

Presenting model audit report credibility: a qualitative approach

Masoud Kiani Deh Kiani¹, Ali Jafari², Maryam Farhadi³

Received: 13/04/2024

Accepted: 25/11/2024

Extended Abstract

Introduction

Auditing is conducted to enhance users' confidence in an organization's financial statements and to serve the public interest. Trust and confidence in auditors play a crucial role in facilitating the smooth functioning of capital markets. The integrity and credibility of auditors form the foundation of trust in the audit process. According to [Birnbaum and Stegner's \(1979\)](#) theory of credibility, the reliability of audited information depends on the perceived independence of the auditor and their ability to provide accurate and reliable financial insights. Independence is widely regarded as the cornerstone of general trust in auditing. However, public confidence in audit performance has declined over time, leading to a credibility crisis, as auditors have increasingly faced scrutiny, criticism and litigation.

Major accounting scandals, global financial crises and the collapse of corporations such as Enron and WorldCom have severely undermined investor confidence in global capital markets. These incidents have significantly eroded the credibility of the auditing profession and weakened public trust in auditors. In response, the United States Congress enacted the Sarbanes-Oxley Act in 2002, marking the end of self-regulation in the auditing profession. This legislation aimed to protect investors' interests by establishing regulatory oversight of corporate audits, thereby enhancing accountability and transparency in financial reporting.

To maintain professional credibility and reputation while mitigating legal risks, auditors are encouraged to prioritize the enhancement of audit quality and the delivery of reliable audit reports. Given the persistent ambiguity surrounding audit

1. Department of Accounting, Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Mobarakeh, Iran.

2. Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad university, Bonab, Iran. (Corresponding Author).
alijafari@bonabiau.ac.ir

3. Department of Accounting, Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Mobarakeh, Iran.

How to cite this paper: Kiani Deh Kiani, Masoud., Jafari, Ali., Farhadi, Maryam. (2024). Presenting model audit report credibility: a qualitative approach. *Advances in Finance and Investment*, 5(4), 141-174. [In Persian]

 <https://doi.org/10.71729/afi.2024.1106896>

report credibility, extensive efforts have been undertaken to examine this issue through a comprehensive literature review and background research. This study employs a qualitative approach, incorporating focused and in-depth interviews with auditing experts, consultations with professors and thought leaders and the identification of key concepts and components, all aimed at achieving the primary research objective.

Accordingly, this research seeks to address the this fundamental questions: From the perspective of auditing professionals in Iran, what are the most critical components contributing to audit report credibility? Furthermore, what constitutes an appropriate conceptual model for explaining audit report credibility in the Iranian context?

Considering the pivotal role of auditors in validating financial statements and the credibility gap that has emerged in this validation process-particularly in the wake of corporate scandals and allegations of auditor negligence in disclosure-developing a comprehensive model for audit report credibility is imperative. This issue is further exacerbated by instances of financial misconduct, such as the mismanagement of privatized state-owned enterprises and large-scale embezzlement. To address these challenges, this study proposes a data-driven theoretical framework aimed at establishing a robust and comprehensive model for audit report credibility.

Literature Review

A deficiency in delivering high-quality audit reports can serve as the catalyst for unfavorable consequences. The global financial crises have raised fundamental questions regarding the efficacy of auditing, prompting widespread skepticism about its relevance and reliability. Doubts and uncertainties within society regarding the trustworthiness of the auditing profession have sparked extensive debates. Many stakeholders contend that audit reports enhance transparency, thereby underscoring the crucial role of auditing institutions in influencing the decisions of both internal and external users. Consequently, the preparation of audit reports and the enhancement of their credibility are of significant importance.

Strengthening the credibility of audit reports through rigorous oversight and review by auditing institutions is considered a key factor in fostering investment growth and ensuring sustainable development in capital markets. Such mechanisms play a vital role in instilling investor confidence in the accuracy and reliability of financial statements, thereby enhancing financial transparency (Akther and Xu, 2021).

De Widt *et al.* (2022), in their study, examined stakeholder perceptions of audit credibility following structural transformations in local government auditing in

England. Their research builds upon the determinants of audit credibility proposed by [Funnell et al. \(2016\)](#). The findings suggest that stakeholders generally perceive the current arrangements positively in terms of technical competence and auditor independence, albeit to a limited extent in the short term.

Professional judgment in auditing is a critical determinant of audit report credibility, influencing the entire audit process. [Fossung and Verges \(2021\)](#), in their study, confirmed a significant relationship between independent audit quality and value creation, while controlling for external factors such as company size and age. Their findings indicate that audit quality, determined by auditor competence and independence, has a positive and significant impact on value creation.

This study represents the first research effort to employ the Grounded Theory strategy alongside a mixed-method approach to develop a comprehensive model for audit report credibility. Given the ongoing credibility crisis in the auditing profession, this research not only aims to bridge the existing gap in the literature on audit report credibility but also seeks to introduce an innovative model. The novelty of this model has the potential to offer new insights for auditing standard-setters and professionals, guiding them toward enhanced audit credibility. Additionally, the findings of this study will be valuable for users of audit reports by providing a more reliable and transparent framework for assessing audit credibility.

Research Methodology

This study is grounded in an interpretative paradigm and follows a deductive reasoning approach. It employs a qualitative research design based on the Grounded Theory methodology, specifically adopting the systematic approach of [Strauss and Corbin \(1990\)](#). The study is fundamentally theoretical, as its primary objective is to develop a conceptual model. Additionally, it is exploratory, as it seeks to investigate a subject where existing knowledge is insufficient.

From an epistemological standpoint, this research is descriptive and follows a survey-type design. It is cross-sectional in terms of its time dimension, as interviews were conducted in 2023. For the theoretical foundations, a library-based approach was employed, while data collection was carried out through in-depth and semi-structured interviews.

Following the Grounded Theory methodology, data analysis was conducted through a systematic three-stage process: open coding, axial coding and selective coding, ultimately leading to the development of a theoretical model. The interview data were coded using MAXQDA software.

The research population consisted of experienced professionals in the field of auditing. To ensure the credibility of this qualitative research, the [Lincoln and](#)

Guba (1985) and Guba and Lincoln (1994) evaluation frameworks were applied. Theoretical saturation was achieved after conducting 16 interviews with experts in the auditing profession.

Results

The open coding stage resulted in the identification of 58 initial codes with a total frequency of 430 occurrences. Following the paradigm model proposed by Strauss and Corbin (1990), the axial coding phase categorized the extracted concepts into six core dimensions: causal conditions, phenomenon, strategies, contextual conditions, intervening conditions and consequences.

The findings from the axial coding stage indicate the identification of nine main categories, structured as follows:

- One category representing the phenomenon (credibility of audit reports)
- Three categories related to causal conditions
- One category for strategies (effective supervision)
- One category for contextual conditions
- Two categories for intervening conditions
- One category for consequences associated with the research phenomenon

The relationships between these derived concepts align with the original paradigm model of Strauss and Corbin (1990). The proposed paradigm model for audit report credibility is illustrated in Figure (1).

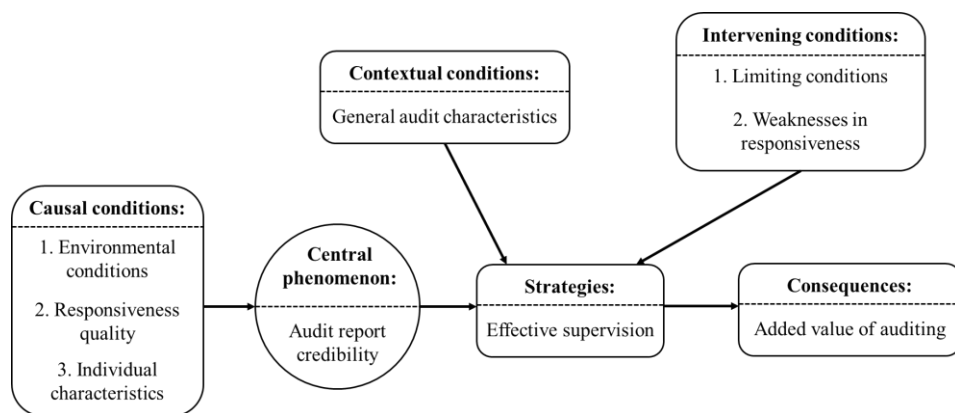


Figure (1) The paradigm model of audit report credibility

Discussion and Conclusion

The central theme of this study is the credibility of audit reports. Audit reports that lack credibility and quality can result in adverse consequences for the auditing profession, individuals and society as a whole. Current auditing standards outline the procedures for auditing financial statements, the audit process, the

responsibilities of both management and auditors and most importantly, the auditor's opinion.

The findings of this study align with the research conducted by Behbahaninia *et al.* (2021), Fung *et al.* (2017), Haeridistia and Fadjarenie (2019) and Delbary Ragheb *et al.* (2022), further supporting the significance of audit report credibility in maintaining trust and transparency in financial reporting.

The underlying conditions identified in this study include environmental conditions, responsiveness quality and individual characteristics. A favorable work environment not only enables audit firms to attract and retain talented professionals but also fosters higher job satisfaction and motivation among employees. This, in turn, encourages constructive behavior, enhances productivity and ultimately contributes to improving audit quality.

Moreover, due to the sensitive nature of audit reports, various stakeholders and regulatory bodies seek to oversee professional auditing services. The primary driver behind the increasing involvement of multiple entities in audit oversight is the heightened sensitivity to audit quality among interested parties and stakeholders. This has, in effect, expanded auditors' responsibilities and intensified regulatory scrutiny.

These findings are directly and indirectly consistent with the results of prior studies conducted by Daryaei and Azizi (2018), Alizadegan *et al.* (2023), La Ode *et al.* (2020) and Haeridistia and Fadjarenie (2019), further reinforcing the significance of environmental and professional oversight factors in shaping audit quality.

In this study, strategies encompass effective monitoring. The integration of computer-assisted audit tools and techniques (CAATTs) represents a technological advancement in the auditing profession, as recommended by auditing standards. The adoption of these tools enhances audit efficiency, improves accuracy and reduces operational costs.

Additionally, a principles-based approach among accountants and auditors in applying accounting and auditing standards fosters a deeper understanding of regulatory frameworks, ultimately leading to higher-quality financial reporting and auditing practices.

These findings are both directly and indirectly consistent with prior research conducted by Daftari (2013), Keshavarz *et al.* (2023) and La Ode *et al.* (2020), further reinforcing the importance of technological integration and principles-based auditing in improving audit quality and effectiveness.

In the implementation of audit report credibility strategies, it is essential to consider general characteristics of auditing as the fundamental conditions. The most critical factors include professional education, legal support, the country's economic conditions and employees' qualifications.

Moreover, gender-based differences in cognitive data processing, diligence, conservatism, overconfidence and risk tolerance may influence auditor judgment, thereby affecting the overall quality of auditing services.

These findings are both directly and indirectly consistent with the research conducted by [Alavi Tabari et al. \(2011\)](#) and [Ittonen et al. \(2013\)](#), further supporting the notion that individual characteristics and broader economic and legal contexts play a crucial role in shaping audit quality and credibility.

Intervening conditions refer to factors and circumstances that either facilitate or hinder the implementation of audit report credibility strategies. These conditions include constraining conditions and remedial weaknesses with the most critical factors being document limitations, time constraints, planning deficiencies, client knowledge gaps and team inefficiencies in task execution.

These findings directly and indirectly align with the research outcomes of [Abbas Zadeh et al. \(2013\)](#) and [Bakhshi et al. \(2022\)](#), reinforcing the significance of structural and procedural challenges in shaping the effectiveness of audit practices.

