همراه موسسات بزرگ حسابرسی، راهنمایی در زمینه حسابرسی داده‌های الکترونیکی منتشر کردند (دفتر حسابرس و ممیز کل هند^{۱۵}، ۲۰۰۶). وقوع تقلب‌های بزرگ مبتنی بر استفاده از سیستم‌های کامپیوتری مانند رسوایی شرکت بیمه در دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰، ضعف کنترل‌ها و رویه‌های حسابرسی سنتی در مواجهه با محیط‌های کامپیوتری را آشکار کرد و به توسعه رویه‌های ویژه برای رسیدگی به سیستم‌های پردازش داده انجامید. در همین بستر، انجمن حسابرسان پردازش داده‌های الکترونیکی شکل گرفت که هدف آن تدوین دستورالعمل‌ها و استانداردهای حرفه‌ای برای حسابرسی داده‌های الکترونیک بود و در سال ۱۹۷۷ نخستین «اهداف کنترل» را منتشر کرد. این مجموعه بعدها به چارچوب کوبیت تحول یافت و به یکی از مهم‌ترین ارجاعات حرفه‌ای در حاکمیت و حسابرسی فناوری اطلاعات تبدیل شد. در ادامه این روند، با تغییر نام انجمن حسابرسان پردازش داده‌های الکترونیکی به «انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی» (ISACA) و راه‌اندازی گواهینامه CISA در اواخر دهه ۱۹۷۰ و اوایل دهه ۱۹۸۰، حسابرسی فناوری اطلاعات به‌عنوان یک رشته تخصصی با هویت مستقل تثبیت شد. دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ با گسترش رایانه‌های شخصی، شبکه‌های محلی، اینترنت و تجارت الکترونیک، دامنه حسابرسی فناوری اطلاعات را از صرفاً بررسی پردازش داده‌های مالی به ارزیابی امنیت، کنترل‌های دسترسی، تداوم کسب‌وکار، یکپارچگی شبکه‌ها و سامانه‌های بلادرنگ گسترش داد و عملاً مفهوم «حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی» را به جای حسابرسی داده‌های الکترونیکی نشاناند (ایساکا، ۲۰۲۲).

از آغاز دهه ۲۰۰۰ به بعد، تاریخچه حسابرسی فناوری اطلاعات به شدت تحت تأثیر موج‌های متوالی تحول دیجیتال و رسوایی‌های بزرگ شرکتی قرار گرفت. ورشکستگی انرون و فروپاشی آرتور اندرسن، همراه با سایر رسوایی‌های اوایل دهه ۲۰۰۰، به تصویب قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ انجامید که در آن، مدیریت شرکت‌ها ملزم به ارائه اظهارنظر رسمی درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی و حسابرسان ملزم به آزمون و تأیید این کنترل‌ها شدند. این امر جایگاه کنترل‌های عمومی و کاربردی فناوری اطلاعات و نقش حسابرسان فناوری اطلاعات را به‌طور چشمگیر ارتقا داد و سپس در استانداردها و مقررات سایر کشورها نیز بازتاب یافت. هم‌زمان، گسترش رایانش ابری، برون‌سپاری مراکز داده، بانکداری و خدمات برخط در دهه ۲۰۰۰ و سپس موج هوش مصنوعی، یادگیری ماشینی، تحلیل کلان‌داده و رباتیک فرایندها در دهه ۲۰۱۰ و پس از آن، موجب شد که حسابرسی فناوری اطلاعات علاوه بر کنترل‌های سنتی، به موضوعاتی

مانند حاکمیت داده، امنیت سایبری، حریم خصوصی، ریسک طرف ثالث، پیکربندی سامانه‌های ابری و ارزیابی الگوریتم‌های تحلیلی نیز بپردازد (ایساکا، ۲۰۲۲). در دهه ۲۰۲۰، ظهور و بلوغ فناوری بلاک‌چین، دفترکل‌های توزیع‌شده و دارایی‌های دیجیتال، بحث درباره نقش حسابرس در محیط‌هایی با سوابق تراکنشی غیرقابل تحریف و برخط را تشدید کرده و حسابرسی فناوری اطلاعات را به قلب مباحث «اعتماد دیجیتال» و «حاکمیت فناوری» کشانده است (سیرام^{۱۶}، ۲۰۲۲). بنابراین، می‌توان گفت که حسابرسی فناوری اطلاعات از یک فعالیت حاشیه‌ای وابسته به حسابرسی مالی در دهه ۱۹۶۰، به حوزه‌ای چندبعدی و راهبردی تبدیل شده است که در آن چارچوب‌هایی مانند کوبیت، استانداردهای ایساکا و رهنمودهای نهادهای ناظر، راهنمای ارزیابی ریسک، طراحی کنترل‌ها و حمایت از تصمیم‌گیری در عصر اقتصاد داده‌محور و کسب‌وکارهای دیجیتال هستند.

حسابرسی فناوری اطلاعات

حسابرسی فناوری اطلاعات فرایند کسب اطمینان از این است که توسعه، پیاده‌سازی، پشتیبانی و نگهداری از سیستم‌های اطلاعاتی در راستای دستیابی به هدف‌های سازمان، حفاظت از دارایی‌های اطلاعاتی و حفظ یکپارچگی داده‌ها می‌باشد. به بیان دیگر حسابرسی فناوری اطلاعات اطمینان یافتن از پیاده‌سازی سیستم‌ها و کنترل‌های فناوری اطلاعات مطابق با نیازهای سازمان و بدون آسیب رساندن به امنیت حریم خصوصی بهای تمام شده و سایر عناصر مهم تجاری است (اوترو، ۲۰۱۹؛ آنگرایی^{۱۷} و همکاران، ۲۰۲۴). به طور کلی حسابرسی فناوری اطلاعات می‌تواند به عنوان فرآیند به دست آوردن و ارزیابی شواهد برای تعیین اینکه آیا یک سیستم فناوری اطلاعات از دارایی‌های سازمانی محافظت می‌کند، از منابع به طور مؤثر استفاده می‌کند، امنیت و یکپارچگی داده‌ها را حفظ و اهداف تجاری را به طور مؤثر برآورده می‌کند، توصیف می‌شود (عریف و وهاب^{۱۸}، ۲۰۱۶). با استفاده گسترده از رایانه‌ها در سازمان‌ها برای اهداف مختلف از پردازش معاملات و حسابداری مالی گرفته تا سیستم‌های پشتیبانی تصمیم و داده‌کاوی، برای حسابرسان ضروری است که به طور خاص تأثیر سیستم‌های فناوری اطلاعات صاحبکار را بر روش‌های حسابرسی و تکنیک‌های اجرای آزمون‌های حسابرسی در نظر بگیرند. اگرچه اهداف اساسی حسابرسی یکسان است، اما ضروری است کارکنانی که وظیفه حسابرسی سیستم‌های فناوری اطلاعات را بر عهده دارند، دانش و مهارت کافی در درک و مستندسازی سیستم‌های فناوری اطلاعات، ارزیابی ریسک‌های مرتبط با این سیستم‌ها و کفایت کنترل‌ها در غلبه بر/به حداقل رساندن این ریسک‌ها را کسب کنند (ستونل و هاولکل^{۱۹}، ۲۰۲۱).

از آنجاکه فناوری اطلاعات بسیار توسط سازمان‌های حسابرسی شونده (صاحبکار) برای خودکارسازی عملیات خود استفاده می‌شود، حسابرس باید ریسک‌های مرتبط با استفاده از این سیستم‌ها و آسیب‌پذیری آن‌ها را در برابر این ریسک‌ها ارزیابی کند (آسنیارتی و مودا^{۲۰}، ۲۰۱۹). برخی از ریسک‌های موجود در استفاده از سیستم‌های فناوری اطلاعات شامل موارد زیر است

(نگوین^{۲۱} و همکاران، ۲۰۲۰؛ آنگارینی و همکاران، ۲۰۲۴؛ ایسمانیدار^{۲۲} و همکاران، ۲۰۲۲):

- ✓ تغییرات در محیط کنترل داخلی؛
- ✓ کاهش پاسخگویی به دلیل ناشناس بودن استفاده‌کنندگان؛
- ✓ امکان اصلاحات غیرمجاز و ثبت نشده در داده‌ها؛
- ✓ فقدان مسیر حسابرسی قابل مشاهده و/یا اسناد مبتنی بر کاغذ؛
- ✓ تغییرات در شواهد حسابرسی؛
- ✓ امکان تکرار / عدم درج داده‌ها؛
- ✓ فرصت‌ها و سازوکارهای جدید برای تقلب و خطا؛
- ✓ ذخیره‌سازی و پردازش داده‌های توزیع شده؛
- ✓ محرمانه بودن و یکپارچگی اطلاعات کلیدی تجاری؛
- ✓ افزایش ریسک‌های ناشی از ارتباطات درون و بین سازمان‌ها، به ویژه اینترنت؛ و
- ✓ خرابی/خاموش شدن سیستم.

مدیریت مؤثر اطلاعات و فناوری اطلاعات مربوط به بقا و موفقیت بلندمدت هر سازمانی اهمیت حیاتی یافته است. این امر به دلیل وابستگی فزاینده به اطلاعات و سیستم‌های مرتبطی که این اطلاعات را ارائه می‌کنند، همراه با هزینه‌ها و اندازه استفاده آتی از فناوری اطلاعات به وجود آمده است. در نتیجه، مدیریت انتظارات بیشتری برای تحویل از توابع فناوری اطلاعات دارد و خواستار بهبود کیفیت با کاهش زمان تحویل و بهبود سطح خدمات با کاهش هزینه است. علاوه بر این، افزایش پتانسیل تهدیداتی مانند جنگ اطلاعاتی یا تروریسم سایبری، آگاهی جدیدی را اضافه کرده است. در عین حال، پتانسیل فناوری برای متحول کردن سازمان‌ها و شیوه‌های تجاری آن‌ها، فرصت‌های تجاری جدیدی را ایجاد می‌کند و فرصتی برای کاهش شدید هزینه‌ها ارائه می‌دهد. حسابرسی فناوری اطلاعات به طور سنتی بر پارادایم‌هایی استوار است که کنترل برابر با کنترل مدیریت است، کنترل مدیریت با حاکمیت شروع می‌شود، مدیریت ارشد می‌تواند همه چیز را کنترل کند و کنترل تحمیل می‌شود (روسمن^{۲۳} و همکاران، ۲۰۲۲).

محیط کسب و کار امروزی نشان می‌دهد که یک الگوی مهندسی مجدد مناسب‌تر، ممکن است به این صورت باشد که بهبود مستمر کنترل را با صاحبان فرآیند متمرکز کند. نقش حسابرسی فناوری اطلاعات باید برای بازتاب این واقعیت جدید تغییر کند. اینکه حسابرسی فناوری اطلاعات در نهایت در قبال سازمان مسئول است، تغییر نخواهد کرد. با این حال، صاحبان فرآیند در حال تبدیل شدن به متولیان کنترل داخلی و نه لزوماً ساختارهای مدیریت سنتی هستند (عرباه^{۲۴} و همکاران، ۲۰۲۳). حسابرسان فناوری اطلاعات معمولاً در توصیف بهترین طراحی و اجرای انواع کنترل‌ها متخصص می‌شوند. با این حال، از حسابرسان فناوری اطلاعات انتظار نمی‌رود که از تخصص فنی و عملیاتی مربوط به فعالیت‌های مختلف سازمان، مساوی باشد، چه برسد به اینکه فراتر رود. با این وجود، آن‌ها ممکن است با ارزیابی کنترل‌های موجود و فراهم کردن زمینه‌ای برای کمک به بهبود این کنترل‌ها،

به افراد مسئول کمک کنند تا به نتایج مؤثرتری دست یابند (اسمانیدر و همکاران، ۲۰۲۲). هدف از حسابرسی فناوری اطلاعات، کسب اطمینان از آن است که منابع فناوری اطلاعات، دستیابی اثربخش به هدف‌های سازمانی و استفاده بهینه از منابع را میسر می‌سازند. حسابرسی فناوری اطلاعات، می‌تواند تحقق برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات، عملیات فناوری اطلاعات، راهبری واحد فناوری اطلاعات، سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی، امنیت سیستم‌های اطلاعاتی، یافتن راه‌حل‌های تجاری، تدوین و توسعه سیستم و تداوم کسب‌وکار را امکان‌پذیر سازد. همه این موارد، زمینه‌های خاصی از پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی یا ناظر بر ارزشی هستند که سیستم‌های اطلاعاتی می‌توانند ارائه نمایند (نوگراهانتی و پراتیوی^{۲۵}، ۲۰۲۳). نمونه‌هایی از اهداف حسابرسی فناوری اطلاعات عبارتند از (نگوین و همکاران، ۲۰۲۳؛ آنگرینی و همکاران، ۲۰۲۴):

- بررسی کنترل‌های سیستم‌های فناوری اطلاعات برای اطمینان یافتن از کفایت و اثربخشی آن‌ها؛
- ارزیابی فرایندهای مربوط به عملیات یک زمینه، همانند سیستم حقوق و دستمزد یا سیستم حسابداری مالی؛

- ارزیابی عملکرد یک سیستم و امنیت آن، همانند سیستم خرید بلیت قطار؛ و
- بررسی فرایند تدوین و توسعه سیستم‌ها و رویه‌ها.

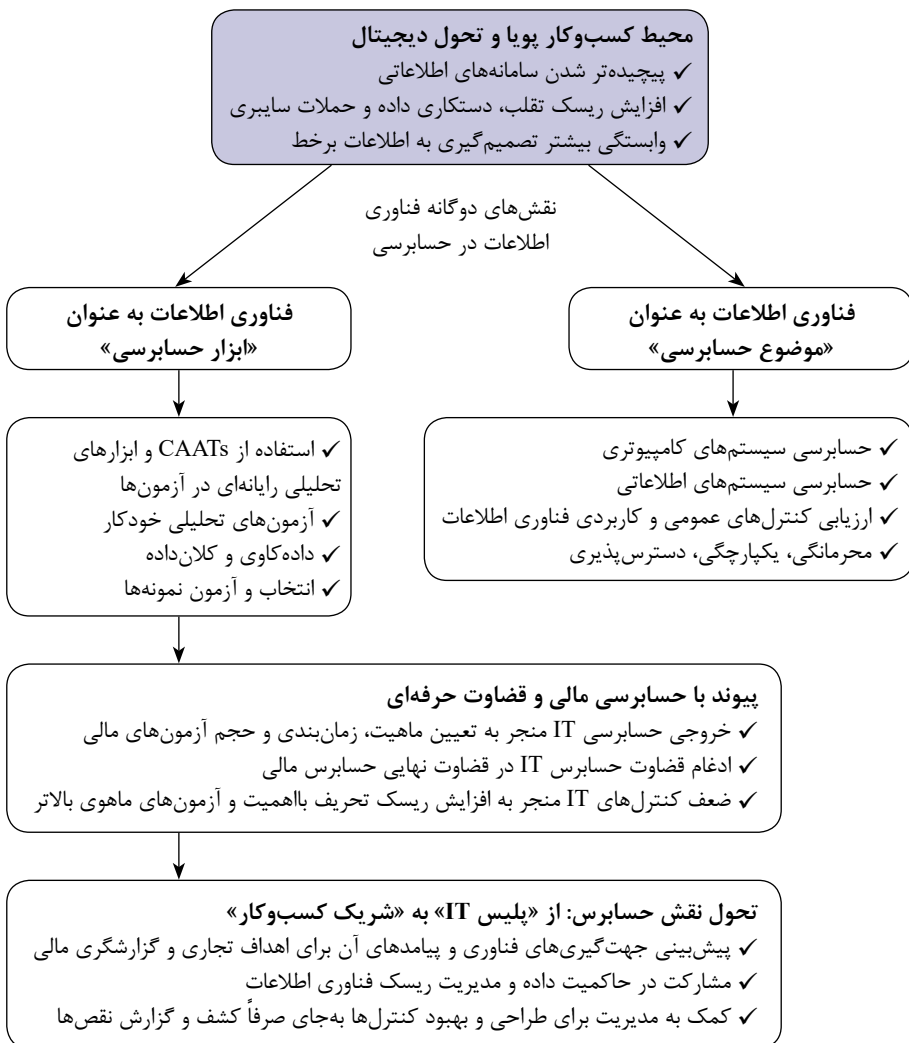
حسابرسی‌های فناوری اطلاعات ممکن است به صورت بررسی جداگانه از سیستم‌های اطلاعاتی یا همراه با حسابرسی صورت‌های مالی، بررسی کنترل‌های داخلی و/یا به عنوان حسابرسی‌های عملکرد سیستم‌های فناوری اطلاعات یا برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات انجام شود. دامنه حسابرسی‌های فناوری اطلاعات، شامل حسابرسی ویژه^{۲۶}، حسابرسی دادگاهی^{۲۷} و پروژه‌های تدوین سیستم‌های اطلاعاتی^{۲۸} نیز می‌باشد (ستوئل و هاولکا، ۲۰۲۱).

صرف‌نظر از نوع حسابرسی، حسابرس فناوری اطلاعات موظف است سیاست‌ها و رویه‌های هدایت‌کننده محیط کلی فناوری اطلاعات سازمان مورد حسابرسی را ارزیابی کند تا از برقراری کنترل‌های مربوط و مکانیسم‌های اجرایی اطمینان حاصل کند. حسابرس فناوری اطلاعات باید از میان هدف‌های تعیین شده برای حسابرسی فناوری اطلاعات، درباره دامنه حسابرسی تصمیم بگیرد. تعیین دامنه حسابرسی فناوری اطلاعات عبارت است از تصمیم‌گیری در مورد ژرفای رسیدگی‌ها، پوشش سیستم‌های فناوری اطلاعات و ویژگی‌های آن‌ها، فرآیندهای فناوری اطلاعات که باید حسابرسی شوند، محل استقرار سیستم‌های فناوری اطلاعات زیر پوشش و دوره پوشش. این امر در واقع، تنظیم یا ترسیم مرزهای حسابرسی خواهد بود (ارباب سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۲).

در این چارچوب، حسابرسی فناوری اطلاعات به‌عنوان لایه زیربنایی، کیفیت محیط کنترلی و کنترل‌های عمومی و کاربردی سامانه‌های اطلاعاتی را ارزیابی می‌کند و با استفاده از ابزارهای تحلیلی رایانه‌ای و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه، شواهد مکمل و عمیق‌تری درباره صحت پردازش‌ها و داده‌ها در اختیار حسابرس مالی قرار می‌دهد. نتایج این ارزیابی، مستقیماً بر ماهیت،

زمان‌بندی و میزان آزمون‌های حسابرسی مالی اثر می‌گذارد. به‌گونه‌ای که ضعف در کنترل‌های فناوری اطلاعات به افزایش ریسک تحریف بااهمیت، گسترش آزمون‌های ماهوی و اتکا کمتر بر کنترل‌ها منجر می‌شود، در حالی که قوت کنترل‌های IT، امکان طراحی رویکرد کارا تر و مبتنی بر اتکای بیشتر بر سیستم‌ها را فراهم می‌کند. به این ترتیب، تعامل ساختارمند میان حسابرسی فناوری اطلاعات و حسابرسی مالی، پل ارتباطی میان ارزیابی فنی سامانه‌ها و قضاوت نهایی درباره منصفانه‌بودن صورت‌های مالی ایجاد کرده و نقش حسابرسی فناوری اطلاعات را از یک فعالیت صرفاً پشتیبان، به یک ورودی کلیدی در طرح کلی حسابرسی مالی ارتقا می‌دهد (شکل ۱).

شکل ۱. تعامل فناوری اطلاعات و حسابرسی مالی



وضعیت حسابداری فناوری اطلاعات در ایران

امروزه فناوری در کسب و کارها تاثیر روز افزون مشهودی دارد و نیاز به فناوری تمام جنبه‌های سازمان را دربرگرفته است. حال یکی از مهم‌ترین مسائل کسب و کارها اطمینان از صحت و امنیت سیستم فناوری اطلاعات در برابر تهدیدهای خارجی و داخلی می‌باشد. بر این اساس ضرورت حسابداری فناوری اطلاعات آشکار می‌شود. در ایران نیز گسترش سامانه‌های متمرکز بانکی، سامانه‌های معاملات برخط بازار سرمایه، دولت الکترونیک و سامانه‌های هوشمند مالیاتی باعث شده وابستگی واحدهای تجاری و نهادهای عمومی به زیرساخت‌های فناوری اطلاعات به‌طور چشمگیری افزایش یابد و در نتیجه، نیاز به حسابداری تخصصی این سامانه‌ها به‌عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از حاکمیت شرکتی و پاسخگویی بخش عمومی مطرح شود. هم‌زمان با این تحولات، «انجمن علمی حسابداری فناوری اطلاعات ایران» با مجوز وزارت علوم تحقیقات و فناوری در اواخر دهه ۱۳۸۰ (اسفند ۱۳۸۸) تأسیس شد تا به‌عنوان مرجعیت علمی و حرفه‌ای، توسعه دانش، تربیت نیروی متخصص، تدوین استانداردهای بومی و برگزاری دوره‌ها و رویدادهای حرفه‌ای در حوزه حسابداری فناوری اطلاعات را پیگیری کند و از طریق نشریه «حسابداری سیستم‌ها و فناوری اطلاعات» به ادبیات این حوزه در کشور جهت دهد (انجمن حسابداری فناوری اطلاعات، ۱۴۰۰). نقش این انجمن در ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حسابداران فناوری اطلاعات، ایجاد شبکه‌ای از متخصصان میان‌رشته‌ای حسابداری و کامپیوتر و تقویت گفتمان «اعتماد دیجیتال» در ایران، زمینه‌ای نهادی فراهم کرده است تا پژوهش‌های دانشگاهی و تجربه‌های حرفه‌ای در قالب الگوهای بومی حسابداری فناوری اطلاعات همگرا شود و از سطح بحث‌های مفهومی پراکنده به سمت مدل‌های جامع‌تر و قابل اجرا حرکت کند.

بافت ادبیات پژوهشی در ایران را می‌توان در چند جریان اصلی خلاصه کرد. نخست، مطالعاتی که بر «موانع و مشکلات» تأکید دارند و در واقع شکاف میان ضرورت و عمل را نشان می‌دهند. به‌عنوان مثال دهنوی (۱۳۹۵) با تمرکز بر شرکت‌های حسابداری، موانعی مانند هزینه‌های پیاده‌سازی و نگهداری ابزارهای حسابداری رایانه‌ای، کمبود مهارت و آموزش کارکنان، مقاومت در برابر تغییر و نبود زیرساخت‌های استاندارد را به‌عنوان عوامل بازدارنده استفاده گسترده از فناوری اطلاعات در حسابداری مستقل شناسایی می‌کند. همچنین، پرندین و همکاران (۱۴۰۲) با بررسی دیدگاه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد اجرای حسابداری فناوری اطلاعات به شناسایی موانع و مشکلات اجرای این نوع حسابداری پرداخته‌اند. نتایج آنان حاکی از آن است که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، اجرای حسابداری فناوری اطلاعات را دارای منافع می‌دانند و از طرفی موانع و مشکلات اجرای چنین خدمتی را نبود دانش و تجربه کافی در زمینه حسابداری فناوری اطلاعات در بین اعضای جامعه حرفه حسابداری، تعداد کم مؤسسات حسابداری بزرگ در ایران، نبود استانداردهای حسابداری فناوری اطلاعات در کشور، عدم توان جذب و بکارگیری تخصص‌های دیگر به جزء حسابداری و حسابداری توسط مؤسسات حسابداری،

ارتباط کم موسسات حسابرسی با موسسات حسابرسی بین‌المللی و عدم استفاده از تجارب آنان و نبود انجمن‌های حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی فناوری اطلاعات را تشخیص داده‌اند. این پژوهش‌ها موانع را در چند دسته اصلی از جمله ضعف آگاهی و فرهنگ حرفه‌ای، محدودیت‌های قانونی و مقرراتی، نارسایی در استانداردها و رهنمودهای بومی، چالش‌های فنی و نرم‌افزاری و نیز ملاحظات اقتصادی و ساختار بازار خدمات حسابرسی صورت‌بندی می‌کند و نشان می‌دهد که حسابرسی فناوری اطلاعات هنوز در بسیاری از موسسات در حد یک «انتظار نظری» باقی مانده است. علاوه بر این، پژوهش‌های دیگر انجام شده است که کاربرد تخصصی این دیدگاه جدید را در صنایع خاصی مورد بررسی قرار داده است. به عنوان مثال احمدی و همکاران (۱۴۰۵) با مدلی برای حسابرسی فناوری اطلاعات موفق در صنعت بانکداری ایران ارائه کرده‌اند. پژوهش آنان مؤلفه‌های کلیدی موفقیت حسابرسی فناوری اطلاعات را در بستر بانکداری شناسایی می‌کند. از جمله حاکمیت و راهبری فناوری اطلاعات، شایستگی‌های تخصصی حسابرس، حمایت مدیریت عالی، ساختار کنترل‌های عمومی و کاربردی، کیفیت داده و یکپارچگی سامانه‌ها و سازوکارهای ارتباطی میان حسابرسان و واحدهای فناوری اطلاعات. از طرف دیگر، زین‌العابدینی و همکاران (۱۴۰۰) با اتکا بر مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی، یک مدل مفهومی ارائه کردند که در آن شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردهای حسابرسی فناوری اطلاعات و پیامدهای آن در چارچوب ویژگی‌های نهادی و حرفه‌ای ایران تبیین شده است و به‌نوعی نقشه‌راه مفهومی برای بومی‌سازی حسابرسی فناوری اطلاعات در کشور فراهم می‌آورد. ترکیب این جریان‌های پژوهشی نشان می‌دهد که ادبیات داخلی از مرحله توصیف موانع و محدودیت‌ها به سمت طراحی مدل‌های موفقیت و چارچوب‌های جامع حرکت کرده، هرچند هنوز شکاف‌هایی در پیوند نظام‌مند این مدل‌ها با استانداردهای بین‌المللی، دستورالعمل‌های نهادهای ناظر و ظرفیت‌سازی حرفه‌ای باقی است که پژوهش حاضر می‌کوشد آن‌ها را برجسته و برای آن‌ها راهکار پیشنهاد کند.

بر پایه نظریه نهادی، رفتار سازمان‌ها و حرفه‌ها نه فقط بر مبنای کارایی اقتصادی، بلکه تحت تأثیر فشارهای قهری، هنجاری و تقلیدی شکل می‌گیرد (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳). در حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران نیز می‌توان مشاهده کرد که الزامات نهادهای ناظر و مقررات بالادستی، نوعی فشار قهری برای استقرار کنترل‌ها و حسابرسی‌های فناوری اطلاعات ایجاد می‌کند. با این حال، انتظارات جامعه حرفه‌ای، انجمن‌های تخصصی و استانداردهای بین‌المللی، منشأ فشارهای هنجاری برای همسویی با «بهترین رویه‌ها» هستند. علاوه بر این، گرایش سازمان‌ها و موسسات حسابرسی به اقتباس چارچوب‌هایی مانند کویبت و رهنمودهای اینتوسای، غالباً جنبه تقلیدی دارد و در برخی موارد بیش از آن که به استقرار عمیق و کارکردی حسابرسی فناوری اطلاعات بینجامد، به پذیرش نمادین و گزارش‌محور منجر می‌شود. از این منظر، بخشی از چالش‌های شناسایی‌شده در این پژوهش از جمله ضعف چارچوب‌های بومی، ناهمگونی سامانه‌ها، ابهام نقش نهادهای ناظر و فاصله میان متن مقررات و عمل حرفه‌ای را می‌توان نتیجه تعارض میان این فشارهای نهادی و ظرفیت واقعی سازمان‌ها و حرفه حسابرسی در بومی‌سازی حسابرسی

فناوری اطلاعات تفسیر کرد.

در چنین بستری، فاصله بین جایگاه راهبردی و نهادینه‌شده حسابرسی فناوری اطلاعات در سطح بین‌المللی و وضعیت هنوز پراکنده، پروژه‌محور و عمدتاً فردمحور آن در ایران، ضرورت اتخاذ یک رویکرد علمی، نظام‌مند و تطبیقی را برجسته می‌کند. در بسیاری از کشورها، استقرار چارچوب‌های جامع مانند کوبیت، استفاده گسترده از استانداردها و رهنمودهای ایساکا، اینتوسای و ادغام حسابرسی فناوری اطلاعات در الزامات حاکمیت شرکتی و قوانین نظارتی (مانند ساریبنز-آکسلی در آمریکا یا مقررات نظارتی بانکداری در اروپا) باعث شده است حسابرسی فناوری اطلاعات به یک «زبان مشترک» میان نهادهای ناظر، موسسات حسابرسی و واحدهای فناوری اطلاعات تبدیل شود و به‌طور قابل‌سنجش به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک سایبری و اعتماد سرمایه‌گذاران کمک کند (شاکر و همکاران، ۲۰۲۳). تجربه موفق کشورهای که بانک‌های آن‌ها ملزم به اجرای منظم حسابرسی‌های فناوری اطلاعات مبتنی بر کوبیت و گزارش‌گری ساختارمند نتایج به نهاد ناظر هستند، نشان می‌دهد که این رویکرد می‌تواند سطح بلوغ کنترل‌های فناوری اطلاعات، آماده‌باش در برابر رخدادهای امنیتی و شفافیت گزارش‌گری را به‌طور معناداری ارتقا دهد (کیکی و میلیوی^{۲۶}، ۲۰۲۵). دبا این حال، در ایران هنوز چارچوب ملی یکپارچه‌ای که انتظارات نهادهای ناظر، الزامات حرفه‌ای و ظرفیت‌های بومی را در قالب یک مدل مرجع حسابرسی فناوری اطلاعات جمع‌بندی کند، تدوین نشده است. از این رو، یک مطالعه مروری-نظام‌مند که با الهام از این تجربه‌های موفق بین‌المللی، ادبیات داخلی و بین‌المللی را تلفیق کرده و شکاف‌ها، چالش‌ها و مسیرهای عملیاتی بومی‌سازی را تبیین کند، از منظر توسعه دانش و سیاست‌گذاری، برای ایران یک ضرورت علمی و حرفه‌ای به شمار می‌آید.

۳. روش شناسی پژوهش

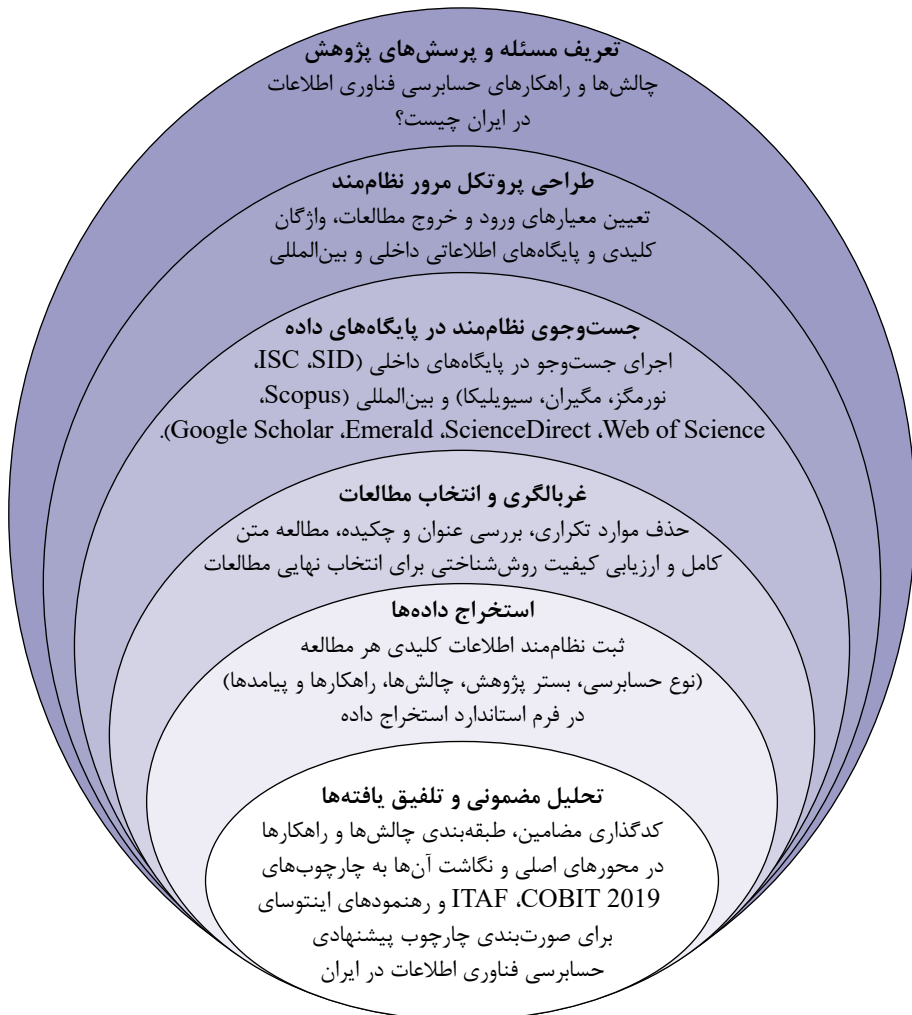
پژوهش حاضر از نظر ماهیت، یک مطالعه مروری-نظام‌مند ادبیات در حوزه «حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران» است. هدف از به‌کارگیری این رویکرد، گردآوری، تحلیل و تلفیق شواهد موجود در ادبیات داخلی و بین‌المللی به‌منظور شناسایی نظام‌مند چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی فناوری اطلاعات در سه سطح حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و حسابرسی بخش عمومی است. در گام نخست، پرسش‌های اصلی پژوهش به‌صورت شفاف تعریف شد. از جمله این‌که: «مهم‌ترین چالش‌های پیش روی حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران چیست؟» و «چه راهکارها و فرصت‌هایی برای ارتقای کیفیت و اثربخشی حسابرسی فناوری اطلاعات در بستر نهادی ایران قابل استخراج است؟». این پرسش‌ها، مبنای طراحی راهبرد جست‌وجو و انتخاب مطالعات قرار گرفت. در گام دوم، پروتکل مرور نظام‌مند تدوین شد تا مراحل کار به‌صورت ساختارمند و شفاف مستندسازی شود. این پروتکل شامل تعیین معیارهای ورود و خروج مطالعات (مانند ارتباط مستقیم با حسابرسی فناوری اطلاعات، زبان فارسی یا انگلیسی، انتشار در بازه زمانی مشخص، و برخورداری از متن کامل)، پایگاه‌های اطلاعاتی مورد استفاده و راهبردهای جست‌وجو

ترکیب واژگان کلیدی مانند «حسابرسی فناوری اطلاعات»، «حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی»، «تحول دیجیتال»، «چالش‌ها»، «راهکارها»، «Information systems audit, IT audit, IT و ...» و نیز روش‌های تحلیل داده بود. بر اساس این پروتکل، جست‌وجوی نظام‌مند در پایگاه‌های داخلی (مانند ISC, SID, نورمگز، مگیران، سیولیکا) و پایگاه‌های بین‌المللی (مانند Web of Science, Scopus, Emerald, ScienceDirect, Science و Google Scholar) انجام شد و برای هر جست‌وجو، تاریخ، پایگاه و ترکیب واژگان کلیدی ثبت گردید.

در گام سوم، انتخاب مطالعات بر اساس معیارهای تعیین‌شده انجام شد. ابتدا عناوین و چکیده‌های مقالات بازبایی‌شده غربال‌گری شد و موارد نامرتبط یا تکراری حذف گردید. در مرحله بعد، متن کامل مقالات منتخب مطالعه شد تا از انطباق آن‌ها با معیارهای ورود اطمینان حاصل شود. سپس در گام چهارم، استخراج داده‌ها صورت گرفت. به این معنا که اطلاعات کلیدی هر مطالعه شامل هدف، بستر پژوهش، نوع حسابرسی (مستقل، داخلی، بخش عمومی)، نوع ریسک‌ها و کنترل‌های مورد بررسی، چالش‌های گزارش‌شده و راهکارها/پیشنهادها در برگه‌های استاندارد استخراج داده ثبت شد. در ادامه، کیفیت روش‌شناختی مطالعات با توجه به نوع آن‌ها (پیمایشی، موردی، کیفی، مروری) و با استفاده از چک‌لیست‌های متناسب ارزیابی شد و مطالعات بسیار ضعیف از تحلیل نهایی کنار گذاشته شدند. همچنین، در گزارشگری مراحل شناسایی، غربال‌گری و انتخاب مطالعات، از منطق چارچوب پریزما^{۲۰} الهام گرفته شد تا شفافیت فرآیند مرور تضمین شود. در گام پایانی، داده‌های استخراج‌شده با رویکرد تحلیل مضمونی و طبقه‌بندی مفهومی تلفیق شد.

بدین ترتیب، چالش‌های شناسایی‌شده در قالب چند محور اصلی (از جمله الزامات استاندارد و مقرراتی، زیرساخت‌ها و ابزارهای فنی، شایستگی‌ها و آموزش حساب‌رسان، حاکمیت داده و امنیت اطلاعات، فرهنگ سازمانی و حمایت مدیریت عالی، و محیط نهادی و حرفه‌ای) دسته‌بندی گردید و برای هر محور، راهکارها و فرصت‌های متناظر با اتکا بر چارچوب‌های بین‌المللی نظیر COBIT ۲۰۱۹، چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات و رهنمودهای اینتوسای و نیز شواهد بومی ایران استخراج شد. خروجی این فرایند، جداول و بحث‌های تحلیلی پژوهش حاضر است که تصویری یکپارچه از چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران ارائه می‌کند.

فرایند اجرای روش پژوهش حاضر به‌صورت خلاصه در شکل ۲ ترسیم و مراحل اصلی آن از تعریف مسئله و تدوین پروتکل مرور نظام‌مند تا جست‌وجو، غربال‌گری، استخراج داده‌ها و تحلیل مضمونی نشان داده شده است.



