

## شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد

### اکبر دنیائی فرد

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران  
Yass\_akbar@yahoo.com

### مهدی علی نژاد

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران (نویسنده مسئول)  
mehdi12may@yahoo.com

### احمد محمدی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران  
ahmad.mohammady@iaut.ac.ir

### مهدی زینالی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران  
Zeynali@iaut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۷/۱۷

### چکیده

اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورتهای مالی ایجاد شود ناشی از اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. در طی فرآیند حسابرسی، حسابرسان واکنشهای احساسی (خوش‌بینی یا بدبینی نسبت به صاحبکار و پرسنل وی، احساس نگرانی و استرس در مورد اجزاء و مولفه‌های کار حسابرس) و حالات روانی (نسبت به محیط کار، شرایط جوی و ...) متفاوتی را تجربه نمایند و در برابر آنها عکس‌العمل نشان دهند. هدف این پژوهش شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد در ایران است، در راستای دستیابی به این هدف ابتدا ۱۶ نفر از خبرگان دانشگاه در حوزه حسابداری و مالی در بخش تحلیل نظریه داده بنیاد مشارکت داشتند. نحوه جمع‌آوری داده برحسب روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل تم) بود که با انجام مصاحبه داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و بعد از کدگذاری مدل پژوهش براساس چارچوب تئوریک از طریق کدگذاری با استفاده از نرم‌افزار مکس کیو دی ای نسخه ۲۰۲۰ طراحی شد. و در نهایت ۳ مقوله اصلی شامل عوامل محیطی، اظهارنظر حسابرس و اطمینان بخشی ایجاد نموده است. با توجه به اهمیت و نقش اظهارنظر حسابرس در تصمیمات سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل در ایران مدل ارائه شده در مقایسه با تحقیقات مشابه قابلیت کاربرد و پیاده‌سازی بیشتری دارد.

**واژه‌های کلیدی:** اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی، اطمینان بخشی و عوامل محیطی حسابرسی.

## ۱- مقدمه

وقوع بحران‌ها و فسادهای مالی اخیر در کشور باعث ایجاد نگرانی‌هایی درباره کارآمدی ساختار فعلی حرفه حسابرسی در ایران شده است. در پاسخ به این نگرانی‌ها، 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). ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در قالب گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی می‌باشد. گزارشگری مالی مربوط به این موضوع می‌باشد که واحد تجاری از بابت منابعی که در اختیار دارد، پاسخگو باشد. بنابراین مبنایی را برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌کند. بخش مهم و اصلی فرآیند گزارشگری مالی در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری، صورت‌های مالی می‌باشد که سرمایه‌گذاران بر مبنای چنین اطلاعات مالی، اقدام به تصمیم‌گیری می‌کنند. بنابراین برای دستیابی به چنین اطلاعات مالی، باید ویژگی‌های کیفی مشخصی را در تهیه آن مدنظر قرار داد. ویژگی‌های کیفی عبارت است از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. داشتن اطلاعات مربوط و قابل‌اتکا باعث تصمیم‌گیری اقتصادی مطلوب می‌گردد. در این زمینه، حسابرسی نیاز استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به ارزیابی کیفیت اطلاعات پیش از استفاده از آن‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری را برطرف ساخته و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌کند. مفید بودن گزارش‌های منتشر شده از سوی شرکت‌ها، به صحت اطلاعات و به هنگام بودن آن‌ها بستگی دارد. به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است. و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا، به عنوان زیر مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه‌بندی می‌گردد. با توجه به گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آن‌ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرایندهایی که

فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین عواملی موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. به هر حال این نکته را نمی‌توان نادیده انگاشت که اجرای فرایند حسابرسی و اظهارنظر درباره منصفانه ارایه صورت‌های مالی تبدیل به یکی از عواملی شده است که معمولاً منجر به ایجاد فاصله زمانی در ارایه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان می‌گردد.

بیان مسئله و پیشینه پژوهش- هدف نهایی حسابرسی، گزارش حسابرسی یعنی اظهارنظر درباره صورت‌های مالی صاحبکار است. شهادت‌دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای و بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با استانداردهای حسابداری شده است. طبق پژوهش‌های قبلی حالات روانی حسابرس کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد و ممکن است حالات روانی حسابرس، اظهارنظر حسابرس را نیز تحت تأثیر خود قرار دهد؛ زیرا حسابرسان به منظور ارائه گزارش حسابرسی، گزارش‌های مالی را بررسی می‌کنند و اگر حالات روانی حسابرس، از مطلوبیت بالایی برخوردار نباشد سبب تغییر در اظهارنظر حسابرس می‌شود؛ بنابراین یکی از عوامل مهمی که بر اظهارنظر حسابرس تأثیر می‌گذارد حالات روانی حسابرس است (جامعی و همکاران، ۱۴۰۰). در سال‌های اخیر پژوهش‌های رفتاری در حوزه حسابرسی افزایش یافته است. این مطالعات تأثیر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان را بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها مورد بررسی قرار می‌دهند. مدل‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی با تنوع گسترده‌ای از مسائل روبرو است. حسابرسان با توجه به مدل‌های مناسب قضاوت و تصمیم‌گیری و بر اساس مدل‌های احتمالی، مبانی روانشناسی و فرایندهای ادراکی و شناختی اقدام به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌نمایند. اختلال رفتاری و روانشناختی حسابرس باعث می‌شود تا او 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 می‌یابد (لطفی‌جو و همکاران، ۱۴۰۲).