The consequences and outcomes of implementing audit report credibility strategies are the central focus of this study. The outcome component of the proposed model is value-added auditing. This concept refers to systematic efforts aimed at enhancing the quality and efficiency of the auditing process, thereby empowering auditors to assume a more significant and influential role in ensuring the accuracy, transparency and reliability of financial reports.

Based on the findings of this study and in consideration of the identified challenges, the following recommendations are proposed for professional regulatory authorities:

- Establishing an independent supervisory framework under government oversight, ensuring well-defined responsibilities, independence, transparency and accountability of regulatory bodies.
- Organizing specialized training programs for auditors to enhance their professional competence.
- Developing policies that reinforce auditor independence and enhance communication within the auditing profession.
- Facilitating the expansion or merger of auditing firms to improve their operational capacity and market presence.
- Implementing a robust quality control system to enhance the reliability and integrity of the auditing profession.
- Educating stakeholders on auditing principles and best practices.
- Supporting the adoption of new software and technologies by providing the necessary infrastructure to improve audit efficiency.

Additionally, auditing firms are encouraged to:

- Foster a favorable and professional work environment for employees.
- Implement an internal quality control system to maintain high auditing standards.
- Develop an effective recruitment and promotion system to attract and retain skilled auditors.
- Diversify service offerings to adapt to evolving market demands.
- Leverage modern audit software, auxiliary tools and information technology to enhance efficiency and accuracy.

Furthermore, companies, investors, creditors and other audit stakeholders are advised to:

- Consider audit quality criteria when selecting auditors.
- Engage auditors effectively in addressing concerns regarding audit quality.
- Pay close attention to audit report content and quality when making decisions at general meetings and assessing managerial performance.
- Establish robust governance structures, internal controls and audit committees to strengthen corporate accountability and financial transparency.

Finally, to validate the proposed model and address generalizability limitations, it is recommended that a separate quantitative study be conducted to empirically test the credibility of the findings presented in this research.

Conflict of Interest

The authors of this article declared no conflict of interest regarding the authorship or publication of this article.

Keywords: Credibility of Audit Reports, Grounded Theory, Independent Auditing, Model.

JEL Classification: M4, M42.

پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری

سال پنجم، زمستان ۱۴۰۳ - شماره ۴

صفحات ۱۷۴-۱۴۱

نوع مقاله: پژوهشی

ارائه مدل اعتبار گزارش حسابرسی: یک رویکرد کیفی

مسعود کیانی ده کیانی^۱، علی جعفری^۲، مریم فرهادی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۰۵

چکیده

هدف: بررسی محتوایی نیازهای ذی‌نفعان نشان می‌دهد که نیاز اولیه و زیربنایی آن‌ها در حوزه اطلاعات مالی، کسب اطمینان از قابل‌اتکابودن فرآیند حسابرسی و معتبربودن گزارش حسابرسی است. این نیاز هنگامی مرتفع می‌شود که عملیات حسابرسی با کیفیت لازم و کافی انجام شده باشد. براین‌اساس، هدف این پژوهش ارائه مدل اعتبار گزارش حسابرسی برای اولین بار است.

روش‌شناسی پژوهش: این پژوهش با رویکرد کیفی و از لحاظ هدف، بنیادی و از نظر روش شناخت، توصیفی از نوع پیمایشی و از لحاظ بُعد زمانی، از نوع مقطعی است. جامعه آماری شامل خبرگان حرفه حسابرسی است. داده‌های لازم از طریق مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته با روش نمونه‌گیری نظری در سال ۱۴۰۲ جمع‌آوری گردید و مطابق رهیافت نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند با نرم‌افزار مکس کیودا مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: نتایج به شکل‌گیری مدل اعتبار گزارش حسابرسی در چهارچوب مدل پارادایمی انجامید که نشان می‌دهد سه عامل شرایط محیطی، کیفیت رسیدگی و ویژگی‌های فردی، در اعتبار گزارش حسابرسی تأثیرگذار هستند و ارزش افزوده حسابرسی هم پیامد اصلی آن است.

اصالت / ارزش افزوده علمی: اعتبار گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران، بورس اوراق بهادار، سازمان‌ها و سایر نهادها مهم است؛ زیرا به آن‌ها کمک می‌کند تا تصمیمات خود را با اطمینان بیش‌تری اتخاذ کنند. این اعتبار تحت‌تأثیر عوامل مختلفی قرار می‌گیرد و دارای پیامدهای مهمی نیز است. ازاین‌رو، به‌منظور بررسی جامع‌تر موضوع، مدل اعتبار گزارش حسابرسی از جنبه‌های مختلف بررسی گردید.

کلیدواژه‌ها: اعتبار گزارش حسابرسی، حسابرسی مستقل، مدل، نظریه داده‌بنیاد.

طبقه‌بندی موضوعی: M4, M42.

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

۲. گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول). alijafari@bonabiau.ac.ir

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

استناد: کیانی ده کیانی، مسعود؛ جعفری، علی؛ فرهادی، مریم. (۱۴۰۳). ارائه مدل اعتبار گزارش حسابرسی: یک رویکرد کیفی. *پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری*. ۱۴۱-۱۷۴. (۴)۵.

۱- مقدمه

حسابرسی به منظور افزایش اطمینان در میان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی سازمان و خدمت به منافع عمومی در نظر گرفته شده است. اعتماد و اطمینان عمومی به حساب‌رسان حیاتی است؛ زیرا چرخ‌های بازار سرمایه را روان می‌سازد. عینیت و اعتبار حساب‌رس نشان‌دهنده پایه و اساس اعتماد به عملکرد حسابرسی است (Kueppers and Sullivan, 2010). نظریه بیرنباوم و استگنر (Birnbaum and Stegner, 1979) در مورد اعتبار نشان می‌دهد که باورپذیری اطلاعات حسابرسی شده به استقلال درک‌شده حساب‌رس و توانایی حساب‌رسان برای ارائه اطلاعات قابل اعتماد بستگی دارد. همچنین استقلال به عنوان پایه و اساس اعتماد عمومی در نظر گرفته می‌شود (Bazerman and Moore, 2011; Gaynor et al., 2015). اعتماد جامعه به عملکرد حسابرسی در طول زمان کاهش یافته و منجر به بحران اعتبار شده که در آن حساب‌رسان با انتقاد و دعوی قضایی مواجه شده‌اند (Porter et al., 2012). رسوایی‌های بزرگ حسابداری شرکت‌ها، بحران‌های مالی جهانی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی مانند انرون^۱، وردکام^۲ و... به اعتماد سرمایه‌گذاران در بازارهای سرمایه جهان آسیب وارد کرده است. این رسوایی‌ها اعتبار حسابرسی را در مقیاس وسیع کاهش داده و اعتماد به حساب‌رسان را تضعیف کرده است (Alles et al., 2004; Kueppers and Sullivan, 2010). متعاقباً، تصویب قانون ساربنز - اکسلی^۳ توسط کنگره ایالات متحده در سال ۲۰۰۲، برای تنظیم حرفه حسابرسی و محافظت از منافع سرمایه‌گذاران، به خودتنظیمی پایان داد و بازرسی از حسابرسی شرکت‌ها را آغاز کرد (Baker et al., 2014). با این حال، سال‌ها پس از دوران قانون ساربنز - اکسلی، جهان همچنان رسوایی‌های شرکت‌ها را تجربه می‌کند، نقش حساب‌رسان مستقل همچنان مورد تردید قرار می‌گیرد و تأمین اعتبار و اعتماد به حسابرسی‌ها همچنان نگرانی اصلی می‌باشد. اخیراً در سال ۲۰۱۸، سقوط شرکت ساخت‌وساز کارلیون^۴ در بریتانیا و رأی دادگاه ایالات متحده در مورد سقوط بانک کولونیال^۵ سؤالاتی را در مورد کیفیت حسابرسی این شرکت‌ها ایجاد کرد (Wighton, 2018). گزارش شورای مشورتی ژاپن درباره سیستم‌های حسابداری و حسابرسی^۶ اشاره کرد که تقلب در حسابداری جامعه را به زیرسؤال بردن اعتبار عملکرد حسابرسی سوق داده است (Akther and Xu, 2021).

1. Enron

2. WorldCom

3. Sarbanes-Oxley (SOX)

4. Carillion

5. Colonial

6. Japanese Advisory Council on the Systems of Accounting and Auditing

اعتبار حسابرسی به‌طور کلی به ادراکات و تجربه در طول فرآیند حسابرسی از کسانی که حسابرسی را انجام می‌دهند، کسانی که حسابرسی می‌شوند و کسانی که حسابرس به آن‌ها گزارش می‌دهد، بستگی دارد. اعتبار را می‌توان با جمع‌آوری نظرات بین حسابرسی‌شوندگان، حسابرسان و سایر ذی‌نفعان مانند قانون‌گذاران ارزیابی نمود. شوارتزکف (Schwarzkopf, 2006) اشاره می‌کند که تأثیر حسابرسان بر تصمیم‌گیری حسابرسی‌شوندگان به‌شدت تحت تأثیر اعتبار درک‌شده منبع اطلاعات خواهد بود. بخشیان و همکاران (Bakhshian et al., 2024) بررسی کردند که برخی از مطالعات کیفیت حسابرسی بیان می‌کنند که حسابرسان دارای نام تجاری، اطلاعات معتبرتری را ارائه می‌نمایند. فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) چهارچوبی را برای ارزیابی اعتبار حسابرسی بر اساس سه عامل تعیین‌کننده استقلال حسابرس، صلاحیت فنی و سودمندی حسابرسی ایجاد کردند. هامرسل (Hammersley, 2006) دریافت که دانش تخصصی احتمال کشف اشتباهات در صورت‌های مالی توسط حسابرسان را افزایش می‌دهد؛ درحالی‌که پاندیت (Pandit, 1999) نشان می‌دهد که چگونه توانایی حسابرسان برای درک شرایط بخش صنعتی شرکت حسابرسی‌شونده، به‌طور چشمگیری بر ادراک حسابرسی انجام‌شده تأثیر می‌گذارد. در نهایت، اعتبار حسابرسی تحت تأثیر سودمندی حسابرسی، توسط حسابرسی‌شوندگان درک می‌شود. فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) دریافتند که از حسابرس انتظار می‌رود که برای حسابرسی‌شوندگان ارزش بیفزاید. از نظر عملکرد، ارزش‌افزوده حسابرسی به‌عنوان توانایی گزارش‌های حسابرسی برای افزایش کارایی عملیاتی حسابرسی‌شوندگان تعریف می‌شود (Sharman, 2001). مفهوم حسابرسی در نتیجه توسعه در محیط اطراف توسعه یافته است تا با تغییرات متعدد و جدید در دنیای تجارت به رویکرد ارزش‌افزوده تبدیل شود (Saleh, 2023). صلاحیت فنی حسابرسان از دیدگاه هر ذی‌نفعی غیرقابل‌تردید به نظر می‌رسد تا حسابرسی‌ها در بلندمدت معتبر باشند. باین‌حال، تنشی در رابطه با استقلال حسابرسان و سودمندی کار حسابرسی وجود دارد که به‌طور گسترده در مطالعه نظارت بر عملکرد توسط مؤسسات حسابرسی مستند شده است (De Widt et al., 2022). در حقیقت، بخش بزرگی از حسابرسی، گزارش حسابرسی بر مبنای قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به‌صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد (Aman et al., 2023). در فرآیند گزارشگری مالی ذی‌نفعان گزارش حسابرسی، حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و سایر ذی‌نفعان ممکن است نظرات متفاوتی در مورد اعتبار گزارش حسابرسی داشته باشند؛ پس این نکته مهم است که عوامل مؤثری مانند دیدگاه ذی‌نفعان، دانش، تجربه و صلاحیت حسابرسان، فعالیت‌های دیگران در تسلسل گزارشگری مالی، شرایط و ضوابط و محیط کسب‌وکار هم نقش قابل‌توجهی بر اعتبار گزارش حسابرسی دارند. از آنجاکه هدف حسابرسی حفاظت از منافع ذی‌نفعان در برابر تحریفات و

