۱

Presenting the model of audit opinion based on psychological states of audit in Iran according to the theorizing of the foundation

- **Akbar donyaei fard** [۱]
- **Mahdi ali neghad** [۲]
- **Ahmad Mohammadi** [۳]
- **Mahdi zeynali**[٤]

Abstract

From behavioral researchers, emotional reactions play a significant role in the process of judgment and decision-making, and various judgments by people are caused by their different emotional reactions to internal and external factors. The purpose of the current research is to provide a model of audit opinion based on psychological states of audit in Iran with a data-based theorizing approach. The statistical population of the research consists of two parts: qualitative (including experts from the academic community and higher education specialists in the field of accounting and certified accountants - using the snowball method until reaching theoretical saturation with the number of ۱٦ experts) quantitative (including all including all certified accountants - using the Cochran formula method And through simple random sampling, ۳۱۰ people were selected as subjects (of course, ۹ people were excluded in the pre-processing) through semi-structured interviews and the extractive questionnaire of the qualitative part, which included ٤۹ primary codes, was used. The method of data analysis was used in the qualitative part of the theoretical coding based on the foundational data theorizing method and in the quantitative part of the structural equation modeling test (confirmatory factor analysis) and exploratory factor analysis. The results showed that the components of the audit opinion pattern based on mental states have created ٦ main categories including environmental factors, auditor opinion, reporting challenges, assurance, training and audit limitations. Then, in the next important step, the researcher came to the conclusion that there is a significant and positive relationship between the environmental factors and the auditor's comments by testing the hypotheses extracted from the qualitative part. Also, there is a significant and positive relationship between the auditor's comments and training.

Key words: audit opinion based on psychological states, reporting challenges, assurance, training and audit limitations.

[۱] Ph.D. Student in Department of Accounting, Management, Economics and Accounting, Tabriz Branch Islamic Azad University,Tabriz, Iran

[۲] Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz, Iran, Email: mehdi۱۲may@yahoo.com

[۳] Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz, Iran

[٤] Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz, Iran

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۲

ارائه الگوی اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی حسابرسی در ایران با توجه به نظریه پردازی زمینه بنیان

- اکبر دنیائی فرد [۱]
- مهدی علی نژاد [۲]
- احمد محمدی [۳]
- مهدی زینالی [۴]

چکیده

از پژوهشگران حوزه رفتاری واکنش‌های احساسی نقش بسزایی در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری دارند و قضاوت‌های گوناگون از جانب افراد، ناشی از واکنش‌های احساسی متفاوت آنها به عوامل درونی و بیرونی است. هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی حسابرسی در ایران با رویکرد نظریه پردازی داده بنیان است. جامعه آماری پژوهش شامل دو بخش کیفی(شامل خبرگان جامعهٔ علمی دانشگاهی و متخصصان آموزش عالی رشته حسابداری و حسابداران رسمی- به روش گلوله برفی تارسیدن به اشباع نظری به تعداد ۱۶ نفر خبره) کمی (شامل تمامی شامل کلیه حسابداران رسمی- به روش فرمول کوکران و از طریق نمونه‌گیری تصادفی ساده، به تعداد۳۱۰ نفر به عنوان آزمودنی انتخاب (البته ۹ نفر در پیش پردازش‌ها حذف شدند) از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته و پرسشنامه استخراجی بخش کیفی که شامل ۴۹ کد اولیه بود استفاده شد. روش تحلیل داده‌ها در بخش کیفی کدگذاری نظری برگرفته از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد و در بخش کمّی از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری (تحلیل عاملی تأییدی) و تحلیل عاملی اکتشافی نیز بهره گرفته شد. نتایج نشان دادند که مؤلفه‌های تشکیل دهنده الگوی اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی ۶ مقوله اصلی شامل عوامل محیطی، اظهارنظر حسابرس، چالش های گزارشگری، اطمینان بخشی، آموزش و محدودیت های حسابرسی ایجاد نموده است. سپس محقق در گام مهم بعدی با آزمون فرضیات استخراجی از بخش کیفی به این نتیجه رسید که بین عوامل محیطی و اظهارنظر حسابرس ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد. همچنین بین اظهارنظر حسابرس و آموزش ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.

واژگان کلیدی: اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی، چالش های گزارشگری، اطمینان بخشی، آموزش و محدودیت

[۱] دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز ، تبریز ، ایران.

[۲] استادیار گروه حسابداری،دانشکدهٔ مدیریت و حسابداری ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران(نویسنده مسئول). ایمیل: mehdi12may@yahoo.com

۳ استادیار گروه حسابداری،دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز ، ایران

۴ استادیار گروه حسابداری،دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز ، ایران

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۱. مقدمه

وقوع بحران‌ها و فسادهای مالی اخیر در کشور باعث ایجاد نگرانی هایی درباره کارآمدی ساختار فعلی حرفه حسابرسی در ایران شده است. در پاسخ به این نگرانی ها، تدوین نظام جامع حسابرسی ایران در دستور کار مراجع قانون‌گذار و مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است. از آنجایی که تدوین قوانین و مدل‌های مرتبط با ساختار حرفه حسابرسی به دلیل نقش حیاتی حسابرسی در اقتصاد کشور نیازمند دانش تخصصی و انجام پژوهش است، در این پژوهش موضوع ساختار حرفه حسابرسی و بررسی روابط بین بخش‌ها و نهادهای فعال در این حرفه مورد توجه قرار گرفته است تا بتوان با مقایسه ساختارها و مدل‌های مربوط به سایر کشورها و در نظر گرفتن شرایط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ایران مدل بهینه برای تنظیم روابط بین بخش‌های مختلف این حرفه تدوین کرد (فروغی و حمیدی مقدم، ۱۳۹۷). در سال های اخیر نیز با افزایش پژوهش های رفتاری در حوزه حسابرسی، تاثیر ویژگی های روانشناختی (حالات روانی حسابرسان) بر قضاوت و تصمیم گیری و همچنین تنوع گسترده مدل های قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی به عنوان چالش¬های این رشته مطرح گردیده است. حسابرسان با توجه به مدل¬های مناسب قضاوت و تصمیم گیری و بر اساس مدل های احتمالی، مبانی روانشناسی و فرایندهای ادراکی و شناختی اقدام به قضاوت و تصمیم گیری می نمایند. اختلالات رفتاری و روانشناختی حسابرس باعث می¬شود تا حسابرس در فرایند حسابرسی، توانایی گردآوری شواهد حسابرسی کافی و اتکا پذیر را نداشته باشد. در نتیجه، حسابرس در غیاب شواهد حسابرسی کافی و اتکا پذیر، تصمیمات نادرستی را اتخاذ نموده و کیفیت حسابرسی کاهش می¬یابد (لطفی¬جو و همکاران، ۱۴۰۲). گزارش و اظهارنظر حسابرسی، محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورتهای مالی صاحبکار ارائه می¬کنند. شهادت¬دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه¬ای آنها بیان می¬شود. شهادت، بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. همچنین، شهادت¬دهی شامل گزارش قضاوتی، برمبنای شواهد متقاعدکننده توسط فردی مستقل، ذی صلاح و مطلع، در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهای از قبل تعیین شده (استانداردهای حسابداری) است. طبق پژوهش¬های قبلی حالات روانی حسابرس کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر خود قرار می¬دهد و ممکن است حالات روانی حسابرس، اظهارنظر حسابرس را نیز تحت تأثیر خود قرار دهد؛ زیرا حسابرسان به منظور ارائه گزارش حسابرسی،گزارش های مالی را بررسی می کنند و اگر حالات روانی حسابرس، از

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مطلوبیت بالایی برخوردار نباشد سبب تغییر در اظهارنظر حسابرس می شود؛ بنابراین یکی از عوامل مهمی که بر اظهارنظر حسابرس تأثیر می¬گذارد حالات روانی حسابرس است (جامعی و همکاران، ۱۴۰۰).

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

صورتهای مالی همراه با گزارش حسابرسی در بازار سرمایه ایران منبع اطلاعاتی مهمی در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس به حساب می‌آید. این اطلاعات حداقل به صورت سالانه تهیه و منتشر می‌شود و بسیاری از فعالان بازار سرمایه در اتخاذ تصمیم در مورد خرید و فروش سهام شرکت‌ها به این اطلاعات اتکا می‌کنند. صورتهای مالی یکی از گزارش‌هایی است که مدیریت می‌تواند اطلاعات مالی را جهت ارزیابی عملکرد شرکت در اختیار ذی‌نفعان قرار دهد. صورتهای مالی باید شامل اطلاعات کامل و تمام حقایق انجام شده طی یک دوره توسط شرکت باشد. هدف حسابرس اطمینان کافی نسبت به انطباق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری می‌باشد. نتیجه حسابرسی صورتهای مالی، اظهارنظر حسابرس است که به عنوان نمادی از اعتماد عمومی نسبت به اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی در نظر گرفته می‌شود (اپریلیا[۱]، ۲۰۱۲). هنگامی که تضاد منافع بین مالکان و نماینده ایجاد شود، مشکل نمایندگی به وجود خواهد آمد. رابطه بین سهامداران و مدیریت می‌تواند منجر به عدم تقارن اطلاعات شود. سهامداران خواهان تصمیمی هستند که منجر به افزایش سود یا ارزش سرمایه گذاری شود، در حالی که مدیریت تمایل دارد منافعی به هزینه سرمایه گذاران به دست آورد. به دلیل تفاوت در انگیزه ها، وجود شخص ثالث مستقلی به عنوان واسطه بین سهامداران و نماینده مورد نیاز است (آستوتی[۲]، ۲۰۱۲). حسابرس به عنوان شخصی مستقل و دارای صلاحیت می تواند تضاد منافع بین نماینده و سهامداران را از بین ببرد؛ بنابراین حسابرس وظیفه نظارت بر فعالیت‌های انجام شده توسط مدیر را از طریق بررسی صورتهای مالی و همچنین در نظر گرفتن تداوم فعالیت شرکت در آینده بر عهده دارد (سیماموارا و هندارجاتنو[۳]، ۲۰۱۹). بر اساس بند ۱۱ استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ ، حسابرس در انجام عملیات حسابرسی همواره باید نسبت به شواهد مربوط به رویدادها یا شرایطی هوشیار باشد که ممکن است تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به تداوم فعالیت ایجاد کند و در صورت وجود ابهام نسبت به تداوم فعالیت برحسب

---

[۱] *Aprilia, W.*
[۲] *Astuti, I. R*
[۳] *Simamora, R. A., & Hendarjatno, H*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

شرایط نظر مناسب را ارائه دهد. در واقع، حسابرسان باید در جریان برنامه ریزی و اجرای روش-های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن، برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی ارزیابی کنند. به همین جهت حسابرسان در آگاهی دادن به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی نقش تعیین کنندهای دارند. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان در تصمیمات مالی و اقتصادی خود از ابزارهایی نظیر گزارش حسابرسان مستقل و مدل‌های پیش‌بینی وضعیت آتی واحد تجاری استفاده می‌نمایند. پیش‌بینی به موقع زمان مخاطره برای فرض تداوم فعالیت یا وقوع درماندگی مالی از دیرباز موردتوجه استفاده کنندگان صورتهای مالی و پژوهشگران مالی بوده است (صفی پور افشار و همکاران، ۱۴۰۱).