شکل ۲. پیاز روش پژوهش مرور نظام‌مند چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران

۴. یافته‌های پژوهش

چالش‌های پیش روی حسابرسی فناوری اطلاعات

با وجود فرصت‌های ناشی از تحول دیجیتال، حسابرسی‌های فناوری اطلاعات نیز با چالش‌های متعددی در سازگاری با چشم‌انداز دیجیتال در حال تکامل مواجه هستند. یکی از این چالش‌ها، سرعت بالای تغییرات فناوری است که از حساب‌رسان فناوری اطلاعات می‌خواهد مهارت‌ها و دانش خود را به‌طور مداوم به‌روز کنند تا با تهدیدها و آسیب‌پذیری‌های نوظهور همگام شوند. علاوه بر این، پیچیدگی سیستم‌ها و فرآیندهای دیجیتال می‌تواند چالش‌هایی را برای حساب‌رسان فناوری

اطلاعات در انجام ارزیابی‌های جامع و شناسایی خطرات ایجاد کند. همچنین، ریسک‌های امنیت سایبری در زمینه تحول دیجیتال، چالش‌های زیادی برای حسابرسی‌های فناوری اطلاعات به وجود می‌آورد. با افزایش وابستگی سازمان‌ها به فناوری‌های دیجیتال، آن‌ها بیشتر در معرض تهدیدات سایبری مانند نشست داده‌ها و حملات باج‌افزایی قرار می‌گیرند. بنابراین، حسابرسان فناوری اطلاعات باید در ارزیابی کنترل‌های امنیت سایبری هوشیار باشند و از تاب‌آوری زیرساخت‌های دیجیتال اطمینان حاصل کنند (ایساکا، ۲۰۱۹).

علاوه بر این، رعایت الزامات قانونی چالش‌هایی را برای حسابرسی‌های فناوری اطلاعات در زمینه تحول دیجیتال به وجود می‌آورد، زیرا سازمان‌ها باید از میان چشم‌انداز پیچیده‌ای از مقررات حفاظت از داده‌ها و حریم خصوصی عبور کنند. حسابرسان فناوری اطلاعات باید از الزامات قانونی در حال تغییر مطلع باشند و اطمینان حاصل کنند که سازمان‌ها با قوانین و استانداردهای مربوطه مطابقت دارند. به طور خلاصه، تحول دیجیتال فرصت‌ها و چالش‌هایی را برای حسابرسی فناوری اطلاعات به همراه دارد. با درک پیامدهای تحول دیجیتال و پرداختن به چالش‌های کلیدی، حسابرسان فناوری اطلاعات می‌توانند نقش حیاتی در کمک به سازمان‌ها برای بهره‌برداری از مزایای فناوری‌های دیجیتال در حالی که ریسک‌های مرتبط را مدیریت می‌کنند، داشته باشند (ایساکا، ۲۰۲۰). با توجه به بررسی‌های انجام شده، جدول ۲ چالش‌های پیش رو و همچنین راهکارهای خاص برای مقابله با این چالش‌ها را ارائه می‌دهد.

جدول ۲. چالش‌های پیش روی حسابرسی فناوری اطلاعات در تحول دیجیتال و راهکارهای مؤثر برای رسیدگی به چالش‌ها

چالش‌ها	راهکارها
افزایش پیچیدگی محیط‌های فناوری اطلاعات	سرمایه‌گذاری در آموزش مستمر و ارتقاء مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسی فناوری اطلاعات برای بهبود توانمندی در مدیریت محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات؛ همکاری با تیم‌های فناوری اطلاعات و امنیت سایبری برای درک جامع از سیستم‌ها و شبکه‌های فناوری اطلاعات.
ریسک‌ها و تهدیدات امنیت سایبری	پایه‌سازی تدابیر قوی امنیت سایبری، مانند سیستم‌های تشخیص نفوذ، پروتکل‌های رمزگذاری و کنترل‌های دسترسی، برای کاهش تهدیدات و آسیب‌پذیری‌های سایبری؛ انجام حسابرسی‌های امنیت سایبری منظم و تست نفوذ برای شناسایی و رفع ضعف‌های امنیتی.
الزامات قانونی در حال تحول	به روز نگه‌داشتن اطلاعات در مورد تغییرات در چهارچوب‌های قانونی و استانداردهای صنعتی، مانند GDPR، PCIDSS، ISO 27001؛ ایجاد سازوکارهای نظارت بر رعایت الزامات قانونی و انجام حسابرسی‌های منظم برای اطمینان از انطباق با الزامات قانونی.
عدم وجود چارچوب‌های حسابرسی فناوری اطلاعات	توسعه چارچوب‌های حسابرسی فناوری اطلاعات سفارشی متناسب با نیازهای خاص سازمان و اهداف تحول دیجیتال؛ بهره‌برداری از چارچوب‌های موجود، مانند COBIT و COSO و سازگار کردن آن‌ها برای مقابله با ریسک‌ها و چالش‌های نوظهور فناوری اطلاعات.

<p>تخصیص منابع کافی از جمله بودجه، کارکنان و فناوری برای پشتیبانی از فعالیت‌های حسابداری فناوری اطلاعات؛ اولویت‌دهی به ابتکارات حسابداری فناوری اطلاعات بر اساس ارزیابی ریسک و اهمیت استراتژیک برای بهینه‌سازی استفاده از منابع.</p>	<p>محدودیت‌های منابع</p>
<p>ایجاد فرهنگ باز بودن و سازگاری درون سازمان برای تسهیل پذیرش نوآوری‌ها و توصیه‌های حسابداری فناوری اطلاعات؛ برقراری ارتباط درباره مزایای تحول دیجیتال و بهبودهای حسابداری فناوری اطلاعات با ذینفعان کلیدی برای کسب حمایت و رضایت آن‌ها.</p>	<p>مقاومت در برابر تغییر</p>
<p>پیاده‌سازی سیاست‌ها و رویه‌های حریم خصوصی داده‌ها برای اطمینان از انطباق با مقررات حریم خصوصی، مانند CCPA و GDPR؛ انجام حسابداری‌های منظم حریم خصوصی داده‌ها و ارزیابی ریسک‌ها برای شناسایی و رفع مؤثر خطرات حریم خصوصی.</p>	<p>حریم خصوصی و حفاظت از داده‌ها</p>
<p>سرمايه‌گذاري در استراتژی‌های جذب و حفظ حرفه‌ای‌های حسابداری فناوری اطلاعات ماهر؛ ارائه آموزش‌های مستمر و فرصت‌های توسعه حرفه‌ای برای ارتقاء مهارت‌ها و دانش کارکنان حسابرسان موجود.</p>	<p>کمبود مهارت</p>
<p>ترویج همکاری و ارتباط میان حسابداری فناوری اطلاعات، عملیات فناوری اطلاعات و واحدهای تجاری برای تسهیل یکپارچگی فرآیندها و یافته‌های حسابداری؛ پیاده‌سازی سیستم‌های مدیریت حسابداری یکپارچه برای ساده‌سازی گردش کار حسابداری و تسهیل تبادل اطلاعات.</p>	<p>چالش‌های یکپارچگی</p>
<p>انجام ارزیابی‌های دقیق ریسک قبل از پذیرش فناوری‌های جدید برای شناسایی خطرات بالقوه و توسعه استراتژی‌های کاهش ریسک؛ پیاده‌سازی فرآیندهای قوی مدیریت تغییر برای اطمینان از یکپارچگی و پذیرش بی‌دردسر فناوری‌های جدید.</p>	<p>ریسک پذیرش فناوری</p>
<p>طراحی نقشه راه معماری یکپارچه سامانه‌ها در سطح سازمان و الزام به مستندسازی فنی و کنترلی؛ استفاده از لایه‌های میان‌افزار و مخازن داده متمرکز برای قابل حسابداری کردن سامانه‌های متنوع و قدیمی؛ مشارکت دادن حسابرسان فناوری اطلاعات در پروژه‌های نوسازی سیستم‌ها از مراحل اولیه.</p>	<p>ناهمگونی سامانه‌های بومی</p>
<p>حمایت از توسعه ابزارهای بومی و متن‌باز حسابداری فناوری اطلاعات و ایجاد کنسرسیوم‌های حرفه‌ای برای ارزیابی و به‌کارگیری آن‌ها؛ طراحی گواهی‌نامه‌ها و دوره‌های حرفه‌ای داخلی معادل مدارک بین‌المللی؛ گسترش همکاری‌های منطقه‌ای و دانشگاهی برای جبران محدودیت‌های ناشی از تحریم.</p>	<p>محدودیت ناشی از تحریم</p>
<p>تشکیل کارگروه یا کمیته مشترک بین‌نهادی (بانک مرکزی، سازمان بورس، دیوان محاسبات، سازمان امور مالیاتی و ...) برای تدوین دستورالعمل واحد حسابداری فناوری اطلاعات؛ هم‌راست‌سازی الزامات نظارتی با چارچوب‌هایی نظیر کوبیت و استانداردهای بین‌المللی موسسات عالی حسابداری؛ انتشار راهنمای مشترک برای حسابرسان مستقل و داخلی.</p>	<p>ابهام نهادهای ناظر</p>
<p>الزام سازمان‌ها به نگهداری «مجموعه مستندات قابل حسابداری» (فرایندها، نقش‌ها، کنترل‌ها، ماتریس تفکیک وظایف، لاگ‌ها) در آیین‌نامه‌های داخلی و دستورالعمل‌های نظارتی؛ تدوین الگوها و چک‌لیست‌های استاندارد مستندسازی؛ پیوند دادن امتیاز ارزیابی عملکرد واحدهای فناوری اطلاعات با کیفیت مستندسازی.</p>	<p>ضعف مستندسازی کنترل‌ها</p>

<p>طراحی رویه‌های دسترسی طبقه‌بندی‌شده برای حساب‌سازان؛ تعریف توافق‌نامه‌های سطح خدمت برای دسترسی حساب‌سازان فناوری اطلاعات؛ ثبت و پایش کامل لاگ دسترسی حساب‌سازان برای کاهش نگرانی‌های امنیتی و در عین حال حفظ کفایت شواهد حساب‌سازان.</p>	<p>محدودیت دسترسی حساب‌سازان</p>
<p>ایجاد سازوکارهای «گزارش‌گری بدون مجازات» برای رخدادهای امنیتی و نقض کنترل‌ها؛ گنجاندن شاخص‌های شفافیت و همکاری با حساب‌سازان در ارزیابی عملکرد مدیران؛ آموزش مدیران ارشد درباره این که افشای به‌موقع رخدادهای می‌تواند ریسک سازمان را کاهش دهد و نه افزایش.</p>	<p>پنهان‌سازی رخدادهای پرخطر</p>
<p>الزام حضور نماینده متخصص فناوری اطلاعات و حساب‌سازان داخلی فناوری اطلاعات در کمیته حساب‌سازان و کمیته راهبردی فناوری اطلاعات؛ تعریف کانال گزارش‌دهی مستقیم حساب‌سازان فناوری اطلاعات به کمیته حساب‌سازان؛ برگزاری جلسات منظم مشترک میان مدیریت ارشد، فناوری اطلاعات و حساب‌سازان برای هم‌راستا کردن انتظارات و ریسک‌ها.</p>	<p>تصمیم‌گیری غیر تخصصی فناوری</p>
<p>درج بندهای صریح «حق حساب‌سازان» در قراردادهای برون‌سپاری فناوری اطلاعات و نرم‌افزار؛ الزام پیمانکاران به ارائه مستندات فنی، لاگ‌ها و گزارش‌های امنیتی موردنیاز حساب‌سازان؛ ارزیابی دوره‌ای ریسک پیمانکاران و رتبه‌بندی آن‌ها بر اساس میزان انطباق با الزامات حساب‌سازان و امنیت.</p>	<p>وابستگی شدید به پیمانکار</p>
<p>ایجاد پایگاه داده ملی ناشناس‌شده از یافته‌های کلیدی حساب‌سازان فناوری اطلاعات در نهادهایی مانند سازمان حساب‌سازان یا جامعه حسابداران رسمی؛ انتشار سالانه گزارش‌های تحلیلی از روند ریسک‌ها و ضعف‌های مشترک؛ استفاده از این داده‌ها برای بنچمارک کردن سازمان‌ها و بهبود مدل‌های ارزیابی ریسک حساب‌سازان.</p>	<p>فقدان پایگاه دانش ملی</p>
<p>افزودن «گزارش اثر بر حساب‌سازان فناوری اطلاعات» به مطالعات توجیهی طرح‌های کلان دیجیتال؛ حضور نمایندگان حساب‌سازان داخلی و حساب‌سازان فناوری اطلاعات در کارگروه‌های تصویب پروژه‌های ملی؛ تعریف شاخص‌های کلیدی عملکرد مرتبط با حساب‌سازان پذیری و کیفیت کنترل‌های فناوری اطلاعات در کارنامه پروژه‌های تحول دیجیتال.</p>	<p>عدم هم‌راستایی تحول دیجیتال</p>

فرصت‌های حساب‌سازان فناوری اطلاعات در تحول دیجیتال

با وجود چالش‌های ناشی از تحول دیجیتال، این تحول فرصت‌های زیادی را برای حساب‌سازان فناوری اطلاعات به وجود می‌آورد تا به سازمان‌ها ارزش افزوده دهد. با بهره‌برداری از تجزیه و تحلیل داده‌ها و فناوری‌های اتوماسیون، حساب‌سازان فناوری اطلاعات می‌توانند اثربخشی و کارایی خود را در ارزیابی سیستم‌ها و فرآیندهای دیجیتال افزایش دهند. علاوه بر این، حساب‌سازان فناوری اطلاعات می‌توانند با شناسایی زمینه‌های بهینه‌سازی و بهبود در ابتکارات دیجیتال، بینش‌های ارزشمندی را به مدیریت ارائه دهند. همچنین، حساب‌سازان فناوری اطلاعات می‌توانند نقش پیشگیرانه‌ای در حمایت از تحول دیجیتال سازمان‌ها ایفا کنند و خدمات مشاوره‌ای و راهنمایی استراتژیک ارائه دهند. با دنبال کردن تکنولوژی‌های نوظهور و روندهای صنعتی، حساب‌سازان فناوری اطلاعات می‌توانند به سازمان‌ها در بهره‌برداری از فرصت‌ها و حل چالش‌های مرتبط با تحول دیجیتال کمک کنند (دیلویت، ۲۰۲۱).

بر اساس «دیدگاه مبتنی بر منابع» و رویکرد «قابلیت‌های پویا»، کیفیت حساب‌سازان فناوری اطلاعات

را می‌توان نه صرفاً یک وظیفه کنترلی، بلکه به‌عنوان منبعی راهبردی و قابلیت سازمانی تحلیل کرد که در صورت کمیاب‌بودن، دشواری تقلید و سازمان‌دهی مناسب، می‌تواند به مزیت رقابتی و تاب‌آوری بالاتر در برابر ریسک‌های دیجیتال منجر شود. در بستر تحول دیجیتال، حسابرسی فناوری اطلاعات نقش یک «قابلیت پویا» را ایفا می‌کند که به سازمان و موسسه حسابرسی امکان می‌دهد به‌طور مستمر ریسک‌های نوظهور را شناسایی، فرصت‌های ناشی از فناوری‌های جدید را ارزیابی و ترکیب ابزارها، مهارت‌ها و رویه‌های حسابرسی خود را بازببیند کند. سرمایه‌گذاری در توسعه مهارت‌های تخصصی حسابرسان فناوری اطلاعات، استقرار ابزارهای تحلیل پیشرفته داده، ایجاد پایگاه‌های دانش حسابرسی و یکپارچه‌سازی حسابرسی فناوری اطلاعات با راهبردهای تحول دیجیتال، در واقع به تقویت همین قابلیت پویا می‌انجامد و می‌تواند بخش مهمی از فرصت‌های ذکر شده در این پژوهش از جمله نظارت مستمر، نقش مشاور راهبردی و هم‌افزایی با حسابرسی مالی را بالفعل کند. با توجه به بررسی‌های انجام شده، جدول ۳ فرصت‌های موجود و همچنین، راهکارهای خاص برای استفاده از این فرصت‌ها را ارائه می‌دهد.

جدول ۳. فرصت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات در تحول دیجیتال و راهکارهایی برای بهره‌برداری از آن

فرصت‌ها	راهکارها
قابلیت‌های تجزیه و تحلیل داده‌های پیشرفته	برای تجزیه و تحلیل حجم زیادی از داده‌ها و شناسایی الگوها، ناهنجاری‌ها و روندها، باید بر روی ابزارها و فناوری‌های پیشرفته تجزیه و تحلیل داده‌ها مانند هوش مصنوعی و یادگیری ماشین سرمایه‌گذاری شود. همچنین، روش‌های حسابرسی مبتنی بر داده برای افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی توسعه داده شود.
نظارت مستمر و اتوماسیون	اجرای نظارت مستمر و فرآیندهای حسابرسی خودکار برای افزایش پوشش حسابرسی و کاهش اتکا به آزمایش دستی لازم است. از اتوماسیون فرآیند رباتیک و تجزیه و تحلیل پیشرفته برای خودکارسازی وظایف ممیزی مکرر و تمرکز بر فعالیت‌های ارزش افزوده استفاده شود.
شناسایی و مدیریت ریسک پیشگیرانه	یک رویکرد مدیریت ریسک فعال با استفاده از تکنیک‌های تحلیل پیش‌بینی و مدل‌سازی ریسک برای شناسایی ریسک‌ها و آسیب‌پذیری‌های نوظهور اتخاذ شود. برای ارزیابی تأثیر ابتکارات دیجیتال بر نمایه ریسک سازمانی و بر این اساس، استراتژی‌های کاهش ریسک توسعه داده شود.
گزارش و بینش در زمان واقعی	داشبوردهای گزارشگری به موقع و ابزارهای تجزیه و تحلیل برای ارائه بینش به موقع به ذینفعان در مورد یافته‌های کلیدی حسابرسی و پوشش ریسک اجرا شود. همچنین، نظارت مستمر بر سیستم‌ها و فرآیندهای حیاتی فناوری اطلاعات برای تسهیل تصمیم‌گیری فعال و مدیریت ریسک فعال شود.
ادغام با فرآیندهای تجاری	فعالیت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات با اهداف و فرآیندهای تجاری برای اطمینان از ارتباط و ارزش افزوده هماهنگ شود. این کار از طریق همکاری نزدیک با واحدهای تجاری و بخش‌های فناوری اطلاعات برای درک اهداف و اولویت‌های سازمانی و متناسب با رویکردهای حسابرسی قابل انجام است.
انطباق و حاکمیت پیشرفته	چارچوب‌های انطباق و حاکمیت برای رسیدگی به الزامات نظارتی و استانداردهای صنعت به طور مؤثر تقویت شود. همچنین، کنترل‌ها و رویه‌های قوی برای اطمینان از حریم خصوصی، امنیت و یکپارچگی داده‌ها در راستای دستورالعمل‌های نظارتی اجرا شود.

<p>حسابرسی فناوری اطلاعات به عنوان مشاور استراتژیک مدیریت ارشد و هیئت مدیره با ارائه بینش در مورد فناوری‌های نوظهور و روندهای دیجیتالی قرار داده شود. توصیه‌هایی برای بهینه‌سازی سرمایه‌گذاری‌های فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک‌ها و هدایت نوآوری دیجیتال ارائه شود.</p>	<p>نقش مشاوره استراتژیک</p>
<p>در برنامه‌های توسعه استعداد برای افزایش مهارت‌ها و توانایی متخصصان حسابرسی فناوری اطلاعات سرمایه‌گذاری شود. همچنین، آموزش در مورد فناوری‌های نوظهور، بهترین روش‌های امنیت سایبری و انطباق با مقررات برای تجهیز حسابرسان به دانش و تخصص مورد نیاز برای رسیدگی به چالش‌های تحول دیجیتال ارائه شود.</p>	<p>پرورش استعداد و تقویت مهارت‌ها</p>
<p>برای تجزیه و تحلیل حجم زیاد داده‌ها و شناسایی الگوها، ناهنجاری‌ها و روندها، باید بر روی ابزارهای پیشرفته تحلیل داده و الگوریتم‌های هوش مصنوعی و یادگیری ماشین سرمایه‌گذاری شود. همچنین، روش‌های حسابرسی مبتنی بر داده طراحی و مستند شود تا کارایی و اثربخشی آزمون‌های حسابرسی افزایش یابد و پوشش ریسک‌ها گسترده‌تر شود.</p>	<p>تحلیل پیشرفته داده‌ها</p>
<p>اجرای نظارت مستمر و فرایندهای حسابرسی خودکار برای افزایش پوشش حسابرسی و کاهش اتکا به آزمون‌های دستی ضروری است. از اتوماسیون رباتیک فرایندها و تحلیل‌های پیشرفته برای خودکارسازی وظایف تکراری حسابرسی استفاده شود تا حسابرسان بتوانند بر فعالیت‌های تحلیلی و ارزش‌افزوده تمرکز کنند.</p>	<p>نظارت مستمر و خودکارسازی</p>
<p>رویکرد مدیریت ریسک فعال با بهره‌گیری از تحلیل‌های پیش‌بینی و مدل‌سازی ریسک برای شناسایی ریسک‌ها و آسیب‌پذیری‌های نوظهور اتخاذ شود. همچنین، اثر طرح‌های تحول دیجیتال بر نمایه ریسک سازمانی به‌طور منظم ارزیابی و بر اساس آن استراتژی‌های کاهش ریسک و برنامه‌های کنترلی به‌روز شوند.</p>	<p>مدیریت پیشگیرانه ریسک‌ها</p>
<p>داشبوردهای به‌موقع گزارشگری و ابزارهای تحلیلی تعاملی برای ارائه بینش برخط به ذی‌نفعان درباره یافته‌های مهم حسابرسی و وضعیت ریسک طراحی و پیاده‌سازی شود. نظارت مستمر بر سامانه‌ها و فرایندهای حیاتی فناوری اطلاعات فعال گردد تا تصمیم‌گیری مدیریت و واکنش به ریسک‌ها سریع‌تر و آگاهانه‌تر انجام شود.</p>	<p>گزارشگری و بینش برخط</p>
<p>فعالیت‌های حسابرسی فناوری اطلاعات با اهداف و فرایندهای اصلی کسب‌وکار هم‌راستا شود تا ارتباط و ارزش افزوده آن برای مدیران روشن باشد. این امر از طریق همکاری نزدیک با واحدهای تجاری و واحد فناوری اطلاعات و شناخت عمیق از راهبردها و اولویت‌های سازمانی و طراحی برنامه حسابرسی متناسب با آن‌ها محقق می‌شود.</p>	<p>هم‌راستایی با فرایندهای کسب‌وکار</p>
<p>چارچوب‌های انطباق و حاکمیت در حوزه فناوری اطلاعات به‌گونه‌ای تقویت شود که الزامات نظارتی و استانداردهای حرفه‌ای به‌صورت منسجم پوشش داده شود. کنترل‌ها و رویه‌های قوی برای حفظ حریم خصوصی، امنیت و یکپارچگی داده‌ها طراحی و اجرای آن‌ها در راستای دستورالعمل‌های نظارتی به‌طور مستمر پیش‌پیش‌گردد.</p>	<p>انطباق و حاکمیت تقویت‌شده</p>
<p>واحد حسابرسی فناوری اطلاعات در جایگاه مشاور راهبردی مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره قرار گیرد و بینش لازم درباره فناوری‌های نوظهور و روندهای دیجیتال ارائه کند. توصیه‌هایی برای بهینه‌سازی سرمایه‌گذاری‌های فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک‌ها و هدایت نوآوری دیجیتال با تکیه بر شواهد و تحلیل‌های حسابرسی ارائه شود.</p>	<p>نقش مشاور راهبردی حسابرس</p>
<p>در برنامه‌های توسعه استعداد برای ارتقای مهارت‌ها و توانمندی‌های متخصصان حسابرسی فناوری اطلاعات سرمایه‌گذاری شود. آموزش‌های مستمر درباره فناوری‌های نوظهور، بهترین رویه‌های امنیت اطلاعات و الزامات انطباقی ارائه گردد تا حسابرسان برای مواجهه با چالش‌های تحول دیجیتال مجهز شوند.</p>	<p>توسعه استعداد و مهارت‌ها</p>

استفاده نظام‌مند از منابع داده بیرونی مانند سامانه‌های بین‌سازمانی، پایگاه‌های اطلاعات عمومی و گزارش‌های صنعت برای غنی‌سازی شواهد حسابرسی تقویت شود. سازوکارهایی برای ترکیب داده‌های داخلی و بیرونی در مدل‌های تحلیل ریسک طراحی گردد تا تصویر جامع‌تری از ریسک‌های فناوری اطلاعات و رفتاری ذی‌نفعان به دست آید.	بهره‌گیری از داده‌های بیرونی
تعامل ساختارمند میان حسابرسی فناوری اطلاعات و حسابرسی مالی و عملیاتی برای طراحی برنامه‌های مشترک و آزمون‌های تلفیقی برقرار شود. با ترکیب تخصص کنترل‌های فناوری اطلاعات و کنترل‌های مالی، می‌توان شواهد قوی‌تری فراهم کرد و هزینه و زمان حسابرسی را از طریق حذف آزمون‌های تکراری کاهش داد.	هم‌افزایی با حسابرسی سنتی
گزارش‌های حسابرسی فناوری اطلاعات به‌گونه‌ای بازطراحی شود که برای ذی‌نفعان غیرمتخصص نیز قابل فهم و تصمیم‌ساز باشد. استفاده از تصویرسازی داده، طبقه‌بندی روشن سطح ریسک‌ها و بیان پیامدهای تجاری ضعف‌های کنترلی می‌تواند اعتماد مدیریت و هیئت‌مدیره را افزایش داده و توجه آن‌ها را به اصلاحات لازم جلب کند.	ارتقای شفافیت برای ذی‌نفعان
فرصت استانداردسازی ابزارها، روش‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی فناوری اطلاعات در سطح سازمان یا گروه سازمانی مورد بهره‌برداری قرار گیرد. توسعه کتابچه روش‌شناسی و ابزارهای مشترک سبب می‌شود کیفیت حسابرسی یکنواخت‌تر، فرایند آموزش ساده‌تر و امکان مقایسه نتایج در دوره‌های مختلف فراهم شود.	استانداردسازی ابزار و رویه
شاخص‌های کلیدی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی و کارایی حسابرسی فناوری اطلاعات (مانند پوشش ریسک، زمان پاسخ‌گویی به رخدادها و میزان اجرای توصیه‌ها) تعریف و پایش شود. بر اساس نتایج این شاخص‌ها، فرایندها و برنامه‌های حسابرسی به‌طور مستمر بازطراحی گردد تا بهبود مستمر و یادگیری سازمانی شکل بگیرد.	توسعه شاخص‌های عملکرد حسابرسی
از سامانه‌های هوشمند پشتیبان تصمیم برای کمک به حسابرسان در انتخاب آزمون‌ها، اولویت‌بندی حوزه‌های پرریسک و تحلیل نتایج استفاده شود. این سامانه‌ها می‌توانند مبتنی بر دانش انباشته حسابرسی، الگوهای خطا و تجربیات گذشته طراحی شوند و به ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای و کاهش خطای انسانی کمک کنند.	سامانه‌های پشتیبان تصمیم حسابرسی
همکاری ساختارمند میان واحدهای حسابرسی فناوری اطلاعات و دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی برای انجام پروژه‌های مشترک، به‌روزرسانی دانش و توسعه مدل‌های نوآورانه حسابرسی گسترش یابد. از پایان‌نامه‌ها و طرح‌های پژوهشی برای حل مسائل واقعی حسابرسی و آزمون روش‌های جدید در محیط‌های آزمایشی استفاده شود.	همکاری با دانشگاه و پژوهش
از ظرفیت انجمن‌های حرفه‌ای، کنفرانس‌ها و شبکه‌های تخصصی در سطح ملی و منطقه‌ای برای تبادل تجربه در حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات استفاده شود. ایجاد گروه‌های کاری مشترک، انتشار راهنماهای بومی‌شده و به‌اشتراک‌گذاری نمونه‌های موفق می‌تواند به ارتقای بلوغ حسابرسی فناوری اطلاعات در کشور کمک کند.	توسعه همکاری منطقه‌ای و ملی

۵. بحث و نتیجه‌گیری

مرور نظام‌مند ادبیات و شواهد بومی در این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی فناوری اطلاعات در ایران در «منطقه گذار» میان نگاه سنتی تبعی به سامانه‌ها و نقش راهبردی در حاکمیت داده و مدیریت ریسک فناوری قرار دارد. به‌گونه‌ای که از یک‌سو، پیچیدگی فزاینده سامانه‌های متمرکز بانکی، مالیاتی، بازار سرمایه و دولت الکترونیک، ریسک‌های امنیت سایبری، حریم خصوصی و تداوم کسب‌وکار را تشدید کرده و ضعف در کنترل‌ها می‌تواند مستقیماً به

تحریف صورت‌های مالی، اختلال خدمات عمومی و کاهش اعتماد ذی‌نفعان منجر شود. از سوی دیگر، چارچوب‌های بین‌المللی مانند کوبیت ۲۰۱۹، چارچوب حسابرسی فناوری اطلاعات و رهنمودهای اینتوسای، فرصت‌هایی برای استانداردسازی، یکپارچگی و ارتقای کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات فراهم می‌کنند. یافته‌ها نشان می‌دهد چالش‌های ایران صرفاً فنی نیست، بلکه درهم‌تنیدگی عوامل انسانی (کمبود مهارت، مقاومت در برابر تغییر)، سازمانی (وابستگی به پیمانکار، ضعف مستندسازی، محدودیت دسترسی حسابرس)، نهادی (ابهام نهادهای ناظر، نبود پایگاه دانش ملی، تحریم‌ها) و محیطی (ناهمگونی سامانه‌های بومی، عدم هم‌راستایی طرح‌های تحول دیجیتال با الزامات حسابرسی‌پذیری) تصویری چندبعدی از موانع پیش روی بلوغ حسابرسی فناوری اطلاعات ایجاد کرده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که بدون توجه به پویایی‌های نهادی و فشارهای قهری، هنجاری و تقلیدی، طراحی هرگونه چارچوب ملی حسابرسی فناوری اطلاعات با خطر نمادین بودن و عدم اجرای مؤثر مواجه خواهد بود.

از طرف دیگر، فرصت‌هایی همچون بهره‌گیری از تحلیل‌های پیشرفته داده، نظارت مستمر، هم‌افزایی با حسابرسی مالی و عملیاتی، نقش مشاور راهبردی حسابرس فناوری اطلاعات، همکاری با دانشگاه‌ها و شبکه‌های حرفه‌ای و توسعه شاخص‌های عملکرد حسابرسی می‌تواند این حوزه را از نقش «پلیس فناوری اطلاعات» به «شریک راهبردی کسب‌وکار و حاکمیت دیجیتال» ارتقا دهد. با توجه به ماهیت مفهومی و مروری این پژوهش، یافته‌ها می‌تواند مبنای طراحی مدل‌های تجربی آتی و مطالعات موردی در صنایع مختلف قرار گیرد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود نهادهای ناظر (بانک مرکزی، سازمان بورس، دیوان محاسبات، سازمان امور مالیاتی و ...) با همکاری جامعه حسابداران رسمی و انجمن‌های تخصصی، «چارچوب ملی حسابرسی فناوری اطلاعات» را مبتنی بر کوبیت، استانداردهای اینتوسای و اقتضانات بومی تدوین و اجرای آن را در حسابرسی مستقل، داخلی و بخش عمومی الزامی کنند. همچنین توصیه می‌شود موسسات حسابرسی و واحدهای حسابرسی داخلی، برنامه‌های ساختارمند توسعه شایستگی حسابرسان فناوری اطلاعات، ایجاد پایگاه‌های دانش مشترک و استقرار ابزارهای تحلیلی و نظارت مستمر را در اولویت راهبردی خود قرار داده و آن را در نقشه راه تحول دیجیتال سازمان ادغام کنند.

ملاحظات اخلاقی

در این مطالعه، اصل اخلاق امانتداری علمی رعایت و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده می‌شود. نویسندگان اعلام می‌دارند که هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.

منابع

احمدی، مجتبی؛ پوراابراهیمی، علیرضا؛ ریاضی، لادن و موسوی، سیدعبداله امین. (۱۴۰۳). چالش‌های اجرای فرآیند حسابرسی فناوری اطلاعات در شبکه بانکی ایران. مطالعات مدیریت کسب و کار هوشمند، ۱۳(۵۰)، ۱-۴۷. <https://doi.org/10.22054/ims.2024.78861.2464>

- احمدی، مجتبی؛ پورا ابراهیمی، علیرضا؛ ریاضی، لادن و موسوی، سیدعبداله امین. (۱۴۰۳). ارائه مدلی برای حسابداری فناوری اطلاعات موفق در صنعت بانکداری ایران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۵(۵۸)، ۳۸۳-۴۰۵. [10.22034/jmaak.2024.23807](https://doi.org/10.22034/jmaak.2024.23807)
- ارباب سلیمانی، عباس؛ حقیقی طلب، بهاره و جهانگیری، رامین. (۱۴۰۲). دستورالعمل حسابداری فناوری اطلاعات، تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- پرنذین، کاوه؛ دوست جباریان، جواد و عالی خانی، محسن. (۱۴۰۲). موانع اجرای حسابداری فناوری اطلاعات در ایران. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۸۸-۱۰۵. [10.22034/jpar.2023.1996238.1147](https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1996238.1147)
- زین العابدینی، محمد؛ همتی، حسن؛ جباری، حسین و پناهیان، حسین. (۱۴۰۰). تدوین مدل جامع حسابداری فناوری اطلاعات بر مبنای رویکرد گراند تئوری. دانش حسابداری مالی، ۸(۳۰)، ۴۹-۷۹. [10.30479/jfak.2021.15301.2847](https://doi.org/10.30479/jfak.2021.15301.2847)
- شیری، یحیی و مهدوی خو، مهدی. (۱۴۰۲). حسابداری فناوری اطلاعات؛ فرصت یا ضرورت. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۲)، ۱۰۹-۱۲۶. [10.22051/jaasci.2023.30006.1576](https://doi.org/10.22051/jaasci.2023.30006.1576)
- علوی، سید کمال؛ نعمتی، علی و دارابی، رویا. (۱۴۰۴). الگوی بهینه و کاربردی فناوری اطلاعات در حسابداری با توجه به آزمون‌های محتوا، کنترل و ریسک‌های حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵(۲۰)، ۳۰-۵۷. [10.22034/jpar.2024.2031862.1327](https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2031862.1327)
- محمود دهنوی، زهره. (۱۳۹۵). استفاده از فناوری اطلاعات در حسابداری مستقل در ایران؛ موانع و مشکلات. حسابداری و منافع اجتماعی، ۶(۲)، ۵۵-۷۰. [10.22051/jjar.2016.2431](https://doi.org/10.22051/jjar.2016.2431)
- Abu Huson, Y., Sierra-García, L., & Garcia-Benau, M. A. (2024). A bibliometric review of information technology, artificial intelligence, and blockchain on auditing. *Total Quality Management & Business Excellence*, 35(1-2), 91-113. <https://doi.org/10.1080/14783363.2023.2256260>
- Afsay, A., Tahriri, A., & Rezaee, Z. (2023). A meta-analysis of factors affecting acceptance of information technology in auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 49, 100608. [10.1016/j.accinf.2022.100608](https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100608)
- Ahmadi, M., pourebrahimi, A., Riazi, L. and Mousavi, S. A. A. (2024). Challenges to the implementation of information technology audit process in Iran's banking network. *Business Intelligence Management Studies*, 13(50), 1-47. (In Persian). <https://doi.org/10.22054/ims.2024.78861.2464>
- Ahmadi, M., Pourebrahimi, A., Riazi, L. and Mousavi, S. A. A. (2025). Propose a model for successful IT auditing in Iran's banking industry. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 15(58), 383-405. (In Persian). [10.22034/jmaak.2024.23807](https://doi.org/10.22034/jmaak.2024.23807)
- Alavi, S. K., Nemati, A. and darabi, R. (2025). An Optimal and Practical Model of Information Technology in Auditing Considering Substantive and Control Testing, and Audit Risks. *Professional Auditing Research*, 5(20), 30-57. (In Persian). [10.22034/jpar.2024.2031862.1327](https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2031862.1327)
- Anggraini, F. D., Sumartono, S., & Rusman, H. (2024). Information Technology Audit in Optimizing Resources and Utilization of Financial Information Systems. *TECHNOVATE: Journal of Information Technology and Strategic Innovation Management*, 1(1), 35-44.

10.52432/technovate.1.1.2024.35-44.

Arba'ah, Z. D. K. W., Utami, E., & Muhammad, A. H. (2023). Information & Technology Audit of E-Government Using Cobit a Literature Review. *JIKO (Jurnal Informatika dan Komputer)*, 6(1). <https://garuda.kemdiktisaintek.go.id/documents/detail/3449582>.

Arbab Soleimani, A., Haghhighitalab, B., Jahangiri, R. (2022). *IT Audit Manual (IT AM)*, Tehran: Iranian Association of Certified Public Accountants Press. (In Persian).

Arief, A., & Wahab, I. H. A. (2016, October). Information technology audit for management evaluation using COBIT and IT security (Case study on Dishubkominfo of North Maluku Provincial Government, Indonesia). In *2016 3rd International Conference on Information Technology, Computer, and Electrical Engineering (ICITACEE)* (pp. 388-392). IEEE. <https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/7892477/>.

Asniarti, A., & Muda, I. (2019, May). The effect of computer assisted audit tools on operational review of information technology audits. In *1st International Conference on Social Sciences and Interdisciplinary Studies (ICSSIS 2018)* (pp. 23-27). Atlantis Press. 10.2991/icssis-18.2019.5.

Ceki, B., & Moloi, T. (2025). Technology Adoption Framework for Supreme Audit Institutions Within the Hybrid TAM and TOE Model. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), 409. <https://doi.org/10.3390/jrfm18080409>.

Daryaei, A. A., Fattahi, Y., & Aldbs, A. (2024). The puzzling association between accounting conservatism and corporate social responsibility. *Asian Journal of Accounting Research*, 9(1), 35-46. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2023-0010>.

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. <https://doi.org/10.2307/2095101>.

Feliciano, C., & Quick, R. (2022). Innovative information technology in auditing: auditors' perceptions of future importance and current auditor expertise. *Accounting in Europe*, 19(2), 311-331. <https://doi.org/10.1080/17449480.2022.2046283>

INTOSAI. (2019). *ISSAI 5300: Guidelines on IT audit*. International Organization of Supreme Audit Institutions.

ISACA. (2019). *Audit in the era of digital transformation*. ISACA Journal, 6, 1-3.