اظهارنظر در یک موقعیت نامطمئن و ریسک‌دار رخ می‌دهد. اظهارنظر در حسابرسی، به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده ای است که به وسیله استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده تا در مواقعی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. رویکرد استاندارد برای اعمال اظهارنظر

حوزه‌های رفتاری به این نتیجه رسیده‌اند که واکنش‌های احساسی (شامل احساسات و حالات روانی) نقش با اهمیتی در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری دارند و قضاوت‌های گوناگون از جانب افراد، ناشی از واکنش‌های احساسی متفاوت آن‌ها به عوامل درونی و بیرونی است. نتایج تحقیقات روانشناسی و جامعه‌شناسی حاکی از آن است که فرایند تصمیم‌گیری مناسب مستلزم برقراری تعادل میان احساسات و ادراک افراد است. همچنین ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی وی، می‌تواند در وضعیت‌های متفاوت سبب کمک به قدرت انتخاب و نهایتاً تصمیم‌گیری وی شود. هم‌چنین، اگر فرد در گذشته احساسات و حالت روانی مشابهی را تجربه کرده و نسبت به آن‌ها شناخت داشته باشد، توانایی وی در قضاوت و تصمیم‌گیری افزایش خواهد یافت. بنابراین، دانستن منشا واکنش‌های احساسی، مدیریت و فهمیدن روابط میان آن‌ها ضروری است. چرا که در صورت عدم مدیریت صحیح، به راحتی سبب سوگیری در قضاوت و تصمیم‌گیری خواهند شد (یوسفی شامی و بنی‌مه‌د، ۱۳۹۸). بر همین اساس در این پژوهش به شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد پرداخته شده است. و محقق در پی پاسخ به این سوال می‌باشد که، عوامل موثر و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی کدامند؟

### پیشینه پژوهش

بر اساس تحقیقات روانشناسی انجام شده در این زمینه، ممکن است حسابرسان در حالات روانی منفی خود، اطلاعات منفی را در اظهارنظر خود در نظر بگیرند افراد در این گونه شرایط نگرانی کمتری نسبت به این حس خود دارند و در مواجهه با سایرین، حس مشاخره دارند و سعی به کشف اطلاعات منفی بیشتری خواهند داشت. در نقطه مقابل، چنانچه 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 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 ارزش‌گذاری نیز متوسط است. همچنین حسابرسان دارای حالت روانی مثبت، در انجام اظهارنظر خود آگاهی کمتری را در مقایسه با دو حالت منفی یا بی طرف از خود نشان داده‌اند. لطفی‌جو و

وجود ندارد. اما اعمال اظهارنظر حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابر، عامل برجسته ایست و افزایش مهارت در اظهارنظر برای حسابرسان اساسی است. از این رو در شرایط حاضر، ویژگی‌های شخصیتی و روانشناختی حسابرسان در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است. چراکه اظهارنظر امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌های شخصیتی و روانشناختی منجر به افزایش انتظار در کیفیت اظهارنظر حسابرسان می‌شود. اظهارنظر حرفه‌ای در کارهای حسابرسی و فرآیند آن موضوعی پیچیده حرفه‌ای در گذشته‌های چالش‌موجب موضوع این است. حسابرسی شده است (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶). از آنجایی‌که حسابرسی صورتهای مالی نقش مهمی در اقتصاد ایفا می‌کند، باید اعتماد کامل به متخصصان حسابداری و حسابرسی وجود داشته باشد چرا که این حرفه‌ها بر مبنای ارزش‌های اخلاقی و صداقت پایه‌گذاری شده‌اند (هارون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). حسابرسان باید استانداردهای بالایی از رفتار حرفه‌ای را حفظ کنند و اظهارنظر حرفه‌ای را در کار خود انجام دهند؛ عدم موفقیت آن ممکن است منجر به خسارات مدنی یا حتی جریمه‌های جنایی شود. علاوه بر این، حرفه‌ای بودن به معنای استفاده از مهارت‌ها و ارزش‌های فنی و ارتباطی است. اظهارنظر حرفه‌ای بی قید و شرط توسط حسابرسان یک پیش‌فرض مهم از استانداردهای حرفه‌ای است. با این حال، امروزه پیچیدگی فرآیند حسابداری و حسابرسی یکی از چالش‌های جدی برای حسابرسان می‌باشد (هریانی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). تحقیقات پیشین نشان داده که عوامل مختلفی وجود دارد که می‌تواند بر اظهارنظر و رفتار حسابرسان حرفه‌ای تأثیرگذار باشد. مانند ویژگی‌های شخصی مثل: جنسیت، برای مثال، تحقیقات نشان داده که با توجه به ارزش‌های اخلاقی بالاتر، زنان نسبت به مردان ناسازگاری بیشتری نسبت به رفتار غیر اخلاقی دارند (هارون و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر جنسیت، عوامل فرهنگی مانند نژادهای مختلف نیز بر رفتار حسابرسان تأثیر می‌گذارند (پاتل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲) علاوه بر ویژگی‌های شخصی، عوامل مانند محیط کاری حسابرسی، استقلال حسابر، گواهینامه حسابرسی و روند تصمیم‌گیری بر تصمیم‌گیری حسابرسان حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد (حلیم و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). همچنین تحقیقات رفتاری در حوزه حسابرسی نشان داده‌اند که عوامل روان‌شناختی در تحلیل شواهد و اتخاذ قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موضوعی با اهمیت است و می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌های حسابرسان تأثیر بگذارد. پژوهشگران در