پس از فروپاشی شرکتهای بزرگی مانند آدلفیا و انرون و ورلدکام، موضوع اظهارنظر حسابرس به بحث جدی در ادبیات حسابرسی تبدیل شد. تمرکز اصلی این مبحث، کسب اظهارنظر مطلوب شرکتها از مؤسسه‌های حسابرسی است .همچنین در سالهای اخیر، مسئله اظهارنظر حسابرس توجه زیادی از محققان (چوی، چانگ، سونو و زانگ[۱]، ۲۰۱۶ و ۲۰۱۹؛ چن، فرانسیس و هو[۲]، ۲۰۱۸؛ تانگ[۳]، ۲۰۱۱؛ نیتون، پرسلین، وانگ و ویلکینز[۴]، ۲۰۱۶) هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا[۵] (۲۰۱۱) و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (۱۹۹۸)، را به خود جلب کرده است. نظریه‌ها و تئوری‌های موجود نشان می‌دهد که مسئله اظهارنظر حسابرس، از هزینه نمایندگی نشئت می‌گیرد. مدیران در چنین وضعیتی، حسابرسان را تحت فشار قرار می‌دهند تا در قبال دریافت پاداش بیشتر با خواسته‌هایشان موافقت کنند (لینوکس[۶]، ۲۰۰۳؛ لو[۷]، ۲۰۰۶). همچنین، ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که اظهارنظر حسابرس بر حسب دو رویکرد فرصت‌طلبانه و محافظه‌کارانه توضیح داده می‌شود. در رویکرد فرصت‌طلبانه، مدیر درصدد است که با استفاده از توزیع نابرابر اطلاعات، به خواسته‌های شخصی خود نظیر پاداش بیشتر دست یابد (اسکات[۸]، ۲۰۰۹؛ گارسیا

---

[۱] *Choi, Chung, Sonu & Zang*
[۲] *Chen, Francis & Hou*
[۳] *Tang*
[۴] *Newton, Persellin, Wang, & Wilkins*
[۵] *The Public Company Accounting Oversight Board*
[۶] *Lennox*
[۷] *Lu*
[۸] *Scott*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

اوسما و همکاران[۱]، ۲۰۱۸). این رویکرد، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد (چن و همکاران[۲]، ۲۰۱۵)؛ زیرا باعث می‌شود که از قابلیت اتکای اطلاعات مالی و کیفیت افشای اطلاعات منتشر شده در بازار سرمایه، کاسته شود. در رویکرد محافظه‌کارانه، مدیران و حسابرسان در خصوص روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه اختلاف نظر دارند؛ چون حسابرسان خواستار گزارشگری محافظه‌کارانه‌اند، در حالی که مدیران فقط خواهان گزارشگری با محافظه‌کاری کمتر هستند و حسابرسی را انتخاب می‌کند که کمتر محافظه‌کار باشد (گارسیااوسما و همکاران، ۲۰۱۸).

با توجه به پیچیدگی‌های موضوعات اقتصادی و مراحلی که این موضوعات به اطلاعات تبدیل می‌شود باعث بوجود آمدن اشتباه در پردازش اطلاعات شده و بر پایه آن استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها را در تشخیص کیفیت گزارش‌های ارائه شده دچار مشکل می‌کند از طرفی، تضاد منافعی که بین گردآورندگان اطلاعات و بهره‌گیران از آنها باعث ایجاد نگرانی استفاده‌کنندگان از این اطلاعات می‌شود. حسابرسان باید خود را مقابل تمامی اشخاص که به نوعی از اطلاعات ارائه شده هنگام رسیدگی و گزارشگری مسئول بدانند تا استفاده‌کنندگان از اطلاعات بر پایه اتکا به گزارش‌هایی که توسط حسابرسان رسیدگی و تائید می‌شود اقدام به اخذ تصمیمات بهینه نمایند. که در بعضی از اوقات احتمال دارد بر خلاف خواسته‌های صاحبکاران باشد اما استفاده کنندگان اصلی گزارش حسابرسی اشخاص ذینفعی هستند که جز صاحبکاران نیستند و برای بررسی حصول اطمینان از معتبر و قابل اتکا بودن صورت‌های مالی امکان دسترسی به اطلاعات و شواهد پشتوانه صورت‌های مالی را ندارند در کل این عوامل سبب شده است که کیفیت اظهارنظر حرفه‌ای، یعنی ستون اصلی حسابرسی، نقش بااهمیتی در جامعه اقتصادی ایفا کند (گلاور و همکاران[۳]، ۲۰۱۳). اظهارنظر حرفه‌ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دسترسی به دلیل‌های لازم برای حکم خود باشد. این دلایل همان شواهد و مستنداتی است که در کار حسابرسی از تعامل با پرسنل صاحبکار جمع‌آوری می‌گردد و احساسات و حالات روانی در طی این فرآیند، نقش مهمی در نحوه گردآوری و در نهایت قضاوت و تصمیم‌گیری راجع به آن‌ها خواهد داشت بنابراین شناسایی عوامل تاثیرگذار بر قضاوت‌ها (در نتیجه تاثیر بر احساسات و حالات روانی) حسابرس ضروری به نظر می‌رسد (رجبعلی زاده، ۱۳۹۵). بنابراین، می‌توان پیش‌بینی کرد که تعداد بندهای تحریف، کمتر از محدودیت باشد. در

---

[۱] *Garcia Osma, et al*
[۲] *Chen, et al*
[۳] *Glover et al*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

این پژوهش به دنبال ارائه الگویی هستیم که بفهمیم که شرایط روانی که حسابرسان در انجام کار حسابرسی با آن مواجه می‌باشند چه تاثیری بر نوع اظهارنظر حسابرسی دارد؟

۱-۲ پیشینه پژوهش- بر اساس تحقیقات روانشناسی انجام شده در این زمینه، ممکن است حسابرسان در حالات روانی منفی خود، اطلاعات منفی را در قضاوت خود در نظر بگیرند (کلور[1] و همکاران، ۲۰۱۹). افراد در این گونه شرایط نگرانی کمتری نسبت به این حس خود دارند و در مواجهه با سایرین، حس مشاجره دارند و سعی به کشف اطلاعات منفی بیش‌تری خواهند داشت (وگنر و همکاران، ۲۰۱۸). در نقطه مقابل، چناچه افراد حالات روانی مثبت داشته باشند ممکن است اطلاعات مثبت تر را در افشای اطلاعات به کار بندند و در ادامه کار نیز تمایل به حفظ این حالات در حوزه‌های دیگر و مواجهه با سایرین داشته باشند با در نظر گرفتن این موارد توسط چانگ و همکاران (۲۰۱۸)، می‌توان استدلال کرد که حسابرسان حاضر در حالت روانی مثبت نسبت به افراد حاضر در حالت روانی منفی، موجودی کالا را بالاتر ارزش‌گذاری می‌نمایند و در حالت متعادل، این ارزش گذاری نیز متوسط است. همچنین حسابرسان دارای حالت روانی مثبت، در انجام قضاوت خود آگاهی کم‌تری را در مقایسه با دو حالت منفی یا بی طرف از خود نشان داده‌اند.

لطفی‌جو و همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی به برررسی رابطه خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی پرداختند. و داده‌های لازم با استفاده از جامعه آماری شامل ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ به روش رگرسیون لجستیک باینری چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج پژوهش نشان داد که خودشیفتگی حسابرس رابطه مثبت و معنی داری با اظهارنظر مقبول حسابرسی دارد. همچنین، نوع حسابرس و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور اظهارنظر مقبول حسابرسی دارند. اگر فرض کنیم گزارش مقبول حسابرسی ناشی از پذیرش اصلاحات تحمیل شده حسابرس بر صاحبکار باشد ؛ این موضوع نشان می دهد که خودشیفتگی حسابرس تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. سالمی (۱۴۰۱). در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۴۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۹ مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، از مدل رگرسیون چندمتغیره به روش داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده

[1] *cloor*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد اندازه شرکت بر اظهارنظر حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد. بعلاوه، شواهدی مبنی بر تأثیرگذاری اندازه موسسه حسابرس و احتمال ریسک ورشکستگی بر اظهارنظر حسابرسی یافت نشد. حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱). در پژوهشی به بررسی تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهارنظر حسابرسی دربارهٔ تداوم فعالیت در شرکت‌های درماندهٔ مالی پرداختند. بدین منظور، اطلاعات مربوط به ۱۹۴ سال – شرکت درماندهٔ مالی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازهٔ زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۸ جمع‌آوری شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهند مدیریت سود واقعی ازطریق دستکاری جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های اختیاری تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی دارد؛ با این حال، شواهدی مبنی بر تأثیر معنادار مدیریت سود واقعی ازطریق دستکاری هزینه‌های تولید بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی یافت نشد. رحمانیان کوشککی و رفیعی بیدگلی(۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آن ها با اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جهت آزمون فرضیههای پژوهش از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند که نمونه آماری شامل ۱۱۷ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ از میان آنها انتخاب شده است. اطلاعات مورد نیاز پژوهش از صورت های مالی شرکت های نمونه از بورس اوراق بهادار تهران استخراج و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک در نرم افزار ایویوز تجزیه و تحلیل شده است. تجزیه و تحلیل فرضیه ها در این تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد کیفیت کنترل داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر حسابرس دارد. رقابت در بازار محصول تاثیر معناداری بر اظهارنظر حسابرس ندارد. تاثیر متقابل کیفیت کنترل داخلی و رقابت در بازار محصول با اظهارنظر حسابرس معنادار نیست.

هوو همکاران[1](۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تاثیر تمرکز مالکیت، اظهارنظر حسابرسی اصلاح شده و تغییر حسابرس در راستای پاسخ به سوالات: ۱) چگونه ساختار مالکیت شرکت های فهرست شده بر رابطه بین رفتار مدیریت سود و نظر حسابرس تأثیر می گذارد. ۲) ساختار مالکیت چگونه بر رابطه بین نظر حسابرس و تغییر حسابرس تأثیر می گذارد، پرداختند و به این نتیجه رسیدند که سطح مدیریت سود به طور مثبت با تمایل به صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاح شده توسط حسابرسان در زمانی که ساختار مالکیت آنها بسیار متمرکز است، مرتبط است. با این حال، صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاح با تغییر حسابرس در چنین شرایطی مرتبط نیست. برعکس، سطح بالای مدیریت سود با تمایل به انتشار اظهارنظر حسابرسی اصلاح در زمانی که

[1] *Hu et al*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

ساختار مالکیت شرکت ها تمرکز کمتری دارد، مرتبط نیست. علاوه بر این، صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاح ممکن است احتمال تغییر حسابرس را افزایش دهد. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است ترجیحات کنترل‌کننده واقعی شرکت‌های فهرست‌شده را در هنگام صدور نظر حسابرسی رعایت کنند. علاوه بر این، رفتار خرید نظر حسابرس توسط شرکت ها نیز تحت تأثیر ساختار مالکیت شرکت‌ها است. ژانگ و همکاران[۱](۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر نقض چرخش حسابرس بر اظهارنظر حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از چین پرداختند. در تنظیم سیاست حسابرسی چین، با شناسایی حسابرسان ناقض چرخش اجباری پس از انقضای دوره چرخش اجباری به مشتریان خدمت ارائه می‌دهند و متوجه شدند که وقوع تخلف چرخش حسابرس بیشتر توسط عوامل طرف عرضه انجام می‌شود. همچنین حسابرسان نقض چرخش به‌طور قابل‌توجهی اظهارنظر مطلوب‌تری صادر می‌کنند و حق‌الزحمه بیشتری به آنها پرداخت می‌شود. این نتایج از بحث تبانی حسابرس-مشتری حمایت می‌کند که حسابرسان ناقض چرخش در ازای حق‌الزحمه، اظهارنظر مطلوبی را برای مشتریان صادر می‌کنند. علاوه بر این، اثرات تبانی نقض چرخش حسابرس با وجود کنترل دولتی، محل شرکت حسابرسی، و توسعه بازار منطقه‌ای در محیط چین کاهش می‌یابد. زارعی و همکاران[۲](۲۰۲۰)، در پژوهشی پیش‌بینی اظهارنظر حسابرسان با استفاده از نسبت‌های مالی و معیارهای غیر مالی: شواهدی از ایران با استفاده از داده‌های صورت‌های مالی ۹۶ شرکت ایرانی به عنوان نمونه در یک دوره پنج ساله (۲۰۱۶-۲۰۱۲)که در مجموع ۴۸۰ مشاهدات با استفاده از مدل پروبیت از طریق ۱۱ نسبت مالی اولیه همراه با متغیرهای غیرمالی، از جمله نوع مؤسسه حسابرسی، گردش مالی حسابرس و عملکرد شرکت، که بر صدور گزارش های حسابرسی تأثیر می گذارد، تجزیه و تحلیل شد. یافته‌ها - نتایج نشان‌دهنده قدرت توضیحی بالای نسبت‌های مالی و نوع مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی ملی در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی محلی) در توضیح صلاحیت‌ها از طریق گزارش‌های حسابرسی است. دقت پیش‌بینی مدل برآورد شده با استفاده از مدل رگرسیون برای احتمالات نظرات واجد شرایط و پاک ارزیابی می‌شود. مدل قابل اعتماد است، با دقت ۷۲,۹٪ در طبقه بندی کل نمونه به درستی برای توضیح تغییرات در نظر حسابرس بدست آمد.