خطاهای مهم حاضر در گزارش‌های مالی است، حساب‌رسان برای حفظ وجه و خوشنامی حرفه‌ای خود و دوری از دعوای حقوقی، بهتر است به دنبال افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی و ارائه گزارش‌های حسابرسی معتبر باشند. با عنایت به مبهم ماندن مسئله اعتبار گزارش حسابرسی، تلاش گردیده با بررسی آن از طریق روش اکتشافی با جستجوی ادبیات و پیشینه، انجام مصاحبه متمرکز و عمیق با خبرگان حوزه حسابرسی، مشورت با استادان و صاحب‌نظران برای شناسایی مفاهیم و مؤلفه‌ها، به هدف اصلی پژوهش دست یافت؛ بنابراین، پژوهش حاضر درصدد پاسخ‌گویی به این سؤال‌های اصلی است: از دیدگاه خبرگان حسابرسی در ایران، مهم‌ترین مؤلفه‌های اعتبار گزارش حسابرسی کدام‌ها هستند؟ مدل مفهومی مناسب برای تبیین اعتبار گزارش حسابرسی در ایران کدام است؟ با توجه به نقش ارزنده حساب‌رسان در اعتباردهی به صورت‌های مالی و با توجه به شکاف ایجادشده در این اعتباردهی (مسائل شرکت‌های بزرگ ناشی از اتهامات عدم توجه حساب‌رسان در اطلاع‌رسانی) و به دلیل وجود مشکلات ناشی از سوءاستفاده برخی سودجویان (در خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی، اختلاس و...) ارائه یک مدل جامع اعتبار گزارش حسابرسی با استفاده از طرح نظریه داده‌بنیاد ضرورت دارد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حساب‌رسان مستقل نقش مهمی در افزایش اعتبار به صورت‌های مالی شرکت دارند. با توجه به اینکه حساب‌رسان نقش صریح نگهبان یا دروازه‌بان را در سیستم بازار آزاد دارند، مسئولیت حساب‌رسان در قبال کشف تقلب‌های مالی توجه بیش‌تری به خود جلب کرده است. در این راستا، مداخلات نظارتی و تدابیر حفاظتی برای حفاظت از منافع عمومی در بعضی موارد که مخاطرات واضحی برای قابلیت اطمینان گزارشگری مالی شرکت‌ها وجود دارد، ایجاد شده است (Alinejad Saroklai et al., 2022). اثربخشی حسابرسی، از عملکرد واقعی حساب‌رسان در کشف موارد انحراف بااهمیت در مجموعه‌ای از صورت‌های مالی حاصل می‌شود. حسابرسی فاقد اثربخشی، ریسک اطلاعات صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و این احتمال بیش‌تر می‌شود که استفاده‌کنندگان بر اثر اعتماد به اطلاعات بااهمیت گمراه‌کننده متحمل زیان شوند. نقش مؤسسات حسابرسی به دلیل افزایش سطح اعتماد اجتماعی بسیار ظریف و مهم تلقی می‌شود و مؤسساتی که توانایی لازم برای کسب مزیت رقابتی در این عرصه را نداشته باشند، با شکست روبه‌رو خواهند شد (Safari Gerayli and Valyan, 2019).

عدم ارائه گزارش‌های حسابرسی باکیفیت می‌تواند آغاز عواقب ناگوار باشد. بحران‌های مالی جهانی باعث سؤالات مهمی در مورد حسابرسی شده است. شبهات مطرح‌شده در جامعه، درباره ارتباط حسابرسی و اینکه آیا جامعه همچنان می‌تواند به کار حسابرسی اعتماد کند یا خیر، به بحث‌های زیادی منجر شده

است. امروزه نهادهای قانون‌گذار و ناظر بر حسابرسی در بسیاری کشورها گزارش‌هایی را منتشر نمودند که نشان‌دهنده استمرار ناکارآمدی‌ها در جنبه‌های بااهمیت حسابرسی است. این‌گونه گزارش‌ها قطعاً بر درک عمومی حرفه حسابرسی و اعتمادی را که جامعه می‌خواهد، تأثیر می‌گذارد. همچنین، بسیاری از ذی‌نفعان اعتقاد دارند که گزارش حسابرسی می‌تواند هوشیاری بیش‌تری داشته باشد؛ لذا نقش و موقعیت مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی می‌تواند عوامل کلیدی مهم و قابل‌تأمل در تهیه و افزایش اعتبار گزارش حسابرسی باشد. به‌همین‌خاطر، برای فزونی اعتبار گزارش حسابرسی، مؤسسات حسابرسی راه‌حل‌های متفاوتی از طرف مراجع حرفه‌ای و کارشناسان حوزه حسابرسی معرفی شده تا به این صورت زمینه ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی به طور مستقیم و قوام اعتبار گزارش حسابرسی به طور غیرمستقیم فراهم گردد. از مهم‌ترین جنبه‌های ارتقای سطح سرمایه‌گذاری و بسط ثبات در بازارهای سرمایه افزایش اعتبار گزارش حسابرسی به‌واسطه نظارت و بررسی نهادها و مؤسسه‌ها می‌باشد؛ زیرا این سازوکارها باید اعتماد لازم را در سرمایه‌گذاران نسبت به صحت اطلاعات صورت‌های مالی تقویت کند و به افزایش سطح شفافیت گزارش‌های مالی آن‌ها را یاری کند (Akther and Xu, 2021). یکی از ویژگی‌های کیفی گزارش‌های حسابرسی، قابل‌فهم‌بودن است. در علم زبان‌شناختی، قابل‌فهم‌بودن به معنای درک صحیح متن گزارش توسط استفاده‌کنندگان است (Eskandari et al., 2023).

فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) به نتایجی درباره تفاوت‌هایی بین ذی‌نفعان در خصوص ویژگی‌هایی که به استقلال حسابرسان نسبت می‌دهند، رسیدند. همچنین، در بسیاری از کشورها استقلال حسابرسان هرگز به معنای مطلق قابل‌قبول نبوده؛ بلکه تا حدی در چهارچوب قانونی مجاز قابل‌دستیابی است. به‌علاوه، مطالعات شوارتزکف (Schwarzkopf, 2006) و فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر نسبت به مؤسسات متوسط از حسابرسی‌شدگان مستقل‌تر هستند. تفاوت در استقلال به این تصور کمک کرده که حداقل در حسابرسی مشاهده شده است که مؤسسات حسابرسی بزرگ قادر به انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر در مقایسه با مؤسسات کوچک هستند.

بحران‌های مالی، آگاهی، نگرش و رفتار کارکنان را نسبت به خطرات داخلی و خارجی برجسته‌تر کرده است. افزون بر این، فشار رکود و تغییرات محیطی خطرات جدید و متفاوتی را به وجود آورده‌اند. این تغییرات نشان‌دهنده رشد اندازه، دامنه و پیچیدگی فعالیت‌های تجاری می‌باشند. اکنون، عملکرد حسابرسی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین پایه‌های ساختار حاکمیت سازمان‌ها شناخته می‌شود (Karamshahi and Ghorban Nejad, 2022). گزارش حسابرسی محصول ملموس رویه‌های

حسابرسی و ابزاری است که برای اطلاع از عادلانه بودن صورت‌های مالی واحد تجاری به استفاده‌کنندگان از آن استفاده می‌شود. این اطلاعات باید توسط گیرنده همان‌طور که فرستنده قصد دارد درک شود؛ در غیر این صورت ارتباط مؤثر نخواهد بود (Keyton, 2010). تدوین‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی علاقه آشکاری به کاهش هرگونه شکاف ارتباطی با صاحب‌کار را دارند؛ زیرا چنین شکافی می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسی را از بین ببرد، منجر به تصمیم‌گیری‌های ضعیف شود و دعوی قضایی غیرضروری را ایجاد کند (Porter et al., 2012). تنظیم‌کنندگان استاندارد بین‌المللی، از جمله هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۱، هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام آمریکا^۲ و شورای گزارشگری مالی انگلستان^۳، نیاز به گزارش‌های حسابرسی بهبودیافته را تقویت کرده‌اند؛ آن‌ها اضافه کردن موضوعات کلیدی حسابرسی^۴ در گزارش‌های حسابرسی، جهت ارائه ارزش اطلاعاتی بیش‌تر برای سرمایه‌گذاران و ارائه بینش‌هایی درباره ارزیابی‌های حسابرس در چند کشور از جمله انگلستان، ایرلند، فرانسه، نیوزیلند، استرالیا، هنگ‌کنگ، سنگاپور و تایلند را پذیرفته‌اند (Kend and Nguyen, 2022). برخی از مطالعات در پژوهش‌های نوظهور نشان داده‌اند که ویژگی‌های سستی و فراموش‌شده برای اعتماد و اعتبار در حسابرسی مانند استقلال و عینیت، ممکن است آن‌قدر که فکر می‌کنیم در ورود حسابرسی به فضاهای جدید مانند تخصص و مشارکت عمیق در موضوع حسابرسی در دست اقدام، مهم نباشد (Svårdsten and Tamm Hallström, 2024). اعتبار به قابل‌اعتماد بودن، قانع‌کننده بودن و قابل‌باور بودن اشاره دارد. نتیجه حسابرسی، گزارش حسابرس یا پژوهش حسابرسی نیست؛ بلکه اعتبار تقویت‌شده صورت‌های مالی حسابرسی‌شده است (Wolf et al., 1999)؛ بنابراین، جنبه بسیار مهم فرآیند گزارشگری مالی، اعتباری است که حسابرسی به اطلاعات گزارش‌شده توسط شرکت می‌دهد (Hope et al., 2011).

حسابرسی معتبر و قابل‌اتکا باید توسط شخصی انجام شود که مستقل است و تحت‌تأثیر موقعیت یا قدرت نیست. بدون استقلال درک‌شده، گزارش حسابرسی را نمی‌توان چیزی بیش از تبلیغات شرکت در نظر گرفت. استقلال، شامل دو قسم استقلال رأی یا استقلال باطنی (استقلال واقعی) و استقلال ظاهری یا استقلال از نظر دیگران است. استقلال رأی، حالتی فکری است که در آن، نظر شخص در مورد یک مسئله، صرفاً بر اساس قضاوت حرفه‌ای بیان شود؛ بدون اینکه تحت‌تأثیر عوامل دیگر قرار بگیرد یا مصالحه کند تا بدین صورت، شخص صادقانه عمل کند و از واقع‌گرایی و شک‌وت‌زدید حرفه‌ای

1. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

3. Financial Reporting Council (FRC)

4. Key Audit Matters

استفاده کند. استقلال ظاهری، اجتناب از هرگونه شرایط یا روابط مهم که هر شخص ثالث آگاه و توانمند از همه اطلاعات مربوط، به این نتیجه برسد که آن وضعیت و روابط، ممکن است بر قضاوت حرفه‌ای، صداقت یا شک حرفه‌ای مؤسسه یا احدی از اعضای حسابرسی خدشه وارد کند. استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری معمولاً با انتظار استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در موقعیتی مشخص مرتبط است (Bahrami et al., 2021). خرم‌آبادی (Khorramabadi, 2020) دریافت که استقلال حسابرس را چهار عامل اصلی تهدید می‌کند که عبارتند از اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار، خدمات غیرحسابرسی، دوره تصدی حسابرس و وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی. در برخی موارد، رابطه حسابرس و مدیران شرکت‌ها می‌تواند استقلال حسابرس را تهدید کند. بتی و فرنلی (Beattie and Fearnley, 1998) شواهدی ارائه دادند که عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس می‌تواند قراردادهای خدمات غیرحسابرسی و خدمات حسابرسی باشند. از آنجایی که حسابرسان اعتبار می‌فروشند، اجتناب از تضاد منافع مهم است. کار مشاوره‌ای که توسط حسابرس یا نهاد مرتبط با حسابرس انجام شده، نگران‌کننده است؛ زیرا ممکن است تضاد منافع ایجاد کند (Sullivan, 2004). در نتیجه، اجتناب از تضاد منافع و اطمینان از شفافیت باعث افزایش اعتبار حسابرس می‌شود. برخی از مطالعات قبلی نشان می‌دهد که شکاف ارتباطی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی وجود دارد (Akther and Xu, 2021). در واقع، بین انتظارات عمومی از حسابرسان و آنچه حسابرسان از خودشان انتظار دارند، گسست شدیدی وجود دارد. این شکاف به عنوان شکاف اعتماد بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده تعریف می‌شود (Hogan et al., 2008). شکاف ارتباطی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در عدم درک کاربران از پیام منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد است. برای ایجاد اطمینان بیش‌تر در مورد سودمندی گزارش‌های حسابرسی، لازم است مدل گزارش حسابرسی بهبود یابد (Asare and Wright, 2012).