ISACA. (2020). *Digital transformation*. ISACA. Retrieved from <https://www.isaca.org/resources/digital-transformation>

Ismanidar, N., Maksum, A., Gultom, P., & Meutia, R. (2022). The effect of auditor competence and remote audit support on audit quality through digital-based governance with information technology as moderating variable in state financial audit. *International Journal of Business and Technology Management*, 4(2), 7-17. <https://doi.org/10.55057/ijbtm.2022.4.2.2>.

Lashkari, D., Bauer, A., & Boussard, J. (2024). Information technology and returns to scale. *American Economic Review*, 114(6), 1769-1815. <https://www.aeaweb.org/articles/pdf/doi/10.1257/aer.20220522>.

Li, T. C., & Chan, Y. E. (2019). Dynamic information technology capability: Concept definition and framework development. *The Journal of Strategic Information Systems*, 28(4), 101575. <https://doi.org/10.1016/j.jsis.2019.101575>.

Mahmoud Dehnavi, Z. (2016). Utilization of the Information Technology in External Audit in Iran, Problems and Constraints. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(2), 55-70. (In Persian). 10.22051/ijar.2016.2431.

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*. 10.1016/j.techfore.2019.119751.

Mehabadi, M., & Shafi'i, S. (2025). Examining the impact of information technology and IT on independent auditing in Iran. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(2), 105–113. 10.22075/ijnaa.2024.32897.4891.

Mpofu, F. Y., & Mpofu, Q. (2025). The application of digital technologies in external auditing: a double-edged sword? *International Journal of Business Ecosystem & Strategy* (2687-2293), 7(1), 39-56. <https://doi.org/10.36096/ijbes.v7i1.641>.

Nguyen, A. H., Ha, H. H., & Nguyen, S. L. (2020). Determinants of information technology audit quality: Evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), 41-50. https://oak.go.kr/central/journalist/journaldetail.do?article_seq=23377.

Nugrahanti, T. P., & Pratiwi, A. S. (2023). The Remote Auditing and Information Technology. *Journal of Accounting and Business Education*, 8(1), 15-39. 10.26675/jabe.v8i1.37369.

Office of the Comptroller and Auditor General of India. (2006). *Manual of information technology audit (Vol. 1)*. Office of the Comptroller and Auditor General of India.

Otero, A. R. (2019). *Information technology control and audit*. Auerbach publications.

Parandin, K., Duštjbarian, J. and Allikhani, M. (2023). Obstacles to the implementation of information technology audit in Iran. *Professional Auditing Research*, 3(12), 88-105. (In Persian). 10.22034/jpar.2023.1996238.1147.

Rusman, A., Nadlifatin, R., & Subriadi, A. P. (2022). Information system audit using COBIT and ITIL framework: literature review. *Sinkron: jurnal dan penelitian teknik informatika*, 6(3), 799-810. 10.33395/sinkron.v7i3.11476.

Sayana, A. (2022, February 1). The evolution of information systems audit. *ISACA Journal*, 2022(1). Retrieved from <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2022/volume-1/the-evolution-of-information-systems-audit>

Shaker, A. S., Al-Shiblawi, G. A. K., Union, A. H., & Hameed, K. S. (2023). The role of information technology governance on enhancing cybersecurity and its reflection on investor confidence. *International Journal of Professional Business Review*, 8(6), 1–23. 10.26668/businessreview/2023.v8i6.1605.

Sheffield, M., Stoddard, C., Chitale, R., & Nakato, G. (2019). How big data analytics is reshaping Audit 4.0 by enhancing reliability and streamlining audit operations. *Journal of Academic Exploration and Synergy*, 4(6), 68–77. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i6.1605>.

Shiri, Y. and Mahdavi-khou, M. (2023). Information Technology Auditing; Necessity or Opportunity. *Journal of Accounting and Social Interests*, 13(2), 109-126. (In Persian). 10.22051/jaasci.2023.30006.1576.

Soraya, N., Muda, I., & Sampetoding, E. A. M. (2023). Analysis of challenges and difficulties in implementing information systems audit: A narrative literature review. *Jurnal Inovasi Akuntansi*, 1(2), 114–120. 10.36733/jia.v1i2.7753.

Sriram, G. K. (2022). The evolution of AI cloud computing and the future it holds. *International Research Journal of Modernization in Engineering, Technology and Science*, 4(2), 776–782. <https://www.ijert.org/papers/IJCRTBT02010.pdf>.

Stoel, M. D., & Havelka, D. (2021). Information technology audit quality: An investigation of the impact of individual and organizational factors. *Journal of Information Systems*, 35(1),

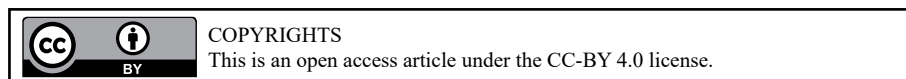
135-154. 10.2308/isis-18-043.

Zeinolabedini, M., Hemmati, H., Jabari, H. and Panahian, H. (2021). Design a comprehensive Model of IT Audit: Grounded Theory Approach. *Financial Accounting Knowledge*, 8(3), 49-79. (In Persian). 10.30479/jfak.2021.15301.2847.

Zhang, K., & Bu, C. (2024). Top managers with information technology backgrounds and digital transformation: Evidence from small and medium companies. *Economic Modelling*, 132, 106629. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2023.106629>.

پی‌نویس:

1. Manita
2. Mpofu
3. Soraya
4. IT Audit
5. Information Systems Audit and Control Association (ISACA)
6. Information technology
7. Li & Chan
8. Harvard Business Review
9. Anggraini
10. Zhang & Bu
11. Abu Huson
12. Feliciano & Quick
13. Afsay
14. Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)
15. Office of the Comptroller and Auditor General of India
16. Sriram
17. Anggraini
18. Arief & Wahab
19. Stoel & Havelka
20. Asniarti & Muda
21. Nguyen
22. Ismanidar
23. Rusman
24. Arba'ah
25. Nugrahanti & Pratiwi
26. Specialised Audit
27. Forensic Audit
28. Information Systems (IS) Development Projects
29. Ceki & Moloi
30. PRISMA





The Effect of Ethical Leadership on Auditor's Dysfunctional Behavior with the Mediating Role of Organizational Culture and Moderating Faith Culture

iman zare ¹, Baharak Tarkhouni ²

Received: 2025/12/17

Approved: 2026/05/19

Research Paper

Highlights:

- Ineffective behavior of auditors undermines the quality of the audit report and the credibility of the profession.
- Leadership style and culture have a significant impact on the effectiveness of auditor behavior.
- Religious culture based on faith is an effective stimulus modifier for ineffective behavior of auditors.
- Under the influence of a culture of faith, auditors' belief in the ethics and behavioral values of the profession is enriched and the practice of what is expected of the profession will be achieved.

Abstract:

Ineffective behavior of auditors as a negative driver for audit quality can be affected by environmental factors and leadership style. One of the most important environmental factors affecting the auditing profession is the type of culture and one of the most prominent leadership styles is the ethical approach. Accordingly, the purpose of the present study is to investigate the effect of ethical leadership on ineffective behavior of auditors with the mediating role of organizational culture and moderating role of faith culture. The method of conducting the present study is quantitative, the data collection tool is a standard questionnaire and the data analysis method is the structural equation approach. The statistical population of the study in the time period of 1404 includes auditors working in the auditing profession, of whom 384 people were selected as the research sample using the Cochran formula. Data analysis showed that ethical leadership and organizational culture have an inverse effect on ineffective behavior of auditors and also ethical leadership has a direct effect on organizational culture. Finally, the mediating role of organizational culture and moderating role of faith culture was confirmed. The findings of the study showed that ethical leadership, mediated by organizational culture, has an impact on reducing ineffective behavior of auditors, and of course, this effect will be stronger in the light of the culture of faith, which indicates the moderating role of the culture of faith on the relationship between ethical leadership and organizational culture. The innovation of the study is to explain the culture of faith with the approach of matching professional and value principles with action in the light of the piety and self-control of auditors in realizing what is expected of the profession and the organization, which, beyond other factors that have



been examined so far, helps audit managers and supervisors in controlling ineffective behavior of auditors.

Key Words: Audit quality, Ethical leadership, dysfunctional behavior, organizational culture, faith culture.

Extended Abstract

1. INTRODUCTION

Audit quality largely depends on auditors' behaviors while performing their duties, and concerns about ineffective auditor behaviors as a factor reducing audit quality are growing (Bonabi-Qadim and Hafezi, 2021). Given the negative impact of ineffective audit behavior on audit quality, which leads to dissatisfaction among users of audit services and a decrease in public trust in the audit profession (Ovanoli and Nazareddin, 2016), the factors that exacerbate or weaken this behavior should be examined so that necessary preventive or strengthening measures can be implemented in the organization. In this regard, leadership style has a significant relationship with organizational performance, and different leadership styles may have a positive or negative correlation with organizational performance (Dalmas and Barak, 2018). From this perspective, understanding how leadership styles affect auditor behavior is essential for improving ethical behavior and ensuring audit quality (Soltaninejad et al., 2014). On the other hand, organizational culture, which is affected by the type of organizational leadership, is considered one of the most important factors affecting creativity and innovation in individual behavior (Haji Ali Akbari and Nazari Farrokhi, 2019). Accordingly, the present study seeks to examine the effect of ethical leadership on ineffective behavior of auditors by emphasizing the mediating role of organizational culture. On the one hand, religion is a criterion, content-giver, and directional factor of all cultural activities and decisions and is one of the effective factors in forming the culture of a society (Ahmadi Bighash and Mansouri, 2022). Of course, in this area, the foundation and root of religiosity is faith (Tabatabai, 1985). Such an attitude promotes a divine worldview in the world and targets spirituality and transcendent culture (Ahmadi Bighash and Mansouri, 2022). In the present study, this culture, which has a religious basis, is referred to as a faith culture. Accordingly, ethical leadership is expected to have a positive effect on organizational culture in light of the moderating role of faith culture. Therefore, considering the stated goals and the importance of organizational culture in achieving organizational goals, especially faith culture, which has not been considered so far, the present study identifies and examines this gap and seeks to find scientific answers to the following three main questions: Does ethical leadership have a significant effect on ineffective auditor behavior? Does organizational culture as a mediating variable have a significant effect on the relationship between ethical leadership and ineffective auditor behavior? Does faith culture as a moderating variable have a significant effect on the relationship between ethical leadership and organizational culture?

2. MATERIALS AND METHOD

The present study is a quantitative research in the time domain of 1403. The analysis was



performed using confirmatory factor analysis and structural equation analysis (path analysis) using Smart PLS software.

To collect research literature and research data, library texts and questionnaires were used, and standard questionnaires were used to test the research hypotheses. The independent variable of the study is ethical leadership; the dependent variable of the study is ineffective auditor behavior; the mediating variable is organizational culture, and the moderating variable is faith culture. To measure ethical leadership, the Kalshon et al. (2011) questionnaire with 15 questions was used, the reliability and validity of which was examined and approved by Karami et al. (2016) with the opinions of experts. To measure dysfunctional behavior, a 12-question questionnaire by Donnelly et al. (2003) was used, the validity of which was confirmed by Aminpourhassankiadeh et al. (2024). To measure organizational culture, a standard organizational culture questionnaire by Denison (2000), consisting of 36 items, was used. To measure faith culture, a 32-question integrated questionnaire by Medina and Zare (2023) and a standard questionnaire by Tanji (2004) were used.

3.RESULTS AND DISCUSSI

The results of the structural equation model analysis based on the t-statistic and factor loadings are explained as follows. In the first hypothesis, the impact of ethical leadership on ineffective behavior is confirmed with an inverse relationship and at a very desirable level. In the second hypothesis, the impact of ethical leadership on organizational culture is confirmed with a direct relationship and at a very desirable level. In the third hypothesis, the impact of organizational culture on ineffective behavior is confirmed with an inverse relationship and at an acceptable level. In the fourth hypothesis, the impact of ethical leadership on ineffective behavior through the mediation of organizational culture is confirmed with a direct relationship and at an acceptable level. Of course, the VAF statistic is used to determine the intensity of the indirect effect of the mediating variable, the mediating variable plays a minor role. In the fifth hypothesis, the impact of faith culture on the intensity of the relationship between ethical leadership and organizational culture is confirmed with a direct relationship and at a very desirable level.

4. CONCLUSIO

The findings of the research in the first and second hypotheses showed that ethical leadership has a strong impact on ineffective auditor behavior inversely and on organizational culture directly (path coefficient above 0.6). In this way, increasing ethical leadership leads to a decrease in ineffective auditor behavior and strengthening organizational culture. An ethical leader will prevent unethical behaviors as a driver of ineffective auditor behavior, which of course will also be very effective in forming an ethical culture in the organization. The results of these hypotheses are consistent with the results of Kiambade and Namatovo (2025), Yuan et al. (2023) confirming ethical leadership on ineffective behavior and organizational culture. The results of the third hypothesis showed that organizational culture, as an environmental driver, has a negative impact on ineffective auditor behavior by providing a dominant ethical model for the organization. In other words, a strong organizational culture, by morally guiding the behavior of auditors in the light of shared values, is effective in reducing unethical and



ineffective behaviors. From this perspective, the results of the study, in line with the results of Khalif Rashed et al. (2025), emphasize the effect of organizational culture on reducing deviant behavior. The results of the study in the fourth hypothesis showed that ethical leadership has a positive and significant effect on the ineffective behavior of auditors through organizational culture. Thus, ethical leaders, by creating an ethical culture at the organizational level, establish ethical standards and values as a guiding model, which becomes the basis and foundation of ethical organizational behavior in the shadow of organizational culture. The results of the study are in line with the results of Abdul Wahid et al. (2025). In the fifth hypothesis, the role of faith culture as an indicator of religious culture as a moderating variable on the relationship between ethical leadership and ineffective behavior of auditors was discussed, which indicates a very good moderating effect of faith culture (path coefficient above 0.6) on the relationship between ethical leadership and ineffective behavior of auditors. The culture of faith emphasizes belief in values and practical commitment to those values. The results of the study showed that such a culture has a significant impact on leadership style and organizational culture, and the relationship between ethical leadership and organizational culture will gain value under the banner of the culture of faith. The results of the present study, in line with Khoshbakht and Taebi-Naghandari (2023), emphasize faith as a motivator that reduces ineffective behaviors.

Ethical Considerations

Compliance with Research Ethics Principles

In this study, all ethical considerations have been observed in accordance with the principles of research ethics.

Author Contributions

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

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in this study as well as the esteemed referees who enriched the study with their valuable comments.

Funding

This research has not received any specific funding from educational institutions, government, commercial, or non-profit organizations.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

 [10.22034/JPAR.2026.2080642.1496](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2080642.1496)

1. Assistant Professor of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (corresponding author)
iman.accounting@pnu.ac.ir

2. Instructor of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. b.tarkhouni@pnu.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حساب‌رسان با نقش میانجی فرهنگ سازمانی و تعدیل‌گر فرهنگ ایمان

ایمان زارع^۱، بهارک ترخونی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

- رفتار ناکارآمد حساب‌رسان بر کیفیت گزارش حسابرسی و اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند.
- سبک رهبری و نوع فرهنگ بر کارآمدی رفتار حساب‌رسان قابل توجه است.
- فرهنگ دینی مبتنی بر ایمان به صورت تعدیل‌گر محرکی کارا بر رفتار ناکارآمد حساب‌رسان است.
- در سایه فرهنگ ایمان، باور حساب‌رسان در اعتقاد به آیین و ارزش‌های رفتاری حرفه، بارور شده و عمل به آنچه از حرفه انتظار می‌رود محقق خواهد شد.

چکیده

رفتار ناکارآمد حساب‌رسان به عنوان محرک منفی برای کیفیت حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر عوامل محیطی و سبک رهبری قرار گیرد. یکی از مهم‌ترین عوامل محیطی موثر بر حرفه حسابرسی نوع فرهنگ و یکی از شاخص‌ترین سبک‌های رهبری، رویکرد اخلاقی است. بر این اساس هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حساب‌رسان با نقش میانجی فرهنگ سازمانی و تعدیل‌گر فرهنگ ایمان است. شیوه اجرای پژوهش حاضر کمی، ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها رویکرد معادلات ساختاری است. جامعه آماری پژوهش در قلمرو زمانی سال ۱۴۰۴ شامل حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی است که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد حساب‌رسان تأثیر معکوس دارند و همچنین رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی تأثیر مستقیم دارد. در نهایت نقش میانجی فرهنگ سازمانی و تعدیل‌گر فرهنگ ایمان تایید گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد که رهبری اخلاقی با میانجی‌گری فرهنگ سازمانی بر کاهش رفتار ناکارآمد حساب‌رسان تأثیرگذار است و البته در سایه فرهنگ ایمان این تأثیر قوی‌تر خواهد شد که حاکی از نقش تعدیل‌گر فرهنگ ایمان بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی است. نوآوری پژوهش تبیین فرهنگ ایمان با رویکرد تطابق اعتقاد به مبانی حرفه‌ای و ارزشی با باور قلبی حساب‌رسان در تحقق آنچه از حرفه در سایه عمل آنان انتظار می‌رود، می‌باشد که در فراسوی سایر عواملی که تاکنون مورد بررسی واقع شده‌اند، به مدیران و سرپرستان حسابرسی در کنترل رفتارهای ناکارآمد حساب‌رسان کمک می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، رهبری اخلاقی، رفتار ناکارآمد، فرهنگ سازمانی، فرهنگ ایمان.

doi: [10.22034/JPAR.2026.2080642.1496](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2080642.1496)

iman.accounting@pnu.ac.ir

b.tarkhouni@pnu.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۱- مقدمه

بروز خطاکاری‌ها و رفتارهای غیراخلاقی مختلف در سازمان‌ها و پیامدهای منفی آن توجه افکار عمومی را به رفتار کسانی که سمت‌های حساس و مؤثر سازمانی را بر عهده دارند (مانند سرپرستان و مدیران) جلب می‌کند که این امر ضرورت و نیاز سازمان به داشتن رهبران اخلاقی را برجسته‌تر از پیش کرده است (نویس و استوری^۱، ۲۰۱۵)، زیرا رفتارهای رهبری اخلاقی در شکل‌گیری و افزایش اثربخشی رهبران و رفتار اخلاقی کارکنان تاثیر بسزایی دارد. اهمیت رهبری اخلاقی^۲ به دلیل تأثیری است که این رهبران بر هدایت، سلوک و عملکرد سازمان دارند (السی و همکاران^۳، ۲۰۱۲). رهبران اخلاقی برای ایجاد یک فرهنگ کاری اخلاقی تلاش می‌کنند و رهبری آنان متمرکز بر رفتار مناسب از طریق احترام به اخلاق و ارزش‌ها و همچنین حقوق و کرامت دیگران است و مفاهیم صداقت، اعتماد و انصاف در این حیطه بسیار مهم هستند (کیاماده و ناماتوو^۴، ۲۰۲۵). در یک فرهنگ کاری اخلاقی، مدیریت سازمان مجموعه‌ای از اصول را بیان می‌کند که برای همه افراد سازمان قابل درک و استفاده است و به طور هنجاری مناسب هستند (کاپیلند^۵، ۲۰۱۵). رهبران در سطوح مختلف سازمان‌ها نقش مهمی در توسعه و تداوم فرهنگ اخلاقی و رفتار اخلاقی ایفا می‌کنند و ویژگی‌های اخلاقی را میان کارکنان افزایش می‌دهند (سینتیا و یاستینا^۶، ۲۰۱۹) که پیامدهای مهم سازمانی از قبیل بهبود عملکرد، تعهد سازمانی، رضایت شغلی، رفتار شهروندی سازمانی، ترویج فرهنگ صداقت و اعتماد و اجتناب از رفتارهای انحرافی را به دنبال خواهد داشت (یونسی، ۱۴۰۱). براین اساس تاثیر رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی مورد انتظار است که پژوهش حاضر در قالب مدل پژوهش به بررسی آن می‌پردازد.

از سویی رشد سریع مؤسسات حسابرسی در نتیجه افزایش قابل توجه حسابرسان و کارکنان مؤسسات حسابرسی، به عنوان سرمایه انسانی موثر بر فرآیند ارتقاء و نوآوری موجب افزایش اهمیت مدیریت منابع انسانی در این مؤسسات شده است (ستایش و رضائیان‌زاده، ۱۴۰۲). کیفیت حسابرسی تا حد زیادی به رفتارهای حسابرسان در حین انجام وظایفشان بستگی دارد و نگرانی از رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به عنوان یک عامل کاهنده کیفیت حسابرسی رو به گسترش است (بنابی قدیم و حافظی، ۱۴۰۰). رفتارهای ناکارآمد حسابرس که توسط حسابرسان صورت می‌گیرد، معمولاً به شکل دستکاری داده‌ها یا شواهد، تقلب و انحراف از استانداردهای حسابرسی، اعمال می‌شود (ماریانا و رورا^۷، ۲۰۱۸). با توجه به تاثیر منفی رفتار ناکارآمد حسابرسی بر کیفیت حسابرسی که منجر به نارضایتی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی و کاهش سطح اعتماد عمومی در حرفه حسابرسی می‌شود (اوانولی و نظرالدین^۸، ۲۰۱۶)، باید عوامل تشدید یا تضعیف‌کننده این رفتار بررسی شود تا اقدامات پیشگیرانه یا تقویتی لازم در سازمان اعمال گردد (عارف کوسومو و پای سوفیا^۹، ۲۰۱۸). در این راستا یکی از عوامل موفقیت مؤسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی به میزان توانایی مدیران در ایجاد انگیزه برای کارمندان، راضی نگه داشتن و حفظ آنها بستگی دارد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). سبک رهبری با عملکرد سازمان رابطه قابل ملاحظه‌ای داشته و سبک‌های گوناگون رهبری ممکن است هم‌بستگی مثبت و یا

منفی با عملکرد سازمانی داشته باشند (دالماس و باراک^{۱۰}، ۲۰۱۸). با این دیدگاه، درک این که چگونه سبک‌های رهبری بر رفتار حسابرس تأثیر می‌گذارد برای ارتقای رفتار اخلاقی و اطمینان از کیفیت حسابرسی ضروری است (سلطانی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۲). که پژوهش حاضر با توجه به ضرورت و خلاء پژوهشی حاکم به بررسی تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان پرداخته است.

از سوی دیگر فرهنگ یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر توسعه‌ی حسابداری است (اسلامی‌فرد و همکاران، ۱۴۰۲). فرهنگ سازمانی که متأثر از نوع رهبری سازمان است، در یک سازمان مانند شخصیت در یک انسان است که بر رفتار او تأثیر می‌گذارد. فرهنگ سازمانی پدیده‌ای است که در سازمان است و همه‌ی اعضاء اتفاق نظر دارند که یک دست‌ناپیدا افراد را در جهت نوعی رفتار نامرئی هدایت می‌کند. شناخت و درک چیزی که فرهنگ سازمان را می‌سازد، در شیوه‌ی ایجاد و دوام آن به سازمان کمک می‌کند تا بهتر بتواند رفتار افراد در سازمان را هدایت و توجیه کرد (ساری و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۴). مدیران می‌توانند به وسیله سبک رهبری، خلاقیت و نوآوری را در سازمان‌ها با نفوذ در باورها و هدف کارکنان و انگیزش آنان رواج دهند (اشمیث^{۱۲}، ۲۰۰۷). تمامی امور سازمان از کوچکترین و تکرارپذیرترین آنها تا تغییرات کلان تحت تأثیر فرهنگ سازمانی قرار دارد که خود از فرهنگ محیط موجود در آن نشأت می‌گیرد. با توجه به اینکه فرهنگ سازمانی با ابعادی تعیین‌کننده در سازمان از جمله مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر خلاقیت و نوآوری در رفتار افراد به شمار می‌آید (حاجی‌علی‌اکبری و نظری‌فرخی، ۱۳۹۸). پژوهش حاضر در صدد است تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان را با تأکید بر نقش میانجی فرهنگ سازمانی مورد بررسی قرار دهد. از سویی دین، معیار، محتوابخش و جهت‌دهنده تمام فعالیت‌ها و تصمیمات فرهنگی است و جزء عوامل مؤثر در تشکیل فرهنگ یک جامعه است (احمدی بیغش و منصور، ۱۴۰۱). شالوده و ریشه دین و دینداری، ایمان است که عمل صالح و رفتار اخلاقی از میوه‌های آن است (طباطبایی، ۱۳۶۴). در شجره طیبه دینداری، ایمان ریشه‌ای است که عمل باید بر آن برآید و از آن تغذیه کند (حلیمی جلودار، ۱۴۰۰). چنین نگرشی تحت عنوان یک فرهنگ در ایجاد احساس امید، احساس نزدیک بودن به دیگران، تقویت هویت اجتماعی با نظامی از ارزش‌های اخلاقی، آرامش هیجانی، فرصت خود شکوفایی، احساس آرامش و راحتی، نزدیکی به خدا و کمک به حل مشکل مؤثر است. در پژوهش حاضر از این فرهنگ که مبنای دینی با رویکرد اسلامی دارد، به عنوان فرهنگ ایمانی^{۱۳} یاد می‌شود. که جهان‌بینی الهی را در دنیا ترویج میکند و معنویت و فرهنگ متعالی را هدف قرار می‌دهد (احمدی بیغش و منصور، ۱۴۰۱). چنین فرهنگی منجر به رهبری اثربخش و پویا در سازمان خواهد شد و ایمنی از رفتارهای انحرافی را به دنبال دارد (یاسینی و همکاران، ۱۳۹۷). بر این اساس انتظار می‌رود رهبری اخلاقی در سایه نقش تعدیل‌گر فرهنگ دینی مبتنی بر ایمان که در پژوهش حاضر از آن به عنوان فرهنگ ایمانی یاد می‌شود؛ تأثیر مثبتی بر فرهنگ سازمانی داشته باشد.

با توجه به اهمیت موضوع رفتار ناکارآمد حسابرسان که تأثیر بسزایی در کیفیت حسابرسی و

اعتبار حرفه دارد و اذعان به جایگاه رهبری اخلاقی بر رفتار کارکنان از بستر فرهنگ سازمانی که تاکنون در پژوهش‌های حسابداری به آن پرداخته نشده است، پژوهش حاضر در هدف اول به بررسی تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتارناکارآمد حسابرسان با میانجی‌گری نقش فرهنگ سازمانی پرداخته است. در هدف دوم پژوهش نقش تعدیل‌گر فرهنگ دینی مبتنی ایمان بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی مورد بررسی قرار می‌گیرد. از اینرو یکی از جنبه‌های ارزش آفرینی پژوهش حاضر تبیین فرهنگ ایمان در مدل پژوهش است که برای اولین بار در پژوهش‌های حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. فرهنگ ایمان، به عنوان مهمترین دستاورد پژوهش، فرهنگی است با رویکرد تطابق مبانی حرفه‌ای و ارزشی با عمل که ضمن تحقق اهداف مورد انتظار حرفه توسط حسابرسان، با تقویت تقوا و خودکنترلی آنان، مانع بروز رفتارهای ناکارآمد خواهد شد. بر این اساس پژوهش حاضر با تاکید بر عوامل سازمانی از جمله رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی و به طور خاص فرهنگ دینی مبتنی بر ایمان، ضمن توسعه مبانی نظری پژوهش‌های آتی، با ارائه راهکارها و سیاست‌های رفتاری به مدیران عالی سازمان و همچنین مدیران و سرپرستان حسابرسي ارزش آفرینی می‌کند. بنابراین با توجه به اهداف تبیین شده و اهمیت فرهنگ سازمانی در تحقق اهداف سازمانی و بویژه فرهنگ ایمانی که تاکنون مورد توجه قرار نگرفته، پژوهش حاضر این خلاء را شناسایی و مورد بررسی قرار داده و به دنبال آن در پی یافتن پاسخ علمی به سوالات اصلی زیر می‌باشد:

آیا رهبری اخلاقی بر رفتارناکارآمد حسابرسان تاثیر معناداری دارد؟

آیا فرهنگ سازمانی بر رفتارناکارآمد حسابرسان تاثیر معناداری دارد؟

آیا رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی تاثیر معناداری دارد؟

آیا فرهنگ سازمانی به عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین رهبری اخلاقی و رفتارناکارآمد حسابرسان تاثیر معناداری دارد؟

آیا فرهنگ ایمانی به عنوان متغیر تعدیل‌گر بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی تاثیر معناداری دارد؟

ساختار مقاله در ادامه به این شکل است: نخست مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی خواهد شد. سپس سوالات پژوهش و روش شناسی پژوهش تشریح می‌شود. در ادامه نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در بخش پایانی پژوهش نیز نتایج به دست آمده از یافته‌های پژوهش مرور، نوآوری پژوهش ذکر و پیشنهادهای پژوهش عنوان خواهد شد.

۲- مبانی نظری، توسعه فرضیه‌ها

تئوری رهبری اخلاقی به عنوان یک تئوری مستقل بر اساس مطالعات براون بر اساس نظریه‌های یادگیری اجتماعی، تبادل اجتماعی و هویت اجتماعی توسعه یافته است (مایر و همکاران^{۱۴، ۲۰۱۳}). نظریه یادگیری اجتماعی بیان می‌کند پیروان با مشاهده رفتار رهبرشان به تقلید و پیروی از آنها پرداخته و تلاش می‌کنند، مشابه آنها رفتار نمایند. بر مبنای نظریه تبادل

اجتماعی، زمانی که رهبران به صورت اخلاقی با پیروان رفتار می‌کنند، آنها نیز اقدام به عمل متقابل می‌نمایند. هویت اجتماعی نیز درک یکپارچگی یا تعلق داشتن به یک گروه اجتماعی خاص را ایجاد می‌کند، بدین ترتیب افراد انگیزه ذاتی دارند تا به منافع جمعی کمک کنند (هانسن و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۳). رهبری اخلاقی یعنی رهبری که در هدایت دیگران اخلاقی عمل می‌کند و اصول و ارزش‌های حاکم بر رفتارهای وی اخلاقی و مقبول است (کیامباده و ناماتوو، ۲۰۲۵). رهبران اخلاقی افرادی صادق و قابل اعتماد هستند و تصمیمات آنها بر پایه عدالت استوار است و رفتار آنها در یک چارچوب و ضابطه روشن قابل پیش‌بینی است. رهبر اخلاقی تلاش مستمری بر پیروان در خصوص رعایت اصول اخلاقی و خودداری از رفتارهای غیر اخلاقی دارد. رهبران اخلاقی به صورت مداوم پیامد تصمیمات خود را بر روند اخلاقی سازمان می‌سنجند و برای دیگران یک الگوی اخلاقی متعادل به شمار می‌روند (یوان و همکاران^{۱۶}، ۲۰۲۳). با این نگرش و براساس پژوهش‌های صورت گرفته سبک رهبری بواسطه تاثیر گذاری بر زیردستان، هم‌بستگی مثبت و یا منفی با عملکرد سازمانی دارد (دالماس و باراک، ۲۰۱۸؛ لنز و هان^{۱۷}، ۲۰۱۵). براین اساس سبک رهبری مدیران می‌تواند تأثیر زیادی بر رفتار حسابرسان یک سازمان داشته باشد (سلطانی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۲). کیفیت خدمات حسابرسی تا حد زیادی به رفتارهای حسابرسان در حین انجام وظایفشان (چان و همکاران^{۱۸}، ۲۰۰۹) و سبک رهبری (بوئر و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۵) بستگی دارد. رفتار ناکارآمد حسابرسان بواسطه جهت‌گیری اخلاقی کمتر حسابرسان تأثیر منفی بر نتایج حسابرسی و کیفیت حسابرسی خواهد داشت که این امر موجب تضعیف حرفه حسابرسی و سلب اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی خواهد شد (اوانولی و نظرالدین، ۲۰۱۶). رفتارهای ناکارآمد حسابرسی ناشی از عدم رعایت استانداردها است (دانلی و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۶) که ضمن تهدید برای اعتبار، مشروعیت، حسن شهرت حرفه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، شامل ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن، جمع‌آوری شواهد ناکافی، پردازش نادرست و حذف یا جایگزینی برخی مراحل حسابرسی است که بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر دارند (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۱؛ عرب‌صالحی و همکاران، ۱۳۹۰). رفتار ناکارآمد حسابرسی به‌عنوان یک مشکل جدی در حرفه حسابرسی، می‌تواند باعث شکست و ناکامی آن شود (رستمی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین مدیران موسسات حسابرسی باید بر توسعه و بهبود محیط سازمانی اخلاق محور به منظور جلوگیری از رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان توجه لازم را مبذول نمایند (سلطانی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۲). با توجه به اینکه سبک رهبری و خصوصیات مدیران و فرهنگ حاکم بر موسسه در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسی مؤثر ارزیابی شده است (فیض‌آبادی و دهقان، ۱۳۹۹)، انتظار می‌رود رهبری اخلاقی بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان تأثیرگذار باشد که مبنای تدوین فرضیه اول پژوهش می‌گردد.

فرضیه ۱: رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

از سوی دیگر عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی را می‌توان به سه دسته عوامل شخصیتی، عوامل سازمانی و عوامل محیطی تفکیک نمود (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶؛ رستمی‌نیا و همکاران،

۱۳۹۹). یکی از مهم‌ترین عوامل محیطی و سازمانی، فرهنگ سازمانی است که در بسیاری از شرکت‌ها ترغیب‌کننده حسابرسان به شناسایی و گزارش رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی است (خلیف راشد و همکاران، ۱۴۰۴). فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از ارزش‌ها و باورهای مشترک افراد است که بر رفتار آنها در سازمان تاثیر می‌گذارد و نقطه شروع پویایی و حتی می‌تواند مانعی در راه پیشرفت در سازمان به شمار بیاید (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸). تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد (مرادی و جودکی، ۱۴۰۲). فرهنگ سازمانی هویت اجتماعی را شکل می‌دهد که این هویت موجب کاهش تعارضات بین گروه‌ها و ایجاد انگیزه همکاری، همدلی و همزیستی در سازمان می‌گردد. در واقع، فرهنگ سازمانی یک الگوی رفتاری غالب در بین افراد سازمان است (رضائی و همکاران، ۱۴۰۲). فرهنگ سازمانی از راه ارزش‌های مشترک، تدبیرهای نمادی و آرمان‌های اجتماعی، اعضای سازمان را به هم پیوند می‌دهد. فرهنگ سازمانی قوی، تاثیر بیشتری بر رفتار کارمندان در سازمان دارد و در کاهش رفتارهای غیراخلاقی موثر است. فرهنگ قوی از ارزش‌های اصلی سازمان بوده و اعضای بیشتری به آن پایبند هستند. فرهنگ سازمانی قوی باعث می‌شود که افراد در سازمان بدانند که از آنها چه انتظاری می‌رود و این انتظارات رفتار آنها را شکل می‌دهد (کاوه و همکاران، ۱۳۹۰). از سویی طبق تئوری مشروعیت، حسابرسان داخلی با فرهنگ و تعهد سازمانی بالا باورهای قوی درباره اهداف سازمان دارند و سعی می‌کنند عضویت خود را در سازمان حفظ کنند و حتی در شرایط بسیار دشوار مطابق با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای عمل کنند (دانلی و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۳). همچنین فرهنگ سازمانی حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر دارد (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲). زمانی که روابط سازمانی در یک شرکت قوی باشد، منجر به کاهش رفتار ناکارآمد حسابرسان می‌گردد زیرا تاثیرگذاری بر رفتار حسابرسان از طریق بهبود رفتار سازمانی در سایه فرهنگ بسیار قویتر از تاثیرگذاری از طریق ترس، اعمال قدرت و کنترل بر اثربخشی فعالیت‌های آنان است که منتج به بهبود مداوم رفتارها، ارزش‌ها، فرهنگ کاری و تعهد کاری است (ساموئل^{۲۲}، ۲۰۲۰). براین اساس انتظار می‌رود فرهنگ سازمانی تاثیر معناداری بر رفتار ناکارآمد حسابرسان داشته باشد و بدین ترتیب فرضیه بعدی پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه ۲: فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تاثیر معناداری دارد.

البته نکته قابل توجه این است که فرهنگ سازمانی به سبک رهبری سازمان وابسته است (عبدالواحد و همکاران^{۲۳}، ۲۰۲۵) و شواهد تجربی کمی در مورد فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی وجود دارد (کاپتین^{۲۴}، ۲۰۱۱) در صورتی که نیاز حسابرسان به عملکرد اخلاقی در هنگام انجام حسابرسی، ایجاب می‌کند مدیر موسسات حسابرسی، استانداردهای اخلاقی را که کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهند، مورد هدف قرار داده و آن را به عنوان پایه و اساس فرهنگ موسسه خود بکار برند (سونجایا^{۲۵}، ۲۰۲۴) فرهنگ سازمان با حاکمیت اخلاقی ریشه در خصوصیات مدیران و سبک رهبری دارد. براین اساس انتظار می‌رود رهبری با سبک اخلاقی بر

فرهنگ سازمانی تاثیرگذار باشد که مبنای تدوین فرضیه سوم خواهد شد. از سویی سبک رهبری بصورت غیرمستقیم به واسطه فرهنگ اخلاقی موسسه بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تاثیر گذار است (فیض‌آبادی و دهقان، ۱۳۹۹) که با توجه به رسالت پژوهش حاضر انتظار می‌رود رهبری اخلاقی به صورت غیرمستقیم به واسطه فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تاثیرگذار باشد که مبنای تدوین فرضیه چهارم خواهد شد. بدین ترتیب فرضیات سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه ۳: رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی تاثیر معناداری دارد.

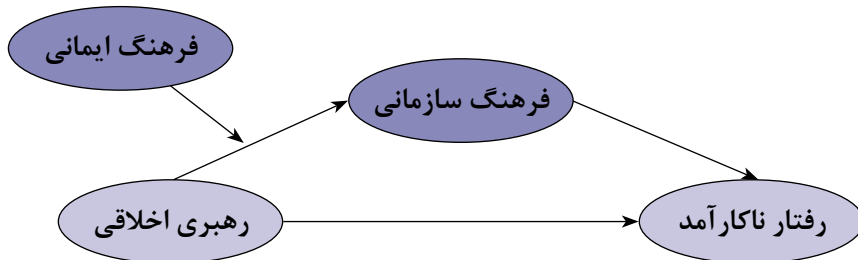
فرضیه ۴: فرهنگ سازمانی به عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین رهبری اخلاقی و رفتار ناکارآمد حسابرسان تاثیر معناداری دارد.