<sup>3</sup> Patel et al

<sup>4</sup> Halim et al

<sup>1</sup> Haron et al

<sup>2</sup> Heyrani et al

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 می دهد 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. جامعی و لطفی جو (۱۴۰۰). در پژوهشی به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس با تأکید بر ویژگی های بازار شرکت های بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، تعداد ۱۷۴ شرکت از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۶-۱۳۹۰ به روش نمونه گیری حذف سیستماتیک انتخاب و در مجموع ۱۲۱۸ (سال - شرکت) برای انجام تحلیل در نظر گرفته شدند. به منظور بررسی روابط بین متغیرها از مدل رگرسیونی لجستیک نیز برای آزمون فرضیه ها از روش داده های ترکیبی استفاده شد. برای محاسبه ویژگی های بازار، از چهار معیار مالکیت غیردولتی، سرمایه گذاران نهادی، مالکیت مدیریتی و مجازات های سخت گیرانه استفاده گردیده است. یافته های پژوهش نشان داد که ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس، تأثیر منفی دارد. احتمال صدور گزارش مطلوب توسط حسابرسان در شرکت های غیردولتی، بیشتر از شرکت های دولتی است. وجود سهامداران نهادی تأثیر ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس را تضعیف می کند و مالکیت مدیریتی نیز تأثیر ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس را تضعیف می کند لکن در صورت وجود مجازات های سخت گیرانه ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس، تأثیر معناداری ندارد. فرج زاده دهکردی و حیدری (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق الزحمه و اظهارنظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت به بررسی ۹۴ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۲ (۱۰۳۴ مشاهده سال - شرکت) پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که با افزایش میزان توانایی مدیران، حق - الزحمه حسابرسی و احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی واحد تجاری کاهش می یابد. به صورت کلی، یافته های تحقیق نشان داد که توانایی مدیریت، عاملی تأثیرگذار بر تصمیمات حسابرسان است. این نتایج از آن رو اهمیت دارد که شواهد تجربی چندانی در خصوص رابطه بین خصوصیات مدیریت و تصمیمات حسابرسان وجود ندارد. هدیه و

همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی به بررسی رابطه خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی 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 پرداختند. 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 رابطه ای مثبت و معنی دار 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 شرکت های 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 داده های ترکیبی برای آزمون فرضیه ها استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد اندازه شرکت بر اظهارنظر حسابرسی تأثیرگذار می باشد. 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 درباره تداوم فعالیت در شرکت های درمانده مالی پرداختند. بدین منظور، اطلاعات مربوط به ۱۹۴ سال - شرکت درمانده مالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۸ جمع آوری شد. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهند مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری جریان های نقدی عملیاتی و هزینه های 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 از طریق دستکاری هزینه های تولید بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی یافت نشد. رحمانیان کوشکی 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 فرضیه های 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

چرخش در ازای حق الزحمه، اظهارنظر مطلوبی را برای مشتریان صادر می‌کنند. علاوه بر این، اثرات تبانی نقض چرخش حسابرسی با وجود کنترل دولتی، محل شرکت حسابرسی، و توسعه بازار منطقه‌ای در محیط چین کاهش می‌یابد. زارعی و همکاران<sup>۴</sup> (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 (۲۰۱۲-۲۰۱۶) که در مجموع ۴۸۰ مشاهدات با استفاده از مدل پروبیت از طریق ۱۱ نسبت مالی اولیه همراه با متغیرهای غیر مالی، از جمله نوع مؤسسه حسابرسی، گردش مالی حسابرسی و عملکرد شرکت، که بر صدور گزارش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد، 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 حسابرسی بدست آمد. ژو و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان تأثیر دستکاری فعالیت‌های واقعی بر اظهارنظر حسابرسی در خصوص تداوم فعالیت برای شرکت‌های با بحران مالی به بررسی ۲۰۰۰۹ مشاهده سال-شرکت طی سالهای ۲۰۰۴-۲۰۱۳ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه مثبت معناداری بین دستکاری فعالیت‌های واقعی و احتمال دریافت اظهارنظر حسابرسی در خصوص تداوم فعالیت در نمونه شرکت‌های با بحران مالی وجود دارد که این موضوع نشان می‌دهد که فعالیت تجاری غیرعادی مشتری (صاحبکار) بر سیاست محافظه کاری گزارشگری حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

روش شناسی پژوهش - هدف کلی پژوهش حاضر شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد است. روش پژوهش حاضر، از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت یافته‌ها کیفی و از لحاظ روش گردآوری یافته‌ها، نظریه برخاسته از داده‌ها و از نوع نوحاسته است (سباستین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). میدان پژوهش، شامل ۱۶ نفر از خبرگان شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها و حسابدارن رسمی بوده که از طریق نمونه گیری هدفمند، انتخاب شدند. ملاک

همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۴)، به بررسی اظهارنظر حسابرسی بصورت اجمالی و دستور کار با استفاده از منابع اسنادی Scopus و Dimension ۷۰۹ سند در طول دوره مشاهده ده به روش تحقیق در دو مرحله تحلیل اسنادی و تحلیل محتوای پرداختند. نتایج نشان دادند که اکثر تحقیقات اظهارنظر حسابرسی موضوعات کیفیت حسابرسی، انواع اظهارنظر حسابرسی، تداوم فعالیت، نسبت‌های مالی، مدیریت سود، دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را دربر می‌گیرد. همچنین مطالعات کمی بیشتری نسبت به مطالعات کیفی در مورد اظهارنظر حسابرسی انجام شده است. هوو همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز مالکیت، اظهارنظر حسابرسی اصلاح شده و تغییر حسابرسی در راستای پاسخ به سوالات: (۱) چگونه ساختار مالکیت شرکت‌های فهرست شده بر رابطه بین رفتار مدیریت سود و نظر حسابرسی تأثیر می‌گذارد. (۲) ساختار مالکیت چگونه بر رابطه بین نظر حسابرسی و تغییر حسابرسی تأثیر می‌گذارد، 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 حسابرسی در چنین شرایطی مرتبط نیست. برعکس، سطح بالای مدیریت سود با تمایل به انتشار اظهارنظر حسابرسی اصلاح در زمانی که ساختار مالکیت شرکت‌ها تمرکز کمتری دارد، مرتبط نیست. علاوه بر این، صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاح ممکن است احتمال تغییر حسابرسی 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 حسابرسی توسط شرکت‌ها نیز تحت تأثیر ساختار مالکیت شرکت‌ها است. ژانگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر نقض چرخش حسابرسی 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 حسابرسی بیشتر توسط عوامل طرف عرضه انجام می‌شود. همچنین حسابرسان نقض چرخش به طور قابل توجهی اظهارنظر مطلوب‌تری صادر می‌کنند و حق الزحمه بیشتری به آنها پرداخت می‌شود. این نتایج از بحث تبانی حسابرسی - مشتری حمایت می‌کند که حسابرسان ناقض