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی نشان‌دهنده اعتبار گزارش حسابرسی است که بر کل فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در حسابرسی کاربرد علم و خبرگی در چهارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک موضوع از میان گزینه‌های متفاوت، همان قضاوت حرفه‌ای است. این مطلب در وضع قوانین استانداردهای حسابرسی در همه کشورها و استانداردهای بین‌المللی مدنظر قرار گرفته است (Ranjbarian et al., 2021). از سوی دیگر، یکی از جزئیات مهم حسابداری و حسابرسی در شرایط فعلی که نیاز به بررسی دارد، مدنظر قراردادن خصوصیات شخصیتی قضاوت‌کنندگان است که در هیچ کتاب استاندارد ذکر نشده است؛ چرا که قضاوت در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و اثر انکارناپذیری بر اعتبار گزارش

حسابرسی دارد؛ بنابراین، خصوصیات شخصیتی با تأثیرگذاری بر رفتار و نگرش حسابرسان، می‌تواند تأثیر عمده‌ای بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در کل فرآیند حسابرسی از جمله کشف تحریف‌ها در صورت‌های مالی داشته باشد؛ بنابراین، افراد تلاش می‌کنند به گونه‌ای رفتار کنند که با ارزش‌های آن‌ها مطابقت داشته باشد و سبب بهبود اعتبار گزارش حسابرسی گردد. کارور و همکاران (Carver et al., 2023) در پژوهشی با استفاده از یک آزمایش و ۱۴۰ سرمایه‌گذار غیرحرفه‌ای، شواهدی پیدا کردند که افشای مسائل مهم حسابرسی، اعتبار درک‌شده حسابرس را بهبود بخشیده؛ اما افشای پیامد ناخواسته افزایش احساس بار اطلاعاتی نیز داشته است. مهم‌تر از آن، افشای مسائل مهم حسابرسی تأثیر کلی مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی درک‌شده داشته است.

دی ویت و همکاران (De Widt et al., 2022) در پژوهشی بر اساس عوامل تعیین‌کننده اعتبار حسابرسی که توسط فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) توسعه یافته است، بررسی کردند که چگونه ذی‌نفعان در چشم‌انداز دگرگون‌شده حسابرسی عمومی محلی در انگلستان، اعتبار حسابرسی را فهمیده‌اند. نتایج نشان داد که اثر ترتیبات حاضر به نحوی مثبت توسط ذی‌نفعان در ارتباط با صلاحیت فنی و استقلال حسابرسان حداقل در کوتاه‌مدت درک شده است.

آکتر و خو (Akther and Xu, 2021) در پژوهشی عواملی که باعث افزایش اعتبار و اطمینان به ارزش حسابرسی می‌شوند را بررسی نمودند. داده‌های پژوهش آن‌ها از ۲۵۴ سرمایه‌گذار نهادی از طریق پرسش‌نامه گردآوری شد و بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری^۱ حداقل مربعات جزئی^۲ تحلیل گردید. یافته‌ها نشان داد که دو پیش‌بینی‌کننده تأثیرگذار اعتبار و اطمینان، با استقلال درک‌شده حسابرس و ارتباطات حسابرس بهبود یافته است. عوامل مرتبط با وابستگی حسابرس به مشتری مانند محدودیت در ارائه خدمات غیرحسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و حضور کمیته‌های حسابرسی مؤثر، به‌عنوان ایجاد استقلال درک‌شده شناسایی گردیده است. بهبود ارتباطات حسابرس با بهبود گزارش حسابرسی و تضمین آموزش حسابرسی مرتبط بوده است. همچنین، افزایش اعتبار می‌تواند منجر به اطمینان بیش‌تر در ارزش حسابرسی شود. فوسونگ و ورجس (Fossung and Verges, 2021) در پژوهشی، ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و ایجاد ارزش را تأیید کردند؛ درحالی‌که سایر عوامل برون‌زا (اندازه و سن شرکت) را کنترل کرده بودند. باتوجه‌به اینکه بیش‌تر پژوهش‌ها درباره این رابطه در زمینه کشورهای توسعه‌یافته و بیش‌تر در مورد شرکت‌های بورسی انجام شده بود، مطالعه آن‌ها رویکرد جدیدی را برای بررسی سهم حسابرسی مستقل در بهبود خلق ارزش توسط شرکت‌های

1. Partial Least Squares (PLS)

2. Structural Equation Modeling (SEM)

غیربوری کامرون اتخاذ کرده بود. کیفیت حسابرسی توسط شایستگی و استقلال حسابرس مشخص شد و دریافتند که کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خلق ارزش داشته است. مورونی و همکاران (Moroney et al., 2021) در پژوهشی در نظر گرفتند که آیا گنجاندن موضوعات کلیدی حسابرسی در افزایش گزارش حسابرس بر ادراک سرمایه‌گذاران از ارزش حسابرسی و همچنین اعتبار حسابرس تأثیر می‌گذارد یا خیر؟ باتوجه‌به اینکه مطالعات قبلی نشان داده بودند که اندازه مؤسسه حسابرسی بر ادراک سرمایه‌گذاران در طیف وسیعی از معیارها تأثیر می‌گذارد، آن‌ها پیش‌بینی کردند که ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و ادراکات سرمایه‌گذار در مورد ارزش و اعتبار، تحت تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی قرار می‌گیرد. آن‌ها دریافتند که اعتبار درک‌شده نقش میانجی در تأثیر مشترک موضوعات کلیدی حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی بر ارزش درک‌شده حسابرسی دارد.

فونل و همکاران (Funnell et al., 2016) در مطالعه خود به بررسی اعتبار حسابرسی عملکرد با استفاده از چهارچوب کلی نظریه اعتبار منبع^۱ بیرنهام و استگنر (Birnbbaum and Stegner, 1979) پرداختند و نتایج مطالعه‌ای میدانی از حسابرسی عملکرد توسط اداره حسابرسی ملی استرالیا (در یک بخش دولتی بزرگ انجام شده است) را گزارش می‌دهد. نتایج نشان داد که مشکلات استقلال حسابرس، صلاحیت فنی و سودمندی درک‌شده حسابرسی همچنان اعتبار حسابرسی عملکرد را محدود نموده است.

سیگادو (Sigudu, 2014) در پژوهشی به بررسی اعتبار گزارش حسابرس در بانک‌های تجاری در اتخاذ تصمیمات مالی و سرمایه‌گذاری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بانک‌ها در تصمیم‌گیری‌های مالی و سرمایه‌گذاری، از گزارش تعدیل‌نشده نسبت به گزارش‌های تعدیل‌شده اعتماد بیشتری دارند. همچنین، به عناصر مختلف گزارش حسابرسی مانند نظر حسابرسی و نظر تداوم فعالیت که بانک‌ها آن را برای تصمیم‌گیری بسیار حیاتی می‌دانستند، توجه کرد. نتایج حاکی از آن بود که نظرات تداوم فعالیت به‌درستی انجام نمی‌شد؛ زیرا بسیاری از بانک‌ها پس از اظهارنظر مثبت در حال انحلال بوده‌اند. فونل و وید (Funnell and Wade, 2012) در پژوهشی، نتایج مطالعه میدانی از حسابرسی عملکرد را گزارش کردند و برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه‌های عمیق و مشاهده استفاده کردند که توسط آن حسابرسی‌شدگان و حسابرسان در اداره حسابرسی ملی استرالیا در مورد روابط خود مذاکره کردند. یافته‌ها نشان داد که درک واکنش‌های حسابرس درباره انجام حسابرسی عملکرد و خود حسابرس و تأثیری که بر اعتبار حسابرسی عملکرد دارند، افزایش می‌دهد.

جوان و همکاران (Javan et al., 2023) در پژوهشی سعی کردند با بهره‌گیری از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از خبرگان حرفه‌ای، ضمن شناسایی معیارهای بهبود کیفیت حسابرسی، الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی طراحی نمایند. بدین منظور به پیروی از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۶۰ شاخص احصا گردید که در پنج بُعد عوامل ورودی با ۲۱ شاخص، عوامل فرآیندی با ۱۰ شاخص، عوامل خروجی با ۹ شاخص، تعاملات اصلی با ۱۰ شاخص و عوامل زمینه‌ای با ۱۰ شاخص طبقه‌بندی شد. نتایج پژوهش حاکی از پذیرفته‌شدن ۵۴ شاخص بود که الگویی برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌کرد. همچنین، نتایج حاصل از مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخصه‌های بهبود کیفیت حسابرسی بیانگر اختلاف معنادار بین وضع موجود محیط کیفیت حسابرسی در ایران با محیط مطلوب بوده است. در نهایت، نتایج حاصل از رتبه‌بندی ابعاد مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی نشان داد که عوامل فرآیندی در رتبه اول اهمیت از دیدگاه خبرگان، عوامل ورودی در رتبه دوم، تعاملات اصلی و عوامل زمینه‌ای هر دو در رتبه سوم و عوامل خروجی در رتبه چهارم قرار گرفته بودند. دلبری راغب و همکاران (Delbary Ragheb et al., 2022) پژوهشی با هدف کشف و شناسایی مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان انجام دادند. استراتژی پژوهش رویکرد ظاهرشونده با رهیافت گلیزر بوده که با نمونه‌گیری نظری (نمونه‌گیری هدفمند) از جامعه متخصصان دانشگاهی و حرفه حسابرسی مستقل و انجام مصاحبه عمیق با مشارکت‌کنندگان (با توجه مداوم به شاخص اشباع نظری) انجام شده است. بر اساس یافته‌ها، ۱۹ مؤلفه اصلی بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده که با به‌کارگیری روش خوشه‌بندی در سه سطح شامل سطح استفاده‌کنندگان (۴ مؤلفه)، سطح مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان (۵ مؤلفه) و سطح نهادهای ناظر بر حساب‌رسان (۷ مؤلفه) طبقه‌بندی شدند. همچنین، سه مؤلفه در این سطوح مشترک بوده است و نتیجه گرفتند که تأمین نیازهای ذی‌نفعان و برطرف‌شدن نسبی نارضایتی آن‌ها از کیفیت خدمات ارائه‌شده در حوزه حسابرسی مستقل، مستلزم به‌کارگیری مؤلفه‌های مؤثر در ارتقای کیفیت خدمات مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان، کاهش سطح نارضایتی ذی‌نفعان و افزایش سهم نظارتی نهادهای ناظر است.