---

[۱] *Zhang et al.*
[۲] *Zarei et al*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۳. روش پژوهش:

بر اساس پارادایم عمل‌گرا و منطق استدلال استقرایی، رویکرد این پژوهش رویکرد کیفی (اکتشافی) به روش متوالی است. طرح پژوهش یا استراتژی، استراتژی نظریه داده بنیاد[1] می‌باشد. از استراتژی نظریه داده بنیاد برای نظریه‌پردازی (که در علوم اجتماعی همان فرضیه‌سازی است) پیرامون پدیده مورد مطالعه استفاده می‌شود. استراتژی نظریه داده بنیاد از نوعی رویکرد استقرایی بهره می‌گیرد. یعنی، روند شکل‌گیری نظریه در این استراتژی حرکت از جزء به کل است. این روش یک سلسله رویه‌های نظام‌مند را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای مبتنی بر استقرا درباره پدیده مورد نظر ایجاد کند. یافته‌های پژوهش دربرگیرنده تنظیم نظری واقعیت تحت بررسی است نه یک سلسله ارقام یا مجموعه‌ای از مطالب که به یکدیگر وصل شده باشند. از این استراتژی زمانی استفاده می‌شود که ادبیات پژوهش پیرامون موضوع از غنای لازم برخوردار نباشد. همچنین، هدف ارائه یک نظریه (مدل) جدید است که تاکنون در جوامع پژوهشی مطرح نشده است. جامعه آماری شامل خبرگان (اعضای هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و حسابداران رسمی) و روش نمونه‌گیری، روش گلوله برفی (افزایشی) خواهد بود؛ بدین ترتیب که ابتدا با چند نفر از خبرگان که دارای مشخصات موردنظر هستند، مصاحبه عمیق انجام خواهد شد و سپس از آنها تقاضا می‌شود که اگر افراد دیگری را می‌شناسند که دارای همان مشخصات موردنظر هستند، معرفی نمایند. بدین طریق هر مشارکت‌کننده خود منبعی برای اسامی مشارکت‌کنندگان دیگر شده و رفته رفته بر تعداد مشارکت‌کنندگان افزوده می‌شود. در این بخش پژوهش حجم نمونه مشخص نیست و نقطه اشباع نظری تعیین خواهد کرد که تعداد مشارکت‌کنندگان چند نفر خواهد بود. به عبارت دیگر، مصاحبه با خبرگان تا زمان اشباع نظری ادامه خواهد داشت. اشباع نظری جایی است که گفته-های مشارکت‌کنندگان که از آن‌ها کدگذاری انجام می‌شود، به نقطه‌ای برسیم که مقوله‌ها به اشباع برسند، یعنی به مقوله تشکیل شده نتوان اطلاعات جدیدی اضافه کرد. منابع جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای یا اسنادی و اطلاعات میدانی است. چارمز (۲۰۰۶) اطلاعات کیفی را غیرساختارمند و یا نیمه ساختارمند می‌داند و بخش میدانی آن را از ابزارهایی چون مصاحبه عمیق، مصاحبه کانونی، مشاهده، فنون فرافکنی در کنار اسنادی که از منابع ثانویه به دست می-آید برمی‌شمارد (چارمز، ۲۰۰۶). در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های بخش کیفی از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان که بالاترین سطح اطلاعات را دارند، استفاده خواهد شد. هر چند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده های عمیقی به دست

---

[1] *Grounded Theory*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مـی‌دهنـد. داده‌هـای جمع‌آوری شـده در ایـن بخـش از نـوع صـوت و یـا مـتن خواهـد بـود. تجزیـه و تحلیل اطلاعـات جمع‌آوری شـده از طریـق کدگـذاری بـا اسـتفاده از نـرم‌افـزار مکـس کیـو دی ای نسـخه ۲۰۲۰ خواهـد بـود. ایـن مرحلـه بـر اسـاس مکتـب اشـتراوس و کـوربی (۱۹۹۸) شـامل کدگـذاری بـاز، کدگـذاری محـوری و کدگـذاری انتخـابی اسـت. در مرحلـه کدگـذاری انتخـابی بـا انجام تحلیل همپوشانی، رابطه بـین مؤلفـه‌هـا مشـخص گردیـده و فرضـیه‌سـازی انجـام شـده و الگـوی اظهارنظر حسابرسی مبتنـی بـر حـالات روانـی حسابرسـی در ایـران بـا توجـه بـه نظریـه پـردازی زمینـه بنیان ارائه می‌شود.

۱-۳سـؤال پـژوهش: در پـژوهش‌هـای کیفـی کـه هـدف کشـف و کـاوش دربـاره وضـعیت یک متغیر است، فرضیه ضروری نیست (بعـد از انجـام بخـش کیفـی پـژوهش اسـتخراج مـی‌شـود) و بـا توجه بـه بیـان مسـئله و بـا توجـه بـه هـدف اصـلی ایـن پـژوهش، ارائـه الگـوی اظهـارنظر حسابرسـی مبتنی بر حالات روانـی حسابرسـی در ایـران بـا توجـه بـه نظریـه پـردازی زمینـه بنیـان اسـت، پرسـش اساسـی پـژوهش حاضـر عبـارت اسـت از: مـدل اظهـارنظر حسابرسـی مبتنـی بـر حـالات روانـی حسابرسی دارای چه عوامل، پیامدها و ملاک‌هایی در ایران است.

۲-۳ فرضـیات پـژوهش: بـا عنایـت بـه انجـام بخـش کیفـی پـژوهش و مـدل پـارادایمی اشتراوس و کوربین فرضیات پژوهش بشـرح زیـر تـدوین مـی شـوند. بـه دلیـل عـدم دخالـت محقـق در تدوین فرضـیات مبـانی نظـری ارتبـاط بـین متغیرهـا در قسـمت تفسـیر و نتیجـه گیـری ارائـه گردیـده است.

فرضیه اول: بین عوامل محیطی و اظهار نظر حسابرس ارتباط وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اظهار نظر حسابرس و آموزش ارتباط وجود دارد.

فرضیه سوم: بین محدودیت های حسابرسی و آموزش ارتباط وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین چالش های گزارشگری و آموزش ارتباط وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین آموزش و اطمینان بخشی حسابرسان ارتباط وجود دارد.

۴. یافته های پژوهش

۱-۴ بخش کیفی پژوهش: جهت انجام مصاحبه از ۱۶ تن از خبرگان شامل کلیه اساتید و متخصصین حوزه روانشناسی و حسابرسی است. استفاده گردید که ویژگی های فردی آنان در جدول شماره ۱ مشخص است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

جدول شماره۱: مشخصات مشارکت کنندگان در بخش کیفی

	فراوانی	درصد	درصد فراوانی تجمعی
عضو هیات علمی دانشگاه	۱۰	۶۲,۵	۶۲,۵
حسابدار رسمی	۶	۳۷,۵	۱۰۰,۰۰
جمع نهایی	۱۶	۱۰,۰۰	-

محقق با استفاده از مصاحبه عمیق از این افراد، مبادرت به جمع‌آوری اطلاعات نمود. و با بیان اهداف تحقیق و ارائه سئوالات به آنها، در خصوص پاسخگویی به سئوالاتِ تحقیق، نسبت جمع آوری داده‌ها مبادرت نمود. پس از تجزیه و تحلیل و خرد کردن واحدهای معنادار ۴۹ گزاره اولیه با فراوانی ۳۵۷ در بخش‌های مختلف مراحل طراحی الگوی اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی حسابرسی طی کدگذاری اولیه، کدهای اولیه مستخرج از کدگذاری باز بشرح زیر ارائه گردیده است.

۱-۱-۴ کدگذاری باز: فرآیندی تحلیلی است که با آن مفهوم‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شوند پدیده‌ها ایده‌های مرکزی در داده‌ها هستند که به صورت مفهوم نمایانده می‌شوند مقوله‌ها مفهوم هایی هستند که بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود ویژگی‌ها مشخصات یک مقوله‌اند که توصیف و تشریح آنها مقوله را تعریف می‌کند و به آنها معنا می‌دهد.

جدول شماره۲:کدهای توصیفی (کد های اولیه استخراجی)

ردیف	کد های اولیه	ردیف	کد های اولیه
۱	اخلاق حرفه ای حسابرس	۲۶	سوگیری ادراکی حسابرس
۲	ادغام موسسات	۲۷	سیاست های خارج سازمانی
۳	ارتقای سطح کیفی حسابرسی	۲۸	شرایط جامعه حرفه ای
۴	استانداردها و قوانین	۲۹	شفافیت اطلاعاتی
۵	اصلاح قوانین و مقررات	۳۰	شفافیت مالی
۶	الزامات حرفه	۳۱	عوامل روانشناختی
۷	اندازه موسسه	۳۲	غنی سازی نرم افزاری و فناوری
۸	بازار رقابتی حسابرسی	۳۳	فرهنگ سازمانی موسسه
۹	برجستگی هویت حرفه ای	۳۴	فعالیت شرکت
۱۰	بیش اطمینانی	۳۵	فناوری اطلاعات
۱۱	پاسخگویی	۳۶	کارایی و اثر بخشی حسابرسی
۱۲	تجربه حسابرس	۳۷	کاهش هزینه
۱۳	تغییر شریک	۳۸	کیفیت تجربه
۱۴	تغییرات مدیریتی	۳۹	محدودیت های آموزشی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

ردیف	کد های اولیه	ردیف	کد های اولیه
۱۵	تفکر انتقادی حسابرس	۴۰	محدودیت های حرفه حسابرسی
۱۶	جو سازمانی موسسه	۴۱	محدودیت های فردی
۱۷	حق الزحمه حسابرسی	۴۲	محدودیت های قانونی
۱۸	دانش تخصصی	۴۳	منابع انسانی
۱۹	دانش حسابرس	۴۴	مهارت حرفه ای
۲۰	دانش عمومی	۴۵	مهارت فردی
۲۱	دانش فناوری	۴۶	موقعیت جغرافیایی
۲۲	دوری از اشتباهات قضاوتی	۴۷	نوع حسابرسی
۲۳	زیرساخت ها	۴۸	وابستگی اقتصادی
۲۴	ساختار اقتصاد کشور	۴۹	ویژگی های فرهنگی جامعه
۲۵	سبک مدیریت		

۲-۱-۴ کدگذاری محوری: فرآیند مرتبط کردن مقوله ها به مقوله‌های فرعی است زیرا کدگذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند.