<sup>4</sup> Zarei et al

<sup>5</sup> Xu, et al

<sup>6</sup> Sebastian K

<sup>1</sup> Hidayah et al

<sup>2</sup> Hu et al

<sup>3</sup> Zhang et al.

تأییدپذیری<sup>۴</sup> با تعیین ملاک‌های دقیق و مرتبط با موضوع برای انتخاب صاحب‌نظران، دوری از سوگیری نسبت به انتخاب افراد، استخراج و تحلیل نتایج و همچنین با عدم تحمیل نظرات شخصی در فرایند مصاحبه، عینیت و تأییدپذیری پژوهش تضمین شد، در معیار انتقال پذیری<sup>۵</sup>، با توصیف کامل زمینه، پیش فرض‌ها و شرایط پژوهش و ارائه جزئیات کامل، قابلیت انتقال نتایج ارائه گردید و به منظور تأیید معیار قابلیت اطمینان<sup>۶</sup>، نیز، مصاحبه‌ها با اجازه افراد، ضبط و کلیه پاسخ‌ها بدون کم و کاست، ثبت گردید. سپس، اسناد حاصل از مصاحبه‌ها، از طریق خلاصه کردن و یادداشت‌های کوتاه تقلیل داده شد و با رعایت اصول کدگذاری انجام شده و درون مایه‌ها، استخراج گردید. پایایی آن نیز، توسط کدگذاری مجدد و دو کدگذار، مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور، پژوهشگران، پاسخ مصاحبه‌شوندگان 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 ۳۰ روزه، مجدداً کدگذاری انجام شد. با محاسبه نسبت تعداد کل موافق‌ها بر تعداد کل کدهای باز استخراج شده، درصد توافق میان این دو کدگذاری، محاسبه گردید. با توجه به اینکه عدد حاصل، از ۶۰ درصد بزرگتر است، پایایی (شاخص ثبات) تأیید شد. همچنین، همین روند توسط کدگذار دوم (توافق درون موضوعی) نیز، صورت گرفته است.

یافته‌های پژوهش - 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 سئوالات تحقیق، نسبت جمع‌آوری داده‌ها مبادرت نمود. پس از تجزیه و تحلیل و خرد کردن واحدهای معنادار ۳۵ گزاره اولیه با فراوانی ۳۵۷ در بخش‌های مختلف مراحل طراحی پیشایندها و پیامدهای اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی حسابرسی طی کدگذاری اولیه، کدهای اولیه مستخرج از کدگذاری باز بشرح زیر ارائه گردیده است.

جدول شماره ۱: مشخصات مشارکت کنندگان در تحقیق

درصد فراوانی	درصد	فراوانی	درصد فراوانی
۶۲.۵	۶۲.۵	۱۰	عضو هیات علمی دانشگاه
۱۰۰.۰۰	۳۷.۵	۶	حسابدار رسمی
-	۱۰.۰۰	۱۶	جمع نهایی

انتخاب خبرگان، شامل اعضای هیئت علمی دانشگاهی و متخصصان رشته حسابرسی به شرط داشتن آثار برجسته علمی و حسابداران رسمی با سابقه مدیریتی در حوزه موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران بوده است. گردآوری اطلاعات مورد نیاز جهت مبانی نظری پژوهش و در راستای تشکیل مدل مفهومی از روش اسنادی و کتابخانه‌ای و برای یافته‌ها، از مصاحبه نیمه ساختار یافته، استفاده گردید و تا رسیدن به اشباع نظری، ادامه یافت. داده‌های جمع‌آوری شده در این بخش از نوع صوت و یا متن خواهد بود. هر جلسه مصاحبه ابتدا، با توضیحی درباره کلیت پژوهش آغاز شده، سپس، سئوالات مصاحبه که به صورت کلی و مطابق با هدف پژوهش طراحی شده بود، مطرح گردید. در خلال پاسخگویی مصاحبه شونده به هر سؤال، به منظور رفع ابهام ذهنی پژوهشگر و نیز تحلیل دقیق نتایج مصاحبه‌ها، در صورت نیاز، سؤال یا سئوالات جدیدی پرسیده شد. با رسیدن به مصاحبه ۱۱۵ام، یافته جدیدی حاصل نشد که به معنای حصول اطمینان از اشباع نظری است. با این حال، به منظور اطمینان بیشتر، یک مصاحبه دیگر انجام شد. پس از پایان یافتن تحلیل مصاحبه‌ها و به دست آمدن پیشایندها و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی که در بازه زمانی یکساله انجام شد، با توجه به تغییر دوباره یعنی سپرسی شدن بازه زمانی یکساله که در فرآیند اظهارنظر حسابرسی، تأثیرگذار بوده است یا خیر، نتایج مصاحبه ۱۱۶ام نیز، نمایانگر کفایت مصاحبه‌های پیشین بود. تحلیل یافته‌ها با روش تحلیل محتوا، و بر اساس مکتب اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی با استفاده از نرم‌افزار مکس گویو دی ای نسخه ۲۰۲۰ انجام شد. بدین صورت که، ابتدا در مرحله کدگذاری باز، اسناد حاصل از مصاحبه‌ها که به دقت ثبت گردیده بود، مورد مطالعه قرار گرفت و عبارات کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش، استخراج گردید. پس از آن، در مرحله کدگذاری محوری، عبارات کلیدی استخراج شده مورد تحلیل قرار گرفته، با تجمیع عبارات کلیدی که به مفهوم مشابهی اشاره داشتند، مؤلفه‌های اصلی به دست آمدند. در پایان در مرحله کدگذاری انتخابی، با تقلیل مجدد مؤلفه‌های اصلی در دسته‌های کوچکتر بر مبنای شباهت مؤلفه‌ها در ادبیات نظری، عوامل حاصل شد. میزان اعتبار یافته‌های پژوهش، با استفاده از چهار معیار لینکلن و گوبا<sup>۲</sup> (۱۹۸۵)، مورد سنجش قرار گرفت. بدین صورت که، در معیار اعتبارپذیری<sup>۳</sup> از تکنیک چند سویه سازی (مراجعه به منابع مختلف و متنوع برای مصاحبه) استفاده شد، در معیار