فرهنگ اخلاقی در سازمان تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای اخلاقی دارد. به این صورت که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند، حسابرسان کمتر درگیر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می‌شوند (سواینی و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۰). بدین منظور در حرفه‌ی حسابرسی به منظور ارتقای اخلاق و صلاحیت حرفه‌ای بایستی ارزش‌های فرهنگی اسلامی ارتقاء یابد (اسلامی فرد و همکاران، ۱۴۰۲). عبدالواحد و همکاران (۲۰۲۵) جهت تحقق فرهنگ اخلاقی و ارزشی، تاکید بر نگرش دینی با رویکرد اسلامی رهبر و مدیران سازمان دارند. زیرا دین مجموعه‌ای متمایز از مواد فرهنگی را فراهم می‌کند که مردم به وسیله آن تصمیمات و اعمال خود را معنا می‌کنند. در اصل، دین به عنوان یک فرهنگ مشترک و نمادهایی که از آن سرچشمه می‌گیرد زندگی را ساده می‌کند (اشمالزباوئر^{۲۷}، ۲۰۱۸). فرهنگ دینی، مجموعه‌ای از اعتقادات و اصول اسلامی، آداب و رسوم، اخلاق و ارزش‌ها و قوانینی است که از وحی سرچشمه گرفته است و هدف آن رشد و شکوفایی جامعه بشری و رسیدن آن به کمال است. در فرهنگ اسلامی، دین‌داری نوع اصلی از هنجار اجتماعی تلقی می‌شود که رفتار اخلاقی انسان را شکل می‌دهد (سالم و همکاران^{۲۸}، ۲۰۲۳) و فردی که دارای دین‌داری بالا است، به دلیل خودکنترلی و تعهدمندی حاصل از آن، رفتار ناکارآمد از او سرنخواهد زد (سولیسیتیو^{۲۹}، ۲۰۱۴). دین بر کیفیت گزارشگری مالی (بابایی و همکاران، ۱۴۰۴؛ دیانتی دیلمی، منطقی و مشهدی، ۱۳۹۵) و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۱). دین چه به عنوان شریعت و یک نظام الهیاتی و چه به عنوان نهادی اجتماعی، تکیه‌گاه اصلی اش ایمان است، دین همواره در پی آن است که متدینان لباس گرم ایمان بر تن کنند تا از مخاطرات دنیوی مصون باشند. ایمان، امری قلبی و درونی است و نشانه‌های مهمی مانند انجام دستورات الهی و معصیت نکردن دارد که در آثار گفتاری و رفتاری انسان جلوه می‌کند (شکرالهی، ۱۳۸۶). براین اساس شالوده و اساس دینداری ایمان است که محصول آن تطابق باور، گفتار و عمل صالح است (طباطبایی، ۱۳۶۴). لیندسای و اسمیت^{۳۰} (۲۰۱۰) با بررسی تعامل بین ایمان و کار نشان دادند که ایمان از بستر تصمیمات رهبری سازمان در حسابداری تاثیرگذار خواهد بود و با توجه به خلاء این موضوع در پژوهش‌های حسابداری، ضرورت بررسی آن را توصیه نمودند.

رهبر با ایمان در سایه اعتماد به نفس، صداقت و درستکاری که مرهون تعهد مذهبی عمیق ناشی از ایمان اوست، به توفیق در تحقق اهداف خود و آرمان‌های سازمانی دست خواهد یافت (ساوئروین^۳، ۲۰۲۲). در جامعه‌شناسی معرفت، اغلب واژه معرفت با اصطلاح فرهنگ یکسان انگاشته می‌شود (آذربایجانی، ۱۳۸۷) و شکاف بین معرفت و عمل نیز با ایمان قابل رفع است (اکبری‌ان، ۱۳۹۱). بنابراین فرهنگ سازمانی متکی به ایمان، پایه‌ای اخلاقی و ارزشی دارد که رفتارهای سازمان را با محوریت حذف شکاف بین علم (تئوری) و عمل، هدایت می‌کند. ایمان حقیقی، تقوای وجودی انسان را رشد می‌دهد و منجر به خودکنترلی با کارآمدی بالا در فرد می‌شود (عبدالواحد و همکاران، ۲۰۲۵)؛ که محصول همسویی عقیده، باور و عمل در انسان به عنوان شاخص‌های فرهنگ ایمان است. براین اساس انتظار می‌رود فرهنگ (معرفت) برگرفته از ایمان رهبر، منجر به بروز فرهنگ سازمانی مبتنی بر اخلاق و ارزش‌های رفتاری گردد که شکاف بین انتظارات و عملکرد را از بین خواهد بود. بدین ترتیب فرضیه پنجم که یکی از مهم‌ترین دستاوردهای ارزشی پژوهش حاضر است به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه ۵: فرهنگ ایمانی به عنوان متغیر تعدیل‌گر بر شدت رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی تاثیر معناداری دارد.

براساس مبانی و فرضیات ارائه شده مدل پژوهش در نمودار شماره ۱ به شکل زیر ارائه می‌گردد.



نمودار ۱: تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان با میانجی‌گری فرهنگ سازمانی و نقش تعدیل‌گر فرهنگ ایمانی - منبع: یافته‌های تحقیق

نوآوری و وجه تمایز پژوهش حاضر از چند بعد حایز اهمیت است؛ اول اینکه مدل ارائه شده با تاکید بر فرهنگ سازمانی و فرهنگ ایمانی تاکنون در پژوهش‌های حوزه حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است که توسعه مبانی نظری را به دنبال خواهد داشت. دوم، تبیین فرهنگ دینی مبتنی بر ایمان برای اولین بار در حرفه حسابداری و حسابرسی که فراسوی استانداردها و قوانین حسابداری به عنوان یک عامل فرهنگی بر بهبود عملکرد حسابرسان با هدف کاهش شکاف بین تئوری و عمل و نهایتاً کاهش رفتارهای ناکارآمد موثر خواهد بود. سوم، پرسشنامه فرهنگ ایمانی برای اولین بار در پژوهش حاضر با بررسی اعتبار و روایی آن طراحی گردید که

جهت خودارزیابی و کنترل فرهنگ ارزشی در سازمان‌ها و توسط مدیران قابل استفاده خواهد بود. چهارم، یافته‌های پژوهش حاضر، اهمیت فرهنگ سازمانی با تاکید بر فرهنگ ایمانی را تبیین نموده است. پژوهش‌های متعددی به صورت پراکنده در ارتباط با مولفه‌های پژوهش صورت گرفته که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

فواز خلیف و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که انگیزه حسابرسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در زمینه افشاجری تأثیر مثبت و معنادار دارد. اما، تأثیر تعدیل‌گری تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی بر رابطه بین انگیزه حسابرسان داخلی به افشای رفتارهای غیراخلاقی آنها در این زمینه مورد تأیید قرار نگرفت.

بابایی و همکاران (۱۴۰۴)؛ دانشمندی و زارع (۱۴۰۳) در پژوهش خود نشان دادند دین‌داری نوعی اصلی از هنجار اجتماعی است که بر رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان تأثیر چشمگیری دارد و با تأثیر مثبت بر رفتار و تصمیم‌گیری مدیران، بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال خواهد داشت.

خوشبخت و تائبی نقندری (۱۴۰۳) نشان دادند که باورهای ایمانی بر عدم درستکاری حسابداران تأثیر منفی و معناداری دارد و بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران دارای تأثیر مثبت و معناداری است. در نهایت، اخلاق حرفه‌ای، به‌عنوان یک متغیر میانجی رابطه بین باورهای ایمانی و عدم درستکاری حسابداران را توضیح می‌دهد.

سلطانی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که سبک رهبری بر رفتار حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. اگر مدیران سبک رهبری تحول‌گرا، تبادل‌گرا و آزادانه را به کار ببرند، تنش و نارضایتی از بین خواهد رفت و کار به خوبی انجام خواهد شد، اما اگر سبک رهبری اقتدارگرا در اداره موسسه‌های حسابرسی استفاده شود حسابرسان رفتار ناکارآمدی خواهند داشت و کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت.

حلیمی جلودار (۱۴۰۰) با بررسی فرهنگ جامعه با ویژگی ایمان به این نتیجه رسید که ایمان درونی و عمیق علاوه بر اینکه سلامت روانی فرد را تأمین می‌کند عاملی جهت رسیدن به سعادت اخروی را فراهم کرده که خود زمینه‌ساز تشکیل یک فرهنگ ارزشی در سازمان و جامعه می‌گردد. فیض‌آبادی و دهقان (۱۳۹۹) در پژوهش خود نشان دادند سبک رهبری و خصوصیات مدیران و فرهنگ حاکم بر موسسه در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تأثیرگذار است. آنان توصیه نمودند برای کاهش و کنترل رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، مسئولان امر توجه بیشتری به شیوه رهبری و فرهنگ اخلاقی موسسات داشته باشند.

رویایی و همکاران (۱۳۹۱) معتقدند رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تأثیر شیوه رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور و فرهنگ سازمانی اخلاق محور تحت تأثیر سبک رهبری موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. بنابراین ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای موسسات حسابرسی محسوب می‌شود.

کیامباده و ناماتو (۲۰۲۵) با بررسی تأثیر رهبری اخلاقی بر یکپارچگی رفتارهای اخلاقی

کارکنان به این نتیجه رسیدند که رهبری اخلاقی بر تقویت کدها و رفتارهای اخلاقی از جمله درستکاری، صداقت و کاهش رفتارهای انحرافی و ناکارآمد تاثیر بسزایی دارد.

ساری و همکاران (۲۰۲۴) در نتایج حاصل از پژوهش خود دریافتند اخلاق و فرهنگ حسابرس، هم به طور مستقیم و هم با واسطه کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. فارل و همکاران^{۳۲} (۲۰۲۲) با اشاره به اینکه بین پاسخگویی، حقوق بشر و عدالت اجتماعی پیوند ناگسستنی وجود دارد، ادعا می کنند در غیاب ارزش های اخلاقی نمی توان از حقوق بشر حمایت کرد. این روند، حاکی از یک چالش در اجراست که حاصل شکاف بین تئوری و عمل است که باید به طور مداوم مورد توجه قرار گیرد. نتایج تحقیق نشان می دهد ارزش ها و باورهای دینی یکی از مهم ترین روش های حذف این شکاف است.

کاپلند و اسمیت^{۳۳} (۲۰۲۱) با اذعان به نقش شکست رهبری اخلاقی و بروز رفتارهای متقلبانه در حسابداری به این نتیجه رسیدند که رهبران اخلاقی و ارزشی به واسطه این که: (الف) آشکارا ارتباط برقرار می کنند، (ب) قابل اعتماد هستند، (ج) منافع زیردستان خود را در نظر می گیرند و از آنها حمایت می کنند و (د) نوع دوست هستند و با نگرانی فداکارانه برای رفاه دیگران تلاش می کنند؛ به اثربخشی رهبری اخلاقی در حرفه حسابداری کمک می کنند.

عارف کوسومو و پاپی سوفیا (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند که از جمله عوامل مهمی که می تواند بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر بگذارد، فضا و فرهنگ معنوی در محیط کار است. معنویت نیز ریشه در دین و باورهای مذهبی افراد دارد که رفتارهای ناکارآمد را کاهش می دهد. همچنین سولیسستو (۲۰۱۴) به این نتیجه رسید که رفتارهای ناکارآمد حسابرس در سایه عدم تعهد به اخلاق حرفه ای رخ می دهد که آن نیز نشأت گرفته از کم رنگ بودن معنویت در محیط کار است و همچنین او معتقد است فرد دین دار بواسطه خودکنترلی بالایی که دارد از بروز رفتارهای ناکارآمد جلوگیری می کند.

سویینی و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش خود نشان دادند فرهنگ اخلاقی در سازمان تاثیر بااهمیتی بر انگیزه حسابرسان به انجام رفتارهای غیراخلاقی دارد. به این صورت که در موسساتی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند، حسابرسان کمتر درگیر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می شوند. در این راستا کیسی و همکاران^{۳۴} (۲۰۰۱) نیز در پژوهش خود نشان دادند، فرهنگ اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرس تاثیر بالقوه خواهد داشت.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از جهت هدف، کاربردی می باشد که با رویکرد کمی در دسته پیمایشی-توصیفی قرار می گیرد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۴ است. تجزیه و تحلیل با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل معادلات ساختاری (تحلیل مسیر) توسط نرم افزار Smart PLS استفاده شده است.

به منظور گردآوری ادبیات پژوهش و همچنین داده های پژوهش از متون کتابخانه ای و پرسشنامه

استفاده شد و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه‌های استاندارد و محقق ساخته استفاده شده است. در بخش اول پرسشنامه سوالات اطلاعات جمعیت‌شناسی مشارکت‌کنندگان مورد سوال قرار گرفت. در بخش دوم پرسشنامه مربوط برای سنجش متغیرها مطرح گردید. متغیر مستقل پژوهش، رهبری اخلاقی؛ متغیر وابسته پژوهش، رفتار ناکارآمد حسابرس؛ متغیر میانجی، فرهنگ سازمانی و متغیر تعدیل‌گر فرهنگ ایمانی می‌باشد. برای سنجش رهبری اخلاقی و ابعاد آن (جهت‌گیری مردمی، انصاف، تسهیم قدرت، هدایت اخلاقی، نگرانی برای ثبات، وضوح نقش، صداقت) از پرسشنامه کالسون و همکاران^{۳۵} (۲۰۱۱) با ۱۵ سؤال و ۷ مؤلفه استفاده گردید که پایایی و روایی آن توسط کرمی و همکاران (۱۳۹۵) با اخذ نظر صاحب‌نظران مورد بررسی و تأیید قرار گرفته است. برای سنجش رفتار ناکارآمد از پرسشنامه ۱۲ سؤال دانلی و همکاران (۲۰۰۳) که توسط امین‌پور حسن‌کیاده و همکاران (۱۴۰۳) در ۳ بعد خاتمه زود هنگام کار، تغییر و یا جایگزینی مراحل اصلی حسابرسی، کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی، اعتبار و روایی آن تأیید گردیده، استفاده شده است. برای سنجش فرهنگ سازمانی از پرسشنامه استاندارد فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۰)، شامل ۳۶ گویه و در ۴ بعد مشارکتی، ثبات و یکپارچگی، انعطاف‌پذیری، مأموریتی استفاده شده است. جهت سنجش فرهنگ ایمانی از پرسشنامه محقق ساخته در سه بعد ایمان شامل؛ اعتقادات، باور و عمل استفاده شده است. دامنه ۱ تا ۵ طبق طیف لیکرت (از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) برای هر پرسش در پرسشنامه‌ها تعیین شده است. به منظور اطمینان از روایی، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه با ۳۰ نفر از مدیران و شرکای حسابرسی با حداقل ۱۰ سال سابقه، در خصوص پرسش‌نامه محقق ساخته و سایر پرسشنامه‌ها مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آن‌ها نیز اعمال گردید. در جدول (۱) اطلاعات مربوط به پرسشنامه‌ها ارائه گردیده است.

جدول ۱- جدول سنجش متغیرها

نام متغیر	ابزار اندازه‌گیری	ابعاد	تعداد سوالات
رهبری اخلاقی	پرسشنامه کالسون و همکاران (۲۰۱۱)	۷	۱۵
رفتار ناکارآمد	پرسشنامه دانلی و همکاران (۲۰۰۳)	۳	۱۲
فرهنگ سازمانی	پرسشنامه فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۰)	۴	۳۶
فرهنگ ایمانی	محقق ساخته	۳	۲۲

جامعه آماری این پژوهش در ارتباط با پرسشنامه، حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی است و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر نمونه پژوهش، برای جامعه نامعلوم تعیین و نمونه‌ها بصورت تصادفی انتخاب شدند. در راستای جمع‌آوری نمونه لازم، تعداد ۴۷۸ پرسشنامه به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و از بین آنها تعداد ۳۸۴ پرسشنامه کامل و بدون نقص استخراج و نهایتاً داده‌های جمع‌آوری شده جهت تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. جهت آزادی عمل پاسخگویان، پرسشنامه‌های ارسالی بدون قید نام پاسخ‌دهنده و نام شرکت ارسال شده بود تا

پاسخ‌دهنده بتواند با آزادی کامل خود پاسخ دهد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری در نرم افزار اسمارت پی ال اس انجام شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

در پژوهش حاضر آمار توصیفی در دو مرحله صورت خواهد گرفت. مرحله اول مربوط به اطلاعات نمونه آماری پژوهش و مرحله دوم مربوط به توزیع متغیرهای پژوهش خواهد بود. مرحله اول: پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌های مربوط به آزمون فرضیات، ۳۸۴ نفر از حسابرسان بوده‌اند که سایر اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
٪۳۶	۱۳۷	مرد	جنسیت
٪۶۴	۲۴۶	زن	
٪۵۲	۱۹۹	دارد	عضویت در جامعه حسابداران رسمی
٪۴۸	۱۸۵	ندارد	
٪۳/۹۱	۱۵	کمک حسابرس	سمت حسابرس
٪۲۱/۳۵	۸۲	حسابرس	
٪۲۵/۷۵	۱۱۴	حسابرس ارشد	
٪۲۹/۶۹	۹۹	سرپرست حسابرسی	
٪۱۳/۸	۵۳	مدیر حسابرسی	
٪ ۵/۵	۲۱	شریک حسابرسی	
٪۱۲	۴۵	دکتری	تحصیلات
٪۴۰	۱۵۲	کارشناسی ارشد	
٪۴۸	۱۸۷	کارشناسی	
٪۲۳	۸۹	کمتر از ۱۰ سال	سابقه
٪۴۸	۱۸۴	۱۱ تا ۲۰ سال	
٪۲۹	۱۱۱	بالاتر از ۲۰ سال	
٪۱۰۰	۳۸۴	کل	

مرحله دوم: در آمار توصیفی میانگین تمام متغیرها نیز بیش از عدد ۳، میانگین طیف لیکرت است که بیانگر اهمیت متغیرها در حرفه حسابرسی و توجه حسابرسان به آن‌ها می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به انحراف معیار کمتر از (۱) در متغیرها، می‌توان گفت که همه متغیرها نزدیک به

میانگین بوده و این موضوع بیانگر آن است همه متغیرها از توزیع مناسبی برخوردارند. بر اساس میزان کشیدگی و چولگی متغیرها که در بازه قابل قبول (۲،۲-) قرار دارند، می‌توان اظهار داشت که همه متغیرها دارای توزیع متقارن و نرمال می‌باشند. بنابراین آمار توصیفی متغیرها، نشان می‌دهد که همه آنها از توزیع مناسب، متقارن و نرمالی برخوردارند. نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرها

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
رهبری اخلاقی	۳۸۴	۳،۴۳۵	۰،۳۶۷	۱،۱۳۴	۱،۳۴۷
رفتار ناکارآمد	۳۸۴	۳،۷۱۳	۰،۵۲۱	۰،۹۳۷	-۰،۸۶۵
فرهنگ سازمانی	۳۸۴	۳،۵۶۴	۰،۳۴۳	۰،۸۹۸	۰،۷۵۱
فرهنگ ایمانی	۳۸۴	۳،۴۶۷	۰،۴۷۳	۱،۲۷۸	۱،۳۲۲

۴-۲- آمار استنباطی

مدل سازی معادلات ساختاری یعنی روش کمترین مجذورات جزئی (PLS) برای آزمون مدل اندازه‌گیری در پژوهش حاضر در چهار مرحله مورد استفاده واقع شد. در اولین مرحله دقت گویه (سوالات) پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد و نهایتاً مدل اولیه جهت اعمال آزمون‌های بعدی، بررسی و نهایی خواهد شد. مرحله دوم آزمون مدل اندازه‌گیری (پایایی و روایی سازه‌ها در پرسشنامه)، مرحله سوم آزمون مدل ساختاری و آخرین مرحله آزمون مدل کلی (تحلیل عاملی تاییدی جهت بررسی فرضیات)، با به‌کارگیری تکنیک حداقل مربعات جزئی است.

مرحله اول: در بررسی مدل بیرونی پژوهش ابتدا بار عاملی سوالات (یا شاخص‌های) پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. ضرایب بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی سوالات یک متغیر با آن سازه محاسبه می‌شوند. در صورتی که این مقدار برابر یا بیشتر از ۰/۴ باشد، موید این مطلب است که واریانس متغیر و سوالات آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. در تحلیل عاملی تاییدی (آماره t) بعد از محاسبه بارهای عاملی هر گویه با متغیر خود، باید آماره آزمون آن بالاتر از ۱/۹۶ باشد. در این صورت این گویه از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا متغیر مکنون برخوردار است. چنانچه شاخص‌های پژوهش نتوانند هر کدام از این مقادیر مجاز را به دست بیاورند، از مدل حذف شده و سپس مجدداً مدل جدید را بر اساس این داده‌های حذف شده، اجرا می‌شود. بار عاملی و آماره t کلیه سوالات پژوهش از ۰/۴ و ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. براین اساس مدل از لحاظ بار عاملی و آماره t مورد تایید واقع شده است. نتایج در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴ - ضریب بارهای عاملی و آماره t متغیرهای پژوهش

فرهنگ سازمانی		فرهنگ ایمانی		رهبری اخلاقی		رفتار ناکارآمد		سوال (گویه)
آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی	آماره t	بار عاملی	
۴/۳۲۰	۰/۸۲۵	۹/۶۸۵	۰/۷۴۴	۱۲/۹۷۰	۰/۸۱۲	۹/۲۵۵	۰/۷۳۵	Q1
۳/۱۶۰	۰/۷۶۹	۵/۷۹۰	۰/۷۱۶	۱۳/۱۱۷	۰/۷۳۴	۵/۵۳۵	۰/۶۸۱	Q2
۵/۵۴۷	۰/۶۸۱	۵/۲۰۶	۰/۶۲۹	۱۰/۳۷۴	۰/۷۴۱	۱۰/۵۶۰	۰/۶۳۷	Q3
۵/۸۳۰	۰/۷۳۴	۶/۳۴۴	۰/۵۹۰	۷/۸۶۶	۰/۷۴۷	۶/۶۰۰	۰/۸۹۵	Q4
۷/۲۵۵	۰/۸۳۵	۶/۰۶۰	۰/۸۵۴	۴/۱۸۷	۰/۷۰۲	۷/۰۶۷	۰/۸۴۲	Q5
۵/۵۳۵	۰/۶۸۱	۴/۵۶۴	۰/۷۲۹	۵/۶۷۶	۰/۶۱۰	۷/۴۳۳	۰/۸۱۱	Q6
۳/۵۶۰	۰/۶۱۶	۴/۵۱۸	۰/۹۴۶	۷/۴۰۷	۰/۶۱۱	۹/۲۷۴	۰/۷۵۳	Q7
۷/۶۰۰	۰/۷۹۵	۶/۸۷۷	۰/۸۹۷	۶/۷۳۰	۰/۸۳۵	۱۰/۷۴۰	۰/۷۵۷	Q8
۷/۰۶۷	۰/۸۱۲	۸/۷۲۳	۰/۸۲۸	۹/۶۸۵	۰/۸۶۴	۱۲/۳۱۲	۰/۸۴۵	Q9
۵/۰۶۳	۰/۸۱۱	۶/۸۱۴	۰/۹۸۲	۵/۷۹۰	۰/۷۱۶	۱۱/۷۳۴	۰/۸۳۸	Q10
۴/۲۷۴	۰/۷۵۳	۱۰/۵۴۰	۰/۸۰۵	۸/۲۰۶	۰/۷۱۹	۹/۲۷۳	۰/۶۲۹	Q11
۱۱/۷۴۰	۰/۷۵۷	۱۱/۲۳۹	۰/۸۹۳	۶/۹۸۴	۰/۵۷۰	۱۲/۵۶۳	۰/۷۵۴	Q12
۱۲/۳۱۲	۰/۸۴۵	۱۳/۵۴۴	۰/۸۹۸	۷۶/۱۶۰	۰/۶۵۴	---	---	Q13
۱۲/۷۳۴	۰/۸۳۸	۱۱/۴۴۱	۰/۷۸۶	۹/۵۶۴	۰/۷۲۹	---	---	Q14
۹/۲۷۳	۰/۷۲۹	۱۰/۳۳۲	۰/۷۹۹	۵/۵۴۸	۰/۴۸۶	---	---	Q15
۱۱/۵۸۳	۰/۷۵۴	۱۲/۵۴۳	۰/۷۱۱	---	---	---	---	Q16
۱۴/۴۴۰	۰/۷۵۸	۹/۶۱۰	۰/۶۸۷	---	---	---	---	Q17
۱۰/۵۳۸	۰/۷۰۷	۱۱/۳۶۳	۰/۸۳۸	---	---	---	---	Q18
۱۰/۷۴۰	۰/۶۶۲	۸/۹۹۴	۰/۷۸۶	---	---	---	---	Q19
۲۱/۲۳۶	۰/۸۰۳	۶/۰۲۴	۰/۷۸۵	---	---	---	---	Q20
۲۰/۵۴۸	۰/۷۹۰	۹/۶۸۵	۰/۸۶۴	---	---	---	---	Q21
۶/۵۳۱	۰/۶۵۸	۹/۲۴۶	۰/۷۹۳	---	---	---	---	Q22
۱۲/۶۹۳	۰/۷۲۸	---	---	---	---	---	---	Q23
۶/۰۸۱	۰/۶۶۲	---	---	---	---	---	---	Q24
۶/۰۷۲	۰/۶۵۱	---	---	---	---	---	---	Q25
۱۳/۷۴۹	۰/۷۷۹	---	---	---	---	---	---	Q26
۱۲/۰۸۶	۰/۷۴۱	---	---	---	---	---	---	Q27
۱۱/۳۳۱	۰/۸۲۰	---	---	---	---	---	---	Q28
۹/۹۷۰	۰/۸۱۲	---	---	---	---	---	---	Q29

۱۰/۱۱۷	۰/۷۳۴	---	---	---	---	---	---	Q30
۱۰/۳۷۴	۰/۷۴۱	---	---	---	---	---	---	Q31
۵/۸۶۶	۰/۷۴۷	---	---	---	---	---	---	Q32
۶/۱۸۷	۰/۵۳۳	---	---	---	---	---	---	Q33
۹/۶۵۱	۰/۶۱۰	---	---	---	---	---	---	Q34
۷/۴۰۷	۰/۶۱۱	---	---	---	---	---	---	Q35
۶/۷۳۰	۰/۶۱۵	---	---	---	---	---	---	Q36

مرحله دوم: در این مرحله با استفاده از شاخص‌های آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^{۲۶}، پایایی پرسشنامه و با استفاده از روش میانگین واریانس استخراج شده، روایی همگرای پرسشنامه توسط نرم افزار Smart PLS مورد بررسی قرار می‌گیرد. در صورتی که مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد. مقدار شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بین ۰ تا ۱ است و مقادیر بالاتر این شاخص نشان از روایی همگرای سازه مورد نظر دارد (رضازاده و داوری، ۱۳۹۳).

با توجه به نتایج جدول ۵ چون آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ است و همچنین مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز بزرگتر از ۰/۷ است. بنابراین پایایی ابزار پژوهش تایید می‌شود. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگتر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا نیز تایید می‌شود.

جدول ۵ - شاخص‌های پایایی و روایی همگرا برای متغیرهای پژوهش

متغیر	AVE	آلفای کرونباخ	CR
رهبری اخلاقی	۰/۸۲	۰/۸۶	۰/۸۸
رفتار ناکارآمد	۰/۷۷	۰/۸۱	۰/۸۵
فرهنگ سازمانی	۰/۶۶	۰/۷۵	۰/۷۸
فرهنگ ایمانی	۰/۷۱	۰/۷۹	۰/۸۱

جهت بررسی اعتبار و اگر از روش فورنل و لارکر استفاده شد در این روش چنانچه جذر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از مقدار همبستگی سازه با سازه‌های دیگر باشد به این معناست که اعتبار و اگر تایید شده است. در جدول ۶ قطر اصلی مربوط به جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) است و سایر اعداد مربوط به همبستگی بین متغیرها است. همانطور که مشاهده می‌شود تمامی مقادیر جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر، بزرگتر از همبستگی آن متغیر با متغیرهای اصلی دیگر است و نشان دهنده تایید اعتبار و اگر است.

جدول ۶- روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

فرهنگ ایمانی	فرهنگ سازمانی	رفتار ناکارآمد	رهبری اخلاقی	
			۰/۹۰۵	رهبری اخلاقی
		۰/۸۷۷	۰/۷۹۳	رفتار ناکارآمد
	۰/۸۱۲	۰/۷۸۴	۰/۶۸۴	فرهنگ سازمانی
۰/۸۴۲	۰/۷۳۶	۰/۸۰۳	۰/۷۲۹	فرهنگ ایمانی

مرحله سوم: بعد از آزمون مدل اندازه‌گیری و قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش نوبت به آزمون مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. چهار شاخص اصلی برازش مدل شامل: اندازه اثر (F^2)، ضریب تعیین R^2 ، نیکویی برازش (GOF) و عامل تورم واریانس^{۳۸} یا اعتبار افزونگی (Q^2) است. اندازه اثر، بر جهت و شدت رابطه بین دو متغیر دلالت دارد. اگر مقدار این شاخص به ترتیب ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ باشد، شدت این رابطه را می‌توان ضعیف، متوسط و قوی تفسیر کرد. ضریب تعیین، تأثیر یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته را بررسی می‌کند و مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای این معیار بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود و هر چه این مقدار بیشتر باشد بیانگر برازش بهتر مدل است.

شاخص نیکویی برازش (GOF)، برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده می‌شود. مقادیر این شاخص بین صفر تا یک قرار دارد و سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده‌اند و مقادیر نزدیک به یک نشانگر کیفیت بالای مدل هستند. عامل تورم واریانس (Q^2)، جهت ارزشیابی مدل ساختاری استفاده می‌شود. مقادیر بالای صفر (مقادیر مثبت) برای این ضریب نشان می‌دهند که مدل قدرت پیش‌بینی روابط را دارد و متغیرهای مستقل توانایی پیش‌بینی متغیر وابسته را دارند (سیدعباس زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

جدول ۷- شاخص‌های برازش مدل

Q ²	GOF	R ²	F ²	روابط مدل
۰/۶۱	۰/۴۷	۰/۵۶	۰/۳۴	تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد
			۰/۲۸	تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد
			۰/۴۱	تأثیر رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی
			۰/۳۲	تأثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد بواسطه فرهنگ سازمانی
			۰/۳۹	تأثیر فرهنگ ایمانی بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی

ضرایب اندازه اثر برای متغیرهای پژوهش، مقادیر بالا و در سطح قوی است و حاکی از میزان بالای شدت تاثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیرهای مستقل پژوهش است. از طرفی با توجه به اینکه ضریب تعیین مدل مقدار ۰/۵۶ بدست آمده است، می‌توان نتیجه گرفت که عوامل موثر

بر رفتار ناکارآمد طبق مدل پژوهش در مجموع توانسته‌اند ۵۶ درصد رفتارهای ناکارآمد را تبیین نمایند. مقدار شاخص GOF که برارش کلی مدل را مورد سنجش قرار می‌دهد برای مدل پژوهش مقدار ۰/۴۷ است که از حداکثر نمره این مقیاس ۰/۳۹ بالاتر است. بنابراین مدل از برازش قابل قبولی برخوردار است. مقدار شاخص Q^2 مقدار ۰/۶۱ است که چون این مقدار مثبت و بالای صفر شده است در نتیجه می‌توان استنباط کرد که این شاخص برازش مدل را تایید می‌کند. در نهایت با توجه به برآیند هر چهار شاخص می‌توان نتیجه گرفت که برازش مدل قوی و مورد تایید است. مرحله چهارم: در مرحله پایانی معادلات ساختاری، فرضیه‌های پژوهش در قالب مسیره‌های مدل بررسی شده است که نتایج حاصل در جدول (۸) ارائه گردیده است. بررسی‌ها در این بخش با توجه به بارهای عاملی، آماره تی و سطح معناداری مسیره‌های مدل پژوهش انجام شده است. جهت تایید روابط مدل ساختاری، مقدار سطح معنی‌داری همه متغیرها باید کوچکتر از ۰/۰۵ و نیز آماره تی بزرگتر از ۱/۹۶ باشد. همچنین بار عاملی (ضریب مسیر استاندارد شده) فرضیات باید بزرگتر از ۰/۴ باشد؛ البته حداقل بار عاملی قابل قبول در برخی منابع ۰/۲ نیز ذکر شده است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۲ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود، بین ۰/۲ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد، بسیار مطلوب است (بایرن^{۳۹}، ۱۹۹۸).

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

تاثیر	مسیر فرضیه	بار عاملی	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
مستقیم	رهبری اخلاقی ← رفتار ناکارآمد	-۰/۷۹	۷/۶۶	۰,۰۰۱	عدم رد
	فرهنگ سازمانی ← رفتار ناکارآمد	-۰/۵۷	۶/۷۸	۰,۰۰۰	عدم رد
	رهبری اخلاقی ← فرهنگ سازمانی	۰/۸۱	۸/۴۹	۰,۰۰۰	عدم رد
اثرات	رهبری اخلاقی ← فرهنگ سازمانی	-۰/۵۸	۷/۴۹	۰,۰۰۱	عدم رد
	فرهنگ سازمانی ← رفتار ناکارآمد				
غیرمستقیم	فرهنگ ایمانی * رهبری اخلاقی ← فرهنگ سازمانی	۰/۷۳	۹/۳۴	۰,۰۰۰	عدم رد

نتایج تحلیل مدل معادلات ساختاری براساس آماره تی و نیز سطح معناداری در جدول شماره (۸)، دلالت بر عدم رد فرضیه‌های پژوهش دارد. از سوی دیگر با توجه به مقادیر مربوط به بارهای عاملی، تاثیرگذاری متغیرها در هر فرضیه به شرح زیر تبیین می‌گردد.

در فرضیه اول، تاثیرگذاری رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد با رابطه معکوس و در سطح بسیار مطلوب تایید می‌شود.

در فرضیه دوم، تاثیرگذاری فرهنگ سازمانی بر رفتار ناکارآمد با رابطه معکوس و در سطح قابل قبول تایید می‌شود.

در فرضیه سوم، تاثیرگذاری رهبری اخلاقی بر فرهنگ سازمانی با رابطه مستقیم و در سطح

بسیار مطلوب تایید می‌شود.

در فرضیه چهارم، تاثیر گذاری رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد با میانجی گری فرهنگ سازمانی با رابطه مستقیم و در سطح قابل قبول تایید می‌شود. البته برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر میانجی از آماره VAF استفاده می‌شود که مقداری بین صفر و یک را اختیار می‌کند. هر چه این مقدار به یک نزدیکتر باشد، نشان از قوی بودن تاثیر متغیر میانجی دارد. در واقع این مقدار نسبت اثر غیرمستقیم را بر اثر کل می‌سنجد. مقدار VAF از فرمول زیر به دست می‌آید.

$$VAF = \frac{(a \times b)}{(a \times b) + c}$$

در این رابطه:

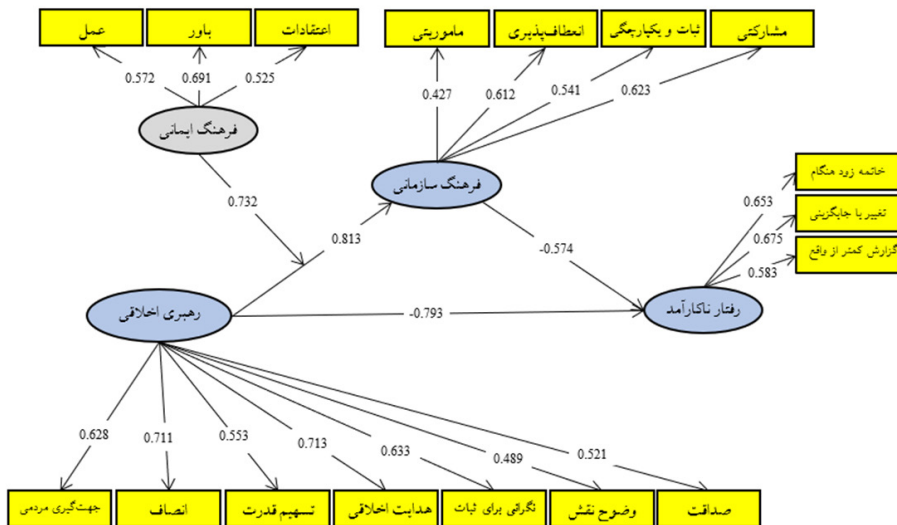
a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته

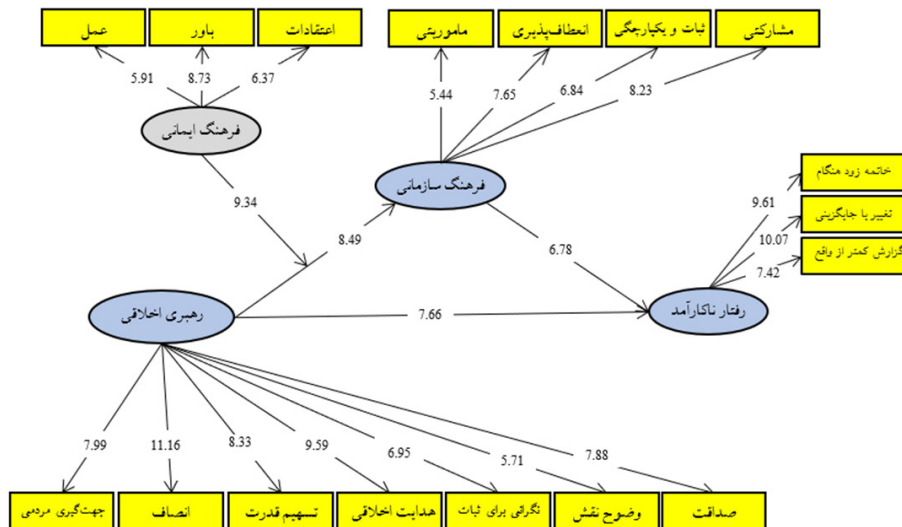
c: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته

بر اساس فرمول فوق VAF، ۰/۳۶ می‌باشد. این بدین معنی است که در فرضیه مذکور ۳۶ درصد از اثر کل متغیر مستقل بر متغیر وابسته از طریق اثر غیرمستقیم متغیرهای میانجی محقق می‌گردد. با توجه به اینکه $VAF \geq 80\%$ می‌باشد، متغیر میانجی نقش جزئی دارد. در فرضیه پنجم، تاثیر فرهنگ ایمانی بر شدت رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی با رابطه مستقیم و در سطح بسیار مطلوب تایید می‌شود.