جدول شماره ۳: مفهوم سازی الگوی اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی (استدلال استقرایی)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
اظهارنظر حسابرس	عوامل هویتی	بیش اطمینانی
		تجربه حسابرس
		اخلاق حرفه ای حسابرس
		دانش حسابرس
		سوگیری ادراکی حسابرس
		تفکر انتقادی حسابرس
		عوامل روانشناختی
		محدودیت های فردی
	دانش	دانش عمومی
		دانش تخصصی
	مهارت تجربه	مهارت فردی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
اطمینان بخشی	ویژگی های موسسه حسابرسی	کیفیت تجربه
		مهارت حرفه ای
		زیرساخت ها
		موقعیت جغرافیایی
	اعتباردهی	ارتقای سطح کیفی حسابرسی
		اصلاح قوانین و مقررات
		کارایی و اثر بخشی حسابرسی
		کاهش هزینه
	شفافیت	پاسخگویی
		شفافیت اطلاعاتی
		شفافیت مالی
عوامل محیطی	عوامل زیرساختی	فناوری اطلاعات
		دانش فناوری
		استانداردها و قوانین
	عوامل سازمانی	تغییر شریک
		منابع انسانی
		سبک مدیریت
		فرهنگ سازمانی موسسه
		اندازه موسسه
	عوامل شرکتی	الزامات حرفه
		بازار رقابتی حسابرسی
		وابستگی اقتصادی
		فعالیت شرکت
		نوع حسابرسی
محدودیت های حسابرسی	محدودیت های حسابرسی	محدودیت حرفه حسابرسی
		محدودیت های قانونی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
آموزش	آموزش	محدودیت های آموزشی
		برجستگی هویت حرفه ای
		غنی سازی نرم افزاری و فناوری
		ادغام موسسات
		دوری از اشتباهات قضاوتی
چالش های گزارشگری	چالش های گزارشگری	ویژگی های فرهنگی جامعه
		شرایط جامعه حرفه ای
		ساختار اقتصاد کشور
		جو سازمانی موسسه
		سیاست های خارج سازمانی
		تغییرات مدیریتی
		حق الزحمه حسابرسی

۳-۱-۴ کد گذاری انتخابی: یکپارچه کردن و پالایش نظریه در یکپارچه سازی مقوله‌ها حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح دهندگی دارد مرتب می‌شوند پالایش نظریه شامل بازبینی طرح از لحاظ انسجام درونی و نداشت خلل در منطق ان پر کردن مقوله‌های ناپرورده و هرس مقوله‌های زاند و سنجش اعتبار طرح نظریه است اعتبار سنجی نظریه با مقایسه آن با داده‌های خام با با عرضه کردن آن به پاسخگویان و دریافت نظر آنها انجام می‌گیرد. نظریه ای که پایه در داده‌ها دارد باید قابل تأیید توسط شرکت کنندگان باشد.

جدول شماره ٤ مفهوم سازی مدل پارادایمی پژوهش

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
		عوامل هویتی	بیش اطمینانی
			تجربه حسابرس
			اخلاق حرفه ای حسابرس
			دانش حسابرس
			سوگیری ادراکی حسابرس
			تفکر انتقادی حسابرس

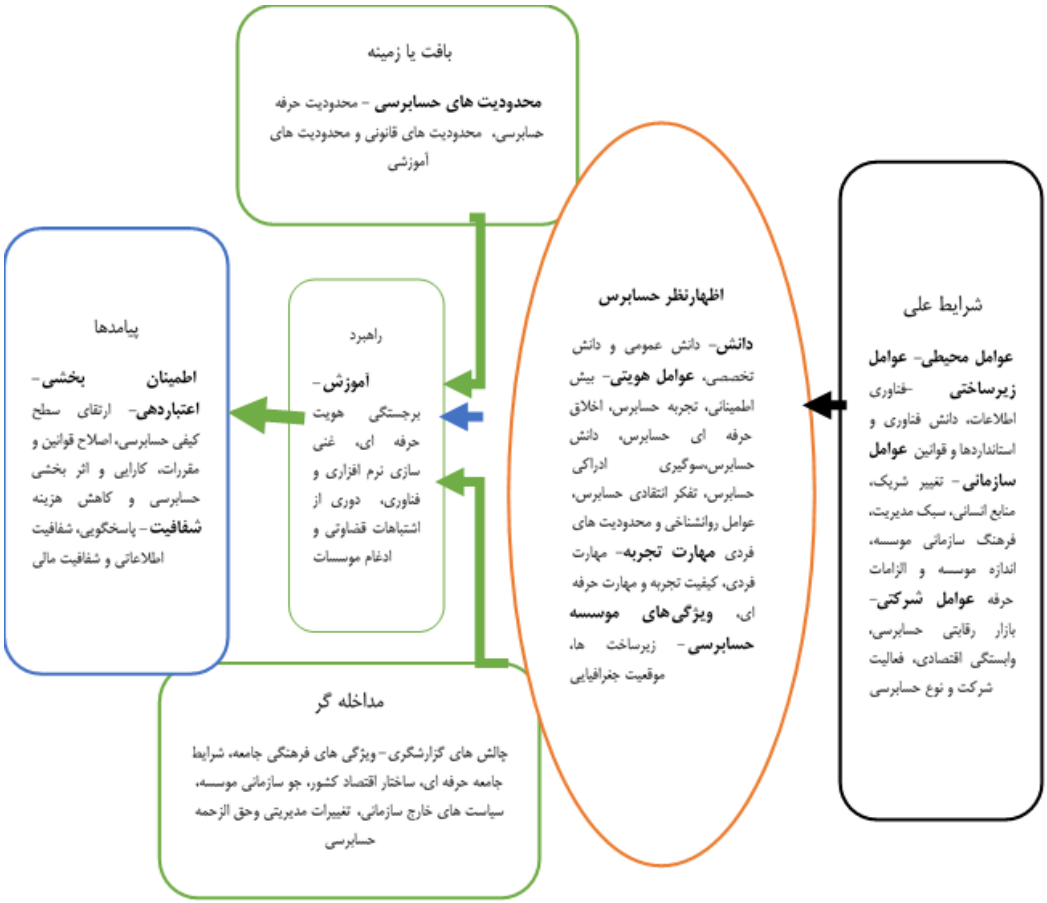
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
پدیده یا مقوله اصلی	اظهارنظر حسابرس		عوامل روانشناخی
			محدودیت های فردی
		دانش	دانش عمومی
			دانش تخصصی
		مهارت تجربه	مهارت فردی
			کیفیت تجربه
			مهارت حرفه ای
		ویژگی های موسسه حسابرسی	زیرساخت ها
			موقعیت جغرافیایی
			ارتقای سطح کیفی حسابرسی
پیامدها	اطمینان بخشی	اعتباردهی	اصلاح قوانین و مقررات
			کارایی و اثر بخشی حسابرسی
			کاهش هزینه
		شفافیت	پاسخگویی
			شفافیت اطلاعاتی
			شفافیت مالی
		عوامل زیرساختی	فناوری اطلاعات
			دانش فناوری
			استانداردها و قوانین
		عوامل سازمانی	تغییر شریک
شرایط علی			منابع انسانی
			سبک مدیریت
	عوامل محیطی		فرهنگ سازمانی موسسه
			اندازه موسسه
			الزامات حرفه
			بازار رقابتی حسابرسی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
		عوامل شرکتی	وابستگی اقتصادی فعالیت شرکت نوع حسابرسی
بافت یا زمینه	محدودیت های حسابرسی	محدودیت های حسابرسی	محدودیت حرفه حسابرسی محدودیت های قانونی محدودیت های آموزشی
راهبرد	آموزش	آموزش	برجستگی هویت حرفه ای غنی سازی نرم افزاری و فناوری ادغام موسسات
مداخله گر	چالش های گزارشگری	چالش های گزارشگری	دوری از اشتباهات قضاوتی ویژگی های فرهنگی جامعه شرایط جامعه حرفه ای ساختار اقتصاد کشور جو سازمانی موسسه سیاست های خارج سازمانی تغییرات مدیریتی حق الزحمه حسابرسی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]



نمودار شماره ۱ مفهوم سازی مدل پارادایمی پژوهش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۲-۴ بخش کمی پژوهش:

۱-۲-۴آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی اسمی:

جدول شماره ۵: مشخصات مشارکت کنندگان در بخش کمی

		فراوانی	درصد	فروانی تجمعی
ترکیب جنسیتی اعضای نمونه	مرد	۲۸۹	۹۶,۰۱	۹۶,۰۱
	زن	۱۲	۳,۹۹	۱۰۰
ترکیب سنی اعضای نمونه	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	۶	۲	۲
	بین ۳۵ تا ۴۰ سال	۱۱	۳,۷	۵,۶
	بین ۴۰ تا ۴۵ سال	۱۰۱	۳۳,۶	۳۹,۲
	بین ۴۵ تا ۵۰ سال	۱۵۶	۵۱,۸	۹۱
	بالای ۵۰ سال	۲۷	۹	۱۰۰
ترکیب تحصیلات اعضای نمونه	لیسانس	۱۵	۵	۵
	دانشجوی کارشناسی ارشد	۶۴	۲۱,۳	۲۶,۲
	کارشناسی ارشد	۱۳۰	۴۳,۲	۶۹,۴
	دانشجوی دکتری	۷۰	۲۳,۳	۹۲,۷
	دکتری	۲۲	۷,۳	۱۰۰
ترکیب تجربه اعضای نمونه	کمتر از ۱۰ سال	۹	۳	۳
	بین۱۰ تا ۱۵ سال	۳۵	۱۱,۶	۱۴,۶
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۰۵	۳۴,۹	۴۹,۵
	بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۱۲۱	۴۰,۲	۸۹,۷
	بالای۲۵ سال	۳	۱۰,۳	۱۰۰

۲-۲-۴ شناسایی و حذف کیس‌های بی تفاوت: در پیمایش کمی چه با استراتژی توصیفی و چه از نوع آزمایشی علی رغم تلاش محقق برای درگیر کردن پاسخ دهنده؛ همواره افرادی به دلایل متفاوت تعدادی از گویه ها و یاحتی کل گویه ها را بدون اشتیاق و درگیری ذهنی پاسخ داده اند میلر(۲۰۱۰)، این افراد را بی تفاوت می‌خواند البته محققین بسیاری روش هایی را برای شناسایی آنها ارائه نمودند اما هایر و همکارانش(۲۰۱۲)، این روش ها را به دو دسته روش‌های ظاهری و فرمول تقسیم بندی کرده‌اند. در روش ظاهری با استفاده از سوالات معکوس، سوالات زاید و الگوهای مختلف مثل باینری، ثابت، افزایشی و کاهشی و ... داده بی تفاوت شناسایی می‌شود و در روش فرمول با استفاده از اکسل و فرمول $Stdev.p$ (از این روش استفاده کردیم) تعداد ۶ داده بی تفاوت از مجموعه داده ها حذف و تعداد مشاهدات به ۳۰۴ عدد رسید.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۴-۲-۳ شناسایی کیس‌های تکراری(تکثیر شده) و حذف آنها- لیکرت ۱۹۰۷ معتقد است که هیچ دو فردی یافت نمی‌شود که پیرامون تعدادی سوال نگرش و ترجیحاتی کاملا یکسان داشته باشند(اسکات، ۲۰۱۷). بنابراین هیچ یک از کیس‌ها نباید کاملا مشابه هم باشند.