<sup>4</sup> Confirmability

<sup>5</sup> Transferability

<sup>6</sup> Reliability

<sup>1</sup> MAXQDA2020

<sup>2</sup> Lincoln Y, Guba E G

<sup>3</sup> Credibility

بودند. رونوشت مصاحبه ها برای یافتن مقوله های اصلی، مقوله ها، خرده مقوله ها به طور منظم بررسی شد. طی این فرآیند کدگذاری تعداد ۳۵ کدباز، که البته در ابتدا ۵۴ کد اولیه بود که با مشورت با اساتید محترم راهنما و مشاور و نیز درگیری بلندمدت محقق با مصاحبه و کدها تعداد آن به ۳۵ کد اولیه رسید ۹ خرده مقوله یا مفهوم و ۳ مقوله استخراج و ویژگی های آنها شناسایی شد. یعنی محقق در طی ۱۶ مصاحبه و پس از مقوله بندی کدهای اولیه که در بخش های بعد ملاحظه خواهید کرد به نقطه اشباع تئوریک دست یافت. محقق با تبادل نظر با استاد راهنما و مشاور مقولات اصلی و فرعی احتمالی و کد محوری خود را به صورت جدول شماره ۲ و ۳ ایجاد می نماید.

تجزیه و تحلیل داده های این پژوهش براساس دستورالعمل های کوربین و استرواس (۲۰۰۸)، شامل سه مرحله اصلی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. در نهایت نظریه مدل کیفی پژوهش بیان شده است.

**گام اول- کدگذاری باز:** کدگذاری باز اولین مرحله در تجزیه و تحلیل داده ها و کدگذاری است. در طول مرحله کدگذاری باز، داده های حاصل از مصاحبه ها به دقت بررسی شد، مقوله های اصلی و مقوله های فرعی مربوط به آنها مشخص شدند و خرده مقوله ها (زیر مقوله ها) تعیین شدند. در طی این تحلیل- ها، فنون تحلیلی پیشنهاد شده کوربین و استرواس (۲۰۰۸)، به کار گرفته شد. واحد اصلی تحلیل برای کدگذاری باز مفاهیم

جدول شماره ۲: کدهای توصیفی یا کدگذاری باز

ردیف	کد های اولیه	ردیف	کد های اولیه
۱	بیش اطمینانی	۱۹	کاهش هزینه
۲	تجربه حسابرس	۲۰	پاسخگویی
۳	اخلاق حرفه ای حسابرس	۲۱	شفافیت اطلاعاتی
۴	دانش حسابرس	۲۲	شفافیت مالی
۵	سوگیری ادراکی حسابرس	۲۳	فناوری اطلاعات
۶	تفکر انتقادی حسابرس	۲۴	دانش فناوری
۷	عوامل روانشناختی	۲۵	استانداردها و قوانین
۸	محدودیت های فردی	۲۶	تغییر شریک
۹	دانش عمومی	۲۷	منابع انسانی
۱۰	دانش تخصصی	۲۸	سبک مدیریت
۱۱	مهارت فردی	۲۹	فرهنگ سازمانی موسسه
۱۲	کیفیت تجربه	۳۰	اندازه موسسه
۱۳	مهارت حرفه ای	۳۱	الزامات حرفه
۱۴	زیرساخت ها	۳۲	بازار رقابتی حسابرسی
۱۵	موقعیت جغرافیایی	۳۳	وابستگی اقتصادی
۱۶	ارتقای سطح کیفی حسابرسی	۳۴	فعالیت شرکت
۱۷	اصلاح قوانین و مقررات	۳۵	نوع حسابرسی
۱۸	کارایی و اثر بخشی حسابرسی		

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

مقوله اصلی	مقوله فرعی	کد اولیه
اظهار نظر حسابرس	عوامل هویتی	بیش اطمینانی
		تجربه حسابرس
		اخلاق حرفه ای حسابرس
		دانش حسابرس
		سوگیری ادراکی حسابرس
		تفکر انتقادی حسابرس
		عوامل روانشناختی
		محدودیت های فردی