در شکل‌های شماره ۲ و ۳ خروجی نرم‌افزار در قالب ضرایب مسیر و مقادیر آماره تی مسیرها نشان داده شده است.



نمودار ۲: مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر



نمودار ۳: مدل پژوهش در حالت آماره تی

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بنا به نتایج پژوهش‌های انجام شده، کاهش کیفیت حسابرسی در موارد متعدد در سایه رفتار ناکارآمد حسابرسان صورت گرفته که در نهایت به اعتبار حرفه حسابرسی لطمه وارد می‌نماید. از این حیث بررسی علل و عوامل موثر بر این پدیده ضرورتی غیرقابل انکار دارد. در پژوهش‌های پیشین به مواردی مانند عدم تعهد به اخلاق حرفه‌ای، انگیزه حسابرسان، معنویت فردی و سازمانی، دین‌داری و باورهای اعتقادی، فرهنگ اخلاقی، سبک رهبری و ... به عنوان محرک رفتارهای ناکارآمد حسابرسان اشاره شده است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهش حاضر از خلا پژوهشی موجود استفاده نمود و تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان با نقش میانجی فرهنگ سازمانی و نقش تعدیل‌گر فرهنگ ایمانی به عنوان شاخص فرهنگ دینی را مورد بررسی قرار داده است که در ادامه یافته‌های پژوهش تشریح می‌گردد.

یافته‌های پژوهش در فرضیه‌های اول و سوم نشان داد رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان به صورت معکوس و بر فرهنگ سازمانی به صورت مستقیم به صورت قوی (ضریب مسیر بالای ۰/۶)، تاثیرگذار است. بدین صورت تقویت رهبری اخلاقی، کاهش رفتار ناکارآمد حسابرسان و تقویت فرهنگ سازمانی را به دنبال دارد. رهبر اخلاقی به عنوان یک الگوی اخلاقی، با هدایت و تقویت اصول اخلاقی و ارزشی بر بروز رفتار اخلاقی قوت بخشیده و مانع بروز رفتارهای غیر اخلاقی به عنوان محرک رفتار ناکارآمد حسابرسان جلوگیری می‌کند که البته این سیاست رفتاری رهبر بر شکل‌گیری فرهنگ اخلاقی در سازمان نیز بسیار موثر خواهد بود. نتایج این فرضیات همسو با نتایج کیامباده و ناماتوو (۲۰۲۵)، یوان و همکاران (۲۰۲۳)، سلطانی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۲) و

رستمی‌نیا و همکاران (۱۳۹۹) تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد و فرهنگ سازمانی را تایید نموده است و پیرو نتایج فیض‌آبادی و دهقان (۱۳۹۹) بر سبک رهبری اخلاقی جهت کاهش رفتار ناکارآمد حسابرسان تاکید می‌نماید. نتایج فرضیه دوم نشان داد فرهنگ سازمانی به عنوان یک محرک محیطی با ارائه الگوی اخلاقی غالب برای سازمان بر رفتار ناکارآمد حسابرسان به صورت معکوس تاثیرگذار است. به عبارتی فرهنگ سازمانی قوی، با تقویت هویت اجتماعی با نظامی از ارزش‌های اخلاقی، ذیل ارزش‌های مشترک در کاهش رفتارهای غیراخلاقی و ناکارآمد موثر است. حسابرسان در پرتو فرهنگ سازمانی سعی خواهند کرد در راستای اهداف حرفه و سازمان عمل نموده و با اجتناب از رفتارهای ناکارآمد بر بهبود کیفیت حسابرسی بیفزایند. از این منظر نتایج پژوهش همسو با نتایج ساموئل (۲۰۲۰)، خلیف راشد و همکاران (۱۴۰۴)، رضائی و همکاران (۱۴۰۲) و رویایی و همکاران (۱۳۹۱) بر تاثیر فرهنگ سازمانی در کاهش رفتارهای انحرافی تاکید دارد. نتایج پژوهش در فرضیه چهارم نشان داد رهبری اخلاقی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان بواسطه فرهنگ سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بدین ترتیب رهبران اخلاقی با فرهنگ سازی اخلاقی در سطح سازمان، استانداردها و ارزش‌های اخلاقی را به عنوان یک الگوی راهنما، پایه‌گذاری می‌کنند که اساس وشالوده رفتار اخلاقی در سایه فرهنگ سازمانی می‌گردد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد چنین شرایطی بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسان را به حداقل می‌رساند. نتایج پژوهش همسو با نتایج عبدالواحد و همکاران (۲۰۲۵)، سونجایا (۲۰۲۴) و فیض‌آبادی و دهقان (۱۳۹۹) می‌باشد، البته نتایج پژوهش حاضر با قائل شدن به نقش میانجی برای فرهنگ سازمانی در سایه رهبری اخلاقی، که تکمیل‌کننده فرآیند پژوهش‌های پیشین است، یکی از راهکارهای موثر برای نهادینه‌سازی فرهنگ سازمانی موفق را تبیین نموده است. در فرضیه پنجم نقش فرهنگ دینی مبتنی بر ایمان بعنوان متغیر تعدیل‌گر بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی مورد بحث قرار گرفت که نشان از تأثیر تعدیلی و بسیار خوب فرهنگ ایمانی به واسطه ضریب مسیر بالای ۰/۶، بر رابطه بین رهبری اخلاقی و فرهنگ سازمانی دارد. طبق یافته‌ها فرهنگ ایمان بر باور به ارزش‌ها و التزام عملی به آن ارزش‌ها تاکید دارد که بر رابطه بین سبک رهبری و فرهنگ سازمانی تاثیر بسزایی دارد و به آن رنگ و لعاب ارزشی خواهد داد. در فرهنگ ایمان، حسابرسان با اعتقاد راسخ، به اصول و آیین رفتار حرفه‌ای، در سایه باورهای عمیق، جامه عمل می‌پوشانند که باعث می‌شود رفتار حرفه‌ای آنها نه تنها اخلاقی و مسئولانه باشد، بلکه مانع بروز رفتارهای ناکارآمد نیز گردد. فرهنگ ایمان به عنوان شاخص فرهنگ دینی برای اولین بار در پژوهش حاضر در حوزه حسابرسی مورد بررسی واقع شد که حاکی از ارزش آفرینی پژوهش حاضر است. رویکرد این فرهنگ تطابق اعتقاد، باور و عمل حسابرسان در تحقق آنچه از حرفه و سازمان انتظار می‌رود، می‌باشد. نتایج پژوهش حاضر همسو با عبدالواحد و همکاران (۲۰۲۵)، سالم و همکاران (۲۰۲۳) و خوشبخت و تائبی نقندری (۱۴۰۳) بر ایمان به عنوان محرک کاهنده رفتارهای ناکارآمد تاکید دارد. پیشنهاد می‌گردد فرهنگ ایمانی براساس نظریه رشد ایمان، فولر^{۴۰} (۱۹۸۱)، که فرآیندی مشتتمل بر سه گام است، در سازمان نهادینه شود. گام نخست، شناخت

ارزش یا کانون ارزشی است که به قدر کافی درخور انسجام‌بخشی و معنادهی به سازمان باشد. گام دوم، ابراز تعهد، اعتماد و ابراز وفاداری به ارزشی است که به پندار افراد سازمان مهم تلقی می‌شود به آن عشق بورزند. گام سوم، جهت‌بخشی به آمل، افکار، اعمال و شکل دادن به هویت خود بر اساس ارزشی است که به آن اهتمام ورزیده می‌شود.

در ادامه به شرکت‌ها و سازمان‌هایی که از خدمات حسابداری استفاده می‌کنند پیشنهاد می‌شود در انتخاب موسسه حسابداری به سبک رهبری و فرهنگ سازمان مدنظر توجه کافی داشته باشند و چنانچه سبک رهبری و فرهنگ سازمانی با شاخص‌های اخلاقی فاصله دارند از واگذاری کار حسابداری به این گونه موسسات خودداری کنند. البته توجه ذینفعان گزارش‌های حسابداری به این موضوع نیز مورد تاکید است. به موسسات و سازمان حسابداری نیز پیشنهاد می‌شود که به سبک مدیریتی و فرهنگ تحت مدیریت، مدیران و سرپرستان حسابداری خود توجه داشته باشند و در این فرآیند بنا را بر انتخاب مدیران اخلاقی و تابع فرهنگ ایمان بگذارند. این موضوع با بررسی سابقه عملکردی مدیران و رهبران به خوبی قابل ارزیابی است. براین اساس پیشنهاد پژوهش حاضر در بکارگیری مدیران اخلاقی تابع فرهنگ ایمان با بررسی سوابق افراد قابل اجرا خواهد بود. همچنین پیشنهاد می‌شود با طراحی دوره‌های آموزشی برای رهبران سازمانی، تدوین کدهای اخلاقی مبتنی بر ارزش‌های دینی در آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان؛ بسستر لازم برای نهادینه‌سازی فرهنگ ایمان فراهم شود. در نهایت به ذینفعان گزارش‌های حسابداری، توصیه می‌شود با توجه به تاثیر فرهنگ ایمان بر رفتار، از آن به‌عنوان یک معیار کیفی در ارزیابی عملکرد و کیفیت حسابداری استفاده شود. در پایان به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود از تاثیر متغیر فرهنگ ایمان در ابعاد دیگر حسابداری مانند تردید حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی، استقلال حسابرسان و ... حتی در شرایط وجود فشار بودجه زمانی استفاده شود؛ زیرا چه بسیار انحرافات که با وجود استانداردها و آیین‌نامه‌های رفتار حرفه‌ای هنوز شاهد هستیم که ریشه آن را می‌توان در عوامل محیطی و رفتاری جستجو کرد.

جمع‌آوری اطلاعات با استفاده از پرسشنامه، همواره با محدودیت‌های ذاتی رو به رو است و غلبه بر سایر ویژگی‌های فردی مشارکت‌کنندگان در حوزه مطالعات رفتاری موضوعی پیچیده است. این محدودیت بر پژوهش حاضر نیز سایه افکنده و ممکن است دقت پاسخ‌ها را تحت تاثیر قرار دهد. قابل ذکر است که نتایج پژوهش تنها قابل تعمیم به حسابرسان فعال در ایران با فرهنگ اسلامی است و نمی‌توان این یافته‌ها را به سایر کشورها یا فرهنگ‌ها تعمیم داد. همچنین ابزار اندازه‌گیری فرهنگ ایمانی در پژوهش حاضر اقتباسی است و می‌تواند آزمون‌های اعتبارسنجی و پایایی بیشتر در مطالعات بعدی صورت گیرد تا از دقت و کارایی آن اطمینان حاصل شود.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

در این پژوهش تمامی ملاحظات اخلاقی طبق اصول اخلاق پژوهش رعایت شده است.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان به طور یکسان در مفهوم‌سازی مقاله و نگارش پیش‌نویس‌های اولیه و بعدی مشارکت داشته‌اند.

سپاسگزاری

نویسندگان از همه شرکت‌کنندگان در مطالعه حاضر و همچنین از داوران محترم که با نظرات ارزشمند خود بر غنای مطالعه افزودند تشکر می‌کنند.

حامی مالی

این پژوهش هیچ کمک مالی خاصی از موسسات آموزشی و سازمان‌های دولتی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

تضاد منافع

بنا بر اعلام نویسندگان، هیچ تضاد منافی در پژوهش وجود ندارد.

منابع

احمدی بیغش، فاطمه و منصور، زهره. (۱۴۰۱). تبیین‌و حیانی فرهنگ‌دینی در پرتو نماز. پویش در آموزش علوم انسانی، ۸(۲۶)، ۱۱۱-۱۲۶. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.27.126>. 172260.1401.8.26.9.2

احمدی، زانیار و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۶۶-۸۷. <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.2002178.1164>. ۸۷-۶۶. ۱۱۶-۷۷. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73584.2456>

اکبری‌ان، سیدمحمد. (۱۳۹۱). نظریه ایمان در رفع شکاف معرفت و عمل اخلاقی، پژوهشنامه اخلاق، ۵(۱۷)، ۱۰۱-۱۲۰. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.22287264.1391.5.17>. 6.2

آذربایجانی، مسعود. (۱۳۸۷). بازخوانی نظریه ایمان به مثابه اراده معطوف به باور از ویلیام جیمز. پژوهش‌های فلسفی-کلامی، ۱۰(۱)، ۵-۲۶. <https://doi.org/10.22091/pfk.2008.246>. تاثیر دین‌داری

- بر گزارشگری مالی با میانجی‌گری ارکان نظام حسابداری: ساختار و عاملیت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۵(۲)، 299.3299.48198.2025/jera.2025.10.22051/doi.org/https://
- بنای قدیم، رحیم و حافظی، بابک. (۱۴۰۰). تأثیر معنویت در محیط کار بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲)، ۸۳-۱۰۱. 1606.33309.2021/ci.2021.10.22051/doi.org/https://
- حاجی علی اکبری فیروزه و نظری فرخی، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر نوآوری در سازمان. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۳(۸)، ۱۵-۳۱. 160.view/article/index.php/ma/https://www.majournal.ir/
- حلیمی جلودار، مصطفی. (۱۴۰۰). بررسی فرهنگ جامعه با ویژگی ایمان. الهیات و معارف اسلامی، ۲(۳)، ۹۷-۱۰۸. 75.pap.php?pid=https://hujournal.ir/fa/
- خلیف راشد، فواز؛ آقایی چادگانی، آرزو؛ دهبیرب الربیعی، محمد سمیر و علیمرادی، محمد. (۱۴۰۴). تأثیر انگیزه حسابرسان داخلی به افشاگری رفتارهای غیراخلاقی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در مورد افشاگری‌ها با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر عوامل سازمانی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۵(۱)، ۲۰۹-۲۳۰. 3295.48098.2024/jera.2024.10.22051/doi.org/https://
- خوشبخت، اسماعیل و تائبی نقندری، امیرحسین. (۱۴۰۳). تأثیر باورهای ایمانی و نقش میانجی اخلاق حرفه‌ای بر عدم‌درستکاری حسابداران در تهیه صورت‌های مالی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۱(۸۳)، ۲۶۷-۳۰۴. 2550.78797.2024/qjma.2024.10.22054/doi.org/https://
- دانشمندی، نجمه‌وزار، ایمان. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات حسابداری: با تأکید بر نقش میانجی خودشیفتگی مدیران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، ۱۹(۷۶)، ۱۸۹-۲۱۹. 1008872.367669.2024/acctgrev.2024.10.22059/doi.org/https://
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ منطقی، خسرو و مشهدی، سیده پریسا. (۱۳۹۵). بررسی ضرورت حسابداری اسلامی: از دید خبرگان دانشگاهی. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱(۱)، ۱-۲۴. 1395.1.1.1.24767166.2010011/dor/https://dor.isc.ac/
- رحمانی، علی و بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابرسان فرهنگ سازمانی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳۱)، ۱۸۱-۲۰۴. 1721.16322.2018/jera.2018.10.22051/doi.org/https://
- رستمی‌نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله و برادران حسن‌زاده، رسول. (۱۳۹۹). تأثیر منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسان بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۱۰)، ۱۲۹-۱۰۳. 1399.5.10.1.5.dor/20.1001.1.24767166.1399.5.10.1.5/dor/https://dor.isc.ac/
- رضازاده، آرش؛ داوری، علی. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رضائی، مینا؛ آقایی چادگانی، آرزو و کمالی، احسان. (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابرسان با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان. پژوهش‌های تجربی

حسابداری، ۱۳(۴)، ۱۹۵-۲۲۰. <https://doi.org/10.22051/jera.2023.42017.3057>.
رویایی، رمضان علی؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ حساس‌یگانه، یحیی و جلیلی، صابر. (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی.

علوم مدیریت ایران، ۲۵(۷)، ۱-۲۲. https://journal.iams.ir/article_116.html.
ستایش، محمدحسین و رضائیان زاده، زهرا. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر نوآوری در حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۸)، ۱-۳۳. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73784.2461>

سلطانی‌نژاد، احمدصادق؛ صفی پور افشار، مجتبی و سلطانی‌نژاد، وحیده. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیران حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرس. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۲(۲)، ۲۱۵-۲۴۹. https://www.arfr.ir/article_192603.html.
سیدعباس‌زاده، میرمحمد؛ امانی، جواد؛ خضری، آذر؛ پاشویی، قاسم. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر معادل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS و کاربرد آن در علوم رفتاری، انتشارات دانشگاه ارومیه. شکرالهی، حسن. (۱۳۸۸). آثار این جهانی ایمان به غیب، قم، موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره).

طباطبایی، سید محمد حسین. (۱۳۶۴). تفسیر میزان، قم، اسماعیلیان.
عرب‌صالحی، مهدی؛ کاظمی، جواد و ذولفعلی زاده، مهرداد. (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی. دانش حسابداری، ۲(۵)، ۱۲۷-۱۴۷. <https://doi.org/10.22103/jak.2011.29>

فیض‌آبادی، فرشته و حبیب‌الله، دهقان. (۱۳۹۹). تاثیر ابعاد رهبری اصیل بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به واسطه فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی. فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱۲(۴۲)، ۶۷-۸۱. https://journals.iau.ir/article_678177.html

کرمی، محمدرضا؛ میرکمالی، سیدمحمد؛ پورکریمی، جواد. (۱۳۹۵). بررسی و تبیین رهبری اخلاقی و ابعاد آن (مورد مطالعه: کارکنان دانشگاه تهران)، خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، ۷(۲)، ۱۷-۳۴. <https://sanad.iau.ir/Journal/ijpa/Article/790983>

محمدی، محمد؛ طریقی، سمانه و طایفه آقاخان هشتروندی، نگین. (۱۳۹۷). عوامل سازمانی و تأثیر رضایت شغلی بر عملکرد حسابرسان. اقتصاد و کسب و کار، ۹(۱۹)، ۲۳-۳۷. <https://sanad.iau.ir/journal/jebr/Article/667568?jid=667568>

مرادی، مجید و جودکی، رضا. (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۰)، ۷۲-۹۵. <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1973795.1122>

مهدوی، غلامحسین؛ بهمنی، رضا؛ نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۱). نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۱۳)، ۱۵۳-۱۱۷. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.2538>

Chan, K., Kleinman, G. & Lee, P. (2009). The impact of Sarbanesoxley on internal control remediation, *International Journal of Accounting and Information Management*, 17(1), 53- 65. <https://doi.org/10.1108/18347640910967735>

Cintya, L., Yustina, A.I. (2019). From intention to action in whistleblowing: Examining ethical leadership and affective commitment of accountants in Indonesia. *International Journal of Business*, 24(4), 412-433. <https://ijb.cyut.edu.tw/var/file/10/1010/img/865/V24N4-4.pdf>.

Copeland, M. K., & Smith, D. (2021), "A Predictive Classification Approach to Examining Components of Ethical and Transformational Leadership Contributing to Leader Effectiveness in the Accounting Profession", Baker, C.R. (Ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 24, 147-169. <https://doi.org/10.1108/S1574-07652023007>

Copeland, M.K. (2015). The importance of ethics and ethical leadership in the accounting profession", *research on professional responsibility and ethics in accounting* (research on professional responsibility and ethics in accounting. Emerald Group Publishing Limited, 19, 61-98. <https://doi.org/10.1108/S1574-076520150000019012>

Dal Mas, L. O., & Barac, K. (2018). The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(8-9), 807-835. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1741>

Daneshmandi, N. & Zare, I. (2024). Investigating the Effect of Religiosity on the Quality of Voluntary Disclosure of Accounting Information: With Emphasis on the Mediating Role of Managers' Narcissism. *Accounting and Auditing Reviews*, 19(76), 189-219. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.367669.1008872> (in persian).

Denison, D. R. (2000). Organizational culture: Can it be a key lever for driving organizational change. *The international handbook of organizational culture and climate*, 18(4), 347-72.

Dianti Dilmi, Z., Manteghi, Kh., Mashhadhi, S. P. (2015). Examining the necessity of Islamic accounting: from the point of view of academic experts. *Two quarterly journals of value and behavioral accounting*. 1(1), 1-24. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.24767166.1395.1.1.1.9> (in Persian).

Donnelly, D. P; Quirin, J. J; & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110. <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.87>

Donnelly, D., Quirin, J., & O'Bryan, D. (2006). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *The Journal of Applied Business Research*, 1(19), 95-108.

Elci, M., Sener, I., Aksoy, S., Alpkın, L. (2012). The impact of ethical leadership and leadership effectiveness on employees' turnover intention: The mediating role of work related stress. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 58, 289-297. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.1003>

Eslamifard, Z., Pourheidari, O. & Taebi-Naghandari, A.H. (2023). The moderating role of gender and social identity on the relationship between Islamic cultural values and the performance and attitude of the auditing profession. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(78), 77- 116. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73584.2456> (in persian).

Evanauli, R. P., & Nazaruddin, I. (2016). Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor. *Journal of Accounting and Investment*, 14(2), 158-167. <https://journal.umy.ac.id/index.php/ai/article/view/1310>

Farrell, M., B.Gordijn, and A.J. Kearns. (2022). Accountability, human rights and social

justice in public sector recordkeeping. *Archival Science*, 23: 161–185. <https://doi.org/10.1007/s10502-022-09403-5>

Feizabadi, F., & Habibollah, D. (2010). The effect of authentic leadership dimensions on reducing auditors' ineffective behaviors through ethical culture in audit firms. *Development and Transformation Management Quarterly*, 12(42), 67-81. https://journals.iau.ir/article_678177.html (in Persian).

Haji AliAkbari, F. & Nazari Farrokhi, H. (2019). Investigating the Effect of Organizational Culture on Innovation in the Organization. *Scientific Journal of New Research Approaches to Management and Accounting*, 3(8), 15- 31. <https://www.majournal.ir/index.php/ma/article/view/160> (in persian).

Hansen, S. D., B.J. Alge, M. E. Brown, C. L. Jackson, and B.B. Dunford. (2013). Ethical leadership: Assessing the value of a multifoci social exchange perspective. *Journal of Business Ethics* 115(3): 435-449. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1408-1>

Kalshoven, K., Den Hartogh, D., De Hoogh, A. (2011). Ethical at work questionnaire (ELW): Development and validation of a multidimensional measure. *The leadership quarterly*, 22, 51-69. <https://doi.org/10.1016/j.leaqua.2010.12.007>

Kapteijn, M., (2011), Understanding Unethical Behavior by Unraveling Ethical Culture, *Human Relations*, 64 (6), 843-869. <https://doi.org/10.1177/0018726710390536>

Karami, M. R., Mirkamali, S. M., Pourkarimi, J. (2016). Investigation and explanation of ethical leadership and its dimensions (case study: Tehran University employees), *General Policy Making in Management*, 7(2), 17-34. <https://sanad.iau.ir/Journal/ijpa/Article/790983> (in Persian).

Khalif Rashed, F., Aghaei Chadegani, A., Dehirb Al-Rubayee, M. S., & Ali Moradi, M. (2015). The effect of internal auditors' motivation to disclose unethical behavior on their judgment and decision-making regarding disclosures, considering the moderating role of organizational factors. *Empirical Accounting Research*, 15(1), 209-230. <https://doi.org/10.22051/jera.2024.48098.3295> (in Persian).

Khoshbakht, E., & Taebi Naghandari, A. H. (2015). The effect of religious beliefs and the mediating role of professional ethics on accountants' dishonesty in preparing financial statements. *Empirical Financial Accounting Studies*, 21(83), 267-304. <https://doi.org/10.22054/qjma.2024.78797.2550> (in Persian).

Kyambade, M., & Namatovu, A. (2025), "The impact of ethical leadership and code of ethics on employee integrity, mediated by job satisfaction in Uganda's public sector", *International Journal of Public Leadership*, 21(1), 72-89. <https://doi.org/10.1108/IJPL-10-2024-0110>

Lenz, R. & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>

Lindsay, D. M., & Smith, B. C. (2010). Accounting by faith: The negotiated logic of elite evangelicals' workplace decision-making. *Journal of the American Academy of Religion*, 78(3), 721-749. <https://doi.org/10.1093/jaarel/lfq034>

Mahdavi, Gh., Bahmani, R., Namazi, N. (2022). The mediating role of ineffective auditor behavior in explaining the relationship between religiosity and professional commitment with audit quality. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 7 (13), 117-153. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.25384228.1401.7.13.2.6> (in Persian).

Mariana, Y., & Rura, T. (2018). The Effect of the Auditor's Personal Characteristic on Audit

Dysfunctionnal Behavior, *International Journal of Science and Research*, 8(1), 711-715.

Mayer, D. M., K. Aquino, R.L. Greenbaum, and M. Kuenzi. (2012). Who displays ethical leadership, and why does it matter? An examination of antecedents and consequences of ethical leadership. *Academy of Management Journal* 55(1): 151-171. <https://doi.org/10.5465/amj.2008.0276>

Mohammadi, M., Tariqi, S., & Tayfeh Aghakhan Hashtroudi, N. (2018). Organizational factors and the effect of job satisfaction on auditors' performance. *Economics and Business*, 9 (19), 23-37. <https://sanad.iau.ir/journal/jebr/Article/667568?jid=667568> (in Persian).

Neves, P., Story, J. (2015). Ethical leadership and reputation: Combined indirect effects on organizational deviance. *Journal of Business Ethics*, 55(1), 165-176. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1997-3>

Rahmani, A., & Bahiraei, A. (2019). Auditing organizational culture in Iran. *Empirical Accounting Research*, 8(31), 181-204. <https://doi.org/10.22051/jera.2018.16322.1721> (in Persian).

Rezaei, M., Aghaei Chadegani, A., & Kamali, E. (2013). Investigating the relationship between organizational culture dimensions and the size of audit firms with auditors' judgment and decision-making. *Accounting Experimental Research*, 13(4), 195-220. <https://doi.org/10.22051/jera.2023.42017.3057> (in Persian).

Rezazadeh, A., Davari, A. (2014). *Structural Equation Modeling with PLS Software*, Jihad Daneshgahi Publications. (in persian).

Roostaminia, R., Hejazi, R., Talebnia, Q., & Hassanzadeh Baradaran, R. (2012). The effect of locus of control and organizational commitment on the acceptance of ineffective auditing behavior based on the theory of planned behavior. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 5 (10), 129-103. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.24767166.1399.5.10.1.5> (in Persian).

Royaei, R.A., Talebnia, Q., Hasas-Yeganeh, Y., & Jalili, S. (2012). Auditors' perception of trusted leadership and ethics-oriented culture on behaviors that reduce audit quality. *Iranian Management Sciences*, 25(7), 1-22. https://journal.iams.ir/article_116.html (in Persian).

Salem, R., Ezeani, E., & Song, X. (2023). The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: a cross-country evidence from the banking sector. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 60(3), 983-1023. <https://doi.org/10.1007/s11156-022-01117-0>

Samul, J. (2020). Spiritual leadership: Meaning in the sustainable workplace. *Sustainability*, 12(1), 267. <https://doi.org/10.3390/su12010267>

Sari, G. I.,a. Suhaili, A., I. Lesfandra,. (2024). The Mediation Role of Audit Quality: Impact Internal Audit Strategy, Auditor Ethics, and Accounting Culture on Financial Report Quality. *Ateštasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 7(1), 300-316. <https://doi.org/10.57178/ateštasi.v7i1.779>.

Sauerwein, J. (2022). Integrating faith into an accounting ethics class: A project illuminated by Bonhoeffer. *International Journal of Christianity & Education*, 26(2), 191-206. <https://doi.org/10.1177/20569971211008946>

Schmalzbauer, J. (2018). *People of faith: Religious conviction in American journalism and higher education*. Cornell University Press.

Schmidt, S. W. (2007). The relationship between satisfaction with workplace training and overall job satisfaction. *Human Resource Development Quarterly*. 18(4), 481-498. <https://doi.org/10.1002/hrdq.1216>

Setayesh, M. H., & Rezaianzadeh, Z. (2023). Identifying and ranking factors affecting innovation in accounting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(78), 1-33. <https://doi.org/10.1002/efac.1216>

org/10.22054/qjma.2023.73784.2461 (in Persian).

SeyedAbbaszadeh, M. M., Amaniye, J., khezri, A., Pashoy, GH. (2012). Introduction to Equivalence of Structural Equations by PLS Method and Its Application in Behavioral Sciences, Urmia University Press. (in persian).

Shokrollahi, H. (2009). Works of this world of faith in the unseen, Qom, Imam Khomeini Educational and Research Institute (RA). (in Persian).

Soltaninejad, A. S., Safipour Afshar, M., & Soltaninejad, V. (2023). The effect of audit managers' leadership style on ineffective auditor behavior. Applied Research in Financial Reporting, 12(2), 215-249. https://www.arfr.ir/article_192603.html (in Persian).

Sonjaya, Y. (2024). The Influence of Corporate Culture on Audit Practices and Ethics. Golden Ratio of Auditing Research, 4(2), 107-124. <https://doi.org/10.52970/grar.v4i2.394>

Sulištiyo, H. (2014). Relevansi nilai religius dalam mencegah perilaku disfungsi audit. Jurnal Ekonomi Manajemen Akuntansi, 21(36), 1-13.

Sweeney, B., Arnold, D., Pierce, B., (2010), The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions, Journal of Business Ethics, 93 (4), 531-551. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0237-3>

Tabatabaei, S. M. H. (1985). Tafsir al-Mizan, Qom, Ismailian.

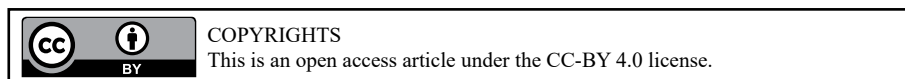
Yasini, A., Eidi, F., & Aghaei, H. (2018). Identifying the components of religious culture that are effective in promoting organizational health in the Iranian higher education system. Islamic Management, 26(1), 39-60. (in Persian).

Younesi, M. (2019). Investigating the effect of ethical leadership on customer loyalty with the mediating role of work engagement, a case study: Mellat Bank branches in the center of Mazandaran province. Master's thesis, Adib Institute of Higher Education. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.22516980.1397.26.1.3.4> (in Persian).

Yuan, L., Chia, R., & Gosling, J. (2023). Confucian virtue ethics and ethical leadership in modern China. Journal of Business Ethics, 182(1), 119-133. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-05026-5>

پی‌نویس:

1. Neves and Story
2. Ethical Leadership
3. Elci et al.
4. Kyambade & Namatovu
5. Copeland
6. Cintya and Yuština
7. Mariana & Rura
8. Evanauli & Nazaruddin
9. Arief Kusumo & Poppy Sofia
10. Dal Mas & Barac
11. Sari et al
12. Schmidt
13. Faith culture
14. Mayer et al
15. Hansen et al
16. Yuan et al
17. Lenz & Hahn
18. Chan et al
19. Boer et al
20. Donnelly et al
21. Donnelly et al
22. Samul
23. Abdelwahed et al
24. Kaptein
25. Sonjaya
26. Sweeney et al
27. Schmalzbauer
28. Salem et al
29. Sulistiyo
30. Lindsay & Smith
31. Sauerwein
32. Farrell et al
33. Copeland & Smith
34. Casey et al
35. Kalshoven et al
36. Composite Reliability
37. R Square
38. Variance Inflation Factor
39. Byrne
40. Fuller





Evidence for Evaluating the Performance and Quality of Internal Auditors during Remote Work

Mahdi Bagheriyan¹, Ali Rezaei², Ramin Provarpour³

Received: 2026/01/07

Approved: 2026/05/24

Research Paper

Highlights

- Information technology plays a role in increasing accuracy, transparency, and reducing errors in remote internal auditing.
- Stakeholder support for the internal audit report has a positive and significant effect on the effectiveness, efficiency, and reliability of remote auditing.
- A reduction in the number of internal audit staff significantly leads to a decline in audit quality in a remote-working environment.
- Remote auditing is most effective in the areas of information technology, consulting services, and management auditing, and it represents a structural transformation in the internal auditing profession rather than a temporary solution.

Abstract:

The rapid advancement of information technology and the digitalization of business processes have fundamentally transformed internal auditing practices, positioning remote auditing as an emerging and viable approach. This study investigates the performance and quality of internal auditing in a remote working environment, with a particular focus on its effectiveness, efficiency, and stakeholder reliance. Using an applied and survey-based research design, data were collected from 103 internal audit managers and heads of internal audit functions in publicly listed companies in Iran. The findings indicate that information technology plays a central role in enhancing audit accuracy, transparency, and error reduction in remote internal auditing. While remote auditing contributes to cost savings, improved productivity, and greater operational flexibility, it also presents notable challenges, including high technological costs, insufficient digital infrastructure, reduced interaction, and weakened mutual trust between auditors and management. Regression analysis reveals that stakeholder support has a significant and positive effect on audit effectiveness, efficiency, and reliance on audit outcomes. In contrast, a reduction in the number of internal audit staff is found to have a significant negative impact on audit quality in a remote context. Furthermore, the results show that remote internal auditing is most effective in information technology, managerial, and consulting domains, where digital tools and data-driven approaches are more readily applicable. Overall, the study demonstrates that remote internal auditing is not merely a temporary substitute for on-site auditing, but rather represents a structural transformation in the internal auditing profession. Successful implementation requires strong organizational support, adequate investment in digital



infrastructure, continuous development of auditors' digital competencies, and the cultivation of trust and transparency within organizations.

Key Word: Internal Auditing; Remote Auditing; Audit Quality; Information Technology; Stakeholder Support

Extended Abstract

1. Introduction

The rapid advancement of information technology and the widespread digitalization of organizational processes have significantly transformed internal auditing practices worldwide (Putra, 2021). In recent years, remote internal auditing has emerged as a viable alternative to traditional on-site auditing, particularly in response to global disruptions, increased reliance on digital systems, and organizational demands for cost efficiency and operational flexibility (Ryan, 2019). While remote auditing offers several advantages, including reduced travel costs, time efficiency, and broader audit coverage, concerns remain regarding its impact on audit quality, effectiveness, and stakeholder reliance (The Institute of Internal Auditors, 2023). Prior studies have primarily focused on technological aspects of auditing or external audit practices (Eulerich et al, 2022), leaving a notable gap in empirical research on the performance and quality of internal auditing in remote working environments, especially in emerging markets. Moreover, limited attention has been paid to the role of stakeholder support, organizational infrastructure, and human resource adequacy in shaping the outcomes of remote internal auditing. This study aims to address these gaps by examining the performance and quality of internal auditing under remote working conditions within publicly listed companies. Specifically, the research investigates how information technology, stakeholder support, and internal audit staffing levels influence audit effectiveness, efficiency, and reliance on audit outcomes. By providing empirical evidence from Iran's capital market, this study contributes to the growing body of literature on digital transformation in internal auditing and offers practical insights for audit professionals and corporate governance bodies.

2. Materials and Methods

This research is applied in nature and adopts a descriptive-survey methodology. The statistical population consists of internal audit managers and heads of internal audit departments in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Data were collected using a structured questionnaire designed based on prior literature and professional standards related to internal auditing, remote auditing, and information technology adoption. A total of 473 questionnaires were distributed electronically, of which 103 valid responses were received and analyzed. The questionnaire included items measuring the perceived impact of remote auditing on audit effectiveness, efficiency, accuracy, transparency, and stakeholder reliance, as well as challenges such as technological costs, infrastructure limitations, reduced interaction, and trust issues. Responses were measured using a five-point Likert scale. Reliability of the instrument was



confirmed using Cronbach's alpha, while content validity was assessed through expert review. Data analysis was conducted using descriptive statistics and regression analysis to test the relationships between stakeholder support, staffing levels, technological infrastructure, and internal audit performance in a remote working context.

The empirical models are specified as follows:

$$\text{Audit Effectiveness} = \beta_1 + \beta_2(\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

$$\text{Audit Efficiency} = \beta_1 + \beta_2(\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

$$\text{Reliance} = \beta_1 + \beta_2(\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

Where:

- Audit Effectiveness represents the effectiveness of internal auditing;
- Audit Efficiency refers to the efficiency of internal auditing;
- Reliance denotes stakeholders' reliance on internal audit results;
- Support indicates the level of stakeholder support for internal auditing;
- Controls include relevant control variables affecting internal audit performance;
- β_1 is the intercept term;
- β_2 – β_3 represent regression coefficients;
- ε denotes the error term.

3. Results and Discussion

The findings reveal that information technology plays a pivotal role in enhancing the performance of remote internal auditing. Respondents indicated that advanced digital tools, data analytics, and integrated information systems significantly improve audit accuracy, transparency, and error detection. These results align with prior studies emphasizing the importance of digital capabilities in modern auditing environments. However, the results also highlight several challenges associated with remote internal auditing. High technological costs, inadequate digital infrastructure, reduced face-to-face interaction, and weakened mutual trust between auditors and management were identified as key barriers to effective implementation. Regression analysis demonstrates that stakeholder support has a significant and positive effect on audit effectiveness, efficiency, and reliance on audit results. This finding underscores the importance of organizational commitment and governance support in ensuring the success of remote auditing initiatives. In contrast, a reduction in the number of internal audit staff was found to have a significant negative impact on audit quality in remote settings. This suggests that technological tools cannot fully compensate for human resource shortages and professional judgment in internal auditing. Furthermore, the results indicate that remote internal auditing is most effective in information technology audits, managerial audits, and consulting services, where digital access and data-driven approaches are more prevalent.

4. Conclusion

The results of this study indicate that remote internal auditing represents a structural transformation in the internal auditing profession rather than a temporary response to exceptional circumstances. While remote auditing offers substantial benefits in terms of cost



Journal of

Professional Auditing Research

Summer 2026, V.6, No 23 pp 174-209



efficiency, flexibility, and productivity, its success depends heavily on organizational support, adequate staffing, and robust digital infrastructure.

The study contributes to internal auditing literature by providing empirical evidence on the determinants of audit performance and quality in remote environments. From a practical perspective, the findings suggest that organizations should invest in advanced information technologies, strengthen stakeholder engagement, maintain sufficient audit staffing levels, and promote trust and transparency to enhance the effectiveness of remote internal auditing. Future research may extend this study by examining longitudinal effects or comparing remote and hybrid auditing models across different institutional settings.