جدول ۷: بررسی کیس های تکثیر شده و منحصر بفرد

	فراوانی	درصد	فروانی معتبردرصد	فروانی تجمعی
کیس‌های تکراری(تکثیر شده)	۳	۱,۰	۱,۰	۱,۰
کیس‌های منحصر بفرد	۳۰۱	۹۹,۰	۹۹,۰	۱۰۰,۰
جمع کل	۳۰۴	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

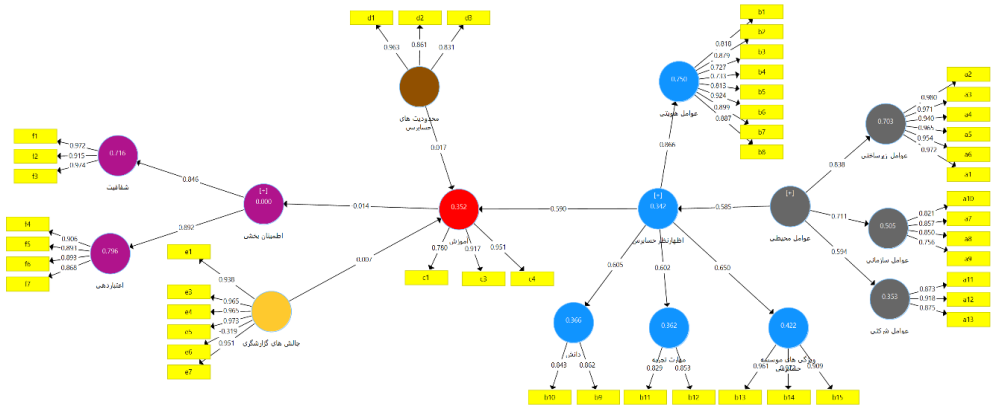
با توجه به نتایج جدول ۷ تعداد ۳ کیس تکراری(تکثیر شده) شناسایی و حذف گردید و دوباره نسبت به بررسی کیس تکراری اقدام می‌کنیم.

۴-۲-۴ شناسایی داده های پرت و مدیریت آنها: از نظر رینگل و همکارانش(۲۰۲۰)، داده‌ی پرت داده ای است که از درجه بندی مقیاس مورد نظر محقق خارج باشد این نوع از داده ها باعث پدید آمدن اریب و تورش در نتایج یک پژوهش می‌گردد زیرا در مقدار میانگین ها با انحراف معیار ها ایجاد تغییر می‌کند. بنابراین محقق باید آنها را شناسایی و سپس مدیریت علمی نماید. در بخش شناسایی داده های پرت بهترین ابزار نمودار *BOXPLOT* یا همان نمودار جعبه ای است. و در بخش مدیریت نیز ابتدا به پرسشنامه های اصلی رجوع کرد و اگر در دسترس نبود اعداد اولیه حدس زده شود و یا در نهایت در صورت عدم حدس آن خانه را خالی و تبدیل به *MISSING* نمائیم تا در بخش مدیریت داده مفقود شده مدیریت گردد.

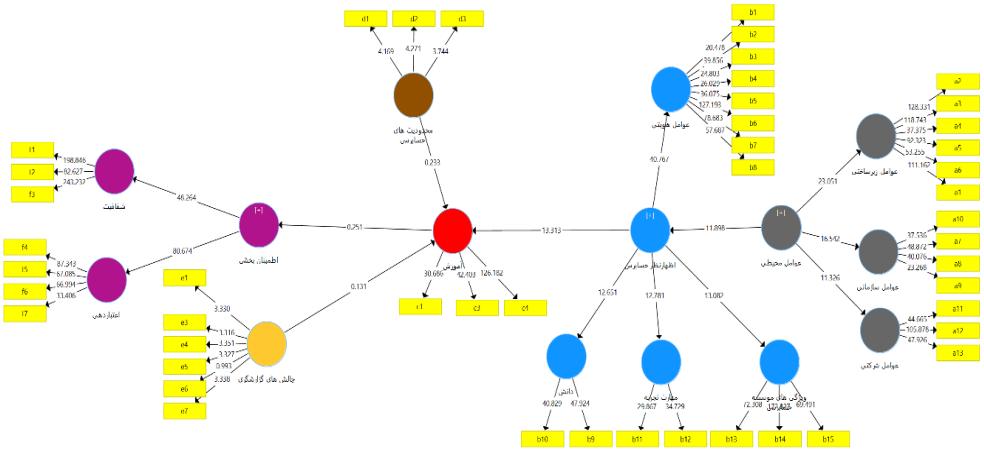
۴-۲-۵ شناسایی داده های مفقوده و مدیریت آنها– اکنون پس از مدیریت داده های پرت، داده های مفقوده که به دلایل مختلف مانند هواس پرتی پاسخ دهندگان، فونت نامناسب پرسشنامه، ایجاد تعذب اخلاقی برای پاسخ دهنده و .... ایجاد شده است. شناسایی و مدیریت علمی گردد. مدیریت داده های پرت با طیف لیکرت تنها می‌تواند از طریق جاگذاری مقدار میانه اعداد امکان پذیر باشد (هایر و همکاران، ۲۰۱۲). محقق هم داده های گمشده باید در مورد یک کیس و هم در یک ستون یا متغیر و سپس آنها را بصورت علمی مدیریت کند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۶-۲-۴ آمار استنباطی(تجزیه و تحلیل داده ها)



شکل ۲: مدل بیرونی(اندازه گیری) انعکاسی اصلاح شده در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل ۳: مدل بیرونی(اندازه گیری) انعکاسی اصلاح شده در حالت معناداری ضرایب

آزمون پایایی مدل بیرونی انعکاسی- برای آزمون پایایی مدل بیرونی در سطح کاربردی نرم افزار چهار شاخص یا معیار وجود دارد.

- آلفای کرونباخ
- پایایی ترکیبی یا P دلوین-گلداشتاین

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

- پایایی RHO_A یا همبستگی درونی اسپیرمن شاخص ها
- پایایی اشتراکی

جدول ۸: آزمون پایایی مدل بیرونی انعکاسی

متغیرهای مکنون	Cronbach's Alpha	Composite Reliability	rho_A	(AVE)
آموزش	۰,۸۵۸	۰,۸۵۸	۰,۸۵۸	۰,۷۸۴
اعتباردهی	۰,۹۱۳	۰,۹۱۳	۰,۹۱۳	۰,۷۹۳
دانش	۰,۷۲۵	۰,۷۲۵	۰,۷۲۵	۰,۷۲۷
شفافیت	۰,۹۵	۰,۹۵	۰,۹۵	۰,۹۱
عوامل زیرساختی	۰,۹۸۵	۰,۹۸۵	۰,۹۸۵	۰,۹۲۹
عوامل سازمانی	۰,۸۳۹	۰,۸۳۹	۰,۸۳۹	۰,۶۷۵
عوامل شرکتی	۰,۸۶۷	۰,۸۶۷	۰,۸۶۷	۰,۷۹
عوامل هویتی	۰,۹۳۸	۰,۹۳۸	۰,۹۳۸	۰,۷۰۲
محدودیت های حسابرسی	۰,۸۹۴	۰,۸۹۴	۰,۸۹۴	۰,۷۸۷
مهارت تجربه	۰,۸۸	۰,۸۸	۰,۸۸	۰,۷۰۸
ویژگی های موسسه حسابرسی	۰,۹۴۳	۰,۹۴۳	۰,۹۴۳	۰,۸۹۸
چالش های گزارشگری	۰,۸۹۹	۰,۸۹۹	۰,۸۹۹	۰,۷۸۳

آزمون روایی مدل بیرونی انعکاسی: در بحث روایی مدل بیرونی انعکاسی دو روش مهم وجود دارد که توسط نرم افزار *smart PLS* نیز شاخص های برای اندازه گیری این دو لحاظ شده است. یکی بحث روایی همگرا[۱] و دیگری روایی واگرا یا تشخیصی[۲] است.

روایی همگرا: هیر و همکارانش در سال ۲۰۱۲ دو شرط را برای بررسی روایی همگرا بیان نمودند که در این تحقیق هم مورد بررسی واقع شده است.

شرط اول: **AVE>۰,۵**

شرط دوم: **CR>AVE**

معیار *AVE* نشان دهنده میانگین واریانس به استخراجی بین هر متغیر با شاخص های خود است. به بیان ساده تر *AVE* میزان همبستگی یک متغیر با شاخص های خود را نشان می دهد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار *AVE* (میانگین واریانس استخراج شده) را برای سنجش روایی همگرا معرفی کرده و اظهار داشتند که در مورد این معیار،

---

[۱] *Convergent validity*
[۲] *Discriminant validity*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است ؛ بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل قبول را نشان می دهند.

جدول ۹: شاخص های میانگین واریانس استخراجی و ضریب پایایی ترکیبی

متغیرهای مکنون	(AVE)	CR
آموزش	۰,۷۸۴	۰,۸۵۸
اعتباردهی	۰,۷۹۳	۰,۹۱۳
دانش	۰,۷۲۷	۰,۷۲۵
شفافیت	۰,۹۱۰	۰,۹۵۰
عوامل زیرساختی	۰,۹۲۹	۰,۹۸۵
عوامل سازمانی	۰,۶۷۵	۰,۸۳۹
عوامل شرکتی	۰,۷۹۰	۰,۸۶۷
عوامل هویتی	۰,۷۰۲	۰,۹۳۸
محدودیت های حسابرسی	۰,۷۸۷	۰,۸۹۴
مهارت تجربه	۰,۷۰۸	۰,۸۸۰
ویژگی های موسسه حسابرسی	۰,۸۹۸	۰,۹۴۳
چالش های گزارشگری	۰,۷۸۳	۰,۸۹۹

روایی واگرا[1]– روایی تشخیصی یا واگرا توانایی یک مدل اندازه گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده پذیر های(سوالات هر متغیر مکنون با سوالات متغیر مکنون دیگر) موجود در مدل می سنجد.(هایر، ۲۰۰۹). برای سنجش روایی واگرا یا تشخیصی نیز سه آزمون اصلی بارهای عرضی، آزمون فورنل و لارکر و آزمون چند خصیصه و چند روش در تمام پژوهش ها و مقالات معتبر جهان انجام می گیرد که متاسفانه اصلا این موضوع در پژوهش های ایران دیده نمی شود. باید در نظر داشت که مجموع دو روایی همگرا و واگرا است که روایی داده های جمع آوری شده توسط شاخص های اندازه گیری کننده ی متغیر ها را می سازد (مرادی، خواجوی ۱۳۹۵).

[1] *Divergent Validity*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

الف) روش فورنل و لارکر[1]– معیار دیگری که برای سنجش روایی واگرای مدل‌های بیرونی در روش مدل یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئیSEM-PLS بکار می رود معیار معرفی شده توسط فورنل و لارکر است که میزان رابطه یک متغیر با شاخص هایش در مقایسه رابطه آن متغیر با سایر متغیر ها است؛ به طوری که روایی واگرای قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک متغیر در مدل تعامل بیشتری با شاخص های خود دارد تا با متغیر های دیگر.برای ایجاد این مانریس از جذر AVE بجای اعداد ۱ در قط اصلی ماتریس همبستگی استفاده می شود. باید جذر AVE متغیر مکنون مربوطه از همبستگی آن متغیر با متغیر های دیگر بیشتر باشد.