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

مقولات اصلی و فرعی مطابق با جدول ۳ قابل ملاحظه است و محقق با توجه به درگیری با تحقیق، ادبیات تحقیق، نظر خبرگان دسته‌بندی‌ها را با یک ابزار تثلیث انجام و در نهایت ۳ مقوله اصلی شامل عوامل محیطی (عوامل زیرساختی- فناوری اطلاعات، دانش فناوری و استانداردها و قوانین 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)، اظهار نظر حسابرسان (دانش-دانش عمومی و دانش تخصصی، عوامل هویتی- بیش اطمینانی، تجربه حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، دانش حسابرسان، سوگیری ادراکی حسابرسان، تفکر انتقادی حسابرسان، عوامل روانشناختی و محدودیت های فردی مهارت تجربه- مهارت فردی، کیفیت تجربه و مهارت حرفه ای،

ویژگی‌های موسسه حسابرسی- زیرساخت‌ها، موقعیت جغرافیایی)، 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) را ایجاد نموده است. اکنون محقق در گام مهم بعدی وارد کد گذاری دور دوم یا ایجاد کد های محوری می شود.

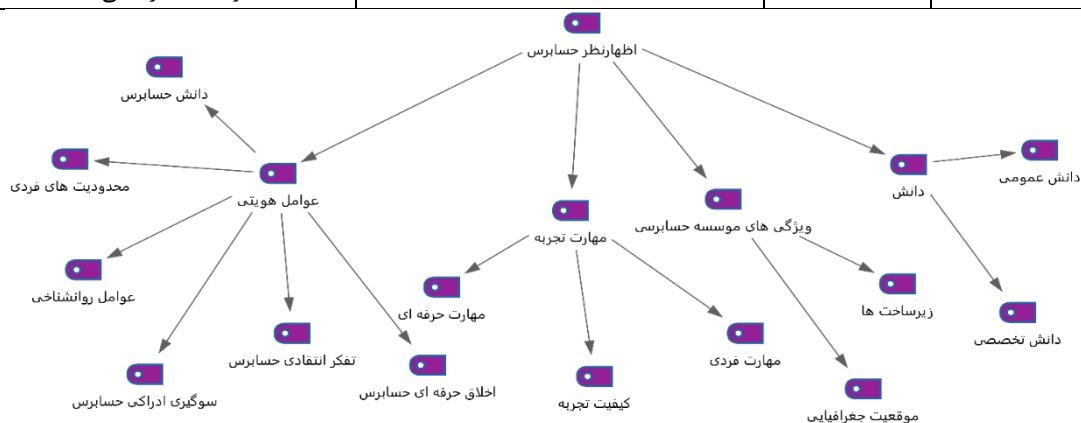
**گام دوم- کدگذاری محوری:** در کدگذاری محوری، مفاهیم براساس اشتراکات و یا هم معنایی در کنار هم قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، کدها و دسته های اولی که در کدگذاری باز ایجاد شده اند، با یکدیگر مقایسه می شوند و ضمن ادغام کدهایی که از نظر مفهومی با یکدیگر مشابهند، دسته هایی که به یکدیگر مربوط می شوند، حول محور مشترکی قرار می

پدیده محوری<sup>۱</sup> - پدیده محوری حادثه یا اتفاق اصلی است که یک سلسله کنش ها/کنش های متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می شود (اشتراوس و کوربین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). پدیده محوری مورد مطالعه در این پژوهش اظهارنظر حسابرسی است که مشخصات مربوط به آن در جدول ۴ ارائه شده است.

گیرند. در واقع، در این مرحله، ابعاد پارادایم کدگذاری شکل می-گیرد و شامل سه دسته، مقوله محوری، پیشایندها و پیامدها است. با توجه به نقد الگوهای سال های دور، محقق ابتدا مقولاتی که با یکدیگر ارتباط مفهومی دارند طبقه بندی کرده و در جداول ۴ الی ۶ این طبقه بندی ها و رسیدن به بلوک یا واحد معنایی را مشاهده می کنیم.

جدول شماره ۴: مفهوم سازی پدیده یا مقوله اصلی (اظهارنظر حسابرسی)

کد اولیه	مقوله فرعی	مقوله اصلی	کد محوری
دانش عمومی	دانش	اظهارنظر حسابرسی	پدیده یا مقوله اصلی
دانش تخصصی			
بیش اطمینانی	عوامل هویتی		
تجربه حسابرسی			
اخلاق حرفه ای حسابرسی			
دانش حسابرسی			
سوگیری ادراکی حسابرسی			
تفکر انتقادی حسابرسی			
عوامل روانشناختی			
محدودیت های فردی	مهارت تجربه		
مهارت فردی			
کیفیت تجربه			
مهارت حرفه ای	ویژگی های موسسه حسابرسی		
زیرساخت ها			
موقعیت جغرافیایی			



شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند، و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آن چه که در برهه ای از زمان پیامد به شمار می رود. در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود. در همین راستا مقولات استخراجی به به شرح جدول ۵ دسته بندی شد

پیامدها<sup>۳</sup> - پیامدها، نتیجه کنش (اعمال) و واکنش شرایطی است که در خصوص پدیده وجود دارد (اشتراوس و کوربین، ۲۰۰۸). نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می شود. پیامدها را همواره نمی توان پیش بینی کرد و الزاماً همانهایی نیستند که افراد قصد آن را داشته اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاقات باشند،