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.2026.2083412.1505](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2083412.1505)

1. PhD student in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Islamic Azad Science and Research, Tehran, Iran. Mahdibaghriyan13@yahoo.com
2. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Islamic Azad Science and Research, Tehran, Iran. (Corresponding author) Ali.rezaei92@iau.ac.ir
3. PhD student in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. Raminparvar.1377@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

شواهدی برای ارزیابی عملکرد و کیفیت حسابرسی داخلی در زمان دور کاری

مهدی باقریان^۱، علی رضایی^۲، رامین پرورپور^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

- فناوری اطلاعات، در افزایش دقت، شفافیت و کاهش خطاهای حسابرسی داخلی از راه دور نقش دارد.
- حمایت‌ذی‌نفعان از گزارش حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی، کارایی و اتکاپذیری حسابرسی از راه دور دارد.
- کاهش تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی، به‌طور معناداری موجب افت کیفیت حسابرسی در محیط دور کاری می‌شود.
- حسابرسی از راه دور بیشترین اثربخشی را در حوزه‌های فناوری اطلاعات، خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی مدیریتی دارد و بیانگر یک تحول ساختاری در حرفه حسابرسی داخلی است، نه یک راهکار موقت.

چکیده

پیشرفت سریع فناوری اطلاعات و دیجیتالی‌شدن فرایندهای کسب‌وکار، شیوه‌های حسابرسی داخلی را به‌طور بنیادین متحول کرده و حسابرسی از راه دور را به‌عنوان رویکردی نوظهور و قابل اتکا مطرح ساخته است. هدف این پژوهش بررسی عملکرد و کیفیت حسابرسی داخلی در محیط دور کاری با تمرکز بر اثربخشی، کارایی و میزان اتکاپذیری نتایج حسابرسی است. پژوهش حاضر از لحاظ تئوری، استقرایی و از لحاظ هدف کاربردی و با رویکرد پیمایشی انجام شده است. داده‌ها از طریق پرسشنامه از ۱۰۳ نفر از مدیران و رؤسای واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ایران در سال ۱۴۰۴ گردآوری شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد فناوری اطلاعات نقش زیادی در افزایش دقت، شفافیت و کاهش خطاهای حسابرسی داخلی در محیط دور کاری ایفا می‌کند. اگرچه حسابرسی از راه دور موجب صرفه‌جویی در هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری و انعطاف‌پذیری عملیاتی می‌شود، اما چالش‌هایی همچون هزینه‌های بالای فناوری، ضعف زیرساخت‌های دیجیتال، کاهش تعاملات حضوری و تضعیف اعتماد متقابل میان حسابرسان و مدیریت را نیز به همراه دارد. تحلیل‌های رگرسیونی بیانگر آن است که حمایت‌ذی‌نفعان تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی، کارایی و میزان اتکای استفاده‌کنندگان به نتایج حسابرسی داخلی را دارد. در مقابل، کاهش تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی اثر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی در شرایط دور کاری برجای می‌گذارد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسی داخلی از راه دور در حوزه‌های فناوری اطلاعات، حسابرسی مدیریتی و خدمات مشاوره‌ای بیشترین اثربخشی را دارد؛ حوزه‌هایی که ابزارهای دیجیتال و رویکردهای داده‌محور در آن‌ها قابلیت کاربرد بالاتری دارند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که حسابرسی داخلی از راه دور صرفاً جایگزینی موقت برای حسابرسی حضوری نیست، بلکه بیانگر یک تحول ساختاری در حرفه حسابرسی



داخلی است. تحقق موفق این تحول مستلزم حمایت سازمانی، سرمایه‌گذاری کافی در زیرساخت‌های دیجیتال، توسعه مستمر شایستگی‌های فناورانه حساب‌رسان و تقویت اعتماد و شفافیت در سازمان‌ها است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی؛ حسابرسی از راه دور؛ کیفیت حسابرسی؛ فناوری اطلاعات؛ حمایت از ذینفعان.

 [10.22034/JPAR.2026.2083412.1505](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2083412.1505)

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی علوم و تحقیقات، تهران، ایران.
Mahdibaghriyan13@yahoo.com

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی علوم و تحقیقات، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
Ali.rezaei92@iau.ac.ir

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.
Raminparvar.1377@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

۱. مقدمه

با گسترش و بلوغ فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی، ماهیت انجام فعالیت‌های نظارتی و کنترلی در سازمان‌ها دچار تحول بنیادین شده است. پیشرفت‌هایی نظیر سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، تحلیل کلان‌داده‌ها، بسترهای ارتباطی برخط و دسترسی از راه دور، امکان بازطراحی فرآیندهای حسابرسی داخلی را فراهم کرده و وابستگی این حرفه به حضور فیزیکی در محل شرکت را کاهش داده است. در نتیجه، حساب‌رسان داخلی می‌توانند بخش قابل توجهی از فعالیت‌های نظارتی خود را در یک محیط دیجیتال و مبتنی بر فناوری انجام دهند (پاترا،^۱ ۲۰۲۱). در این چارچوب، حسابرسی داخلی از راه دور به‌عنوان یک رویکرد نوین، متکی بر استفاده از فناوری اطلاعات برای ارزیابی داده‌های مالی، بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی، جمع‌آوری شواهد الکترونیکی و انجام مصاحبه‌ها و تعاملات حرفه‌ای با مدیران فرآیندها بدون حضور فیزیکی مطرح می‌شود. هرچند این تحول فرصت‌های قابل توجهی برای افزایش پوشش حسابرسی، بهبود کارایی و کاهش هزینه‌ها است، اما در عین حال پرسش‌های مهمی، درباره عملکرد، کیفیت حسابرسی داخلی، کیفیت قضاوت حرفه‌ای و کفایت شواهد حسابرسی داخلی در محیط دورکاری را مطرح می‌کند (انجمن حساب‌رسان داخلی،^۲ ۲۰۲۰). از این‌رو، بررسی تجربی شواهد مرتبط با ارزیابی عملکرد حساب‌رسان داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی در بستر حسابرسی مبتنی بر فناوری و دورکاری، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و می‌تواند مبنای مناسبی برای توسعه استانداردها، رویه‌های حرفه‌ای و چارچوب‌های نظارتی متناسب با تحولات فناوری اطلاعات در حرفه حسابرسی داخلی فراهم آورد. با وجود مزایای بالقوه این رویکرد، پرسش اساسی این است که استقرار حسابرسی داخلی از راه دور چه تاثیری بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. کیفیت حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مفاهیم کلیدی در نظام‌های کنترلی، معمولاً در ابعادی نظیر اثربخشی، کارایی و قابلیت اتکای نتایج حسابرسی تعریف می‌شود و نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند (انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۲۰). از این‌رو، هرگونه تغییر در شیوه اجرای حسابرسی، از جمله حرکت به سمت حسابرسی از راه دور، باید از منظر تاثیر آن بر این ابعاد مورد ارزیابی قرار گیرد.

تفاوت اصلی بین حسابرسی حضوری و از راه دور در این است که، یک: تحت تاثیر فناوری اطلاعات می‌باشد و دو: انجام رویه‌های حسابرسی مانند بررسی‌ها، بازرسی‌ها و مصاحبه، محدود می‌شود. مفهوم حسابرسی از راه دور یک رویکرد جدید است که حسابرسی را در یک محیط دیجیتال با استفاده از فناوری پیش‌بینی می‌کند. حسابرسی از راه دور فرآیندی است که فناوری اطلاعات و ارتباطات را با تجزیه تحلیل داده‌ها برای ارزیابی داده‌های مالی و کنترل‌های داخلی، جمع‌آوری شواهد الکترونیکی و تعامل با مدیران فرآیندها بدون نیاز به حضور فیزیکی آن‌ها ادغام می‌کند (رایان،^۳ ۲۰۱۹). در استاندارد ایزو^۴ ۹۰۰۱ (۲۰۲۰)، حسابرسی از راه دور به عنوان جمع‌آوری اطلاعات و برقراری ارتباط با استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در مواردی که روش‌های حسابرسی حضوری امکان پذیر نباشد، تعریف می‌شود. حسابرسی داخلی نقشی حیاتی در افزایش شفافیت و بهبود کنترل‌های سازمانی ایفا می‌کند و به عنوان یکی از ابزارهای کلیدی برای ارزیابی و بهبود فرآیندها و ساختارهای

سازمانی شناخته می‌شود. با پیشرفت فناوری اطلاعات و ظهور راهکارهای کسب و کار دیجیتال، حسابرسی داخلی نیز به سمت استفاده از فناوری‌های پیشرفته سوق پیدا کرده است و حسابرسی از راه دور به یکی از رویکردهای پرطرفدار تبدیل شده است. حسابرسی داخلی از راه دور نه تنها به حسابرسان این امکان را می‌دهد که از فاصله دور به اسناد و سیستم‌های سازمان دسترسی داشته باشند، بلکه کمک می‌کند تا با حداقل کردن حضور فیزیکی، هزینه‌ها و زمان صرف شده برای حسابرسی کاهش یابد. از سوی دیگر، این رویکرد می‌تواند چالش‌هایی همچون امنیت در انتقال داده‌ها و بهره‌وری پایین در تعاملات مجازی را به همراه داشته باشد. طبق گزارش منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی^۵ (۲۰۲۳)، با افزایش پذیرش فناوری‌های دیجیتال، اهمیت حسابرسی داخلی از راه دور به عنوان یک راه‌حل پایدار، بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. این موضوع نقش حیاتی حسابرسان داخلی در تضمین یکپارچگی داده‌ها، افزایش کیفیت حسابرسی داخلی و فرآیندها در یک چشم‌انداز کسب و کار دیجیتال را برجسته می‌کند.

دورکاری متضمن یک سری مزایا و معایب به ترتیب فرصت‌ها و تهدیدها^۶ است. برخی از مزایا کاهش رفت و آمد و تعادل سالم تر کار و زندگی است (باروچ،^۷ ۲۰۰۰؛ گرانت و همکاران،^۸ ۲۰۱۳). از یک طرف، مزایای کار الکترونیکی از راه دور اغلب به اثربخشی و کارایی، انگیزه بالاتر، رویکردهای کاری انعطاف‌پذیر، کاهش تنش‌های کاری و زندگی مرتبط است (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه،^۹ ۲۰۲۰؛ باروچ،^{۱۰} ۲۰۰۰) و رضایت شغلی را بهبود می‌بخشد (گرانت و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، کار الکترونیکی با سلامت روان و رفاه (باربر و سانتوزی،^{۱۱} ۲۰۱۵؛ مان و هولدنزورث،^{۱۲} ۲۰۰۳)، رضایت شغلی (گرانت و همکاران، ۲۰۱۳) و فشار در محل کار (باربر و سانتوزی، ۲۰۱۵) مرتبط است. با توجه به اینکه حسابرس داخلی جزو فعالیت‌های عملیاتی سازمان نمی‌باشد می‌تواند فرآیند حسابرسی را بصورت دورکاری انجام دهند. در نظر سنجی انجام شده توسط انجمن حسابرسان داخلی در پایان ماه مارس ۲۰۲۰ برای حسابرسان داخلی در خصوص همه‌گیری کرونا و دورکاری، ۹۶ درصد از شرکت کنندگان اظهار داشتند که دورکاری را اجرا می‌کنند (کرول،^{۱۳} ۲۰۲۰)، برخی مطالعات اخیر اهمیت حسابرسی از راه دور را برای آینده حسابرسی داخلی برجسته می‌کنند (دلپوت،^{۱۴} ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی،^{۱۵} 2020a؛ کی پی ام جی، 2020b). این مقالات اصول و ملاحظات را توصیه می‌کند و همچنین استراتژی‌هایی برای بهتر انجام دادن حسابرسی داخلی از راه دور، که توسط انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۲۰)، ارائه گردید؛ را در دوران دورکاری مهم می‌شمارند. همچنین پژوهش‌هایی صورت گرفت، که حسابرسی از راه دور را به طور دائم پیشنهاد می‌کند (کی پی ام جی، 2020c)، اگر چه متخصصان جامعه علمی جهان در خصوص حسابرسی دورکاری پژوهش می‌کنند اما هنوز درک این موضوع از نظر کیفیت، کارایی و اثربخشی، قابل اتکا برای ذی‌نفعان نمی‌باشد.^{۱۵}

با این وجود هنوز شکاف پژوهشی در درک حسابرس از راه دور وجود دارد (اولیش و همکاران،^{۱۶} ۲۰۲۳). برای پرداختن به این شکاف و به دست آوردن درک عمیقتری از چالش‌ها، تغییرات و سازگاری‌هایی که حسابرسان داخلی در عصر فناوری اطلاعات با آن مواجه هستند از اهمیت بالایی برخوردار است. در این پژوهش به مزایا و چالش‌های حسابرسان داخلی از راه دور پرداخته

و همچنین پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی ارزیابی می‌شود. تجزیه تحلیل اینکه چگونه حسابرسان داخلی، حسابرسی از راه دور را نسبت به حسابرسی حضوری درک می‌کنند، به این حرفه کمک می‌کند تا ارزیابی کند که آیا ادامه انجام حسابرسی از راه دور توصیه می‌شود یا خیر. لازم به ذکر می‌باشد پژوهشی در خصوص اهمیت حسابرس داخلی از راه دور صورت نگرفته است و شکاف پژوهشی در این خصوص محسوس می‌باشد. بنابراین هدف اصلی پژوهش بررسی رابطه میان اجرای حسابرس داخلی از راه دور و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بورسی است.

پژوهش حاضر مشارکت‌ها و اهمیت‌های زیر را گسترش می‌دهد.

- اول، به مباحث نوین عملکرد روزانه حسابرسی داخلی کمک می‌کند. بینش‌های حاصل از این مطالعه که مبتنی بر دانش هستند پراکنده است و از این باب به تلاش‌های جاری برای به دست آوردن تصویر جامع‌تری از نحوه کار حسابرسان داخل از راه دور، ارائه می‌دهد. از آنجایی که حسابرسی از راه دور می‌تواند برای یک حسابرس کارآمد و مؤثر باشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، ۲۰۲۱؛ کشیاب، ۲۰۲۰)، در نتیجه یافته‌های پژوهش مکانیسم‌های مختلفی که حسابرسان داخلی اتخاذ کرده‌اند تا یک حسابرسی از راه دور، داشته باشد را برجسته می‌کند.

- دوم، حسابرسی داخلی از راه دور موجب ۱: صرفه‌جویی اقتصادی و مالی (دلیوت، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، 2020a؛ کی پی ام جی، 2020b)، ۲: افزایش انعطاف پذیری و دسترسی (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، ۲۰۲۱؛ کشیاب، ۲۰۲۰)، ۳: بهبود کارایی، کیفیت و اثربخشی فرآیند حسابرسی (کی پی ام جی، 2020c)، ۴: تقویت حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک (ژوس بازوایه، ۲۰۲۳؛ ویلی، ۲۰۲۱)، ۵: سازگاری با شرایط نوین کسب و کار (خلیلوف، ۲۰۲۴؛ هاندیو، ۲۰۲۴) می‌شود.

- سوم، مطالعه فوق به بحث در مورد درک نقش اصلی حسابرس داخلی از راه دور، که در ایران نادیده گرفته شده است کمک می‌کند و موجب می‌شود سنگ بناهای پژوهشی حسابرس داخلی از راه دور مستهکم‌تر شود. شکاف پژوهشی میان کیفیت حسابرس داخلی از راه دور و حضوری وجود دارد، این مهم با پژوهش‌های متعدد تبیین می‌شود که در نتیجه، موجب گزارش با کیفیت بالا (اثربخش و قابل اتکا) است.

در ادامه، بخش مبانی نظری که به بررسی چارچوب مفهومی حسابرسی از راه دور می‌پردازد و در دنباله آن پیشینه پژوهش و فرضیه ارائه شده است. سپس روش پژوهش ارائه شد که بیان می‌دارد جامعه آماری، اندازه جامعه، روایی و پایایی ابزار نظر سنجی چگونه است. در قسمت پایانی، نتایج پژوهش مشتمل بر آمارهای توصیفی و استنباطی و نتیجه‌گیری درخصوص کار حسابرسی از راه دور ارائه می‌شود.

۲. مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

طبق نظریه حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی یکی از مکانیزم‌های اصلی نظام راهبری درون سازمانی است (منتی و زمانی، ۱۳۹۸) و می‌تواند عملکرد عملیاتی شرکت را بهبود بخشد (جیانگ

و همکاران،^{۲۲} ۲۰۲۰)، باعث کاهش دستکاری سود می‌شود (منتی و شهبازی، ۱۴۰۲؛ خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰؛ ایچ،^{۲۳} ۲۰۱۵؛ ابوت و همکاران،^{۲۴} ۲۰۱۶؛ ایچ و همکاران،^{۲۵} ۲۰۲۲). پیشگیری و تشخیص تقلب را افزایش می‌دهد (نورمن و همکاران،^{۲۶} ۲۰۱۰)، بهبود امنیت اطلاعات (اشتاينبارت و همکاران،^{۲۷} ۲۰۱۳)، بهبود گزارش حسابرس مستقل (مافیت و همکاران،^{۲۸} ۲۰۱۶) و کاهش ریسک می‌شود (کارسلو و همکاران،^{۲۹} ۲۰۲۰)، برای دستیابی به این مزایا، حسابرس داخلی از رویکرد منظم و سیستماتیک برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت استفاده می‌کند (انجن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). درحالی که حسابرسان داخلی از فناوری اطلاعات برای بهبود کار خود استفاده می‌کنند (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۵؛ لی و همکاران،^{۳۰} ۲۰۱۸؛ اولرلیش و همکاران، ۲۰۲۲)، اما بررسی‌های قبلی نشان می‌دهد که استفاده از فناوری پیشرفته کمتر از حد انتظار است (کی پی ام جی، ۲۰۱۵؛ اسمیت و همکاران،^{۳۱} ۲۰۱۹) و حسابرسان داخلی با پیشرفت‌های اخیر فناوری همگام نبوده‌اند و به دلیل کرونا حسابرسان داخلی منجر به استفاده از فناوری اطلاعات بروز شده‌اند (کمال،^{۳۲} ۲۰۲۰). در طول کرونا بسیاری از کارمندان به کار از راه دور روی آوردند و حسابرسان داخلی از این امر مستثنی نبودند و باید برای بهبود حسابرسی‌های خود از فناوری اطلاعات کمک می‌گرفتند.

باتوجه به اهمیت فناوری اطلاعات در استاندارد حسابرس داخلی (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۴)، حسابرسان داخلی ملزم به یادگیری عمیق فناوری اطلاعات هستند و از این رو فناوری اطلاعات و یادگیری عمیق آن می‌تواند منجر به حسابرس از راه دور شود (کلیاییچ و همکاران،^{۳۳} ۲۰۲۲). لازم به ذکر است در آمریکا پیشنهادهای شغلی حسابرس داخلی از راه دور وجود دارد، این موارد در لینکدین و سایت‌های کاریابی آمریکا مشهود است. همچنین باتوجه به اینکه حسابرس داخلی خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای می‌دهد می‌تواند از راه دور صورت گیرد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۴). حسابرس داخلی باتوجه به سه لایه دفاعی، رویکرد گذشته‌نگر دارد (ووسیناس،^{۳۴} ۲۰۲۱)، فعالیت‌های مصاحبه‌ای (چرچیل و کوپر،^{۳۵} ۱۹۶۵)، فعالیت‌های کنترل عملیاتی، رعایتی و حسابرسی ویژه (چانگ و همکاران،^{۳۶} ۲۰۱۹)، تحلیل داده‌های مالی (پوترا و همکاران،^{۳۷} ۲۰۲۲)، حسابرسی تقلب (پتراشکو و تیانو،^{۳۸} ۲۰۱۴)، ارائه گزارشات و جمع‌آوری داده (دلیوت، ۲۰۲۰) که تماماً می‌تواند از راه دور صورت گیرد. باتوجه به نظریه حاکمیت شرکتی، حسابرس داخلی یکی از ارکان کلیدی است که به مدیریت ریسک، شفافیت مالی و افزایش پاسخگویی کمک می‌کند و همچنین نظریه وابستگی به منابع، بیان می‌کند سازمان‌ها برای بقا و موفقیت خود به منابعی مانند اطلاعات شفاف مالی، کنترل‌های داخلی قوی و مدیریت ریسک نیاز دارند که حسابرس داخلی نقش مهمی در تامین این منابع دارد. تمامی نظریه‌ها و وظایف محوله در نظریه‌ها برای حسابرس داخلی را می‌توان از راه دور انجام داد (اولیش و همکاران، ۲۰۲۳).

فرآیند حسابرسی داخلی را می‌توان به سه جزء طبقه بندی کرد: ۱: برنامه ریزی ۲: عملیات حسابرسی ۳: گزارش دهی، درحالی که حسابرسان داخلی در مرحله برنامه ریزی و گزارش دهی از راه دور داده‌های مختلف را بررسی می‌کنند اما در مرحله عملیات حسابرسی (که شامل: جمع‌آوری

داده، آنالیز و تجزیه تحلیل می‌شود) باید حضوری انجام گردد (انجمن حسابداری داخلی، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، 2020c) و از این باب، می‌توان حسابرسان داخلی را به ارائه خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره‌ای برای رفع نیازهای مدیریت و هیئت مدیره دانست که مرحله عملیات حسابداری را باید حضوری انجام دهد. حال باتوجه به پیشرفت روز افزون فناوری اطلاعات و ویروس کرونا، حسابرسان داخلی باید برای ایفای نقش مهمی که در ارائه خدمات اطمینان بخش و خدمات مشاوره‌ای دارد؛ و باتوجه به فناوری اطلاعاتی موجود، تغییراتی ایجاد کند که بتواند تمامی مراحل حسابرسان را از راه دور انجام دهد (دلیوت، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، 2020a؛ کی پی ام جی، 2020b). بحران کرونا حسابرسان داخلی را مجبور می‌کند که فعالیت‌های سنتی را کنار بگذارند و تکنیک‌های حسابداری جدید و بهینه، با استفاده از فناوری اطلاعات جدید را جایگزین کنند، به عبارتی حسابداری از راه دور را امتحان می‌کنند همچنین باتوجه به پیشرفت فناوری اطلاعات حسابرسان از راه دور محبوبیت زیادی پیدا کرده است.

باتوجه به ماهیت پژوهش ارائه مزایا و معایب برای انجام پژوهش و طرح سوال لازم می‌باشد. مواردی که پژوهش‌های قبلی (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۰؛ کی پی ام جی، ۲۰۲۱؛ کشیاب، ۲۰۲۰)، به عنوان مزایا حسابداری داخلی از راه دور شناسایی کرده‌اند: ۱: صرفه جویی در زمان و هزینه با استفاده از تکنولوژی ۲: اجتناب از سفر به مکان‌های سخت حسابداری داخلی ۳: گسترش پوشش حسابداری داخلی ۴: پویایی تیم حسابداری داخلی ۵: گسترش استفاده از متخصصان حسابداری داخلی باتوجه به اشتراک میان کارکنان قبلی ۶: انعطاف پذیری در خصوص بررسی اسناد ۷: استفاده از فناوری که موجب تقویت گزارش می‌شود ۸: حمل و نقل حسابرسان داخلی از منزل به محل کار دیگر نیاز نیست و موجب کارایی و اثربخشی می‌شود ۹: حسابرسان داخلی با استفاده از فناوری وظایف خود را بهتر انجام می‌دهند. پژوهش‌های (کی پی ام جی، ۲۰۲۱؛ انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷؛ پیکیتی، ۲۰۲۰^{۳۶})، معایب حسابداری از راه دور را فهرست کرده‌اند که عبارت است از: ۱: هزینه بالا و مشکلات مربوط به استفاده از تکنولوژی روز ۲: موجب عدم آموزش و تجربه ناکافی حسابرسان داخلی ۳: قابلیت اعتماد و اطمینان کم می‌شود ۴: تعامل با مدیران فرآیند سخت می‌شود ۵: موجب تقلب از سوی مدیران فرآیندها می‌شود ۶: عدم آشنایی کافی حسابرسان داخلی با فناوری ۷: نبود زیر ساخت‌های فناوری محور.

در خصوص سایر اهمیت پژوهش می‌توان به سازمان‌هایی که از نظر جغرافیایی پراکنده هستند اشاره کرد. انجام حسابداری داخلی مستلزم آن است که حسابرسان داخلی زمان زیادی را صرف سفر به مکان‌های مختلف کنند. برای کاهش هزینه‌های سفر و زمان می‌توان به حسابداری از راه دور پرداخت و پیرو مبحث انجام شده می‌توان زمان صفر را اختصاص داد به حسابرسان از راه دور و در پی آن کارایی حسابداری داخلی را افزایش داد (تیترو و همکاران، ۲۰۱۰^{۴۰}؛ کریست و همکاران، ۲۰۲۱^{۴۱}). اگر حسابرسان داخلی کارآمدتر باشند ممکن است کار خود را گسترش دهند که موجب بهبود اثربخشی و در نهایت موجب اتکای ذی‌نفعان به حسابرسان داخلی می‌شود. در راستای پژوهش، پنج اصول از طرف انتشارات کی پی ام جی (۲۰۲۰)، ارائه گردید که بیان

می‌دارد، برنامه‌ریزی، آماده‌سازی، اجرا، گزارش‌دهی در حسابرسان داخلی از راه دور باید: ۱: الویت‌ها را دوباره ارزیابی کنند و انتظارات ذی‌نفعان را برآورده کنند، ۲: ابزارهای به اشتراک گذاری اسناد و کنفرانس ویدیویی را ارزیابی کنند، ۳: در دسترس بودن فرآیندهای سازمانی را بررسی کنند و فرآیند جدید حسابرسی داخلی را مکتوب کنند، ۴: از فناوری به طور موثر استفاده کنند و ۵: تعداد شرکت‌کنندگان را در طول جلسات مجازی محدود کنند، است.

انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۲۰)، چالش‌های حسابرسی راه‌دور را بررسی و برای هر بخش از فرآیند حسابرسی داخلی استراتژی ارائه می‌دهد. توصیه انجمن حسابرسان داخلی در خصوص برنامه‌ریزی استفاده از فناوری اطلاعات دوطرفه (یعنی پخش زنده) می‌باشد که زمان آن حدود دو برابر مصاحبه حضوری باشد. مزایایی که انجمن حسابرسان داخلی در پژوهش فهرست کرده است شامل: حس عادی بودن، کاهش هزینه‌های سفر، در دسترس بودن حسابرسان داخلی، پوشش گسترده و بهبود بررسی اسناد است. همچنین محدودیت‌های آن شامل: ناتوانی در جایگزینی مشاهدات و ناتوانی در ارتباط با مدیران فرآیند و عدم تعامل حضوری است. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی از راه‌دور را یک روش جایگزین حسابرسی حضوری نمی‌داند، بلکه حسابرسی از راه‌دور را روشی مفید برای خدمات اطمینان بخش زمانی که حسابرسی حضوری امکان پذیر نیست می‌دانند. مقاله‌ای توسط دلیوت (۲۰۲۰)، بیان می‌دارد حسابرسی از راه‌دور برای کوتاه مدت امکان پذیر است اما برای خدمات اطمینان بخش بلند مدت نیاز به تحولات دیجیتالی عمیق‌تری است.

اگرچه پژوهش‌های بالا نسبتاً مستقیم هستند، اما نبود حسابرسان داخلی از راه‌دور این را نشان می‌دهد که مدیران از مزایای حسابرسی داخلی از راه‌دور اطلاعی ندارند و همچنین امکان دارد باعث کارایی کمتری شود. به عنوان مثال، مدیران فرآیندها ممکن است دیرتر نسبت به حسابرسی حضوری پاسخ‌دهند و ممکن است باعث عدم کارایی حسابرسی داخلی از راه‌دور شود و از طرفی حسابرسی داخلی از راه‌دور ممکن است منجر به نتیجه بهتری شود به عنوان مثال باعث می‌شود هزینه‌های سفر در شرکت‌هایی که از لحاظ جغرافیایی پراکنده هستند کاهش یابد. باتوجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، درک این موضوع که حسابرسی داخلی از راه‌دور و حضوری چه تاثیری بر سازمان دارد مبهم است، بنابراین فرضیه غیر جهت دار زیر تدوین شده است:

فرضیه پژوهش: حسابرس داخلی از راه‌دور با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها از نوع پیمایشی و از لحاظ تئوری نیز، باتوجه به اینکه جهت آزمون تجربی، به جمع‌آوری داده‌ها از طریق نمونه‌گیری از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی (بورس و فرابورس) است، از نوع استقرایی می‌باشد همچنین از لحاظ هدف، کاربردی بوده. در مرحله اول پژوهش باتوجه به روش کتابخانه‌ای، مطالعات اسنادی و پژوهش‌های گذشته مضامین متغیرهای مربوط به حسابرسی از راه‌دور از روش بررسی پژوهش‌های پیشین استخراج گردید و در مرحله دوم مضامین استخراج شده تبدیل به پرسشنامه شده است و پرسشنامه

استخراجی با ۱۵ مدیر و رئیس حسابرس داخلی و اساتید برتر این حرفه مورد ارزیابی و تجدیدنظر قرار گرفت است. در مرحله آخر پژوهش، مورد آزمون جامعه پژوهش قرار گرفته است، نظر سنجی حاضر بر پنج حوزه تمرکز دارد، ۱: تجربه دور کاری، ۲: چالش‌ها و مزایای حسابرسی از راه دور، ۳: تاثیر بر فرآیند حسابرسی و ذی‌نفعان، ۴: زیر ساخت‌های حسابرسی از راه دور و ۵: کیفیت حسابرسی از راه دور. شرکت کنندگان باید به مزایا و معایب حسابرسی از راه دور توجه داشته باشند و اطلاعات مهمی را ارائه دهند که ممکن است برای راهنمایی در خصوص اجرای حسابرسی از راه دور کاربرد داشته باشد و بتوان از آن برای الگویی استفاده کرده تا حسابرسان داخلی در آینده، حسابرسی داخلی را بصورت دور کاری ارائه دهند. داده‌های آماری از طریق پلتفرم آنلاین فرم افزار^{۴۲} جمع آوری شده است. برای دستیابی به مدیران حسابرس داخلی شرکت‌های بورسی شماره تماس شرکت‌ها استخراج گردید و بعد از تماس با شرکت، شماره داخلی مدیران حسابرسی استخراج گردید و سپس از طریق اتصال به مدیران حسابرسی داخلی و دریافت شماره شخصی لینک پرسشنامه برای آن‌ها ارسال گردید.

ابزار اول، نظرسنجی پژوهش

تمرکز اولیه این نظرسنجی، استخراج پاسخ‌ها در مورد حسابرسی از راه دور می‌باشد و همچنین ایده اصلی پژوهش از این باب مورد اهمیت است که، در جهانی که روز به روز فناوری ارتقا می‌یابد، می‌تواند حسابرسی از راه دور را برای حسابرسان داخلی پیشنهاد داد. سوالات پژوهش از طریق بررسی هوشمند مقالات و باتوجه به بررسی اسنادی پژوهش‌های پیشین استخراج گردیده که در بخش مبانی نظری به سوالات پژوهش اشاره شده است، همچنین برای استحکام پژوهش جنبه‌های مختلف حسابرسی از راه دور مورد آزمون قرار می‌گیرد و در مواردی به پاسخ‌دهندگان اجازه داده شد که نظرات خود را به صورت کتبی برای پژوهشگران یادداشت کنند.

به طور خاص، طرح نظرسنجی از چندین قالب پرسش و پاسخ از جمله مقیاس لیکرت استفاده شده است که شامل: گزینه‌ای و چند گزینه‌ای استفاده می‌شود که یا به گزینه‌های پاسخ محدود می‌شود و یا می‌توان همه موارد را انتخاب کرد همچنین از سوالات باز برای تقویت پاسخ‌های چندگزینه‌ای استفاده و به پاسخ‌دهندگان فرصتی برای ارائه پاسخ جامع‌تر در مورد انتخاب‌ها و نیازهای اجرایی بخش خود ارائه گردید. با استفاده از فرمت‌های چند سؤال که پاسخ‌دهندگان را تشویق می‌کند تا هر سؤال را بخوانند و هر کدام که اجرا می‌شود را انتخاب و اولویت‌بندی کنند و در عین حال فرصت‌هایی را به آن‌ها می‌دهد تا شرایط خاص خود را با جزئیات بیشتری شرح دهند. برای ابزار اندازه‌گیری از مقیاس‌های فاصله‌ای و ترتیبی استفاده گردیده است؛ از آنجایی که داده‌های ترتیبی از یک سلسله مراتب مبتنی بر ارزش پیروی می‌کنند، این امکان برای پژوهشگران وجود دارد که داده‌ها را در قالب نمودار قرار دهند. این ارقام به ترسیم بصری پاسخ‌ها و ترجیحات کمک می‌کند.

جدول شماره ۱: مبانی پژوهش

استنتاج	گزینه های / پاسخ نامه	سوال پژوهش	هدف
اینفوگرافیک ۱	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: حسابرسی عملیاتی. ۲: حسابرسی مالی. ۳: حسابرسی فناوری اطلاعات. ۴: خدمات مشاوره‌ای. ۵: حسابرسی مدیریتی. ۶: حسابرسی پیشگیری و کشف تقلب. (گزینه انجام حسابرسی از راه دور (۱) یا در حد ایده (۰)).	سوال پژوهش: آیا حسابرسی از راه دور و ایده‌ای برای حسابرسی از راه دور داشته‌اید. اگر داشته‌اید، حوزه را انتخاب کنید.	الگوی پیاده‌سازی حسابرسی از راه دور بر اساس حوزه حسابرسی
جدول شماره ۳	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: حسابرسی عملیاتی. ۲: حسابرسی مالی. ۳: حسابرسی فناوری اطلاعات. ۴: خدمات مشاوره‌ای. ۵: حسابرسی مدیریتی. ۶: حسابرسی پیشگیری و کشف تقلب. (مقیاس اندازه گیری لیکرت).	سوال پژوهش: به نظر شما می‌توان در حوزه‌های ذکر شده حسابرسی از راه دور انجام داد.	عملی بودن حسابرسی از راه دور بر اساس حوزه حسابرسی
جدول شماره ۴	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: درصد کمی با حسابرسی حضوری تفاوت دارد. ۲: درصد زیادی با حسابرسی حضوری تفاوت دارد. ۳: مشابه فرآیند حسابرس حضوری است. ۴: یک فرآیند حسابرس جدید است (مقیاس: انتخاب گزینه).	سوال پژوهش: در مقایسه با فرآیند حسابرسی حضوری، حسابرسی از راه دور... (گزینه‌های روبه‌رو را انتخاب بکنید).	نحوه حسابرسی از راه دور نسبت به حضوری
جدول شماره ۵	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: رضایت حسابرسی. ۲: کارایی حسابرسی. ۳: انگیزه حسابرسی. ۴: اثربخشی حسابرسی. (مقیاس اندازه‌گیری لیکرت).	سوال پژوهش: ارزیابی شما از حسابرسی دورکاری نسبت به حضوری.	کیفیت حسابرسی حضوری نسبت به حسابرسی از راه دور
جدول شماره ۶	تاثیر حسابرسی از راه دور بر رضایت ذی‌نفعان با مقیاس لیکرت سنجیده می‌شود.	سوال پژوهش: ذی‌نفعان از فعالیت دورکاری حسابرسی داخلی رضایت دارند.	برداشت کمیته حسابرسی از حسابرسی از راه دور از دید حسابرسان داخلی
	اتکای ذی‌نفعان به گزارش حسابرس با مقیاس لیکرت سنجیده می‌شود.	سوال پژوهش: ذی‌نفعان به گزارش حسابرسی از راه دور اتکا می‌کنند.	
	حمایت ذی‌نفعان از فعالیت حسابرسی دورکاری با مقیاس لیکرت سنجیده می‌شود.	سوال پژوهش: ذی‌نفعان از حسابرسی از راه دور حمایت می‌کنند.	

اینفوگرافیک ۲	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: زیر ساخت‌های حسابرسی از راه دور. ۲: منابع نرم‌افزای و سخت افزاری. ۳: کیفیت داده و دسترسی به داده. ۴: انگیزه مدیران فرآیند. ۵: حمایت هیئت مدیره. ۶: سایر به دیدگاه شما با تشریح باز (مقیاس): انتخاب گزینه).	سوال پژوهش: از دیدگاه شما چه منابعی برای حسابرسی از راه دور نیاز است.	عواملی برای داشتن یک حسابرسی داخلی از راه دور موفق
جدول شماره ۷	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: صرفه جویی در زمان و هزینه. ۲: اجتناب از سفرهای حسابرسی سخت. ۳: گسترش پوشش حسابرسی داخلی. ۴: پویایی تیم حسابرسی. ۵: اشتراک گذاری برای پزنت بهتر با همکاران گذشته. ۶: انعطاف‌پذیری بیشتر. ۷: استفاده از فناوری در گزارش. ۸: عدم حمل و نقل روزانه و منجر به کارایی و اثربخشی. ۹: موجب تعهد بیشتر نسبت به وظایف حسابرسی داخلی. ۱۰: سایر به دیدگاه شما با تشریح باز. (مقیاس اندازه‌گیری لیکرت).	سوال پژوهش: تاثیر گذاری مزایای فوق بر حسابرسی چگونه می‌باشد.	مزایای حسابرسی از راه دور به نظر حسابرسان داخلی
جدول شماره ۸	گزینه‌ها عبارتند از: ۱: هزینه بالا و مشکلات تکنولوژی. ۲: موجب عدم آموزش و کارایی حسابرسان داخلی جدید. ۳: اعتماد و اطمینان کاهش می‌یابد. ۴: تعامل با مدیران فرآیندها سخت می‌شود. ۵: موجب تقلب از سوی مدیران فرآیندها می‌شود. ۶: عدم آشنایی کافی حسابرسان داخلی از فناوری اطلاعات. ۷: نبود زیرساخت‌های فناوری محور. ۸: سایر به دیدگاه شما با تشریح باز. (مقیاس اندازه‌گیری لیکرت).	سوال پژوهش: معایب حسابرسی دور کاری را نسبت به تاثیر گذاری آن امتیاز دهید.	معایب حسابرسی از راه دور از نظر حسابرسان داخلی

برای هر سوال پژوهش با توجه به میانی نظری گزینه‌ای ذکر گردیده است. جدول یک، نمای کلی از سؤالات پژوهش را ارائه می‌کند و سؤالات نظرسنجی مرتبط، گزینه‌های پاسخ و مراجع نتایج برای هر سؤال را ارائه می‌دهد. روایی و پایایی ابزار پژوهش به‌منظور اطمینان از اعتبار علمی داده‌ها به‌صورت هم‌زمان مورد ارزیابی قرار گرفت. در خصوص روایی، پرسشنامه بر اساس مرور نظام‌مند ادبیات نظری، مطالعات پیشین و استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی و با استفاده از روش بررسی اسنادی طراحی شد تا تمامی ابعاد مفهومی حسابرسی از راه‌دور شامل تجربه دور کاری، چالش‌ها و مزایا، تأثیر بر فرآیند حسابرسی و ذی‌نفعان، زیرساخت‌های فناورانه و کیفیت حسابرسی به‌طور جامع پوشش داده شود. همچنین، به‌منظور تقویت روایی صوری و محتوایی، پرسشنامه در اختیار اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای حسابرسی داخلی قرار گرفت

و اصلاحات پیشنهادی آنان از نظر شفافیت، تناسب گویه‌ها با اهداف پژوهش و عدم ابهام در سؤالات اعمال گردید. از منظر پایایی، ثبات درونی ابزار اندازه‌گیری با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ سنجیده شد و نتایج نشان داد مقدار این شاخص برای تمامی ابعاد پرسشنامه بالاتر از حد آستانه ۷/۰ بوده که بیانگر پایایی مطلوب و قابلیت اعتماد بالای ابزار پژوهش است. در مجموع، نتایج حاصل از ارزیابی روایی و پایایی حاکی از آن است که پرسشنامه از اعتبار علمی کافی برای سنجش متغیرهای پژوهش و استنتاج‌های معتبر در زمینه حسابرسی داخلی از راه دور برخوردار می‌باشد.