جدول ۱۰: همبستگی بین متغیر های مکنون و قرار گیری جذر AVE روی قطر اصلی

	آموزش	اعتباردهی	دانش	شفافیت	عوامل زیرساختی	عوامل سازمانی	عوامل شرکتی	عوامل هویتی	محدودیت های حسابرسی	مهارت تجربه	ویژگی های موسسه حسابرسی	چالش های گزارشگری
آموزش	۰,۸۸۶											
اعتباردهی	۰,۰۰۲ –	۰,۸۹۰										
دانش	۰,۳۸۳	۰,۰۱۲ –	۰,۸۵۳									
شفافیت	۰,۰۲۴ –	۰,۴۵۱ –	۰,۰۲۱ –	۰,۹۵۴								
عوامل زیرساختی	۰,۱۹۶	۰,۰۶ –	۰,۱۰۵ –	۰,۰۳۷ –	۰,۹۶ ۴							
عوامل سازمانی	۰,۴۸۱	۰,۰۰۰	۰,۴۱۱ –	۰,۰۵۴ –	۰,۳۰ ۴	۰,۸۲ ۲						
عوامل شرکتی	۰,۴۸۵	۰,۰۱۱ –	۰,۳۳۴ –	۰,۰۲۷ –	۰,۲۰ ۱	۰,۴۴ ۳	۰,۸۸ ۹					
عوامل هویتی	۰,۳۷۱	۰,۰۶۶ –	۰,۳۱۵ –	۰,۰۴۹ –	۰,۲۷ ۹	۰,۴۶ ۶	۰,۳۸ ۵	۰,۸۳ ۸				
محدودیت های حسابرسی	۰,۰۷۸	۰,۰۱۴ –	۰,۰۹۲	۰,۰۵۹ –	۰,۰۸ ۹	۰,۱۷ ۸	۰,۰۹	۰,۰۷ ۶	۰,۸۸ ۷			
مهارت تجربه	۰,۴۳۶	۰,۰۱۴ –	۰,۶۷	۰,۰۹۷ –	۰,۰۴ ۸	۰,۳۷ ۷	۰,۳۷ ۲	۰,۲۸ ۴	۰,۰۸ ۲	۰,۸۴ ۱		
ویژگی های موسسه حسابرسی	۰,۶۱۶	۰,۰۴۵ –	۰,۳۲۲	۰,۰۲۴ –	۰,۲۴ ۶	۰,۴۹	۰,۴۶ ۳	۰,۲۹ ۵	۰,۰۴ ۵	۰,۳۷ ۹	۰,۹۴ ۸	
چالش های گزارشگری	۰,۱	۰,۰۰۵ –	۰,۰۸۱ –	۰,۰۲۴	۰,۱۳ ۳	۰,۱۰ ۳	۰,۱۴ ۸	۰,۱۴ ۵	۰,۴۶ ۳	۰,۰۳ ۹	۰,۰۸ ۰	۰,۸۸ ۵

[1] *The Fornell – Larcker Criterion*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

ب– شاخص روایی واگرا *HTMT*– مهمترین آزمون روایی واگرا و به تبع آن روایی آزمونی است که در سال ۲۰۱۵ هنسلر و همکارانش برای سنجش قابلیت تشخیص و واگرایی شاخص ها و متغیر های مدل پژوهش از یکدیگر ارائه گردید. در این روش در قالب روشی خلاقانه هر متغیر یک خصیصه و هر سوال یا آیتم یک روش برای اندازه گیری آن تلقی می شود. سپس جفت جفت متغیر ها با یکدیگر در قالب ماتریسی که *HTMT* خوانده می شود مورد بررسی قرار گرفته و افتراق آن ها از یکدیگر سنجیده می شود.

جدول ۱۱: شاخص روایی واگرا HTMT

	آموزش	اعتباردهی	دانش	شفافیت	عوامل زیرساختی	عوامل سازمانی	عوامل شرکتی	عوامل هویتی	محدودیت های حسابرسی	مهارت تجربه	ویژگی های موسسه حسابرسی	چالش های گزارشگری
آموزش												
اعتباردهی	۰,۰۲۳											
دانش	۰,۵۲۱	۰,۰۷										
شفافیت	۰,۰۳۶	۰,۵۴۹	۰,۰۲۹									
عوامل زیرساختی	۰,۲۱۲	۰,۰۶۴	۰,۱۳۶	۰,۰۴۴								
عوامل سازمانی	۰,۵۵۷	۰,۰۹۲	۰,۵۶۹	۰,۰۸	۰,۳۲۸							
عوامل شرکتی	۰,۵۶۲	۰,۰۲۴	۰,۴۵۶	۰,۰۴۴	۰,۲۱۲	۰,۵۱۲						
عوامل هویتی	۰,۴۱۴	۰,۰۷۵	۰,۴۱۲	۰,۰۵۸	۰,۲۹	۰,۵۲۳	۰,۴۲۶					
محدودیت های حسابرسی	۰,۰۸۷	۰,۰۴۲	۰,۱۱	۰,۰۶	۰,۰۹۶	۰,۱۹۳	۰,۰۸۵	۰,۰۸۵				
مهارت تجربه	۰,۶۰۹	۰,۰۳۷	۰,۱۰۹	۰,۱۳۶	۰,۱۱۸	۰,۵۳۴	۰,۵۲۸	۰,۳۸۱	۰,۰۷۳			
ویژگی های موسسه حسابرسی	۰,۶۸۳	۰,۰۵۹	۰,۴۲	۰,۰۶۵	۰,۲۵۴	۰,۵۴۵	۰,۵۱۳	۰,۳۱۴	۰,۰۵	۰,۵۰۹		
چالش های گزارشگری	۰,۱۰۹	۰,۱۱۳	۰,۱۱۱	۰,۱۳۹	۰,۱۴	۰,۱۲۲	۰,۱۶۲	۰,۱۵۹	۰,۵۳۶	۰,۰۶۷	۰,۰۸۵	

آزمون کیفیت مدل بیرونی پژوهش– برای بررسی کیفیت مدل بیرونی نهایی از شاخصی بنام روایی متقاطع شاخص اشتراکی بهره می بریم. این شاخص که به اختصار **CV com** خوانده می شود با توجه به مطالعات هیر و همکارانش ۲۰۱۲ با سه مقدار ۰,۰۲ به عنوان مقدار ضعیف، ۰,۱۵ متوسط و ۰,۳۵ قوی مورد مقایسه قرار می گیرد. سپس با توجه به نزدیکی به هر یک از این سه مقدار پیرامون آن تحلیل انجام می گیرد.

جدول۱۲: روایی متقاطع شاخص اشتراکی

متغیر ها	CV COM

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

آموزش	۰,۲۵۱
اطمینان بخشی	۰,۰۰۰
اعتباردهی	۰,۵۷۸
دانش	۰,۲۵۲
شفافیت	۰,۶۰۰
عوامل زیرساختی	۰,۵۹۱
عوامل سازمانی	۰,۳۱۱
عوامل شرکتی	۰,۲۵۷
عوامل هویتی	۰,۴۷۸
محدودیت های حسابرسی	۰,۰۰۰
مهارت تجربه	۰,۲۴۲
ویژگی های موسسه حسابرسی	۰,۳۵۰
چالش های گزارشگری	۰,۰۰۰

همانطور که در جدول۱۲مشخص است که کلیه متغیرهای اصلی مدل دارای مقادیر **CV com** در سطحی بسیار قوی هستند و این گویای کیفیت بسیار بالای مدل بیرونی انعکاسی پژوهش حاضر است.

معادلات آزمون های ضرایب مسیر و معناداری آن ها

جدول ۱۳: ضرایب مسیر رابطه بین سازه با مولفه های متناظرشان

فرضیات	ضرایب مسیر	T VALUE	تفسیر
فرضیه اول	۰,۵۸۵	۱۱,۸۷۵	تایید فرضیه
فرضیه دوم	۰,۵۹۰	۱۲,۳۸۹	تایید فرضیه
فرضیه سوم	۰,۰۱۷	۰,۲۲۶	رد فرضیه
فرضیه چهارم	۰,۰۰۷	۰,۱۳۰	رد فرضیه
فرضیه پنجم	۰,۰۱۴	۰,۲۴۳	رد فرضیه

در جدول ۱۳ محقق بر اساس مدل درونی فرضیات هفت گانه مدل مفهومی پژوهش را به آزمون نهاده است. اما مطابق با نظر گیفن ۲۰۱۰، تریچر ۲۰۱۷، هایر ۲۰۱۴، کومار ۲۰۱۸، ... ابزار های واریانس محور در حقیقت به صورت قطعی نمی توانند بیان کنند که یک فرضیه رد یا تایید می گردد. بلکه این ابزار ها در حقیقت پیشبینی کننده نتایج برای جمعیت های بزرگتر هستند. به صورتی که کلاین ۲۰۱۶ اشاره می کند که اگر مدلی تازه تولد یافته باشد ابتدا باید در این نرم افزار ها مورد ارزیابی قرار گیرد و سپس در جمعیتی بزرگتر مورد آزمون نهایی واقع شد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

آزمون دقت پیش بینی متغیر های مکنون درون‌زا(R Square)

جدول ۱۳: Rsquare یا R^2 (ضریب تعیین)

متغیر درون زا	*R Square*	*R Square Adjusted*
آموزش	۰,۳۵۲	۰,۳۴۵
اطمینان بخشی	۰,۰۰۰	-۰,۰۰۳
اظهارنظر حسابرس	۰,۳۴۲	۰,۳۳۹

آزمون اندازه اثر

جدول ١٤: مقادیر اندازه اثر

متغیر درون زا	آموزش	اطمینان بخشی	عوامل هویتی
آموزش		۰,۰۰۰	
اطمینان بخشی			
اظهارنظر حسابرس	۰,۵۲۶		۰,۸۰۲

آزمون کیفیت پیش بینی مدل درونی

جدول ۱۵: روایی متقاطع شاخص افزونگی

متغیر درون‌زا	*CV RED*
آموزش	۰,۲۵۱
اطمینان بخشی	۰,۰۰۰
اظهارنظر حسابرس	۰,۱۲۹

مدل کلی PLS– در این بخش محقق بر اساس ادبیات حوزه برازش که به دنبال تطابق مشاهدات در نمونه با واقعیت جامعه می باشد ابتدا شاخص SRMR را در نرم افزار محاسبه و با نقطه برش ۰,۰۸ مقایسه می نماید. رینگل و سارستد ۲۰۱۶ معتقد هستند که اگر این شاخص از نقطه برش مربوطه کوچکتر باشد مدل کلی برازش دارد. همچنین نظریه تننهاوس و همکارانش پیرامون میانگین هندسی از مدل بیرونی و درونی پابرجاست. مقدار شاخص SRMR=۰,۰۳٤ است که از نقطه برش مربوطه کمتر می باشد و محقق می تواند اعلام کند که مدل برازش دارد و مشاهدات نمونه با واقعیت تطابق دارد. علاوه بر نظر تننهاوس و همکارانش معیار *GOF* که این معیار همان

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

میانگین هندسی میانگین ضرایب تعیین متغیر های درون‌زای و میانگین مقادیر اشتراکی متغیر های تحقیق است. وتزلس و همکاران[۱] (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص کیفیت مدل کلی GOF معرفی نموده اند.

$$GOF = \sqrt{۰,۱۲۶ * ۰,۲۲۷}$$

که برابر خواهد بود با

$$GOF=0.169$$

با توجه به اینکه مقدار شاخص بسیار بیشتر از مقدار ۰,۰۱ است می‌توان نتیجه گرفت که مدل کلی تحقیق از کیفیت و یا به تعبیر منابع قدیمی از برازش بسیار ضعیفی برخوردار است و تا ۹۵ درصد دقت کواریانس محور ها به آزمون فرضیات پرداخته است.