شجاع و همکاران (Shoja et al., 2022) در مطالعه خود، از نظرات ۳۰ نفر از خبرگان و کارشناسان حوزه مالی و حسابرسی استفاده کردند. نتایج حاصل از مرحله اول و دوم تکنیک دلفی فازی نشان داد که سطح افشا و بعد اطمینان‌بخشی حساب‌رس دارای تأثیر بالقوه‌ای بر تصمیمات سرمایه‌گذاران بوده و باعث ایجاد تمایز میان تصمیمات اخذشده توسط سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای شده است. خرم‌آبادی (Khorramabadi, 2020) در پژوهشی به شکل کاملی به بررسی پژوهش‌های دانشگاهی

در ارتباط با استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس به‌خاطر ارائه چهارچوبی برای ارزیابی اثر استقلال حسابرِس بر کیفیت حسابرِس پرداخت و مقالات چاپ‌شده در ۹ مجله برجسته و بین‌المللی را مورد کاوش قرار داد. یافته‌ها نشان داد که اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار، خدمات غیرحسابرِس، دوره تصدی حسابرِس و وابستگی صاحب‌کار با مؤسّسات حسابرِس، استقلال حسابرِس را تهدید می‌کند.

کرمی و همکاران (*Karami et al., 2021*) در پژوهشی به‌دنبال افزایش سطح اعتماد اجتماعی با اکتشاف و رتبه‌بندی راهبردهای بهسازی کیفیت حسابرِس از نظر ذی‌نفعان بودند و بر پایه حوزه‌های سلسله تأمین گزارشگری مالی و به‌وسیله مصاحبه با ذی‌نفعان کلیدی و با استفاده از روش دلفی و آنتروپی فازی ذوزنقه‌ای، پژوهش خود را به سرانجام رساندند. از نقطه‌نظر کارشناسان راهبردهایی مانند ارتقای مسؤولیت پاسخ‌گویی مدیران، انجام نظارت قوی بر فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابرِس برای رعایت دقیق استقلال حرفه‌ای، نظارت و پاسبانی حرفه‌ای، آموزش و بازرسی کیفیت، اظهارنظر بر پایه شواهد بدون اعمال فشارها، انجام دستورالعمل‌های ایمن برای ارجاع کار و نرخ‌گذاری قراردادهای بر پایه تعرفه مصوب، ارتقای مسؤولیت قانونی حسابرسان در مقابل گزارش‌های حرفه‌ای، جذب مدیران مالی متعهد و متخصص و... برای بهبود کیفیت حسابرِس از اهمیت ارزنده‌ای برخوردار بوده‌اند.

احمدزاده و همکاران (*Ahmadzadeh et al., 2018*) در پژوهشی به تبیین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرِس و تشخیص عوامل تأثیرگذار بر انجام آن‌ها پرداخته‌اند و مدلی برای وضعیت موجود در حرفه حسابرِس ارائه کردند. برای ارائه مدل، ابتدا با مرور ادبیات نظری، مؤلفه‌های پژوهش مشخص شد؛ سپس، برای بررسی مؤلفه‌های مربوطه از ۵ نفر خبرگان دانشگاهی و ۲۱ نفر از حسابداران رسمی نظرسنجی شد. نتایج بیان کرد که عوامل فردی و سازمانی در اندازه متفاوت به‌صورت نسبی در انجام رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرِس نقش داشته‌اند.

حساس یگانه و مدنی (*Hassas Yeganeh and Madanie, 2004*) در مطالعه‌ای به بررسی این پرسش پایه پرداختند که گزارش حسابرِس به شکل معمول آن، چه تأثیری می‌تواند بر تصمیم‌گیری گروه خاصی از ذی‌نفعان یعنی اعتباردهندگان داشته باشد؟ نتایج بر مبنای پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری‌شده ۷۶ نفر از تصمیم‌گیرندگان و مسئولان پرداخت اعتبار در سیستم بانکی بوده است. واکاوی آماری بیان کرد که بین گزارش حسابرِس و تصمیم‌گیری اعتبار ارتباط قوی و مؤثر وجود ندارد؛ اما اگر سایر شرایط پرداخت وام ثابت باشد، گزارش حسابرِس می‌تواند دخالت نسبی در تصمیم‌گیری داشته باشد.

بررسی پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه حسابرِس در داخل و حتی خارج کشور هیچ مطالعه‌ای در ارتباط با عنوان این پژوهش را نشان نمی‌دهد؛ از این‌رو، این پژوهش اولین مطالعه‌ای خواهد بود که با استفاده از راهبرد نظریه داده‌بنیاد و با رویکرد آمیخته و کشف مدل انجام خواهد شد. از آنجایی که حرفه

حسابرسی از بحران اعتبار رنج می‌برد، می‌توان گفت انجام این پژوهش ضمن پرکردن خلأ پژوهشی موجود درباره اعتبار گزارش حسابرسی، مدلی ارائه خواهد داد که به علت نوآوری آن می‌تواند بینش جدیدی برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی و دست‌اندرکاران حرفه حسابرسی در مورد چگونگی دستیابی به اعتبار بیش‌تر حسابرسی ارائه نماید و برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی نیز مفید واقع شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

بر اساس پارادایم تفسیری و استدلال استقرایی، پژوهش حاضر با رویکرد کیفی و با استفاده از طرح نظریه داده‌بنیاد انجام شده است. این پژوهش از لحاظ هدف، پژوهشی بنیادی است؛ زیرا هدف اصلی آن نظریه‌پردازی و ارائه مدل اعتبار گزارش حسابرسی است. از طرف دیگر، اکتشافی است؛ زیرا وضعیتی که در مورد آن آگاهی‌های لازم وجود ندارد با هدف شناخت آن، انجام می‌شود. از نظر روش شناخت، پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی و از لحاظ بُعد زمانی، از نوع مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۲ انجام شده است. در مطالعه حاضر، اطلاعات لازم برای مبانی نظری و زمینه پژوهش به روش کتابخانه‌ای گردآوری شده و از مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است.

از طرح نظریه داده‌بنیاد برای نظریه‌پردازی پیرامون مسئله پژوهش استفاده می‌شود. هدف اصلی نظریه داده‌بنیاد تدوین نظریه‌ای (مدل) جدید است که تا کنون در جوامع پژوهشی مطرح نشده است و در داده‌های مفهومی ریشه دارد که به‌صورت نظام‌مند گردآوری و تحلیل شده‌اند. در این پژوهش از نظریه داده‌بنیاد مبتنی بر رهیافت نظام‌مند^۱ استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990) استفاده شده است. طبق این رهیافت، پژوهشگر پس از جمع‌آوری داده‌ها، به‌صورت نظام‌مند نسبت به انجام سه مرحله کدگذاری برای رسیدن به نظریه (مدل) اقدام می‌نماید. در مرحله کدگذاری باز، ابتدا متون مصاحبه‌ها مرور و سازماندهی می‌شود، سپس مفاهیم اولیه شناسایی شده و در ادامه کدهای مشابه در طبقه‌های خاصی قرار می‌گیرند. بعد از آن، برای هر کدام از این طبقه‌ها عنوانی که نمایانگر کل کدهای آن طبقه باشد، انتخاب و منظور گردید. ارتباط بین پدیده محوری و سایر مقوله‌ها و مفاهیم بر مبنای مدل پارادایم در مرحله کدگذاری محوری، مشخص و ارائه گردید. سرانجام، در مرحله کدگذاری انتخابی، گزاره‌هایی که بر روابط درونی مقوله اشاره می‌کنند، ذکر شده است. کدگذاری متون مصاحبه‌ها، با استفاده از نسخه ۲۰۲۰ نرم‌افزار مکس کیودا^۲ انجام شد.

1. Systematic GT

2. MAXQDA

به‌منظور ارزیابی اعتبار این پژوهش کیفی، از روش ارزیابی لینکلن و گوبا (Lincoln and Guba, 1985) و گوبا و لینکلن (Guba and Lincoln, 1994) استفاده گردید. این روش شامل چهار معیار قابلیت اعتبار، انتقال، اتکا و تأیید است. معیار قابلیت اعتبار، مشابه اعتبار درونی در پژوهش کمی است. در این معیار از تکنیک چندسویه‌سازی (مراجعه به منابع مختلف و متنوع برای مصاحبه) استفاده شد. معیار قابلیت انتقال، مشابه اعتبار بیرونی در پژوهش کمی است. در این معیار، با توصیف کامل زمینه، پیش‌فرض‌ها و شرایط پژوهش و ارائه جزئیات کامل، قابلیت انتقال نتایج ارائه گردید. به‌منظور تأیید معیار قابلیت اتکا نیز مصاحبه‌ها با اجازه افراد، ضبط و کلیه پاسخ‌ها بدون کموکاست، ثبت گردید. سپس، اسناد حاصل از مصاحبه‌ها، از طریق مختصرکردن و یادداشت‌های کوتاه کاهش داده شد و با رعایت اصول کدگذاری انجام شده و درون‌مایه‌ها، استخراج گردید. در معیار قابلیت تأیید با تعیین ملاک‌های دقیق و مرتبط با موضوع برای انتخاب صاحب‌نظران، دوری از سوگیری درباره انتخاب افراد، استخراج و تحلیل نتایج و همچنین با عدم تحمیل نظرات شخصی در فرآیند مصاحبه، عینیت و تأییدپذیری پژوهش تضمین شد. پایایی پژوهش نیز توسط کدگذاری مجدد و دو کدگذار، مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور، پژوهشگران پاسخ مشارکت‌کنندگان را در بازه زمانی یک‌ساله چندین بار مورد تحلیل و بازنگری قرار دادند. سپس، با انتخاب تصادفی سه مصاحبه از میان کدگذاری نهایی پس از فاصله زمانی سی‌روزه، دوباره کدگذاری انجام شد. با محاسبه نسبت تعداد کل موافق‌ها بر تعداد کل کدهای باز استخراج‌شده، درصد توافق میان این دو کدگذاری محاسبه گردید. باتوجه‌به اینکه عدد حاصل از ۶۰ درصد بزرگ‌تر است، پایایی (شاخص ثبات) تأیید گردید. همین روند توسط کدگذار دوم (توافق درون موضوعی) نیز انجام شد.

جدول (۱) محاسبه درصد توافق

Table (1) Calculation of agreement percentage

کد مصاحبه‌شونده	تعداد کل کدهای باز	توافق	عدم توافق	درصد توافق
۱	۲۶	۲۴	۲	۹۲
۲	۱۴	۱۱	۳	۷۹
۳	۳۵	۳۳	۲	۹۴
۴	۱۶	۱۱	۵	۶۹
۵	۱۱	۱۰	۱	۹۱
۶	۴۱	۳۵	۶	۸۵
۷	۳۸	۳۲	۶	۸۴
۸	۳۳	۳۱	۲	۹۴

۹۶	۱	۲۵	۲۶	۹
۷۹	۶	۲۲	۲۸	۱۰
۹۲	۲	۲۲	۲۴	۱۱
۸۴	۶	۳۱	۳۷	۱۲
۸۸	۳	۲۱	۲۴	۱۳
۸۸	۲	۱۴	۱۶	۱۴
۸۳	۵	۲۴	۲۹	۱۵
۹۴	۲	۳۰	۳۲	۱۶
-	۵۴	۳۷۶	۴۳۰	جمع

جامعه آماری پژوهش حاضر، افراد خبره در حوزه حسابرسی (اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی به کار گرفته شده در مؤسسات حسابرسی) است. ملاک انتخاب خبرگان، داشتن حداقل ده سال سابقه کار است. برای انتخاب نمونه، از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شد. در طرح نظریه داده‌بنیاد، اشباع نظری مقوله‌ها مبنای داوری درباره زمان پایان نمونه‌گیری از گروه‌های مختلف و تعیین تعداد نمونه است. در این پژوهش، اشباع نظری پس از انجام مصاحبه با ۱۶ نفر خبره حاصل شد و اطلاعات جدید دیگری درباره گردآوری مقوله‌ها یافت نشد. هر جلسه مصاحبه ابتدا، تبیین کلیت پژوهش آغاز شد، سپس پرسش‌های مصاحبه مطابق با هدف پژوهش، مطرح گردید. در خلال پاسخ‌گویی مشارکت‌کنندگان به هر سؤال، به منظور رفع ابهام ذهنی پژوهشگر و نیز تحلیل دقیق نتایج مصاحبه‌ها، در صورت نیاز، سؤال یا سؤال‌های جدیدی پرسیده شد. با انجام مصاحبه شانزدهم، مؤلفه‌ها به نقطه اشباع نظری رسیدند. در [جدول \(۲\)](#) ترکیب مشارکت‌کنندگان و مشخصات آن‌ها از نظر سطح تحصیلات ارائه شده است.