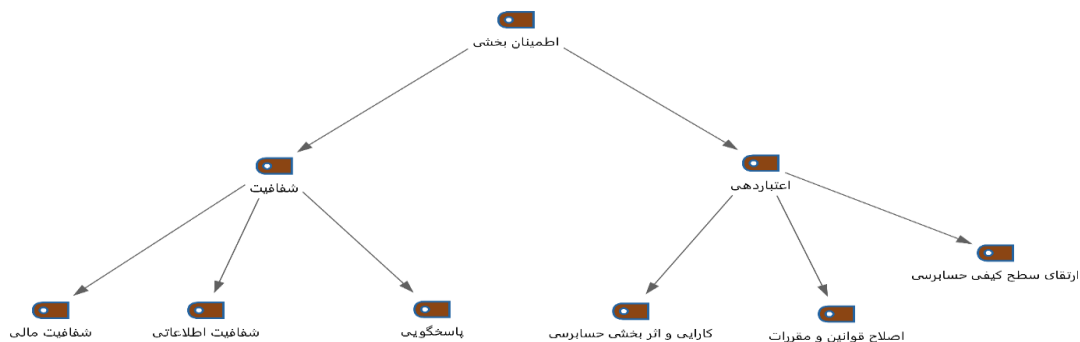
<sup>3</sup> outcomes

<sup>1</sup> pivotal phenomenon

<sup>2</sup> Strauss, A, Corbin, J

جدول شماره ۵: مفهوم سازی پیامدها

کد اولیه	مقوله فرعی	مقوله اصلی	کد محوری
ارتقای سطح کیفی حسابرسی	اعتباردهی	اطمینان بخشی	اطمینان بخشی
اصلاح قوانین و مقررات			
کارایی و اثر بخشی حسابرسی			
کاهش هزینه			
پاسخگویی	شفافیت		
شفافیت اطلاعاتی			
شفافیت مالی			



نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظرند، شرایط علی را بیابد. نتایج تحلیل محتوای پاسخ مصاحبه شونده‌ها، حاکی از وجود چهار مقوله اصلی در خصوص پیشایندها (عوامل موثر) برای ایجاد پدیده مورد مطالعه است که کدهای مربوط به آنها به شرح جدول ۶ است.

پیشایندها<sup>۱</sup> - مقوله‌هایی شرایطی هستند که مقوله اصلی (اظهار نظر حسابرسی مبتنی بر حالات روانی) را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آن جا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با

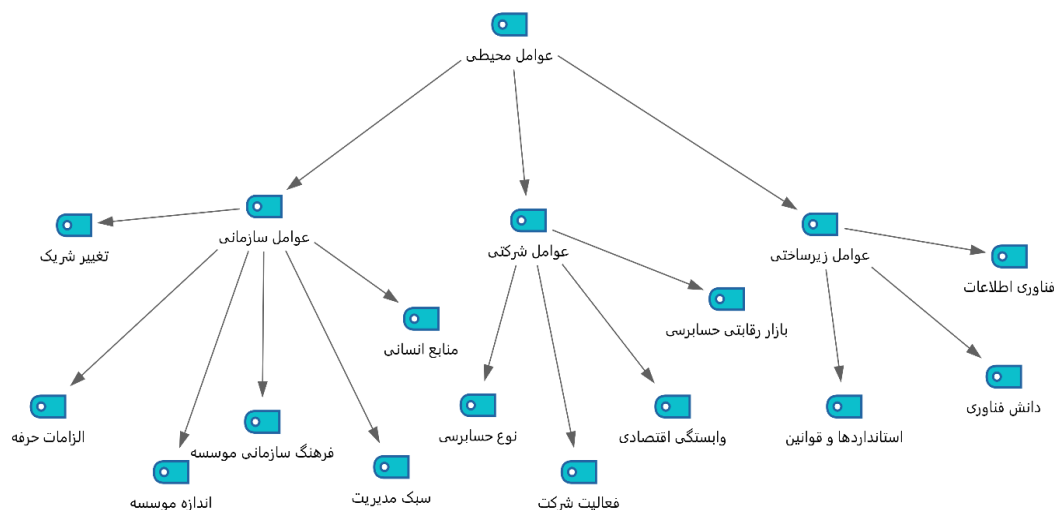
جدول شماره ۶: مفهوم سازی پیشایندها

کد اولیه	مقوله فرعی	مقوله اصلی	کد محوری
فناوری اطلاعات	عوامل زیرساختی	عوامل محیطی	عوامل محیطی
دانش فناوری			
استانداردها و قوانین			
تغییر شریک	عوامل سازمانی		
منابع انسانی			
سبک مدیریت			
فرهنگ سازمانی موسسه			
اندازه موسسه	عوامل شرکتی		
الزامات حرفه			
بازار رقابتی حسابرسی			
وابستگی اقتصادی			
فعالیت شرکت			
نوع حسابرسی			

<sup>1</sup> Causal conditions

می‌شوند. هر چند در پژوهش‌های ارائه مدل با استراتژی رویکرد ترکیبی موازی از طریق تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده توسط محقق در نمونه اکتشاف مدلی نیز در پژوهش کمی او متولد می‌شود و ترکیب این دو مدل نهایی پژوهش را ارائه می‌کند.