۵. بحث و نتیجه گیری

بنا به نظر کرسول[۲](۲۰۰۵)، یک نظریه پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل اکتشافی به دو شکل ارائه میشود؛ به این منظور ابتدا از طریق نمودار مدل اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی حسابرس در ایران ارائه شده و سپس روایت و تشریح می‌گردد .در این پژوهش سعی بر ایجاد نگرشی متفاوت و جامعتر نسبت به موضوع بسیار مهم اظهارنظر حسابرس مبتنی بر حالات روانی حسابرس در ایران شد و مدل اظهارنظر حسابرسی با ۶ محور عوامل علی، زمینه، راهبردها، مداخله‌گرها، پیامدها و مقوله محوری به صورت جامع از نظر خبرگان ارائه گردید. داده‌های پژوهش در خصوص گستره مفهومی، ابعاد و مولفه‌های موثر بر اظهارنظر حسابرسی، راهبردهای مرتبط با آن و پیامدهای افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرس مبتنی بر حالات روانی حسابرس در این بخش مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است. محقق با توجه به درگیری با تحقیق، ادبیات تحقیق، نظر خبرگان دسته‌بندی‌ها را با یک ابزار تثلیث انجام و در نهایت ۶ مقوله اصلی شامل عوامل محیطی(عوامل زیرساختی- فناوری اطلاعات، دانش فناوری و استانداردها و قوانین عوامل سازمانی- تغییر شریک، منابع انسانی، سبک مدیریت، فرهنگ سازمانی موسسه، اندازه موسسه و الزامات حرفه عوامل شرکتی- بازار رقابتی حسابرسی، وابستگی اقتصادی، فعالیت شرکت و نوع حسابرسی)، اظهارنظر حسابرس(دانش-دانش عمومی و دانش تخصصی، عوامل هویتی- بیش اطمینانی، تجربه حسابرس، اخلاق حرفه‌ای حسابرس، دانش حسابرس، سوگیری ادراکی حسابرس، تفکر انتقادی حسابرس، عوامل روانشناختی و محدودیت های فردی مهارت تجربه- مهارت فردی، کیفیت تجربه و مهارت حرفه ای، ویژگی‌های موسسه حسابرسی- زیرساخت‌ها، موقعیت جغرافیایی) چالش های گزارشگری-

---

[۱] *Wetzels rt al.*
[۲] *Creswell*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

ویژگی های فرهنگی جامعه، شرایط جامعه حرفه ای، ساختار اقتصاد کشور، جو سازمانی موسسه، سیاست های خارج سازمانی، تغییرات مدیریتی وحق الزحمه حسابرسی، اطمینان بخشی(اعتباردهی- ارتقای سطح کیفی حسابرسی، اصلاح قوانین و مقررات، کارایی و اثر بخشی حسابرسی و کاهش هزینه شفافیت- پاسخگویی، شفافیت اطلاعاتی و شفافیت مالی) آموزش- برجستگی هویت حرفه ای، غنی سازی نرم افزاری و فناوری، دوری از اشتباهات قضاوتی و ادغام موسسات؛ محدودیت های حسابرسی - محدودیت حرفه حسابرسی، محدودیت های قانونی و محدودیت های آموزشیرا ایجاد نموده است. و در ادامه پژوهش ۵ فرضیه به شرح ذیل تدوین و با استفاده از پرسشنامه استخراجی بخش کیفی برای نمونه انتخابی به تعداد ۳۴۷ نفر از طریق مکاتبه، مراجعه حضوری، پست الکترونیکی، نمابر و ... تکمیل شده و این پرسشنامه‌ها پس از ویرایش داده‌ها وارد نرم افزار spss و *SMARTPLS* شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.. بر این اساس مهمترین یافته‌های تحقیق بر اساس معادلات ساختاری انجام گرفته در فصل چهارم عبارتند از :

فرضیه اول: بین عوامل محیطی و اظهار نظر حسابرس ارتباط وجود دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن یعنی tvalue=۱۱،۸۷۵ و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد فرض آماری .Hرد و فرض آماری H_1 تایید می‌شود. بنابراین بین عوامل محیطی و اظهار نظر حسابرس ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد. بنابراین پیش بینی می شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگتر تایید شود. با توجه به مسئولیت خطیر حسابرسان در بررسی و اعتباردهی به صورتهای مالی شرکتها و ارائه اظهارنظر قابل اتکا برای افراد ذینفع جهت ارزیابی عملکرد، انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای شرکای حسابرسی به عنوان رهبر و مدیر موسسه در قالب تغییر شریک، منابع انسانی، سبک مدیریت فرهنگ سازمانی موسسه، اندازه موسسه، الزامات حرفه و بازار رقابتی حسابرسی می‌تواند اظهارنظر حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. سبک رهبری بر کارکردهای حسابرسان تاثیرگذار است و مشکلات اخلاقی در رهبری باعث کاهش اطمینان و اعتماد حسابرسان به رهبران نالایق و غیراعتماد می‌شود، بنابراین کارکردهای تخصصی آنها به دلیل نبود انگیزه کاهش می‌یابد گاردنر و همکاران[۱] (۲۰۰۵)، بنابراین موسسات حسابرسی با انتخاب سرپرستان شایسته و آموزش آنان در خصوص نحوه برخورد مناسب با زیردستان و نیز فراهم ساختن محیط و شرایطی که در آن، حسابرسان با یکدیگر روابط صمیمانه داشته باشند، موجب کاهش تعداد دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی خواهد شد، کیفیت خدمات آنان افزایش می‌یابد و در نتیجه تداوم فعالیت آنان در درازمدت می‌شود (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). فرهنگ سازمانی؛ مدیریت ارزش‌های اخلاقی در محیط کار موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی شده، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را تقویت می‌کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروه‌ها را بهبود می‌بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها، موجب بهبود رفتار کارکنان و در نهایت افزایش سود خواهد شد (دونالدسون و دیویس[۲]، ۱۹۹۰). سبک رهبری موسسات عاملی مهم و تاثیرگذار بر فرهنگ موسسات است و این فرهنگ سازمانی است که تعیین می‌کند

[۱] *Gardner et al*
[۲] *Donaldson & Davis*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

موسسه کیفیت محور است یا درآمد محور و آیا مدیریت رده بالا از ارزش و نقش مهمی که حسابرسی در بازارهای سرمایه بازی می‌کند آگاه است (می و همکاران[۱]، ۲۰۰۳). اندازه موسسه؛ شدت عرضه خدمات حسابرسی و همچنین افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک، حق انتخاب صاحبکاران از میان حسابرسان را بیشتر نموده و احتمال ارائه اظهارنظر حسابرسی با کیفیت پایین‌تر را بیشتر می‌کند. براساس نتایج پژوهش‌های پیشین، بعد از تفکیک بازار حسابرسی ایران، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته است (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶). موسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگتری دارند، بنابراین، انتظار بازار از حسابرسان برای کشف تحریف‌های موجود در صورتهای مالی افزایش خواهد یافت (دیویدسون و نئو[۲]، ۱۹۹۳). همچنین موسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل دارا بودن امکانات و منابع بیشتر برای آموزش حسابرسان، نسبت به موسسات موسسات کوچکتر دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند. لنوکس[۳](۱۹۹۹)، دریافت که حسابرسی بزرگ نسبت موسسات حسابرسی کوچک انگیزه بیشتری برای ارائه اظهارنظر صادقانه دارند. الزامات حرفه؛ الزامات حرفه نوعی وابستگی فردی نسبت به شغل و حرفه خود است. پای و همکاران[۴] (۲۰۱۲)، دریافتند که تعهد حرفه‌ای وابستگی ذهنی فرد به حرفه، اعتقادات و هویت افراد در برابر اهداف و ارزش‌های مختلف است تا جایی که فرد برای حرفه خود حاضر هر کار سختی را انجام دهد. از آن جا که فرایند حسابرسی به صورت گروهی انجام می‌شود، رهبری گروه بر رفتار زیردستان تاثیرگذار است و با مشارکت با زیردستان، ارائه توضیحات به آنان و تمایل به اصلاح در صورت لزوم باعث افزایش تعهد حرفه‌ای حسابرسان خواهد شد و در نتیجه حسابرسان تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی انجام دهند و در راه موفقیت حرفه حسابرسی گام بردارند و از انجام فعالیتهایی که برای حرفه حسابرسی مضر است و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، خودداری نمایند (زمانی و مهدوی، ۱۳۹۹).

فرضیه دوم: بین اظهار نظر حسابرس و آموزش ارتباط وجود دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن یعنی tvalue=۱۲,۳۸۹ و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد فرض آماری .H_0رد و فرض آماری H_1 تایید می‌شود. بنابراین بین اظهار نظر حسابرس و آموزش ارتباط ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد. بنابراین پیش بینی می شود که این فرضیه در صورت آزمون در یک جامعه بزرگتر تایید شود. پس از بررسی شرایط علی موثر بر اظهارنظر حسابرس مبتنی بر حالات روانی حسابرس، راهبردها و کنش و واکنش‌هایی که برای دستیابی به سطوح متفاوت اظهارنظر حسابرس مبتنی بر حالات روانی حسابرس لازم است مورد توجه قرار می‌گیرد. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان داد که مشارکت‌کنندگان جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی راهبردهایی جهت آموزش، شامل غنی‌سازی زیرساخت‌های نرم افزاری و فناوری، ادغام موسسات و دوری از اشتباهات قضاوتی را مطرح نمودند. در شرایط حاضر، که استانداردهای حسابداری و حسابرسی مدام در حال تغییر هستند، همگام‌سازی دانش حسابرس با قوانین و مقررات جدید ضروری است. به نظر می‌رسد کارشناسان خبره حرفه،

---

[۱] *May et al*
[۲] *Davidson, R. A., & Neu, D*
[۳] *Lennox, C. S*
[۴] *Pai et al*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

حسابداران و حسابرسان به آموزش مستمر نیاز دارند. بنابراین، برای اینکه حسابرس به صورت به نگام، بتواند انعطاف-پذیری لازم را برای اجرای صحیح قوانین جدید داشته باشد، باید آموزش صحیح و به موقع را برای تمامی شاغلان حرفه در نظر بگیرد. اکثریت حسابرسان در ایران از فناوری‌های پیشرفته به ویژه فناوری‌هایی مانند تجارت الکترونیک و طراحی و نصب سیستم، اطلاعات و دانش کافی ندارند و تنها در سازمان‌های مرکزی دانش کافی در این زمینه وجود دارد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۶). بنابراین حرفه حسابرسی باید به درستی به نیازهای روز جامعه در این زمینه مطابقت داشته باشد، چرا که استفاده از فناوری اطلاعات باعث می‌شود حسابرسان زمان کمتری را برای بررسی و انجام آزمون‌های محتوا و محاسبات ریاضی صرف نمایند و در نتیجه دقت، سرعت و کیفیت اظهارنظر حسابرس افزایش می‌یابد. استفاده از نرم‌افزارهای جدید با قابلیت تعریف و بروزرسانی اطلاعات، توانمندی حسابرس را در پردازش اطلاعات افزایش می‌دهد.

فرضیه سوم: بین محدودیت های حسابرسی و آموزش ارتباط وجود دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن یعنی tvalue=۰،۲۲۶ و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد فرض آماری .H تایید و فرض آماری H_1 رد می‌شود. بنابراین بین محدودیت های حسابرسی و آموزش ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد. به دلیل نبود مبانی نظری حمایت کننده و همچنین تحقیقات مشابه امکان مقایسه فراهم نگردید.