جدول (۲) ترکیب مشارکت‌کنندگان و مشخصات آن‌ها از نظر سطح تحصیلات

Table (2) Composition of participants and their characteristics in terms of educational level

تحصیلات		تعداد	گروه
کارشناسی ارشد	دکتری		
۱	۸	۹	شرکای مؤسسات حسابرسی
۰	۴	۴	اعضای هیئت علمی
۱	۲	۳	حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی
۲	۱۴	۱۶	جمع

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای تحلیل داده‌ها از رهیافت استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990) با عنوان نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند^۱ که شامل سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی است، استفاده گردید. بیان این نکته ضروری است که این روش‌ها و مراحل را نباید از نظر زمانی در فرآیند تفسیر کاملاً متفاوت از یکدیگر یا مراحل مجزا در نظر گرفت؛ بلکه روش‌های متفاوتی برای کار با داده‌های متنی هستند که پژوهشگر می‌تواند در صورت نیاز آن‌ها را انتقال یا با یکدیگر ترکیب کند (Flick, 2022).

کدگذاری باز روندی تحلیلی است که بر اساس آن، مفاهیم و ویژگی‌ها و ابعاد مشخص‌شده در داده‌ها کشف می‌شوند (Strauss and Corbin, 1990). در این مرحله، مقوله‌های اولیه داده‌ها درباره پدیده با تقسیم‌بندی داده‌ها شکل می‌گیرند. مقوله مفهومی انتزاعی‌تر از سایر مفاهیم است. نتیجه کدگذاری باز، یک مجموعه‌ای از دسته‌های مفهومی است که از داده‌ها ایجاد شده‌اند. در این مرحله، مقوله‌های اولیه اطلاعات درباره پدیده به وسیله بخش‌بندی اطلاعات شکل می‌گیرد. مقوله مفهومی است که از دیگر مفاهیم انتزاعی‌تر است. نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌ها است. نتیجه مرحله کدگذاری باز، تعداد ۵۸ کد اولیه که دارای تعداد ۴۳۰ فراوانی یا تکرار هستند که می‌توان آن را در شکل (۲) مشاهده کرد.



شکل (۲) کدهای اولیه

Figure (2) Initial codes

کدگذاری محوری، مربوط به تصفیه و جداسازی مقوله‌های حاصل از کدگذاری باز است؛ به عبارت دیگر، هدف این مرحله برقراری رابطه بین مقوله‌های ایجادشده در مرحله کدگذاری باز است. در میان مقوله‌های بسیاری که در مرحله کدگذاری باز به وجود می‌آیند، آن‌هایی که به نظر می‌رسند برای مراحل بعدی مهم‌تر هستند، انتخاب می‌شوند. هر چقدر این مقولات محوری با عبارت‌های بیش‌تری هم‌خوانی داشته باشند، غنی‌تر می‌شوند. موضوع مهم این است که روابط میان مقولات محوری و زیرمقولات فرعی آن‌ها برقرار و توضیح داده شود. استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990) می‌گویند کدگذاری محوری شامل فرآیند ارتباط‌دادن مقوله‌های فرعی به مقوله‌های اصلی‌تر است (Flick, 2022). این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده شده است که کدگذاری حول محور یک مقوله تحقق می‌یابد. مطابق مدل پارادایمی استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990)، در کدگذاری محوری، مقوله‌های استخراجی حول ۶ محور شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها ارائه می‌شوند. نتایج کدگذاری محوری در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳) نتایج کدگذاری محوری

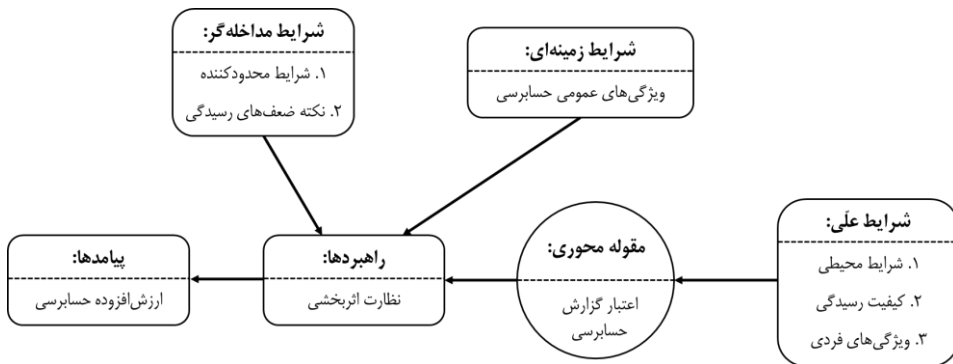
Table (3) Central axial coding

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
پدیده محوری	اعتبار گزارش حسابرسی	الزام قانونی مربوط بودن تأیید کنندگی قابلیت اعتماد نظارت نهادی
	شرایط محیطی	محیط حسابرسی فرهنگ جامعه اقتصاد دولتی عوامل سیاسی استانداردهای رایج مالی قوانین کشوری دانش و نگاه ارکان شرکت‌ها
شرایط علی	کیفیت رسیدگی	رتبه مؤسسه حسابرسی نوع نگارش گزارش حسابرسی کنترل کیفیت حسابرسی اندازه صاحب‌کار

تخصص مؤسسات		
میزان رسیدگی		
نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی		
تجربه حسابرس		
استقلال حسابرس		
تخصص حسابرس		
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای		ویژگی‌های فردی
قضاوت حرفه‌ای		
تردید حرفه‌ای		
ایجاد و تقویت زیرساخت‌های نرم‌افزاری و فناوری		
توجه به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و رعایت آن‌ها		نظارت اثربخش
زیرساخت‌های آموزشی و توانمندسازی حساب‌رسان		راهبردها
آموزش‌های حرفه		
جنسیت کارکنان		
حمایت قانون و مقررات		ویژگی‌های عمومی حسابرسی
شرایط اقتصادی کشور		
محدودیت‌های اسنادی		
محدودیت استانداردهای حسابرسی		
عدم استقلال مالی		شرایط محدودکننده
محدودبودن زمان رسیدگی		
شرایط جغرافیایی		
ضعف تیم رسیدگی		شرایط مداخله‌گر
ضعف برنامه‌ریزی		
تناقض با قوانین		
ضعف در شناخت صاحب‌کار		نکته ضعف‌های رسیدگی
محدودیت‌های صنعت		
ضعف مؤسسات		
آسایش فکری		
تأثیر بر تصمیم‌گیری		
بهبود وضعیت اقتصادی و مالیاتی کشور		ارزش افزوده حسابرسی
ارتقا وضعیت شغلی حرفه		پایامدها
افزایش قابلیت اعتماد		
افزایش تقاضای حسابرسی		

نتایج مرحله کدگذاری محوری نشان می‌دهد که ۹ مقوله کلی به دست آمده است که شامل یک مقوله برای پدیده محوری (اعتبار گزارش حسابرسی)، سه مقوله برای شرایط علی، یک مقوله برای راهبردها، یک مقوله برای شرایط زمینه‌ای دو مقوله برای شرایط مداخله‌گر و یک مقوله پیامدهای مرتبط با پدیده محوری پژوهش است.

هدف نظریه‌پردازی داده‌بنیاد صرفاً توصیف و تشریح پدیده نیست؛ بلکه تولید نظریه است. برای تبدیل تحلیل‌ها به نظریه، مفاهیم باید به صورت نظام‌مند با یکدیگر مرتبط شوند. رمزگذاری انتخابی یک گام کلیدی در توسعه نظریه است. در این مرحله، نظریه‌پرداز به صورت نظام‌مند مفهوم داده‌های پایه را انتخاب و اتصال می‌دهد و با ارتباط دادن آن به سایر مفاهیم، به صورت نظری، توجیهی انتزاعی برای فرآیند مورد مطالعه در پژوهش ارائه می‌دهد. مقوله‌ها باید به صورت نظام‌مند به هم ارتباط داده شوند تا تحلیل‌ها به نظریه تبدیل شوند. کدگذاری انتخابی یک مرحله کلیدی در نظریه‌پردازی است. نظریه‌پرداز داده‌بنیاد مقوله محوری را به صورت نظام‌مند انتخاب و با دیگر مقوله‌ها ارتباط می‌دهد تا نظریه‌ای ارائه دهد که توجیهی انتزاعی برای فرآیند مورد مطالعه، ارائه می‌دهد. روابط بین مقوله‌های شکل گرفته با شکل اصلی مدل پارادایمی استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990) مطابقت دارد؛ به این معنا که پدیده محوری از شرایط علی تأثیر می‌پذیرد و بر راهبردها اثر می‌گذارد. راهبردها نیز از شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر تأثیر می‌پذیرند تا پیامدهای مربوط به پدیده مورد بررسی را شکل دهند. مدل پارادایمی اعتبار گزارش حسابرسی در شکل (۳) ارائه شده است.



شکل (۳) مدل پارادایمی اعتبار گزارش حسابرسی

Figure (3) The paradigm model of audit report credibility

۵- بحث و نتیجه‌گیری

اعتبار گزارش حسابرسی به میزان قابل اطمینان بودن و صحت گزارش حسابرسی اشاره دارد. این اعتبار نشان‌دهنده این است که گزارش حسابرس به‌درستی و با رعایت استانداردهای حسابرسی تهیه شده است و مخاطبان آن می‌توانند نسبت به صحت و قابل اعتماد بودن آن حساب کنند. اعتبار گزارش حسابرسی برای سازمان‌ها، سرمایه‌گذاران، بورس، مدیران و سایر نهادها بسیار مهم است؛ زیرا به آن‌ها کمک می‌کند تا تصمیمات خود را با اطمینان بیشتری اتخاذ کنند. هدف این پژوهش ارائه مدل برای اعتبار گزارش حسابرسی با رویکرد کیفی و با استفاده از طرح نظریه داده‌بنیاد است. باتوجه به مفهوم اعتبار گزارش حسابرسی از دیدگاه مشارکت‌کنندگان، مدل اعتبار گزارش حسابرسی در قالب مدل پارادایمی استراوس و کوربین (Strauss and Corbin, 1990) که دربرگیرنده راهبردها، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها است، ارائه گردید.