ابزار دوم برای سنجش پژوهش

برای استحکام پژوهش و یافته‌های پژوهش به تبیین از طرف داده‌های آماری نیز پرداخته می‌شود و با معادله رگرسیون روش پژوهش دوم تبیین می‌گردد. آمارهای توصیفی برای ارائه اجرای حسابرسی از راه دور ارائه می‌گردد. اکثر سؤالات با درجه لیکرت اندازه‌گیری می‌شود و در مقایسه با حسابرسی حضوری قرار می‌گیرند. میانگین متغیرها برای استنباط تفاوت بین حسابرسی از راه دور و حضوری ارائه می‌گردد. از طرفی اجرای رگرسیون لجستیک منظم برای ارزیابی عوامل مرتبط با کیفیت حسابرسی داخلی از راه دور مورد سنجش قرار می‌گیرد. رگرسیون به قرار زیر فرموله می‌شود:

$$\text{Audit Effectiveness} = \beta_1 + \beta_2 (\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

$$\text{Audit Efficiency} = \beta_1 + \beta_2 (\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

$$\text{Reliance} = \beta_1 + \beta_2 (\text{support}) + \beta_3 (\text{controls}) + \varepsilon$$

Audit Effectiveness = اثربخشی حسابرسی داخلی

Audit Efficiency = کارایی حسابرسی داخلی

Reliance = اتکا ذی‌نفعان

Support = حمایت ذی‌نفعان

و برای متغیر مستقل controls، تعداد کارکنان مدیریت حسابرسی داخلی هر سازمان نسبت به تعداد کارکنان آن سازمان قرار می‌گیرد تا بتوان کنترل حسابرسان داخلی بر شرکت را به درستی تبیین کرد. متغیرهای کنترلی پژوهش بر اساس پژوهش‌های گذشته استقرار یافته است. تمامی متغیرهای از پژوهش‌های (پراویت و همکاران، ۲۰۰۹^{۴۳}؛ دسای و همکاران، ۲۰۱۱^{۴۴}؛ ایچ، ۲۰۱۵^{۴۵}؛ پیتزینی و همکاران، ۲۰۱۵^{۴۵}؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۶^{۴۶}؛ تروتمن و دانکن، ۲۰۱۸^{۴۶}) استخراج گردیده است.

جامعه آماری

جدول شماره دو اطلاعات مربوط به حسابرسان داخلی را نشان می‌دهد. پاسخ‌دهندگان به اندازه کافی متنوع به نظر می‌رسد تا حسابرسی داخلی از راه دور را به خوبی تبیین کنند و در خصوص

سوالات پژوهش آگاهی کاملی داشته باشند. علاوه بر این، از آنجایی که پاسخ‌دهندگان مدیران و رئیس‌ان حساب‌رسان داخلی شرکت‌های بورسی است احتمالاً نتایج پژوهش قابل استفاده برای مجموعه گسترده‌ای از حساب‌رسان داخلی می‌باشد.

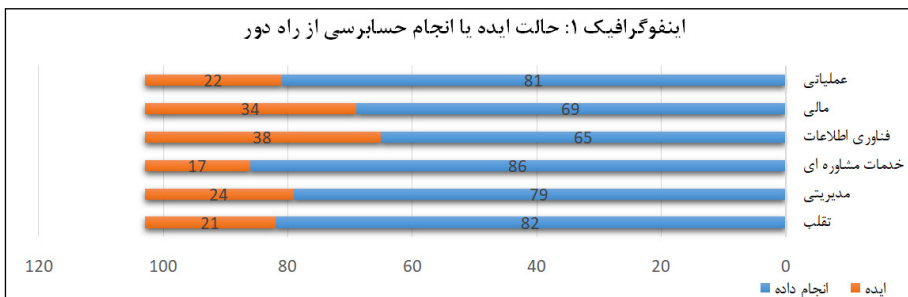
جدول شماره ۲: جامعه آماری

درصد	فراوانی	نوع
		جنسیت
۳۳	۳۴	زن
۶۷	۶۹	مرد
		اندازه شرکت
۳۰	۳۱	کوچک (کارکنان کمتر از ۵۰۰ نفر)
۴۳	۴۴	متوسط (بین ۵۰۱ تا ۱۰۰۰ کارمند)
۲۷	۲۸	بزرگ (کارکنان بیشتر از ۱۰۰۱ نفر)
		اندازه حسابرسی داخلی
۳۸	۳۹	کوچک (کارکنان کمتر از ۵ نفر)
۵۸	۶۰	متوسط (بین ۵ تا ۱۰ کارمند)
۴	۴	بزرگ (کارکنان بیشتر از ۱۰ نفر)
		سمت
۷۶	۷۸	مدیر حسابرسی
۲۴	۲۵	رئیس حسابرسی
		سابقه کاری
۶۰	۶۲	کوچک (کمتر از ۱۰ سال)
۴۰	۴۱	بزرگ (بیشتر از ۱۰ سال)

باتوجه به جدول شماره ۲ می‌توان دریافت که ۳۳ درصد خانم و ۶۷ درصد آقا، جامعه آماری مورد پرسشنامه را پوشش داده‌اند. برای استخراج پرسشنامه مکفی از جدول مورگان استفاده گردیده است، با توجه به تعداد شرکت‌های بورسی ایران در پایان سال ۱۴۰۳ که برابر با ۷۷۹ شرکت می‌باشد، حجم نمونه موردنیاز پژوهش طبق جدول مورگان ۲۵۶ پرسشنامه برآورد شد. در این راستا، تعداد ۴۷۳ پرسشنامه برای حساب‌رسان داخلی شرکت‌های بورسی ارسال گردید که در نهایت ۱۰۳ پرسشنامه تکمیل شده دریافت شد. با این حال، برای دستیابی به کیفیت آماری، جمع‌آوری حداقل ۱۵۳ پرسشنامه ضروری بوده است. عدم تحقق حجم نمونه موردنظر عمدتاً ناشی از عدم اجرای حسابرسی از راه دور توسط بخشی از حساب‌رسان داخلی بوده که این موضوع به‌عنوان یکی از محدودیت‌های ذاتی پژوهش تلقی می‌شود. باتوجه به جدول شماره دو بیشتر

حسابرسان بین ۵ تا ۱۰ نفر در واحد مدیریت حسابرسی داخلی می‌باشند به عبارتی شرکت‌های که تعداد نیروی بیشتر از ۵۰۰ نفر دارند کارکنان واحد حسابرسی آن‌ها بین ۵ تا ۱۰ نفر می‌باشد و از لحاظ سابقه کاری ۴۰ درصد بیشتر از ۱۰ سال سابقه کاری داشتند و همچنین اکثر سوالات پرسشنامه را مدیران حسابرس داخلی با ۷۶ درصد تکمیل نموده‌اند.

۴. یافته‌های پژوهش



باتوجه به اینفوگرافیک یک می‌توان دریافت که از مجموع ۱۰۳ حسابرس داخلی پاسخ‌دهنده، در تمامی حوزه‌های حسابرسی، تعداد افرادی که حسابرسی از راه دور را عملاً انجام داده‌اند، به‌مراتب بیشتر از افرادی است که آن را صرفاً در حد ایده مطرح کرده‌اند. این موضوع بیانگر قابلیت اجرایی حسابرسی از راه دور در عمل و عبور آن از مرحله صرفاً مفهومی در بسیاری از شرکت‌های بورسی است. در میان حوزه‌های مختلف، حوزه خدمات مشاوره‌ای با ۸۶ پاسخ (انجام داده) (حدود ۸۳ درصد) بالاترین میزان اجرای روش حسابرسی از راه دور را به خود اختصاص داده است، به‌عبارتی خدمات مشاوره‌ای از راه‌دور توسط حسابرسان داخلی در حال حاضر انجام می‌شود، این موضوع با استناد به ۸۶ نفر از ۱۰۳ نفر قابل اثبات است. این امر نشان می‌دهد که ماهیت غیرکنترلی و تعاملی خدمات مشاوره‌ای، سازگاری بیشتری با بسترهای دیجیتال و انجام فعالیت‌ها به‌صورت غیرحضور دارد. پس از آن، حسابرسی عملیاتی (۸۱ نفر) و حسابرسی پیشگیری و کشف تقلب (۸۲ نفر) در رتبه‌های بعدی قرار دارند. اجرای نسبتاً بالای حسابرسی از راه دور در این حوزه‌ها حاکی از آن است که حتی فعالیت‌هایی که بر اساس رویه‌های رایج گذشته نیازمند مشاهده و بررسی میدانی تلقی می‌شدند، با اتکا به فناوری اطلاعات، تحلیل داده‌ها و دسترسی‌های سیستمی، قابلیت انجام از راه دور را یافته‌اند. در مقابل، حوزه حسابرسی فناوری اطلاعات با ۶۵ پاسخ (انجام داده) و ۳۸ پاسخ (در حد ایده)، کمترین میزان اجرای عملی حسابرسی از راه دور را نشان می‌دهد. این نتیجه در نگاه اول متناقض به نظر می‌رسد، اما می‌تواند ناشی از پیچیدگی‌های فنی، ملاحظات امنیت اطلاعات، محدودیت دسترسی‌های سیستمی و نیاز به مهارت‌های تخصصی پیشرفته در این حوزه باشد که اجرای کامل حسابرسی از راه دور را با چالش مواجه می‌کند. همچنین در حوزه حسابرسی مالی (۶۹ نفر انجام‌شده در برابر ۳۴ نفر در

حد ایده) و حسابرسی مدیریتی (۷۹ نفر انجام شده در برابر ۲۴ نفر در حد ایده)، شکاف معناداری میان اجرا و ایده مشاهده می‌شود که بیانگر پذیرش عملی حسابرسی از راه دور در این حوزه‌ها، همراه با احتیاط حرفه‌ای در اجرای کامل آن است. در مجموع پذیرش حسابرسی داخلی از راه دور در شرکت‌های بورسی مشهود است.

جدول شماره ۳: انجام حسابرسی از راه دور در حوزه‌های فوق.

مقیاس لیکرت	گزینه‌ها	عملیاتی	مالی	اطلاعات فناوری	خدمات مشاوره‌ای	مدیریتی	تقلب
بشدت نمی‌شود	۱۲	۱۳	۱۲	۱۲	۱۲	۱۲	۱۳
نمی‌شود	۱۱	۱۳	۱۵	۱۴	۱۴	۱۴	۱۷
ممتنع	۱۲	۱۳	۱۴	۱۴	۱۴	۱۳	۱۵
میشود	۳۴	۳۸	۳۳	۳۳	۱۳	۳۶	۳۵
بسیار می‌شود	۳۴	۲۶	۲۹	۲۹	۵۰	۲۸	۲۳
میانگین	۳.۶۵۰	۳.۴۹۵	۳.۵۰۵	۳.۵۰۵	۳.۷۲۸	۳.۵۲۴	۳.۳۶۹

نتایج جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها در تمامی حوزه‌ها بالاتر از مقدار مبنا (۳) قرار دارد که بیانگر آن است که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، انجام حسابرسی داخلی از راه دور در مجموع امکان‌پذیر ارزیابی می‌شود. با این حال، توزیع میانگین‌ها حاکی از وجود تفاوت‌های معنادار بین حوزه‌های مختلف است؛ به‌گونه‌ای که حوزه خدمات مشاوره‌ای با بالاترین میانگین (۳,۷۲۸) در صدر قرار دارد و پس از آن حسابرسی عملیاتی (۳,۶۵۰) قرار می‌گیرد. این الگو نشان می‌دهد هرچه ماهیت فعالیت‌ها کمتر وابسته به شواهد فیزیکی، مشاهده میدانی و کنترل‌های عینی باشد، قابلیت اجرای حسابرسی از راه دور افزایش می‌یابد. در مقابل، حوزه‌هایی مانند مالی (۳,۴۹۵) و به‌ویژه تقلب (۳,۳۶۹) دارای میانگین‌های پایین‌تری هستند که بیانگر تردید نسبی پاسخ‌دهندگان نسبت به کفایت حسابرسی از راه دور در این زمینه‌هاست. این تفاوت‌ها نشان‌دهنده آن است که قابلیت تعمیم حسابرسی از راه دور به تمامی حوزه‌های حسابرسی داخلی یکسان نبوده و به ماهیت فعالیت و نوع شواهد مورد نیاز وابسته است. الگوی توزیع فراوانی پاسخ‌ها نیز این یافته را تقویت می‌کند؛ به‌طوری که در حوزه خدمات مشاوره‌ای تمرکز قابل توجهی در گزینه (بسیار می‌شود) مشاهده می‌شود، در حالی که در حوزه تقلب و تا حدودی مالی، فراوانی گزینه‌های (نمی‌شود) و (ممتنع) بالاتر است. این امر بیانگر آن است که در حوزه‌های حساس و پرریسک، که نیازمند قضاوت حرفه‌ای پیچیده، کشف شواهد پنهان و تعاملات حضوری عمیق هستند، حسابرسی از راه دور با محدودیت‌های جدی مواجه است. همچنین، قرار گرفتن حوزه فناوری اطلاعات در سطحی متوسط (۳,۵۰۵) علی‌رغم ماهیت دیجیتال آن، نشان می‌دهد که عواملی نظیر پیچیدگی زیرساخت‌ها، ملاحظات امنیت اطلاعات و محدودیت‌های دسترسی به داده‌ها، مانع از تحقق کامل ظرفیت‌های حسابرسی از راه دور در این حوزه می‌شود.

در مجموع، این نتایج حاکی از آن است که اثربخشی حسابرسی از راه دور و به تبع آن کیفیت حسابرسی داخلی به شدت وابسته به نوع حوزه حسابرسی و ویژگی‌های محیطی و فناورانه آن است.

جدول شماره ۴: مقایسه حسابرسی از راه دور و در مقابل حضوری.

درصد	فراوانی	شرح
۱۸٪	۱۹	درصد کمی با حسابرسی حضوری تفاوت دارد.
۱۷٪	۱۸	درصد زیادی با حسابرسی حضوری تفاوت دارد.
۴۸٪	۴۹	مشابه فرآیند حسابرس حضوری است.
۱۷٪	۱۷	یک فرآیند حسابرس جدید است.

جدول شماره ۴ به بررسی تفاوت‌های حسابرسی از راه دور و حسابرسی حضوری پرداخته و میزان شباهت یا تفاوت این دو روش را از نگاه پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد. این مقایسه دارای چهار دسته‌بندی اصلی است که میزان تفاوت یا شباهت دو روش را مشخص می‌کند. نتایج جدول می‌تواند برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش و بکارگیری حسابرسی از راه دور در سازمان‌ها مفید باشد. باتوجه به جدول شماره ۴ و فراوانی ۴۸ درصدی شباهت حسابرسی از راه دور نسبت به حضوری، می‌توان دریافت که بسیاری از افراد معتقدند فرآیندهای حسابرسی سنتی و دیجیتالی (دورکاری) از نظر ماهیت و اهداف یکسان هستند، این امر می‌تواند به دلیل استفاده از فناوری‌های پیشرفته (مانند: هوش مصنوعی، آنالیز داده‌ها (بررسی تحلیلی) و ارتباط ویدیویی) باشد که فاصله فیزیکی را جبران کرده و کیفیت بررسی‌ها را حفظ می‌کند. سازمان‌هایی که ساختار کنترلی قوی دارند، می‌توانند به راحتی حسابرسی از راه دور را جایگزین حسابرسی حضوری کنند بدون اینکه کاهش کیفیت داشته باشند. تفاوت کم یا زیاد حسابرسی از راه دور نسبت به حضوری (مجموع ۳۵ درصد) است، نشان می‌دهد که هنوز برخی از حسابرسان داخلی در پذیرش این روش دچار تردید هستند و تفاوت‌های احتمالی می‌تواند شامل محدودیت در دسترسی به اسناد فیزیکی، مشکلات ارتباطی و یا نبود تعامل مستقیم با کارکنان واحد حسابرسی شونده باشد. همچنین عواملی مانند سطح دیجیتالی شدن سازمان، میزان آمادگی کارکنان و فرهنگ سازمانی می‌تواند بر این تفاوت‌ها تاثیر بگذارد. باتوجه به یافته‌های جدول شماره ۴، هفده درصد اذعان داشتند که حسابرسی از راه دور یک متد جدید با اصول و استانداردهای متفاوت است، این در صورتی است که استانداردهای جدید جهانی حسابرسی داخلی به فناوری اطلاعات اتکای زیادی کرده است و همچنین نشان می‌دهد که برخی از پاسخ‌دهندگان حسابرسی دیجیتالی (دورکاری) را نیازمند تغییر در ساختارها و فرآیندهای کنترلی سازمانی می‌دانند. سازمان‌هایی که قصد استفاده از روش دور کاری را دارند باید، چارچوب‌های استانداردسازی شده و ابزارهای فناوری محور را بیشتر توسعه دهند تا از اثربخشی آن اطمینان حاصل کنند.

جدول شماره ۵: ارزیابی حسابرسی دور کاری نسبت به حضوری از دید حسابرسان.

مقیاس لیکرت	رضایت حسابرسی	کارایی حسابرسی	انگیزه حسابرسی	اثربخشی حسابرسی
بسیار بالا	۳۳	۲۶	۲۹	۲۵
بالا	۳۹	۳۷	۱۶	۳۹
ممتنع	۱۱	۱۴	۳۶	۱۴
کم	۹	۱۴	۱۲	۱۲
بسیار کم	۱۱	۱۲	۱۰	۱۳
میانگین	۷۲.۳	۳.۵۰	۳.۴۱	۵۰.۳

باتوجه به جدول شماره ۵ می‌توان دریافت که رضایت حسابرسی بالاترین امتیاز را در سطح بسیار بالا دارد (۳۳ نفر)، اما در سطوح کم و بسیار کم مجموعاً (۲۰ نفر ۹+۱۱) آن را پایین ارزیابی کرده‌اند، که نشانه‌ای از عدم اجماع کامل در این معیار است. کارایی و اثربخشی حسابرسی توزیع متعادلی دارد، و لاکن در سطح بسیار کم (۱۲ و ۱۳ نفر) هنوز یک چالش قابل توجه است. انگیزه حسابرسی، دارای بیشترین مقدار در سطح متوسط (۳۶ نفر) است، به عبارتی نشان می‌دهد که بسیاری از حسابرسان انگیزه‌شان را نه بسیار بالا و نه بسیار پایین می‌دانند، بلکه آن را در حد متوسط ارزیابی کرده‌اند که نیاز به بررسی و بهبود دارد. تحلیل میانگین استخراج شده نشان‌دهنده رضایت حسابرسی بالا، از میان سایر گزاره‌ها با میانگین (۳,۷۲) است به عبارتی رضایت حسابرسی دیجیتالی یا از راه دور بسیار بالا است و رضایت شغلی ایجاد می‌کند، همچنین کارایی و اثربخشی با میانگین (۳,۵۰) نشان می‌دهد حسابرسان دیجیتالی کارایی و اثربخشی حسابرسی حضوری را دارد و در خصوص انگیزه حسابرسی باتوجه به اینکه حسابرسی دیجیتالی هنوز بصورت گسترده‌ای معرفی و کاربردی نشده است، انگیزه زیادی در میان حسابرسان برای حسابرسی از راه دور وجود ندارد. وجود تعداد ۳۶ نفر ممتنع در انگیزه حسابرسی نشان می‌دهد که دور کاری نتوانسته انگیزه را به میزان زیادی تقویت کند و اکثراً حس می‌کنند در وضعیت عادی هستند همچنین این موضوع نیاز به بررسی پژوهشی بیشتری دارد. در خصوص تحلیل همبستگی می‌توان دریافت که رضایت حسابرسی و انگیزه حسابرسی همبستگی مستقیمی دارند. سطح پایین رضایت می‌تواند نشان‌دهنده کاهش انگیزه باشد. کارایی حسابرسان با اثربخشی حسابرسی رابطه همبستگی دارد به عبارتی افرادی که کارایی را بالا ارزیابی کرده‌اند، معمولاً اثربخشی را نیز بالا در نظر گرفته‌اند. در تحلیلی دیگر، در خصوص رضایت حسابرسی، تعداد زیادی از افراد (۲۰ نفر) در سطوح کم و بسیار کم قرار دارند، که ممکن است ناشی از کاهش تعاملات حضوری یا محدودیت‌های ارتباطی در حسابرسی دور کاری باشد. در کارایی حسابرسی، با وجود اینکه میانگین نسبتاً بالا است، همچنان ۲۴ نفر آن را در سطح کم و بسیار کم ارزیابی کرده‌اند، که ممکن است ناشی از نبود دسترسی به منابع، مشکلات فناوری یا چالش‌های مدیریت زمان باشد. انگیزه حسابرسی بیشترین مقدار در سطح متوسط را دارد، که نشان‌دهنده وضعیت پایدار اما نه ایده‌آل است؛ بهبود سیستم‌های

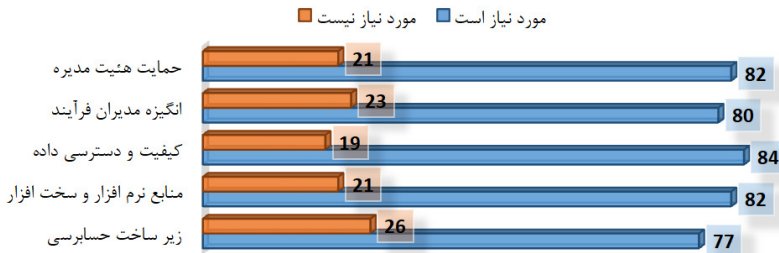
انگیزشی مانند افزایش تعاملات تیمی، پاداش‌های عملکردی یا بهبود شرایط دورکاری می‌تواند موثر باشد. اثربخشی حسابرسی نسبتاً بالا است اما هنوز ۲۳ نفر آن را در سطوح کم و بسیار کم ارزیابی کرده‌اند، که می‌تواند نشان‌دهنده‌ی عدم کنترل دقیق و کافی بر روند حسابرسی در دورکاری باشد.

جدول شماره ۶: ارزیابی حسابرسی دورکاری نسبت به حضوری از دید ذی‌نفعان.

لیکرت	رضایتمندی ذی‌نفعان	اتکا ذی‌نفعان به گزارش	حمایت ذی‌نفعان
کاملاً موافق	۲۱	۲۹	۲۹
موافق	۴۷	۳۹	۳۸
ممتنع	۱۳	۱۲	۱۳
مخالف	۱۲	۱۲	۱۲
کاملاً مخالف	۱۰	۱۱	۱۱
میانگین	۳.۵۵	۳.۶۱	۳.۶۰

باتوجه به یافته‌های جدول شماره ۶ می‌توان دریافت که بیشترین میزان پاسخ‌ها در سطوح موافق و کاملاً موافق قرار دارد. پاسخ ممتنع در هر سه شاخص ۱۳، ۱۲ و ۱۳ است، که نشان می‌دهد ۱۳ نفر در هر سه متغیر نظری قطعی نداشته‌اند و همچنین تعداد مخالفان و کاملاً مخالف نیز در سه شاخص نسبتاً کم است، که نشان‌دهنده مقاومت کم در برابر دورکاری است. اتکا به گزارش‌دهی بالاترین میانگین را دارد، که نشان می‌دهد گزارش‌دهی و شفافیت در دورکاری اهمیت زیادی دارد همچنین حمایت از ذی‌نفعان نیز نسبتاً بالا است، یعنی بسیار از افراد سیاست‌های حمایتی را برای اجرای بهتر دورکاری ضروری می‌دانند. میانگین میزان رضایتمندی کمی پایین‌تر از سایر شاخص‌ها است، که نشان می‌دهد هنوز جای بهبود در کیفیت دورکاری وجود دارد. پاسخ‌دهندگان اذعان داشتند که تمامی مولفه‌های فوق به انتظارات مدیریت و برآورد انتظارات مدیریت وابسته است. رضایتمندی ذی‌نفعان مجموع تابعی از انتظارات کمیته حسابرسی است، به عبارتی حسابرسان داخلی در حین انجام حسابرسی از راه دور باید تمام انتظارات مدیریت را برآورد کنند که تا حد زیادی مدیران و رئیس‌ان حسابرسی داخلی شرکت‌ها توانسته‌اند به حصول برسانند از این جهت موافق و کاملاً موافق جمعا ۶۸ نفر هستند. اتکای ذی‌نفعان، تماماً به گزارش حسابرس و پیگیری اصلاح در یافته‌های گزارش حسابرس داخلی بستگی دارد به عبارتی حسابرس داخلی هرچه گزارش دیجیتالی خود را به حضوری نزدیکتر و پیگیری مستحکم‌تر داشته باشد، می‌تواند اتکای ذی‌نفعان به گزارش حسابرس داخلی را همراه داشته باشد. حمایت ذی‌نفعان از فعالیت دیجیتالی (دورکاری) حسابرس داخلی ضروری است و برای حمایت ذی‌نفعان از فعالیت حسابرسی دورکاری دو گزاره قبلی باید بطور کامل تایید شود از این منظر حمایت ذی‌نفعان مشتمل بر گزاره‌های قبلی است و همچنین در حال حاضر حمایت ذی‌نفعان وجود دارد (باتوجه به میانگین استخراج شده (۳,۶۰)).

اینفوگرافی ۲: منابع مورد نیاز حسابرسی دور کاری



باتوجه به اینفوگرافی ۲، در خصوص حمایت هئیت مدیره، ۸۲ نفر مورد نیاز است و ۲۱ نفر مورد نیاز نیست به عبارتی در محیط‌های دور کاری، حمایت هئیت مدیره برای اجرای یک سیستم حسابرسی قوی حیاتی است. نبود این حمایت می‌تواند موجب کاهش منابع مالی، عدم تخصیص نیروهای متخصص و در نهایت کاهش کارایی نظارت شود. بر اساس مطالعات، سازمان‌هایی که از سطوح بالای مدیریتی حمایت دریافت می‌کنند، نرخ موفقیت بیشتری در اجرای کنترل‌های داخلی دارند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷^{۴۷}). باتوجه به گزاره انگیزه مدیران فرآیند، ۸۰ نفر مورد نیاز است و ۲۳ نفر مورد نیاز نیست را انتخاب نموده‌اند. مدیران اجرایی نقش کلیدی در اجرای سیستم‌های کنترلی حسابرسی دارند. اگر انگیزه کافی برای تطبیق با استانداردهای حسابرسی نداشته باشند، احتمال بروز نقص در فرآیندهای نظارتی افزایش می‌یابد. پژوهش‌ها نشان داده است، شرکت‌هایی که مدیران‌شان درک روشنی از اهمیت حسابرسی دارند، ثقل مالی و اشتباهات محاسباتی کمتری را تجربه می‌کنند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷). در خصوص گزاره کیفیت و دسترسی داده که ۸۲ نفر مورد نیاز است و ۲۱ نفر مورد نیاز نیست را انتخاب نموده‌اند، می‌توان دریافت، داده‌های دقیق و قابل دسترس هسته اصلی هر سیستم حسابرسی موفق است. در حسابرسی دور کاری، داده‌های غیرمتمرکز و مشکلات ارتباطی می‌توانند موجب ایجاد خطاهای عمده شوند. مطالعات حسابداری نشان می‌دهند که کیفیت داده‌ها یکی از مهمترین عوامل در تشخیص تخلفات مالی و حفظ شفافیت گزارش‌های مالی است (دی‌فوند و ژانگ، ۲۰۱۴^{۴۸}). منابع نرم‌افزار و سخت‌افزار، ۸۲ نفر مورد نیاز و ۲۱ نفر مورد نیاز نیست را انتخاب کرده‌اند. حسابرسی دور کاری وابستگی شدیدی به ابزارهای دیجیتال دارد. کمبود نرم‌افزارهای پیشرفته و سرورهای ایمن می‌تواند موجب بروز ضعف‌های امنیتی و کاهش دقت حسابرسی شود. پژوهش‌ها، نشان داده که استفاده از نرم‌افزارهای مبتنی بر هوش مصنوعی و تحلیل داده می‌تواند ۳۰ درصد احتمال کشف ثقل مالی را افزایش دهد (آلیس، ۲۰۱۵^{۴۹}). زیرساخت حسابرسی که با ۷۷ نفر مورد نیاز است و ۲۶ نفر مورد نیاز نیست پایان یافت و در خصوص تحلیل فوق می‌توان به بررسی زیرساخت حسابرسی شامل فرآیندها، روش‌شناسی‌ها و استانداردهای اجرایی رجوع نمود. با اینکه این فاکتور همچنین ضروری تلقی می‌شود، درصد پایین‌تر آن نسبت به سایر عوامل نشان می‌دهد که برخی سازمان‌ها ممکن است زیرساخت‌های حسابرسی سنتی را حفظ کرده و آن را کم‌تر به عنوان یک

نیاز در حسابرسی دورکاری تلقی کنند، مطالعات نشان می‌دهند که نبود استانداردهای شفاف و ساختارمند در حسابرسی دیجیتال، موجب افزایش خطاهای انسانی و کاهش قابلیت کشف تقلب می‌شود (زانوچل،^{۵۰} ۲۰۱۶). اینفوگرافی شماره ۲ به خوبی نشان می‌دهد که مهترین چالش‌های حسابرسی در فضای دورکاری مربوط به داده‌های با کیفیت، حمایت مدیریت و زیر ساخت‌های فناوری است و همچنین مطالعات علمی نیز تایید می‌کنند که برای اجرای موفق حسابرسی دورکاری، باید روی بهبود سیستم اطلاعاتی، افزایش آگاهی مدیران و توسعه نرم‌افزارهای تحلیلی تمرکز شود (نوگره‌انتهی و پراتیوی،^{۵۱} ۲۰۲۳).

جدول شماره ۷: مزایای حسابرسی دورکاری

لیکرت	صرفه جویی در زمان و هزینه	اجتناب از سفر سخت	گسترش پوشش حسابرسی	پویایی تیم حسابرسی	اشتراک گذاری گزارش برای پرزنت بهتر	انعطاف پذیری بیشتر	استفاده از فناوری در گزارش	عدم حمل و نقل روزانه	تعهد بیشتر در انجام وظایف
بسیار موافق	۲۷	۶۰	۲۳	۲۴	۳۴	۲۴	۵۹	۵۸	۳۳
موافق	۴۵	۱۳	۱۷	۳۷	۳۸	۴۶	۱۴	۱۵	۱۲
ممتنع	۱۴	۱۴	۴۵	۲۳	۱۳	۱۳	۱۵	۱۴	۳۷
مخالف	۹	۸	۸	۱۱	۹	۱۱	۷	۸	۱۲
بسیار مخالف	۸	۸	۱۰	۸	۹	۹	۸	۸	۹
میانگین	۳.۷۲	۴.۰۶	۳.۳۴	۳.۵۶	۳.۷۷	۳.۶۳	۴.۰۶	۴.۰۴	۳.۴۷

باتوجه به جدول شماره ۷، مزایای حسابرسی دورکاری و میانگین استخراجی، اجتناب از سفرکاری سخت، استفاده از فناوری در گزارش و عدم حمل و نقل روزانه به ترتیب میانگین‌های ۴،۰۶، ۴،۰۴ و ۴،۰۴ دارند که نشان‌دهنده رابطه همخطی بین متغیرهای فوق می‌باشد همچنین تاثیر بیشد زیادی برای مزایای حسابرسی دورکاری دارند به عبارتی اجتناب از سفر سخت کاری برای حسابرسی داخلی مزیت محسوب می‌شود که با دیجیتالی انجام دادن حسابرسی پوشش داده می‌شود همچنین استفاده از فناوری در گزارش می‌تواند خطاهای گزارش را کاهش دهد و گزارش با تاکید بیشتر بر بهبود فرآیند ارائه شود و در خصوص عدم حمل و نقل روزانه که بر دورکاری اثر مستقیمی دارد و موجب کاهش هزینه‌های شخصی و بهبود کیفیت زندگی کارکنان می‌شود، که می‌تواند منجر به افزایش رضایت شغلی شود. نیکولاس بلوم و همکاران،^{۵۲} (۲۰۱۵)، نیز نشان داده‌اند که کاهش رفت و آمد، باعث افزایش بهره‌وری و کاهش استرس کاری می‌شود. در خصوص اشتراک گذاری گزارش برای پرزنت بهتر با میانگین ۳،۷۷ می‌توان دریافت که حسابرسی داخلی دیجیتالی برای اشتراک گذاری گزارش میان مدیران معتمد و مشاوره حسابرسی داخلی

از راه دور می‌تواند کارایی و اثربخشی گزارش را بیشتر کند. در خصوص صرفه جویی در زمان و هزینه با میانگین ۳,۷۲ و ۷۲ درصد (۲۷ نفر، بسیار موافق و ۴۵ نفر، موافق)، نیز معتقدند که دورکاری موجب کاهش هزینه و زمان می‌شود و از این رو بهره‌وری کارکنان شرکت بیشتر و تاثیر آن بالاتر می‌رود. در خصوص گسترش پوشایی حسابرسی با ۳۹ درصد (۲۳ نفر، بسیار موافق و ۱۷ نفر موافق)، معتقد بوده‌اند که دورکاری باعث افزایش نظارت حسابرسی شده است همچنین لازم به ذکر است که ۴۵ نفر از جامعه آماری پژوهش در خصوص گزاره فوق ممتنع بوده‌اند که جهت بررسی بیشتر و آنالیز پژوهشی عمیق تری نیاز است. از این بابت در خصوص تجزیه تحلیل گزاره فوق نمی‌تواند به‌طور قاطع اظهار نظر کرد و همچنین در خصوص گزاره تعهد بیشتر در انجام وظایف نیز ۳۷ نفر ممتنع را انتخاب نموده که از این جهت تجزیه تحلیل عمیق نمی‌توان انجام داد. در خصوص گزاره پویایی تیم حسابرسی و انعطاف پذیری بیشتر با میانگین‌های ۳,۵۶ و ۳,۶۳، می‌توان تاثیر گذاری بیشتری بر دورکاری دانست به عبارتی پویایی تیم حسابرسی در جهت ارتباط دیجیتالی می‌تواند بیشتر شود و موجب صرفه زمانی کمتر در انجام امور حسابرسی فرآیندها شود. انعطاف پذیری می‌تواند برای گزارش بیطرفانه در خصوص اجتناب از سوءگیری در گزارش حسابرسی داخلی شود. در نهایت باتوجه به میانگین‌های به‌دست آمده که همگی بالاتر از مقدار معیار ۳ قرار دارند، می‌توان نتیجه گرفت که این موارد جزو مزایای حسابرسی از راه دور محسوب می‌شوند.

جدول شماره ۸: معایب حسابرسی دورکاری

لیکرت	هزینه بالای تکنولوژی	عدم آموزش نیروی حسابرسی	کاهش اعتماد و اطمینان	تعاملات سخت	تقلب از سوی مدیران	عدم آشنایی کافی حسابرسی از فناوری	نبود زیر ساخت فناوری
بسیار موافق	۲۳	۲۳	۲۲	۲۴	۲۳	۲۳	۲۵
موافق	۲۱	۲۰	۱۹	۱۸	۱۹	۱۹	۱۹
ممتنع	۱۸	۱۹	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸	۴۱
مخالف	۳۳	۳۲	۳۶	۳۵	۳۳	۳۵	۱۰
بسیار مخالف	۸	۹	۸	۸	۱۰	۸	۸
میانگین	۳.۱۷	۳.۱۶	۳.۱۱	۳.۱۵	۳.۱۲	۳.۱۴	۳.۴۲

باتوجه به جدول شماره ۸، معایب حسابرسی دورکاری و میانگین استخراجی آن، می‌توان دریافت که نبود زیر ساخت فناوری یکی از مهمترین موانع بوده و فاصله قابل توجهی با سایر موانع دارد و این موضوع نشات گرفته از این است که سازمان‌ها بدون یک بستر مناسب از نظر سخت‌افزار و نرم‌افزار قادر به پذیرش فناوری نیستند. در خصوص هزینه بالای تکنولوژی و عدم آموزش نیروی حسابرسی به ترتیب با میانگین‌های ۳,۱۷ و ۳,۱۶ می‌توان دریافت، شرکت‌ها برای مدیریت هزینه‌ها، در بخش تحقیق و توسعه نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سرمایه‌گذاری نمی‌کنند و این موضوع را جزو هزینه‌های غیر اصلی می‌دانند و آموزش نیروی حسابرسی از دیدگاه مدیران

حسابرسی تاثیر گذار شناسایی شده به عبارتی در صورت دیجیتالی شدن حسابرسی آموزش نیروی جدید حسابرس داخلی بسیار سخت می‌باشد و این موضوع می‌تواند با جلسات آنلاین، آموزش و دوره‌های غیر حضوری ترمیم یابد. تعاملات سخت با مدیران فرآیندها برای حسابرسی از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی تاثیر گذار شناخته شده است به عبارتی مدیران بر این موضوع تاکید نموده‌اند که مدیران فرآیندها به حسابرسی از راه دور اتکا نمی‌کنند و فرهنگ شرکتی در این مورد بسیار ضعیف می‌باشد، این موضوع برخلاف کوزو ۲۰۱۷ است که تاکید روی فرهنگ سازمانی داشته است همچنین این ادعا را می‌توان در خصوص تقلب مدیران فرآیندها دانست به عبارتی گزاره تعاملات سخت با مدیران موجب تقلب از سوی مدیران فرآیندها می‌شود و این موضوع با آشنایی کامل حسابرسی داخلی از فناوری می‌تواند همپوشانی داشته باشد به عبارتی آشنایی کافی مدیران فرآیندها از فناوری می‌تواند جلوگیری از تقلب از سوی مدیران فرآیندها شود و به دلیل اینکه مدیران فرآیندها از فناوری اطلاعات، اطلاعی ندارد این موضوع، می‌تواند همراه با تقلب از سوی مدیران باشد (با میانگین عدم آشنایی حسابرسی داخلی از فناوری اطلاعات (۳،۱۴)). یکی از اصلی ترین دغدغه‌های مدیران، عدم حضور فیزیکی حسابرسان در سازمان است. این موضوع باعث می‌شود که آن‌ها احساس کنند فرآیند حسابرسی کمتر شفاف و دقیق است، زیرا تعاملات چهره‌به‌چهره و بررسی‌های حضوری امکان تشخیص بهتر مشکلات و انحراف را فراهم می‌آورد که میانگین گزاره کاهش اعتماد و اطمینان ۳،۱۱ است.