فرضیه چهارم: بین چالش های گزارشگری و آموزش ارتباط وجود دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن یعنی tvalue=۰،۱۳۰ و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد فرض آماری .H تایید و فرض آماری H_1 رد می‌شود. بنابراین بین محدودیت های حسابرسی و آموزش ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد. حسابرسان در فرایند حسابرسی به بررسی صورتهای مالی می‌پردازند تا نسبت به آنها اظهارنظر حرفه‌ای انجام دهند اما ممکن است حسابرسان نیز در اظهارنظر خود دچار اشتباه شوند. به منظور اجتناب از اشتباهات قضاوتی، حسابرس بایستی مهارت خود را با ارتقای دانش و آموزش حسابرسی افزایش دهد. به این ترتیب می‌تواند ارزیابی بهتری از شرایط مختلف و معیارهای مربوط داشته باشد. تصمیم‌گیری گروهی نیز برای جبران اشتباهات قضاوتی بسیار موثر است. بنابراین، وقتی یک حسابرس، کار دیگری را مورد بررسی قرار می‌دهد امکان رفع اشتباهات قضاوتی بیشتر خواهد بود. استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری در فرایند حسابرسی نیز می‌تواند به کاهش اشتباهات قضاوتی و فردی کمک کند. موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک، خدمات باکیفیت‌تری را ارائه می‌کنند و همچنین در صورت قصور حسابرسی، موسسات حسابرسی بزرگتر اعتبار بیشتری را از دست می‌دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). با توجه به برخی نیازهای اساسی حرفه حسابرسی مانند افزایش نیروهای ماهر و کارآزموده و افزایش عمق تخصص نیروها و شرکاء، کاهش هزینه‌های حسابرسی در سایه افزایش حجم خدمات حسابرسی در موسسات، بهبود کیفیت و دامنه تخصصی که باعث به دست آوردن فرصت رشد بیشتر خواهد شد و همچنین حفظ استقلال موسسات حسابرسی، در دهه‌های گذشته موضوع ادغام موسسات حسابرسی و تشکیل

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

موسسات بزرگ حسابرسی در سطح بازار بین‌المللی حسابرسی مطرح است. رشد اندازه شرکت از طریق ادغام با رقبا، از پیشرفته‌ای اقتصاد مدرن است

فرضیه پنجم: بین آموزش و اطمینان بخشی حسابرسان ارتباط وجود دارد. این فرضیه با توجه به مقدار pvalue و نیز مقدار استاندارد شده آن یعنی tvalue=۰,۲۴۳ و نقط برش مربوط به معناداری آن در سطح اطمینان یا احتمال ۹۵ درصد فرض آماری .H تایید و فرض آماری H_1 رد می‌شود. بنابراین بین محدودیت های حسابرسی و آموزش ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد. حسابرسی صورتهای مالی وسایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکتها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورتهای مالی و سایر اطلاعات مورد رسیدگی آلودگی‌ها را از اطلاعات مالی می‌زدایند و موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در دهه اخیر، که به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر رسوایی‌های حسابداری شرکتهای انرون، ورلدکام و نظایر آن استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفت، نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آنها را به عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد، یا الزام کرده، و به اجرا گذاشته است. پیامدها، خروجی‌های حاصل از استفاده از راهبردها می‌باشند. تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که پیامدها را می‌توان در دو دسته پیامدهای اعتباردهی و شفافیت تقسیم بندی نمود. با توجه به اینکه حرفه حسابرسی با صدور اظهارنظر حسابرسی، کیفیت صورتهای مالی را تضمین می‌کند (لنوکس، ۱۹۹۹). انتظار می‌رود اطلاعات استخراج شده از گزارش حسابرسی نشانگر خوبی از ورشکستگی یک شرکت باشد. اظهارنظر حسابرسی از قدرت پیش‌بینی بالایی برخوردار است، برخی از اطلاعات حسابرسی، مانند نوع اظهارنظر حسابرسی، تجمیع اظهارنظرهای مشروط یا تغییر زیاد حسابرسان، به افزایش قدرت پیش‌بینی کمک می‌کند (آلتمن و هاتکیس[۱]، ۲۰۱۰). بنابراین، نقش اصلی حسابرسان خارجی تضمین قابلیت اطمینان صورتهای مالی ارائه شده توسط یک شرکت است و افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی می تواند به شفاف سازی هر چه بیشتر صورتهای مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند. خدمات حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری وی، مکانیزمی در جهت افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورتهای مالی، کاهش عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه گذاری و نهایتاً بهبود شفافیت شرکتی تلقی می‌شود (حکیم و عمری[۲]، ۲۰۱۰). شفافیت شرکتی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است و جزء لاینفک نظام راهبری شرکتی به شمار می‌رود. در واقع، اطلاعات شفاف یکی از ابزارهای مدیران در ایفای مسئولیت پاسخگویی است و باعث بهبود سازوکار کشف قیمت، قیمت‌گذاری بهینه و در نتیجه آن،

[۱] *Altman, E. I., & Hotchkiss, E*
[۲] *Hakim Faten; Omri Mohamed Ali,*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

افزایش امکان پیش‌بینی منطقی روند قیمت‌ها می‌شود. بر این اساس، افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی به اعتلای جایگاه و فرهنگ حسابرسی و حساب‌خواهی در جامعه و در نتیجه افزایش فرهنگ سرمایه‌گذاری می‌انجامد.

۶. منابع و ماخذ

- جامعی, رضا, لطفی جو, نشمین. (۱۴۰۰). تأثیر ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس با تأکید بر ویژگی‌های بازار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی کارافن، ۱۸(۲)، ۷۲-۵۵.
- حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهارنظر حسابرسی دربارهٔ تداوم فعالیت در شرکت‌های درماندهٔ مالی .پژوهش های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۶۰-۳۷
- رجبعلی زاده، جواد (۱۳۹۵)، تاثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای حسابرسی: بررسی مطالعات و ارایه چکیدهای از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی،اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران،مشهد، https://civilica.com/doc/۸٤۸۲۱۷
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول و رفیعی بیدگلی، مرضیه،(۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آن ها با اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران
- زمانی, رضا؛ مهدوی, غلامحسین. (۱۳۹۹). تأثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان، حسابداری سلامت، ۹(۱)، ۴۰-۲۱
- سالمی، اسحاق. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴۱۵-۲۶.
- صفی پور افشار, مجتبی, سلطانی نژاد, احمدصادق, سلطانی نژاد, ابراهیم. (۱۴۰۱). عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۶)، ۱۳۶-۱۱۵.
- فروغی، عارف و حمیدی مقدم، ابوالفضل،(۱۳۹۷)، بررسی بحران های مالی و تاثیر آنها بر حرفه حسابداری و حسابرسی،چهارمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران،تهران، https://civilica.com/doc/۸٤۹٦۰۰
- لطفی‌جو, نشمین, بنی مهد, بهمن, وکیلی فرد, حمیدرضا. (۱۴۰۲). خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۸۱-۶۴.
- محمدی, محمد, طریقی, سمانه, طایفه آقاخان هشترودی, نگین. (۱۳۹۷). عوامل سازمانی و تأثیر رضایت شغلی بر عملکرد حسابرسان. پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار, ۹(۱۹), ۳۷-۲۳.
- مرادی، مهدی، و افشارایمانی، یگانه السادات. (۱۳۹۶). رابطه بین هوش هیجانی, هوش معنوی و عملکرد حسابرس. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۵)، ۶۴-۴۱.
- Aprilia, W. (۲۰۱۲), "Pengaruh Model Prediksi Kebangkrutan, Kualitas Audit, Pertumbuhan Perusahaan, Opini Audit Tahun Sebelumnya, dan Opinion Shopping Terhadap Opini Audit Going Concern, Skripsi tidak diterbitkan Universitas Airlangga, Surabaya"
- Astuti, I. R. (۲۰۱۲),"Pengaruh Faktor Keuangan dan Faktor non Keuangan Terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern. Skripsi tidak diterbitkan. Fakultas

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

Ekonomika dan Bisnis", Universitas Diponegoro Universitas Diponegoro, Semarang, available at: www.eprints.undip.ac.id .

- Chen, F., Francis, J. R., & Hou, Y. (۲۰۱۸). Opinion Shopping through Same-Firm Audit Office Switches. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=۲۸۹۹۸۸۸.
- Chen, F., Peng, S., Xue, Sh., Yang, Zh., & Ye, F. (۲۰۱۵). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. Journal of Accounting Research, ٥٤(١), ٧٩-١١٢.
- Choi, J. H., Chung, H., Sonu, C.H., & Zang, Y. (۲۰۱٦). Opinion shopping to avoid going concern audit opinions and subsequent audit quality. Working Paper, Seoul National University.
- Choi, J.H., Chung, H., Sonu,H. C.H, & Zang, Y. (۲۰۱۹). Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۳۸ (۲), ۱۰۱-۱۲۳.
- Davidson, R. A., & Neu, D. (۱۹۹۳). A note on the association between audit firm size and audit quality. Contemporary accounting research, ۹(۲), ٤٧٩-٤٨٨.
- Donaldson, J., & Davis, P. (۱۹۹۰). Business ethics? Yes, but what can it do for the bottom line?. Management Decision.Vol۲۸, Issue ٦.
- Garcia Osma, B., Gill-de-Albornoz, B., de Las Heras, E., & Rusanescu, S. (-۲۰۱۸). [illegible]. [illegible] SSRN: https://ssrn.com/ abstract=۲۷۷٦٦۰۹
- Glover, S. M., and. Prawitt. D. F .(۲۰۱۳). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: http:// www.thecaq.org/docs/research/ skepticismreport .pdf
- Hakim Faten; Omri Mohamed Ali, (۲۰۱۰), Audit quality and equity liquidity: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry specialization, Business Continuity and Risk Management, v۱, issue۲, ۱٥۱-۱٦٥
- Hu ،May ،Muhammad ،Abdul ،Yang Jingjing (۲۰۲۲) ،Ownership concentration ، modified audit opinion ،and auditor switch: New evidence and method ،North American Journal of Economics and Finance ٦۱ (۲۰۲۲) ۱۰۱٦۹۲
- Lennox, C. (۲۰۰۳). Opinion-shopping and the role of audit committees when audit firms aredismissed: The US experience. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Bell and Bain Ltd, Glasgow, UK.
- Lennox, C. S. (۱۹۹۹). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. Journal of Business Finance & Accounting, ۲٦(۷-۸), ۷۷۹-۸۰٥.
- Lu, T. (۲۰۰٦). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?, Journal of Accounting Research, ٤٤(۳), ٥٦١-٥۸۳.
- *May, D., Chan, A., Hodges T., & Avolio, B.(2003). Developing the moral component of authentic leadership. Organizational Dynamics, vol. 32. 247-260.*
- *MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R., & Hassan, M. S. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. International Journal of Auditing, 20(1), 87-100..*
- *Newton, N. J., Persellin, J.S., Wang, D., Wilkins, M.S. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. The Accounting Review, forthcoming, 91(2), ۶۰۳-۶۲۳.*
- *Scott, W.R. (2009). Financial Accounting Theory. Pearson education*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

- *Simamora, R. A., & Hendarjatno, H. (2019),"The Effects of Audit Client Tenure, Audit Lag, Opinion Shopping, Liquidity Ratio, and Leverage to the Going Concern Audit Opinion",Asian Journal of Accounting Research, 4(1), PP. 145-156Altman, E. I., & Hotchkiss, E. (2010). Corporate financial distress and bankruptcy: Predict and avoid bankruptcy, analyze and invest in distressed debt (Vol. 289). John Wiley & Sons.*
- *Tang, Y. (2011). Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping. China Finance ReviewInternational, 1(3), 241 – 261.*
- *Zarei ،Hamid ،Yazdifar ،Hassan ،Dahmarde Ghaleno ،Mohsen ،azhmaneh Ramin(2020) ،Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran ،Journal of Accounting in Emerging Economies Vol. 10 No. 3 ،۲۰۲۰ .۴۲۵-۴۴۶*
- *Zhang ،Xuehua ،Yan ،Huanmin ،Hu ،Fang ،Wang ،Hongjian ،Li ،Xiaoning (2022) ،Effect of auditor rotation violation on audit opinions and audit fees: Evidence from China ، Research in International Business and Finance 62 (2022) 101715.*

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]