مؤلفه محوری (اصلی) در پژوهش حاضر، اعتبار گزارش حسابرسی است. بر اساس نظر خبرگان این مؤلفه دارای پنج شاخص الزام قانونی، مربوط بودن، تأییدکنندگی، قابلیت اعتماد و نظارت نهادی است. گزارش حسابرس مستقل استاندارد برای اطمینان از انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در واقع، حسابرسان از گزارش حسابرسی برای ارائه نظر خود درباره قابل اعتماد بودن گزارش‌های مالی به ذی‌نفعان استفاده می‌کنند. بهبهانی‌نیا و همکاران (Behbahania et al., 2021) دریافتند که کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پس از اعمال نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار نسبت به قبل از آن، به طور قابل توجهی بهبود یافته است. آکتر و خو (Akther and Xu, 2021) معتقدند که قانون‌گذاران حسابرسی باید خط‌مشی‌هایی را تدوین کنند که ممکن است به حسابرسان برای حفظ استقلال و همچنین بهبود سطح ارتباط حسابرسان کمک نماید. کرمی و همکاران (Karami et al., 2021) اظهار می‌کنند که اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن و افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، در راستای بهبود کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند. فانگ و همکاران (Fung et al., 2017)، دریافتند که بازرسی‌های اولیه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. گزارش‌های حسابرسی فاقد اعتبار و کیفیت منجر به عواقب ناگوار برای حرفه حسابرسی و سایر ذی‌نفعان می‌شود. استانداردهای جاری حسابرسی، شیوه‌های حسابرسی صورت‌های مالی، فرآیند حسابرسی و نیز مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس و مهم‌تر از همه، چگونگی اظهارنظر حسابرس را توصیف می‌نمایند. یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش بهبهانی‌نیا و همکاران (Behbahania et al., 2021)، فانگ و همکاران (Fung

(*et al.*, 2017)، آکتر و خو (*Akther and Xu*, 2021) و کرمی و همکاران (*Karami et al.*, 2021) هم‌راستا است.

شرایط علی شامل شرایط محیطی، کیفیت رسیدگی و ویژگی‌های فردی است. یک محیط کار مطلوب نه تنها می‌تواند به مؤسسات حسابرسی در جذب و نگه‌داشتن کارکنان با استعداد کمک کند؛ بلکه باعث می‌شود کارکنان با رضایت و انگیزه بیش‌تری کار کنند و رفتار سازنده‌تری داشته باشند که این امر موجب افزایش بهره‌وری آن‌ها و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. همچنین، به دلیل حساس بودن گزارش‌های حسابرسی، اشخاص و گروه‌های مختلف علاقه‌مند به نظارت بر خدمات حرفه‌ای حسابرسان می‌باشند. مراجع نظارت بر حسابرسی در ایران شامل جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است. دلیل اصلی ورود بازیگران متعدد به عرصه نظارت بر حسابرسی، حساسیت بیش از حد زیاد کیفیت کار حسابرسی برای اشخاص علاقه‌مند و ذی‌نفع می‌باشد و همین موارد است که مسئولیت‌های حسابرسان را افزایش داده است. حسابرسان حرفه‌ای تجربه و دانش نسبتاً دقیق‌تری از اشتباهات و علت و معلول موارد غیرعادی دارند. اخلاق حرفه‌ای، لیاقت حسابرس، درستکاری و دیگر ویژگی‌های حسابرس هم بر دقت اظهارنظر حسابرس در طی حسابرسی تأثیرگذار هستند. این یافته به طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج پژوهش‌های دریائی و عزیزی (*Daryaei and Azizi*, 2018)، علی‌زاده‌گان و همکاران (*Alizadegan et al.*, 2023)، لا اود و همکاران (*La Ode et al.*, 2020) و رحماواتی و ایندریجاواتی (*Rahmawati and Indrijawati*, 2020) همسو است.

در این پژوهش، راهبردها شامل نظارت اثربخش می‌باشد. بر اساس پیشرفت‌های فناوری کنونی، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، هوش مصنوعی، فناوری بلاک‌چین و اینترنت اشیا روش‌هایی هستند که انتظار می‌رود حسابرسان بررسی و یاد بگیرند. ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی توسط رایانه یکی از جنبه‌های پیشرفت فناوری اطلاعات در حسابرسی است که همچنین در استانداردهای حسابرسی توصیه شده است و به کارگیری آن‌ها موجب افزایش بهره‌وری حسابرسی و کاهش هزینه‌ها می‌شود. محمدی نوره و همکاران (*Mohammady Navareh et al.*, 2021) اظهار می‌کنند که دیجیتالی‌شدن بر حسابرسی مستقل و مؤسسات حسابرسی تأثیرات غیرقابل‌اجتناب دارد که از جمله این موارد، دیجیتالی‌شدن به واسطه بهبود قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات افشاشده، باعث مربوط‌تر شدن حسابرسی و همچنین به واسطه حذف اقدامات تکراری و خسته‌کننده، موجب افزایش ارزش برای مشتریان می‌گردد و دریافتند که دیجیتالی‌شدن موجب بهبود نقش و تأثیرگذاری حسابرس، بهبود فرآیندها و روش‌های رسیدگی می‌شود. مانیتا و همکاران (*Manita et al.*, 2020) به این نتیجه رسیدند

که دیجیتالی شدن باعث بهبود ارتباط حسابرسی می‌گردد و کیفیت حسابرسی را عمدتاً با تحلیل تمام داده‌های مشتری بهبود می‌بخشد و موجب ایجاد فرهنگ نوآوری در مؤسسات حسابرسی می‌شود. از سوی دیگر، نگرش و رویکرد عمیق (اصول‌گرا) حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و حسابرسی، موجب بهبود کیفیت حسابداری و کیفیت حسابرسی می‌شود. در تعامل میان فناوری اطلاعات و حسابرسی، فرضیه اساسی قبول این واقعیت است که فناوری اطلاعات، بیش از هر چیز دیگری، نقش حیاتی به‌عنوان ابزاری در فرآیند حسابرسی ایفا می‌کند و تحت هیچ شرایطی نمی‌تواند جانشین نقش انسان‌ها شود. این یافته‌ها به طور مستقیم و غیرمستقیم هم‌راستا با نتایج پژوهش محمدی نوره و همکاران (Mohammady Navareh et al., 2021)، مانیتا و همکاران (Manita et al., 2020)، دفتری (Daftari, 2013) و کشاورز و همکاران (Keshavarz et al., 2023) می‌باشد.

در راستای به‌کارگیری و اجرای راهبردهای اعتبار گزارش حسابرسی، لازم است ویژگی‌های عمومی حسابرسی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای مدنظر قرار گیرد که مهم‌ترین آن‌ها آموزش‌های حرفه، حمایت قانون و مقررات، شرایط اقتصادی کشور و جنسیت کارکنان هستند. سازمان‌های مرتبط با حرفه همواره باید برای ارتقای سطح دانش حسابداران و حسابرسان بکوشند. حیرانی و همکاران (Heirani et al., 2020) دریافتند که بین آموزش‌های تجربی بر اظهارنظر حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته و با افزایش آموزش‌های تجربی اظهارنظر حسابرسان از قابلیت اعتماد بالاتر و بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی نیز افزوده می‌شود. نظارت کافی بر برگزاری این‌گونه کلاس‌ها در مورد همگام‌بودن با استانداردهای جدید هم می‌تواند نقش مؤثرتری را در آموزش حسابرسان ایفا کند. روماسوکون (Rumasukun, 2024) معتقد است که از منظر توسعه منابع انسانی، ادغام سواد دیجیتال و هوش هیجانی در برنامه‌های آموزشی حسابرس یک ضرورت استراتژیک برای مؤسسات حسابرسی و مؤسسات آموزشی است. همچنین، فعالیتهایی مانند حسابرسی نیازمند قضاوت هستند که بیش‌تر تحت تأثیر ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی هستند. تفاوت‌های ناشی از جنسیت در پردازش شناختی، پشتکار، احتیاط، اطمینان بیش از حد و تحمل ریسک ممکن است بر ارزیابی و قضاوت حسابرس تأثیر بگذارند و به‌تبع آن کیفیت خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. این یافته‌ها به طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج پژوهش حیرانی و همکاران (Heirani et al., 2020)، علوی طبری و همکاران (Alavi et al., 2011)، ایتونن و همکاران (Ittonen et al., 2013) روماسوکون (Rumasukun, 2024) هم‌راستا می‌باشد.

شرایط مداخله‌گر به عوامل و شرایطی اشاره می‌کنند که تحقق راهبردها را تسهیل یا محدود می‌کنند که شامل مؤلفه‌های شرایط محدودکننده و نکته ضعف‌های رسیدگی هستند که مهم‌ترین آن‌ها

محدودیت‌های اسنادی، محدودبودن زمان رسیدگی، ضعف برنامه‌ریزی، ضعف در شناخت صاحب‌کار و ضعف تیم رسیدگی می‌باشند. فشارهای بودجه‌ای ممکن است منجر به کاهش عملکرد کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی شود که منجر به کاهش اعتماد به نفس و غیبت کار در مؤسسه‌های حسابرسی شود و عملکرد در وظایف غیرحرفه‌ای که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. برنامه‌ریزی در کار حسابرسی نیازمند توسعه یک طرح کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی است. این یافته به طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج پژوهش عباس زاده و همکاران (Abbas Zadeh et al., 2013) و بخشی و همکاران (Bakhshi et al., 2022) همسو است.

پیامدها، خروجی‌های حاصل از استفاده از راهبردها هستند. در این پژوهش، پیامد مدل، مؤلفه ارزش‌افزوده حسابرسی است. مفهوم ارزش‌افزوده حسابرسی، به تلاش برای ارتقای کیفیت و کارآمدی حسابرسی اشاره می‌کند؛ به‌طوری‌که حسابرسان نقش بیش‌تر و مؤثرتری در تضمین صحت و قابل‌اعتمادبودن گزارش‌های مالی داشته باشند. مولائی و همکاران (Molaei et al., 2022) دریافتند که کیفیت حسابرسی منجر به خلق پیامدهای مطلوبی مانند ارتقای کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی می‌شود. این یافته‌ها با نتایج پژوهش آکتر و خو (Akther and Xu, 2021) و مولائی و همکاران (Molaei et al., 2022) هم‌راستا می‌باشد.

بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش و باتوجه‌به مقوله‌های شناسایی‌شده، به متولیان حرفه (از جمله سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، دیوان محاسبات و سازمان بورس و اوراق بهادار) این پیشنهادها ارائه می‌شود: استقرار ساختار نظارتی مستقل با متولی بخش دولتی شامل دقیق‌بودن مسئولیت‌ها و اختیارات، استقلال، شفافیت و قابلیت پاسخ‌گویی از سوی ناظران، برگزاری دوره‌های آموزشی برای حسابرسان، تدوین خط‌مشی‌هایی که بتواند به حسابرسان برای حفظ استقلال و همچنین بهبود سطح ارتباطات حسابرسان کمک کند، ارائه ترتیبات لازم برای رشد یا ادغام مؤسسات حسابرسی، ایجاد یک سیستم کنترل کیفی مؤثر در حرفه حسابرسی، ایجاد فرهنگ و آموزش نهادهای مربوط به حسابرسی، کمک به تأمین نرم‌افزارها و فناوری‌های جدید و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم.

به مؤسسات حسابرسی هم این پیشنهادها ارائه می‌گردد: فراهم کردن محیط کار مطلوب و مناسب برای مشارکت فعال کارکنان، اجرای مؤثر سیستم کنترل کیفیت در سازمان، اجرای کارآمد سیستم استخدام و ارتقا حرفه‌ای برای کارکنان، تنوع‌بخشی به خدمات، به‌کارگیری نرم‌افزارها، ابزارهای کمکی و فناوری اطلاعات. همچنین، به شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر متقاضیان حسابرسی پیشنهاد می‌شود: معیارهای کیفیت در مقطع انتخاب حسابرس را در نظر بگیرند، از حسابرسان در مورد کیفیت حسابرسی پاسخ‌خواهی اثربخش داشته باشند، هنگام تصمیم‌گیری در جلسات عمومی و ارزیابی

عملکرد مدیران، به محتوا و کیفیت گزارش‌های حسابرسی توجه شود، نظام حاکمیتی، کنترل‌های داخلی و کمیته حسابرسی اثربخش در شرکت مستقر کنند.