جدول شماره ۹: نتایج آزمون رگرسیون

متغیر وابسته	نماد متغیر وابسته	متغیر مستقل	نماد متغیر مستقل	ضریب	خطای استاندارد میانگین	آماره تی (T)	سطح معنی داری
اتکای ذی نفعان	Reliance	نسبت کارکنان	CONTROLS	-۱.۱۷۴۳۱۷	۱.۶۲۲۶۶۷	-۰.۷۲۲۶۹۶	۰.۴۷۰۹
		حمایت ذی نفعان	SUPPORT	۰.۹۷۹۵۰۸	۰.۰۱۹۹۶۶	۴۹.۰۵۹۳۲	۰.۰۰۰۰
		عرض از مبدا	C	۰.۰۹۷۲۷۹	۰.۰۷۸۳۰۵	۱.۲۴۲۳۰۴	۰.۲۱۷۰
اثربخشی حسابرس داخلی	Audit Effectiveness	نسبت کارکنان	CONTROLS	-۲۱.۸۷۵۲۳	۵.۴۳۶۰۱۱	-۴.۰۲۴۱۳۳	۰.۰۰۰۱
		حمایت ذی نفعان	SUPPORT	۰.۷۲۰۸۸۶	۰.۰۶۶۸۸۶	۱۰.۷۷۷۷۸	۰.۰۰۰۰
		عرض از مبدا	C	۱.۱۵۴۸۷۷	۰.۲۶۲۳۲۷	۴.۴۰۲۴۳۷	۰.۰۰۰۰
کارایی حسابرسی داخلی	Audit Efficiency	نسبت کارکنان	CONTROLS	-۱۳.۸۵۲۲۵	۴.۴۶۷۶۸۵	-۳.۱۰۰۵۴۲	۰.۰۰۲۵
		حمایت ذی نفعان	SUPPORT	۰.۸۳۹۹۸۹	۰.۰۵۴۹۷۲	۱۵.۲۸۰۳۸	۰.۰۰۰۰
		عرض از مبدا	C	۰.۶۳۱۸۶۵	۰.۲۱۵۵۹۸	۲.۹۳۰۷۵۵	۰.۰۰۴۲

از به جدول شماره ۹، می‌توان دریافت که نسبت کارکنان بر روی متغیر اتکای ذی نفعان با مقدار ضریب ۱،۱۷۴۳۱۷- رابطه معکوس دارند، همچنین، سطح معنی داری (۰،۴۷۰۹) بالاتر از ۰،۰۵ است که نشان می‌دهد این تاثیر از نظر آماری معنادار نیست. حمایت ذی نفعان ضریب مثبت ۰،۹۷۹۵۰۸ و مقدار (۴۹،۰۵۹۳۲) با سطح معنی داری (۰،۰۰۰۰) را نشان می‌دهد که

حمایت‌ذی‌نفعان تاثیر قابل توجه و معناداری بر افزایش اتکای آن‌ها به حسابرسی داخلی از راه دور دارد. در خصوص متغیر وابسته اثربخشی حسابرس داخلی و متغیر مستقل نسبت کارکنان با مقدار ضریب $-21,87523$ و سطح معنی‌داری $(0,0001)$ نشان می‌دهد که کاهش تعداد کارکنان به‌طور قابل توجهی اثربخشی حسابرسی داخلی را کاهش داده است و در خصوص متغیر وابسته حمایت‌ذی‌نفعان با مقدار ضریب $0,720886$ و مقدار تی $10,77778$ با سطح معنی‌داری $(0,0000)$ نشان‌دهنده تاثیر مثبت و قوی ذی‌نفعان بر اثربخشی حسابرسی داخلی است. در خصوص متغیر وابسته کارایی حسابرسی داخلی و متغیر مستقل حمایت‌ذی‌نفعان با مقدار ضریب $0,839989$ و مقدار تی $15,28038$ با سطح معنی‌داری $(0,0000)$ بیانگر تاثیر مثبت و معنادار حمایت‌ذی‌نفعان بر کارایی حسابرسی داخلی است و در خصوص متغیر نسبت کارکنان با مقدار ضریب $-13,85225$ و سطح معنی‌داری $(0,0025)$ نشان می‌دهد که کاهش تعداد کارکنان باعث کاهش کارایی حسابرسی داخلی شده است. در خصوص جمع‌بندی جدول شماره ۹ و متغیر نسبت کارکنان در تمامی متغیرهای وابسته (اتکای ذی‌نفعان، اثربخشی حسابرس داخلی و کارایی حسابرس داخلی) اثر منفی دارد. این موضوع نشان می‌دهد که هرچه، تعداد کارکنان حسابرس داخلی کمتر باشد، می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را مختل کند به عبارتی برای حسابرسی از راه دور باید تناسب بین تعداد کارکنان واحد حسابرس داخلی با شرکت وجود داشته باشد. در خصوص حمایت‌ذی‌نفعان، بطور معنادار باعث بهبود اتکاری ذی‌نفعان، اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی شده است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که جلب حمایت‌ذی‌نفعان کلیدی می‌تواند موفقیت حسابرسی داخلی از راه دور را تضمین کند. در خصوص عرض از مبدا، در برخی موارد معنادار و در برخی غیر معنادار است، که نشان‌دهنده وجود عوامل دیگری است که می‌تواند بر حسابرسی از راه دور تاثیر بگذارند. پیشنهاداتی در خصوص جدول شماره ۹، که تعداد کارکنان بیشتر موجب افزایش نظارت حسابرس داخلی می‌شود و همچنین افزایش حمایت‌ذی‌نفعان از طریق شفاف‌سازی فرآیندها و برقراری ارتباط موثر، برگزاری جلسات توجیهی، ارائه گزارش‌های شفاف و استفاده از فناوری‌های نوین می‌تواند به بهبود این موضوع کمک کند، در نتیجه برای افزایش اعتماد و اثربخشی حسابرسی از راه دور، باید کنترل‌های داخلی متعادل‌تر شده و حمایت‌ذی‌نفعان تقویت شود.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

تحولات سریع در فناوری اطلاعات و دیجیتالی شدن فرآیندهای کسب‌وکار، زمینه‌ای را فراهم کرده است تا حسابرسی از راه دور به عنوان یک روش نوین و موثر در ارزیابی، نظارت و تحلیل مالی سازمان‌ها به کار گرفته شود. این پژوهش تلاش دارد تا ابعاد مختلف حسابرسی دور کاری را بررسی کند و نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و چالش‌های آن را شناسایی نماید. یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها، نه تنها ضرورت پذیرش این روش را آشکار می‌کند، بلکه نشان می‌دهد چگونه سازمان‌ها می‌توانند از طریق راهکارهای نوآورانه، اثربخشی و کارایی حسابرسی را بهبود بخشند.

حسابرسی داخلی از راه دور صرفاً یک راهکار موقت در واکنش به شرایط خاص نیست، بلکه می‌توان آن را به‌عنوان یک تغییر ساختاری در شیوه انجام حسابرسی داخلی در نظر گرفت. نتایج مطالعه بیانگر آن است که اثربخشی این شیوه، بیش از هر چیز به فراهم بودن بسترهای سازمانی، زیرساخت‌های فناورانه، حمایت مدیریتی و آمادگی نیروی انسانی وابسته است.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی از راه دور، به‌عنوان یک رویکرد نوین مبتنی بر فناوری، در مجموع از قابلیت اجرایی قابل قبولی در حوزه‌های مختلف حسابرسی برخوردار است، اما این قابلیت به‌صورت یکنواخت در تمامی حوزه‌ها توزیع نشده و به‌طور معناداری به ماهیت فعالیت‌های حسابرسی وابسته است. به‌عبارت دقیق‌تر، یافته‌ها حاکی از آن است که در حوزه‌هایی با ماهیت تحلیلی و تعاملی نظیر خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی عملیاتی، امکان استقرار حسابرسی از راه دور در سطح بالاتری قرار دارد، در حالی که در حوزه‌های حساس‌تری همچون تقلب و حسابرسی مالی، این امکان با محدودیت‌های بیشتری مواجه است. این یافته‌ها دلالت‌های مهمی برای کیفیت حسابرسی داخلی به همراه دارد. به‌طور خاص، نتایج بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی داخلی در محیط‌های مبتنی بر حسابرسی از راه دور، به‌شدت تحت تأثیر عواملی نظیر دسترسی به داده‌های قابل اتکا، سطح بلوغ زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، میزان حمایت هیئت‌مدیره و همکاری مدیران فرآیند قرار دارد. در حوزه‌هایی که امکان جمع‌آوری شواهد به‌صورت دیجیتال و با حداقل وابستگی به مشاهده فیزیکی فراهم است، حسابرسی از راه دور می‌تواند حتی منجر به بهبود کارایی و افزایش پوشش حسابرسی شود؛ اما در مقابل، در حوزه‌هایی که نیازمند قضاوت حرفه‌ای پیچیده، کشف الگوهای تقلب و تعاملات عمیق انسانی هستند، محدودیت‌های این رویکرد می‌تواند به کاهش قابلیت اتکای نتایج حسابرسی منجر شود. بنابراین، رابطه بین حسابرسی از راه دور و کیفیت حسابرسی داخلی یک رابطه خطی و ساده نبوده، بلکه ماهیتی چندبعدی و وابسته به شرایط زمینه‌ای دارد. علاوه بر این، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، ارتقای مهارت‌های دیجیتال حسابرسان داخلی و تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی، از جمله پیش‌نیازهای اساسی برای حفظ و ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در این محیط محسوب می‌شود.

فناوری اطلاعات در این پژوهش، به‌عنوان حوزه‌ای که بیشترین ایده و پذیرش را برای حسابرسی از راه دور دارد، برجسته شده است. تعدادی مدیر و رئیس حسابرسی تأکید کرده‌اند که استفاده از زیرساخت‌های دیجیتالی و ابزارهای فناوری مانند سیستم‌های ERP، تحلیل داده‌ها، ویدئو کنفرانس و هوش مصنوعی، امکان اجرای موثر فرآیندهای حسابرسی را در بستر دورکاری فراهم می‌کند. در نتیجه نشان می‌دهد که فناوری اطلاعات به دلیل شفافیت، دقت و امکان پیگیری بهتر، به بهبود نظارت و کاهش خطاهای انسانی کمک می‌کند. علاوه بر این، حسابرسی از راه دور می‌تواند هزینه‌های عملیاتی را کاهش و بهره‌وری کارکنان را افزایش دهد. در نتیجه، می‌توان فناوری اطلاعات را به‌عنوان ستون فقرات تحول دیجیتال در حسابرسی قلمداد کرد. حسابرسی مالی: دیجیتالی شدن اسناد و اطلاعات، همراه با کاربرد گسترده سیستم‌های ERP،

موجب شده تا تعداد زیادی از پاسخ‌دهندگان بپذیرند که حسابرسی از راه دور قابل اجراست. اما پیچیدگی‌های فنی و برخی کمبودهای نظارتی، همچنان چالش‌هایی برای برخی از مدیران ایجاد کرده است. حسابرسی تقلب: ۵۸ نفر موافق بودند که حسابرسی از راه دور می‌تواند به کاهش تقلب از طریق استفاده از تحلیل داده‌های غیرمعمول و سیستم‌های نظارتی پیشرفته کمک کند. در مقابل، تعداد نفراتی همچنان به کارایی روش‌های سنتی معتقدند. حسابرسی مدیریتی و مشاوره‌ای: ۵۳ نفر بیان کردند که حسابرسی مدیریتی از راه دور، به دلیل ساختار کنترلی قوی و شفافیت بیشتر، می‌تواند موثر باشد. همچنین ۵۹ نفر معتقد بودند که مشاوره از راه دور، با فراهم کردن امکان ارائه پیشنهادات به مدیریت و گزارش‌دهی سیستمی، می‌تواند موفق‌تر باشد. نتیجه داده‌های جدول ۴ نشان داد که ۴۸ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند حسابرسی از راه دور و حضوری از نظر اهداف و روش‌شناسی تفاوت چندانی ندارند. این موضوع تأیید می‌کند که استفاده از فناوری‌های پیشرفته می‌تواند کیفیت و دقت حسابرسی را در بستر دیجیتال نیز حفظ کند. با این حال، ۳۵ درصد از حسابرسان داخلی هنوز در پذیرش این روش تردید دارند. این تردید می‌تواند ناشی از محدودیت در دسترسی به اسناد فیزیکی، مشکلات ارتباطی و نیاز به تعامل مستقیم با کارکنان باشد. سازمان‌ها باید با تقویت سطح دیجیتالی شدن، آموزش کارکنان و ایجاد فرهنگ سازمانی مناسب، این نگرانی‌ها را کاهش دهند. بر اساس داده‌های جدول ۶، تعداد زیادی از پاسخ‌دهندگان بر اهمیت حمایت ذی‌نفعان برای موفقیت حسابرسی دور کاری تأکید داشتند. این حمایت، از طریق تخصیص منابع مالی، استخدام نیروهای متخصص و پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی قوی، تضمین می‌کند که فرآیند حسابرسی به صورت دقیق و شفاف اجرا شود. همچنین، مدیران و رئیس‌ان حسابرسی داخلی معتقد بودند که انگیزه مدیران اجرایی برای تطابق با استانداردهای حسابرسی، نقش کلیدی در بهبود نظارت و کاهش تخلفات مالی دارد. در نتیجه می‌توان دریافت که بدون تعهد مدیران به ارزش‌های حسابرسی، حتی پیشرفته‌ترین ابزارهای دیجیتالی نیز نمی‌توانند موفقیت کاملی را به ارمغان آورند. در خصوص معایب و مزایا، مزایا: صرفه‌جویی در زمان و هزینه: با میانگین ۳.۷۲، نشان می‌دهد که حسابرسی از راه دور می‌تواند بهره‌وری کارکنان را افزایش و هزینه‌های غیرضروری را کاهش دهد. استفاده از فناوری در گزارش: میانگین ۴.۰۶، حاکی از آن است که ابزارهای دیجیتال می‌توانند دقت و صحت گزارشات حسابرسی را بهبود بخشند. عدم نیاز به حمل‌ونقل روزانه: با کاهش رفت‌وآمدهای کاری، نه تنها هزینه‌های شخصی کاهش می‌یابد بلکه رضایت شغلی کارکنان نیز افزایش پیدا می‌کند. معایب: هزینه بالای تکنولوژی و نبود زیرساخت فناوری: با میانگین ۳.۴۲، نبود زیرساخت‌های مناسب را نشان می‌دهد، که بسیاری از سازمان‌ها هنوز آمادگی لازم برای پذیرش دور کاری کامل را ندارند. کاهش اعتماد و اطمینان: با میانگین ۳.۱۱، ناشی از عدم تعامل چهره‌به‌چهره و محدودیت در بررسی مستندات است. تقلب از سوی مدیران: نگرانی از تقلب در نبود نظارت فیزیکی، می‌تواند با تقویت کنترل‌های داخلی و آموزش فناوری به مدیران کاهش یابد. نتایج آزمون رگرسیون نشان داد: حمایت ذی‌نفعان به طور معناداری باعث افزایش اتکای

ذی‌نفعان، اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی می‌شود. کاهش تعداد کارکنان، اثربخشی و کارایی حسابرسی را به شدت کاهش می‌دهد. این موضوع تأکید می‌کند که برای موفقیت در حسابرسی از راه دور، حفظ تعادل در تعداد و کیفیت نیروهای انسانی ضروری است. حسابرسی از راه دور، یک راهکار نوآورانه و کارآمد برای پاسخ به چالش‌های مدرن دنیای کسب‌وکار است. با این حال، موفقیت آن بستگی به زیرساخت فناوری قوی، حمایت ذی‌نفعان، انگیزه مدیران و آموزش مستمر کارکنان دارد. سازمان‌ها باید: ۱: روی توسعه سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و تحلیل داده‌های مالی سرمایه‌گذاری کنند، ۲: فرهنگ سازمانی را تغییر دهند تا پذیرش فناوری و شفافیت اطلاعاتی ارتقا یابد، ۳: برنامه‌های آموزشی و کارگاه‌های توسعه مهارت برای حسابرسان و مدیران برگزار کنند تا مهارت‌های دیجیتالی تقویت شود، ۴: تعداد کارکنان حسابرسی را متناسب با حجم کار و پیچیدگی فرآیندها تنظیم کنند تا اثربخشی و کارایی حسابرسی از راه دور تضمین شود و ۵: در نهایت، حسابرسی از راه دور نه تنها یک ضرورت برای سازمان‌های آینده است، بلکه یک فرصت برای بهبود شفافیت، دقت و پاسخگویی در سیستم‌های مالی و نظارتی به شمار می‌رود. پژوهش حاضر با پژوهش‌های فوق هم‌راستا (گونیبالا و همکاران، ۲۰۲۴؛ ۵۹؛ ۲۰۲۴ هسیه و همکاران، ۲۰۲۴؛ ۲۰۲۴؛ واردهانی و روچایتون، ۲۰۲۴؛ ۶۱؛ نوگراهانتی و پرایتوی، ۲۰۲۳) است.

پژوهش فوق محدودی‌هایی داشته است از جمله مطابق جدول مورگان ۲۵۶ پرسشنامه باید استخراج گردد که تنها ۱۰۳ پرسشنامه استخراج گردیده که در تعمیم به جامعه مورد ابهام است از طرفی قابل توجه است که تعداد قابل توجهی از مدیران حسابرس داخلی شرکت‌های بورسی حتی ایده حسابرسی از راه دور را نداشته‌اند، محدودیت در دسترسی به مدیران شرکت‌های بورسی و محدودیت ذاتی پژوهش پرسشنامه‌ای، می‌توان تعمیم به جامعه را بهبود دهد اما همچنان ابهام غیر اساسی وجود دارد. در خصوص سوگیری‌های مدیران حسابرسی داخلی، ممکن است به دلایل مختلف، از جمله نگرانی‌های شغلی، حفظ اعتبار حرفه‌ای یا محرمانگی اطلاعات، پاسخ‌های خود را تعدیل کنند یا از بیان واقعیت‌ها خودداری نمایند، همچنین میزان آشنایی و تجربه حسابرسان از حسابرسی دورکاری متفاوت است، بنابر این ممکن است پاسخ‌ها از نظر عمق و دقت، یکنواخت نباشند. پژوهش‌های مبتنی بر پرسشنامه و مصاحبه ممکن است تحت تاثیر پیش‌فرض‌ها، تجربیات شخصی و انتظارات محقق در یافته‌ها گردد که حدال امکان با هدفمندسازی مبانی نظری این مورد کنترل گردید. در خصوص پیشنهادات پژوهشات آینده می‌توان به ۱: بررسی تاثیر فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی و یادگیری ماشین) بر دقت حسابرسی از راه دور، ۲: تحلیل میزان پذیرش حسابرسی دیجیتالی در صنایع مختلف و ارائه راهکارهای بهبود و ۳: توسعه یک چارچوب استاندارد برای اجرای بهینه حسابرسی از راه دور با کمترین چالش، اشاره نمود.

ملاحظات اخلاقی

در این مطالعه، اصل اخلاق و صداقت علمی رعایت شده است و حقوق مالکیت معنوی

نویسندگان محترم شمرده می‌شود. نویسندگان اعلام می‌دارند که هیچ گونه تضاد منافی وجود ندارد.

منابع

سپاسی، سحر، انواری رستمی، علی اصغر. و خداجوی، زینب. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر پذیرش فناوری اطلاعات از دیدگاه حسابرسان داخلی، نشریه دانش حسابداری مالی. ۳(۴)، ۱۸۹-۲۱۵
https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1030.html

منتی، وحید. و شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرس داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۱۳۲-۱۶۲.
[doi:10.22034/jpar.2023.2002506.1165](https://doi.org/10.22034/jpar.2023.2002506.1165)

منتی، وحید، و زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴)، ۲۴۷-۲۷۰.
[Doi: 10.22051/jera.2018.19821.1998](https://doi.org/10.22051/jera.2018.19821.1998)
خجسته، علیرضا. و وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵). ۵۵-۸۰.
[Doi: 10.22034/jpar.2022.545577.1072](https://doi.org/10.22034/jpar.2022.545577.1072)

Abbott, L. J., B. Daugherty, S. Parker, and G. F. Peters. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research* 54 (1): 3–40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>

Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. *Accounting horizons*, 29(2), 439-449. <https://doi.org/10.2308/acch-51067>

Baruch, Y. (2000). Teleworking: Benefits and pitfalls as perceived by professionals and managers. *New Technology, Work and Employment*, 15(1), 34–49. <https://doi.org/10.1111/1468-005X.00063>

Barber, L. K., & Santuzzi, A. M. (2015). Please respond ASAP: Workplace telepressure and employee recovery. *Journal of Occupational Health Psychology*, 20(2), 172–189. <https://doi.org/10.1037/a0038278>

Bloom, N., Liang, J., Roberts, J., & Ying, Z. J. (2015). Does working from home work? Evidence from a Chinese experiment. *The Quarterly journal of economics*, 130(1), 165-218. <https://doi.org/10.1093/qje/qju032>

Carcello, J. V., M. Eulerich, A. Masli, and D. A. Wood. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39 (3): 55–73. <https://doi.org/10.2308/ajpt-19-036>

Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of contemporary accounting & economics*, 15(1), 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFO s, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178-1209. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12294>

- Christ, M. H., M. Eulerich, R. Krane, and D. A. Wood. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives* 20 (4): 449-475. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12272>
- Churchill, N. C., & Cooper, W. W. (1965). A field study of internal auditing. *The Accounting Review*, 40(4), 767-781. <https://www.jstor.org/stable/242776>
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Deloitte.) 2020(. Delivering remote internal audits responding to COVID-19. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-internal-audit-response-to-covid-19.pdf>.
- Desai, M. A., Dyck, A., & L. Zingales. (2007). Theft and taxation. *J. Financ. Econ.* 84, pp.591–623. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2006.05.005>
- Ege, M. S.)2015(. Does internal audit function quality deter management misconduct? *The Accounting Review* 90 (2): 495–527. <https://doi.org/10.2308/accr-50871>
- Ege, M., Seidel, T. A., Sterin, M., & Wood, D. A. (2022). The influence of management's internal audit experience on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 39(3), 1834-1870.. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12770>
- Eulerich, M., Masli, A., Pickerd, J., & Wood, D. A. (2023). The impact of audit technology on audit task outcomes: Evidence for technology-based audit techniques. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 981-1012. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12847>
- Grant, C. A., Wallace, L. M., & Spurgeon, P. C. (2013). An exploration of the psychological factors affecting remote e-worker's job effectiveness, well-being and work-life balance. *Employee Relations*, 35(5), 527–546. <https://doi.org/10.1108/ER-08-2012-0059>
- Grant, C. A., Wallace, L. M., Spurgeon, P. C., Tramontano, C., & Charalampous, M. (2019). Construction and initial validation of the E-Work Life Scale to measure remote e-working. *Employee Relations*, 41(1), 16-33. <https://doi.org/10.1108/ER-09-2017-0229>
- Gunibala, Z., Putra, A. K., & Andini, A. (2024). Remote auditing, aspect of auditor behavioral and use of technology. *Jurnal Akuntansi*, 14(2), 108–118. <https://doi.org/10.33369/jakuntansi.14.2.108-118>.
- Handoyo, S. (2024). Mapping the landscape of internal auditing effectiveness study: A bibliometric approach. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2289200. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2289200>
- Hsieh, T.-S., Tang, Z., Wang, Z., & Yoon, K. (2024). Audit quality under remote working arrangement: The role of technology competency. *Journal of Information Systems*. <https://doi.org/10.2308/ISYS-2023-065>.
- ISO&IAF.)2020(. “ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance On: Remote Audits”, Edition 1, <https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html> (Erişim Tarihi: 07.05.2020).
- Jiang, L., W. F. Messier, and D. A. Wood.)2020(. The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39 (1): 101–124. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52565>
- Jos Bazuaye, E. (2023). Exploring Corporate Governance and Remote Work in the Telecommunications Industry in Nigeria in the Post-COVID-19 Era (Doctoral dissertation, Dublin, National College of Ireland). <https://norma.ncirl.ie/id/eprint/6370>
- Kamal, M. M.)2020(. The triple-edged sword of COVID-19: understanding the use of digital technologies and the impact of productive, disruptive, and destructive nature of the pandemic.

Information Systems Management 37 (4): 310–317. <https://doi.org/10.1080/10580530.2020.1820634>

Kashyap, V. (2020). Remote Audit During and Beyond COVID–19. In The 50th World Continuous Auditing and Reporting Symposium <https://raw.rutgers.edu/50WCARS/Presentations/50th%20WCAR%20-%20Remote%20Audit%20-%20Vinod%20Kashyap.pdf>.

Khalilov, B. B. (2024). ROLE OF INTERNAL AUDITING IN INTERNATIONAL COMPANIES. *Gospodarka i Innowacje.*, 47, 413-419. Vol. 47 (2024): *Gospodarka i Innowacje*

Khojasteh, Alireza. and Vadizadeh, Kazem. (2021). The role of internal controls and the internal audit unit in fraud prevention. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 2(5). 8-55. (in persian). Doi: 10.22034/jpar.2022.545577.1072

Kljajić, M., Mizdraković, V., & Hadrović Zekić, B. (2022). Internal audit in the COVID-19 environment: Key aspects and perspectives of remote auditing. *European Journal of Applied Economics*, 19(1), 30–41. <https://doi.org/10.5937/EJAE19-35881>

Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223. <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>

KPMG. (2015). 2015 Survey – Data and Analytics-enabled Internal Audit. Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/DA-Enabled-Internal-Audit-Survey.pdf>

KPMG. (2020a). COVID-19: The Impact on Internal Audit. March 2020. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2020/04/the-impact-of-covid-19-on-internal-audit.pdf>

KPMG. (2020b). Impact of the COVID-19 Crisis on Internal Audit Functions of Financial Institutes. April 2020. Available at : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cy/pdf/2020/04/impact-of-the-covid-19-crisis-on-internal-audit-functions-of-financial-institutions.pdf> .

KPMG. (2020c). Remote auditing for internal auditors: Adjusting to the 'new normal'. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/05/KPMG-RemoteAuditingInternalAuditors.pdf>.

KPMG. (2021). Remote Auditing for Internal Auditors. Available at : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/remote-auditing-2021-kpmg.pdf> .

Kroll, K. (2020). Auditing at Home: Addressing the Challenges of a Remote Internal Audit Workforce, <https://internalaudit360.com/auditing-at-home-addressing-the-challenges-of-a-remote-internal-audit-workforce/> <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/remote-auditing-2021-kpmg.pdf>.

Li, H., J. Dai, T. Gershberg, and M. A. Vasarhelyi. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems* 28: 59–76. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>

Mann, S., & Holdsworth, L. (2003). The psychological impact of teleworking: Stress, emotions and health. *New Technology, Work and Employment*, 18(3), 196–211. <https://doi.org/10.1111/1468-005X.00121>

Mennati, Vahid. and Shahbazi, Ali. (2023). The relationship between audit committee oversight of internal auditor performance and the nature of internal audit activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162. (in persian). doi:10.22034/jpar.2023.2002506.1165

Mennati, Vahid, and Zaman, Elaheh. (2019). Factors affecting the effectiveness of internal auditing. *Accounting Experimental Research*, 9(4), 247-270. (in persian). Doi: 10.22051/jera.2018.19821.1998

Mizdraković, V., Kljajić, M., & Hadrović Zekić, B. (2022). Internal audit in the COVID-19

environment: Key aspects and perspectives of remote auditing. *The European Journal of Applied Economics*, 19(1), 30-41. DOI: 10.5937/EJAE19-35881

Moffitt, K. C., V. J. Richardson, N. M. Snow, M. W. Weisner, and D. A. Wood. (2016). Perspectives on past and future AIS research as the *Journal of Information Systems* turns thirty. *Journal of Information Systems* 30 (3): 157–171. <https://doi.org/10.2308/isys-51495>

Norman, C. S., A. M. Rose, and J. M. Rose. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society* 35: 546–557 <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.003>.

Nugrahanti, T. P., & Pratiwi, A. S. (2023). The Remote Audit and Information Technology: The Impact of Covid-19 Pandemic. *Journal of Accounting and Business Education*, 8(1), 15–39. <https://doi.org/10.26675/jabe.v8i1.37369>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2020). Productivity gains from teleworking in the post COVID-19 era: How can public policies make it happen?. *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*

Petraşcu, D., & Tieanu, A. (2014). The role of internal audit in fraud prevention and detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00829-6)

Picciotti, Daniella. (2020). Remote Auditing: An ISO 9001 Auditor's Perspective. Retrieved from : <https://www.theauditoronline.com/remote-auditing-an-iso-9001-auditors-perspective/>

Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50629>

Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). Internal audit quality and earnings management. *Accounting Review*, 84(4), 1255-1280. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1255>

Putra, I., Sulištiyo, U., Diah, E., Rahayu, S., & Hidayat, S. (2022). The influence of internal audit, risk management, whistleblowing system and big data analytics on the financial crime behavior prevention. *Cogent economics & finance*, 10(1), 2148363. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2148363>

Putra, D. G. (2021). Pendekatan Remote Auditing Untuk Internal Audit Dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud) pada Masa Pandemi Covid-19. *Jurnal Ecogen*, 4(1), 1-9. DOI:10.24036/jmpe.v4i1.10575

Ryan, M. (2019). Remote Audit: A Review Of Audit Enchancing Information And Communication Technology Literature. University of New Jersey. https://www.academia.edu/43201599/REMOTE_AUDIT

Sepasi, Sahar., Anvari Roštami, Ali Asghar. and Khodajooi, Zeinab. (2016). Study of factors affecting the adoption of information technology from the perspective of internal auditors. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 3(4), 189-215. (in persian) https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1030.html

Smidt, L., A. Ahmi, L. Steenkamp, D. P. van der Nest, and D. Lubbe. (2019). A maturity-level assessment of generalised audit software: Internal audit functions in Australia. *Australian Accounting Review* 29 (3): 516–531. <https://doi.org/10.1111/auar.12252>

Steinbart, P. J., R. L. Raschke, G. Gal, and W. N. Dilla. (2013). Information security professionals' perceptions about the relationship between the information security and internal audit functions. *Journal of Information Systems*, 27 (2): 65–86. <https://doi.org/10.2308/isys-50510>

Teeter, R. A., M. G. Alles, and M. A. Vasarhelyi. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 7 (1): 73–88. <https://doi.org/10.2308/jeta.2010.7.1.73>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/international-standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2023). *Global perspectives and insights Innovation and Technology*. https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2024/q1_gpi_innovation-tech.pdf

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *Remote auditing and virtual assurance: Leveraging technology for internal audit effectiveness*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org/>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *Remote auditing for COVID-19 and beyond*. Available at: <https://na.theiia.org/periodicals/Public%20Documents/EHSKB-RemoteAuditing-for-COVID-19-and-Beyond.pdf>.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2024) *Complete Global Internal Audit Standards*. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/complete-global-internal-audit-standards/>.

Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management and internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 783–806. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1565>

Vousinas, G. L. (2021). Beyond the three lines of defense: The five lines of defense model for financial institutions. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 10(1), 95-110. DOI:10.35944/jofrpr.2021.10.1.006

Wardhani, Y. K., & Rochayatun, S. (2024). Implementation of remote auditing: A literature review. *Proceedings of the International Conference of Islamic Economics and Business (ICONIES)*, 10(1), 589–594. Available at: <https://conferences.uin-malang.ac.id/index.php/iconies/article/view/2750>

Willy, S. (2021). The Effect of Remote Audit and Agility on the Performance of the Internal Audit (SPI) During the Covid-19 Pandemic to Realize Good Corporate Governance (GCG). *Asian Journal of Law and Governance*, 3(3), 19-24. <https://mysitasi.mohe.gov.my/journal-website/journal/ajlg/>

1. Putra
2. IIA
3. Ryan
4. ISO
5. Institute of Internal Auditors
6. SWOT
7. Baruch
8. Grant et al
9. Organisation for Economic Co-operation and Development
10. Barber and Santuzzi
11. Mann and Holdsworth
12. Kroll
13. Deloitte
14. KPMG
15. هیچگونه تعریفی برای کیفیت حسابرس داخلی وجود ندارد. با تمامی این موضوعات در بعضی از پژوهش‌ها مفاهیمی مانند اثربخشی و کارایی را به عنوان کیفیت حسابرس داخلی در نظر گرفته‌اند.
16. Eulerich et al
17. Kashyap
18. Jos Bazuaye
19. Willy
20. Khalilov
21. Handoyo
22. Jiang et al
23. Ege
24. Abbott et al
25. Ege et al
26. Norman et al
27. Steinbart et al
28. Moffitt et al
29. Carcello et al
30. Li et al
31. Smidt et al
32. Kamal
33. Kljajić et al
34. Vousinas
35. Churchill and Cooper
36. Chang et al
37. Putra et al
38. Petraşcu and Ticianu
39. Picciotti
40. Teeter et al
41. Christ et al
42. formafzar
43. Prawitt et al
44. Desai et al
45. Pizzini et al
46. Trotman and Duncan
47. Cohen et al
48. DeFond and Zhang
49. Alles
50. Knechel
51. Nugrahanti and Pratiwi
52. Bloom et al
53. Gunibala et al
54. Hsieh et al
55. Wardhani and Rochayatu



COPYRIGHTS

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

The impact model of social factors affecting the business of audit firms Member of the Iranian Association of Certified Public Accountants

Mousa Hasanzadeh1, Ali Baghani

8

Providing a model for auditors' coherent self-knowledge and its reflection on audit quality-reducing behaviors

Davood Hoseinpour, Abolfazl Momeni Yanesari, Ali Khozein, Mansour Garkaz, Hossein Aryaeinezhad

34

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

Mahin Shaghaghi, Farzin Rezaei, Mohammad Ali Aghaei, Hossein Kazemi

76

Challenges and Solutions in Information Technology Auditing: The Iranian Context

Abbas Ali Daryaei1, Yasin Fattahi

108

The Effect of Ethical Leadership on Auditor's Dysfunctional Behavior with the Mediating Role of Organizational Culture and Moderating Faith Culture

Hasan Ghasiyari, sayedeh Atefeh Hosseini, kazem haron

140

Evidence for Evaluating the Performance and Quality of Internal Auditors during Remote Work

Mahdi Bagheriyan, Ali Rezaei, Ramin Provarpour

174

* 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:

English equivalents
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. 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. Bita Meshaihi

Professor, Tehran University

Dr. Ali Rahmani

Professor, Alzahra university

Dr. Bahman Bani Mahd

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Hosein Safarzadeh

Associate professor, Shahid Beheshti University

Dr. Mohammad Hosein Setayesh

professor, Shiraz University

Dr. Sasan Mehrani

Professor, Tehran University

Dr. Zahra Pourzmani

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Reza Pourali

Professor, Islamic Azad University

Dr. Fereidoon Rahnam Rood Poshti

Professor ,Islamic Azad University

Dr. Mohammad reza Mehrabanpoor

Associate professor, Tehran University

IN THE NAME
OF GOD



Journal of
**Professional
Auditing Research**

| Summer 2026 | V.6 | No 23 |

IACPA

Publisher

Publications of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)

Director-in-Charge

Dr. Seyyed Mohammad Alavi

Editor-in-Chief

Dr. Zahra Pourzmani

Professor, Islamic Azad University

Scientific Advisor

Dr. Fereydon Rahmanai Rudpashti

Professor, Islamic Azad University

Executive Manager

Dr. Mojdeh Kodkhodaei Eliadrani

Editorial Board

Dr. Zahra Pourzamani

Professor Islamic Azad University

Dr. Azita Jahanshad

Associate Professor Islamic Azad University

Dr. Ahmad Khodamipour

Professor Shahid Bahonar University

Dr. Mahdi SalehiShiri

Professor Ferdowsi University

Dr. Aliakbar Arabmazar

Professor Shahid Beheshti University

Dr. Mohammad hossein Ghaemi

Professor Imam Khomeini University

Dr. Yahya Kamyabi

Professor Mazandaran University

Dr. Alireza Fazlzadeh

Associate Professor Tabriz University

Dr. Zabiholah Rezaee

Professor University of Memphis

Dr. Hassan Yazdifar

Professor University of Salford, England

Dr. Jamal Aldin Nazari

Professor Simon Fraser University, Burnaby, Canada

Dr. Saeed Homayoun

Professor University of Gävle, Gävle, Sweden

Dr. GholamReza Zandi Pour Joopari

Professor University Kuala Lumpur,

Kuala Lumpur, Malaysia

Address: Iran - Tehran, Sepahbod Qarani St., Amani Ave., No. 4

Phone Number: (+98) 2142925

Fax: 88801910

Web: <https://article.iacpa.ir>

Frequency Quarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869