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکل نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش پژوهشی کیفی است. از آنجاکه در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد؛ لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود است. محدودیت دیگر در انجام پژوهش حاضر، عدم دسترسی به برخی افراد خبره بوده است. همچنین، در یک پژوهش کیفی ممکن است نظرات و تمایلات شخصی مشارکت‌کنندگان در پاسخ به سؤالات پژوهش، تأثیر بگذارد. علاوه بر این، داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان جمع‌آوری شده و عدم امکان مشاهده و بررسی رویدادهای واقعی که ممکن است بر اعتبار گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشد، محدودیت دیگر این پژوهش بوده است.

۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع در این پژوهش وجود ندارد.

۷- منابع

- Abbas Zadeh, M. R., Kadyoor, H., & Khorrami, S. (2013). Audit workload and audit quality. *11th Iranian National Accounting Conference*. [In Persian]
- Ahmadzadeh, T., Kheirallah, F., Shah Vissi, F., & Taherabadi, A. A. (2018). Designing Pattern of Factors Affecting on the Behaviors Reducing Audit Quality in the Iran. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 2(3), 59-99. [In Persian]
- Akther, T., & Xu, F. (2021). An investigation of the credibility of and confidence in audit value: evidence from a developing country. *Accounting Research Journal*, 34(5), 488-510.
- Alavi Tabari, S. H., Mojtahedzadeh, V., & Bakhtiaeri, N. (2011). Analyzing the Effect of Auditor Gender on Audit Quality. *Financial Accounting and Auditing Research*, 4(13), 21-43. [In Persian]
- Alinejad Saroklai, M., Pashazadeh Kahaq, M., Mohamadi, A., & Badavar Nahandi, Y. (2022). Designing the auditor's narcissism model in the auditing work environment. *Journal of Capital Market Analysis*, 2(3), 183-213. [In Persian]
- Alizadegan, L., Samadi Largani, M., & Imeni, M. (2023). An Analysis of Auditors Capability on Fraud Detection Using the Planned Behavior Theory Perspective: the Impact of Auditors Experience and Personality Type with Respect to the Role of Professional Skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 149-184. [In Persian]

- Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2004). Restoring auditor credibility: tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(2), 183-202.
- Aman, P., Hemmati, H., & Kordlouie, H. (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report. *Professional Auditing Research*, 3(12), 106-127. [In Persian]
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217.
- Bahrami, T., Bahri Sales, J., Jabbarzadeh Kangar Louie, S., & Haghvardi Zadeh, M. (2021). The Effect of Stress on the Audits' Professional Independence. *Professional Auditing Research*, 1(2), 84-104. [In Persian]
- Baker, C. R., Bédard, J., & Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394.
- Bakhshi, M., Azinfar, K., & Nabavi Chashmi, S. A. (2022). Investigating the effect of auditor time pressure on audit quality and profit quality with emphasis on the moderating role of auditors' work stress. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 67-80. [In Persian]
- Bakhshian, A., Heyrani, F., & Taftiyan, A. (2024). Assessing the credibility of auditors using artificial neural network. *Advances in Finance and Investment*, 5(1), 1-28. [In Persian]
- Bazerman, M. H., & Moore, D. (2011). Is it time for auditor independence yet? *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 310-312.
- Beattie, V., & Fearnley, S. (1998). Audit market competition: auditor changes and the impact of tendering. *The British Accounting Review*, 30(3), 261-289.
- Behbahaninia, P. S., Valizadeh Larijani, A., & Valizadeh Larijani, A. (2021). Supervisory institutions, Oversight on External Auditors, Audit Quality and Financial Reporting Quality. *Journal of Securities Exchange*, 14(53), 41-62. [In Persian]
- Birnbaum, M. H., & Stegner, S. E. (1979). Source credibility in social judgment: Bias, expertise, and the judge's point of view. *Journal of Personality and Social Psychology*, 37(1), 48-74.
- Carver, B., Muriel, L., & Trinkle, B. S. (2023). Does the reporting of critical audit matters affect nonprofessional investors' perceptions of auditor credibility, information overload, audit quality, and investment risk? *Behavioral Research in Accounting*, 35(1), 21-44.
- Daftari, K. (2013). *Investigating the impact of information technology use on the empowerment of audit staff at the Court of Accounts* (Master Thesis, Islamic Azad University, Central Tehran Branch). [In Persian]
- Daryaei, A. A., & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditors professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. [In Persian]
- De Widt, D., Llewelyn, I., & Thorogood, T. (2022). Stakeholder attitudes towards audit credibility in English local government: A post-Audit Commission analysis. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 29-55.

- Delbary Ragheb, M., Esmaeilzadeh Magharri, A., Keyghobadi, A. R., & Tavangare Hmzeh Kolaei, A. (2022). Presenting Components of Independent Audit Quality with an Emphasis on Meeting Stakeholders' Needs. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 264-286. [In Persian]
- Eskandari, A., Bayat, A., & Mohammadi, A. (2023). The effect of audit reports quality, Linguistic structure of the report and Professionalism of auditors on the user behavior: Evidence of substance over form. *Professional Auditing Research*, 3(11), 8-35. [In Persian]
- Flick, U. (2022). *An introduction to qualitative research*. Sage Publications.
- Fossung, M. F., & Verges, D. K. V. (2021). External audit quality and value creation: what relationship in the Cameroonian context. *Open Journal of Accounting*, 11(1), 21-41.
- Fung, S. Y. K., Raman, K. K., & Zhu, X. K. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.
- Funnell, W., & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 434-450.
- Funnell, W., Wade, M., & Jupe, R. (2016). Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601-619.
- Gaynor, G. B., Janvrin, D. J., Pittman, M. K., Pevzner, M. B., & White, L. F. (2015). Comments of the auditing standards committee of the auditing section of the American accounting association on IESBA consultation paper: Improving the structure of the code of ethics for professional accountants: Participating committee members. *Current Issues in Auditing*, 9(1), C12-C17.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of qualitative research*, 2(163-194), 105-117.
- Haeridistia, N., & Fadjaranie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- Hammersley, J. S. (2006). Pattern identification and industry-specialist auditors. *The Accounting Review*, 81(2), 309-336.
- Hassas Yeganeh, Y., & Madanie, M. H. (2004). The Effect of Independent Auditor's Report on Creditor's Decision Making. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 2(6), 113-127. [In Persian]
- Heirani, F., Shahmoradi, N., & Raghaghi Gargari, B. (2020). The Effect of Empirical Training on Auditors' Opinions and Audit Report Quality. *Journal of Management Studies and Accounting*, 6(1), 1-11. [In Persian]
- Hogan, C. E., Rezaee, Z., Riley Jr, R. A., & Velury, U. K. (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252.
- Hope, O. K., Thomas, W., & Vyas, D. (2011). Financial credibility, ownership, and financing constraints in private firms. *Journal of International Business Studies*, 42, 935-957.
- Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting horizons*, 27(2), 205-228.
- Javan, A., Babajani, J., Marfo, M., & Barzideh, F. (2023). Audit Quality: Providing a Model and Investigating the Gap between the Current Situation

- and the Desired Level. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 45-84. [In Persian]
- Karami, A., Gholami Jamkarani, R., Taghipouryan, Y., & Hajiha, Z. (2021). Promoting Social Confidence by Identifying and Ranking Audit Quality Improvement Strategies from the Stakeholder Perspective by Trapezoidal Fuzzy Method. *Management Accounting*, 14(48), 103-128. [In Persian]
- Karamshahi, B., & Ghorban Nejad, K. (2022). Ethical Guidelines for Internal Audit Reporting Lines. *Audit Knowledge*, 22(86), 57-83. [In Persian]
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2022). Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: an analysis of audit reports 2019-2020. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 798-818.
- Keshavarz, F., Barzegar, B., & Ghasemi, M. (2023). Presenting an Applied Model for Empowering and Maintaining Preventive Audit in the Public Sector Based on Grounded Theory. *Governmental Accounting*, 9(2), 247-272. [In Persian]
- Keyton, J. (2010). *Communication and organizational culture: A key to understanding work experiences*. Sage Publications.
- Khorramabadi, M. (2020). A review of foreign researches in the field of auditor independence and audit quality. *Advances in Finance and Investment*, 2(4), 151-184. [In Persian]
- Kueppers, R. J., & Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of disclosure and governance*, 7(4), 286-293.
- La Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F., & Oktri, S. (2020). Auditor's ability to detect fraud: Independence, audit experience, professional skepticism, and work load. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 107(11), 192-205.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. sage.
- 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*, 150, 119751.
- Mohammady Navareh, S., Rahimian, N., & Ahmadi Dehrashid, J. (2021). Investigating the Impact of Digitalization on Independent Auditors and Auditing firms in Iran. *Professional Auditing Research*, 1(3), 150-176. [In Persian]
- Molaei, M. E., PourAghajan., & Abasian Feridoni, M. M. (2022). Designing a model for improving audit quality by focusing on internal and external components in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 81-95. [In Persian]
- Moroney, R., Phang, S. Y., & Xiao, X. (2021). When do investors value key audit matters? *European Accounting Review*, 30(1), 63-82.
- Pandit, G. M. (1999). Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit firms: An empirical study. *The Mid-Atlantic Journal of Business*, 35(4), 171-188.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012). Audit expectation-performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, 16(2), 101-129.
- Rahmawati, H. S., & Indrijawati, A. (2020). Auditor Experience, Work Load, Personality Type, And Professional Auditor Skeptisism Against Auditors'

- Ability In Detecting Fraud. *Talent Development & Excellence*, 12(2), 1878-1890.
- Ranjbarian, L., Abdi, R., Rezaeimiyandoa, N., & Pakmaram, A. (2021). The moderating role of professional doubt in the auditor's professional judgment model. *Political Sociology of Iran*, 3(4), 1621-1636. [In Persian]
- Rumasukun, M. R. (2024). Developing auditor competencies through continuous training and education. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(1), 14-23.
- Safari Gerayli, M., & Valyan, H. (2019). Designing a Model and Assessing the Capabilities of Audit Institutions in Promoting Social Trust. *AAPC*, 3(6), 65-104. [In Persian]
- Saleh, S. (2023). The Contemporary Role of Internal Audit and Its Effect on the Credibility of Financial Reports. *The Journal of Financial and Commercial Research*, 24(4), 188-205.
- Schwarzkopf, D. L. (2006). Investors' attitudes toward source credibility. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 18-33.
- Sharman, C. (2001). *Holding to Account: The Review of Audit Accountability for Central Government*. Stationery Office.
- Shoja, E., Ahadi Serkani, S. Y., & Hosseini, S. A. (2022). The Role and Importance of Increasing Disclosures Audit Report in the Decisions of Professional and Non-professional Investors with Fuzzy Delphi Approach. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(56), 51-68. [In Persian]
- Sigudu, C. (2014). *An analysis of the credibility of an auditor's report for commercial banks in making financing and investing decisions*. AFR.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research*. sage.
- Sullivan, G. R. (2004). *Enhancing public trust in the accounting profession using professional judgment rather than personal judgment in resolving accounting ethics dilemmas*. Regent University.
- Svärdsten, F., & Tamm Hallström, K. (2024). Audit credibility and LGBTQI rights: certification operation in the margins. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(9), 53-74.
- Wighton, D. (2018). Carillion collapse shows it is time to reconsider the role of auditors. *Financial News*.
- Wolf, F. M., Tackett, J. A., & Claypool, G. A. (1999). Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap? *Managerial Auditing Journal*, 14(9), 468-478.

COPYRIGHTS

© 2025 by the author. Published by Islamic Azad University, Esfaryen Branch. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