اکنون محقق توانسته است فرایند مفهوم سازی مطابق جداول تکمیل نماید و ۳ واحد معنایی را با بالاترین درجه انتزاع که در حقیقت در پژوهش کیفی کد محوری و در پژوهش کمی سازه خوانده می‌شود ایجاد نماید. ۳ سازه در سه نمودارهای درختی که در نرم افزار MAXQDA ورژن ۲۰۲۰ ترسیم شده‌اند، مشاهده



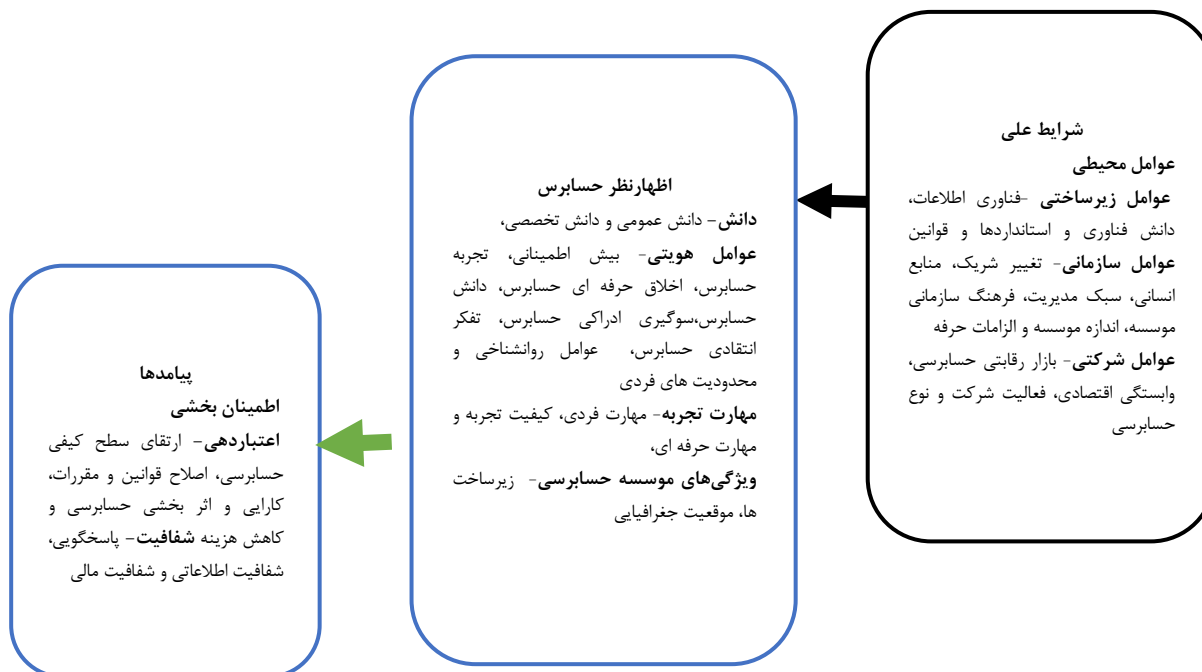
۳) منطقی باشد و داده‌ها را به زور به همدیگر تحمیل نکنند. عنوان یا عبارتی که برای تشریح مقوله هسته به کار می‌رود باید به اندازه‌ای انتزاعی باشد که بتواند برای پژوهش در دیگر حوزه‌های اساسی به کار گرفته شود و به تولید یک نظریه عمومی‌تر بینجامد

۴) مفهوم یا مقوله محوری باید قادر به تبیین تفاوت‌ها بوده و در عین حال از داده‌ها برخوردار باشد

در ادامه، مقوله‌های عمده در قالب یک مدل (مدل زمینه‌ای) حول مقوله هسته به یکدیگر ارتباط داده می‌شوند. در واقع، مدل ترسیم شده به توصیف صوری مقوله‌ی و تحلیل و تبیین آن می‌پردازد. این فرآیند را ترکیب مقوله هسته و پالایش و آراستن سازه‌های منتج شده از آن اطلاق می‌شود. مدل مذکور را می‌توان به صورت یک مدل یا نمودار صوری، اما معنایی و مفهومی ترسیم کرد. نمودار شماره ۱ مدل زمینه‌ای استخراج شده از نظرات متخصصان پیرامون پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر روش داده بنیاد را نشان می‌دهد.

**گام سوم- کدگذاری انتخابی:** در این مرحله محقق با تعداد اندکی از مقوله‌های انتزاعی به تدوین نظریه پرداخته و نیازی به کد بندی داده‌های جدید ندارد. مقوله‌های مورد استفاده به لحاظ نظری اشباع شده است. و هر کدام بر اساس مفاهیم کدبندی شده مراحل اول و دوم به صورت منطقی در کنار یکدیگر قرار گرفته‌اند سپس محقق باید مقوله هسته را انتخاب کند. مقوله هسته به دو شیوه انتخاب می‌شود. در شیوه اول، محقق ممکن است یکی از مقوله‌های موجود را گزینش نماید و در شیوه دوم وی باید نسبت به تعیین یا ساخت یک مقوله جدید اقدام نماید؛ انتخاب مقوله هسته‌ای در مرحله کدبندی گزینشی مستلزم بررسی دقیق داده-ها در دو مرحله قبل است. برای تعیین یا ساخت مقوله هسته معیارهای به شرح زیر وجود دارند

- ۱) مقوله هسته باید محوری باشند؛ به این معنا که همه مقوله‌های عمده دیگر با آن ارتباط داشته باشند
- ۲) باید به فراوانی در داده‌ها به آن اشاره شده باشد. این به آن معنا است که در همه یا اکثر موارد عبارت‌های معطوف به مقوله‌ها در داده‌های خام وجود داشته باشند



نمودار ۱: مدل کیفی پژوهش پیرامون پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهار نظر حسابرسی

### بحث و نتیجه گیری

هدف از این تحقیق شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهار نظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد می- باشد این پژوهش در چارچوب رویکرد کیفی و با بکارگیری روش تحقیق داده بنیاد انجام گرفته است. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۳۵ کدباز، ۹ خرده مقوله یا مفهوم و ۳ مقوله می باشد که در قالب مدلی شامل پیشایندها با خرده مقولات: 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)، مقوله محوری با خرده مقولات: اظهار نظر حسابرس (دانش- دانش عمومی و دانش تخصصی، عوامل هویتی- بیش اطمینانی، تجربه حسابرس، اخلاق حرفه ای 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، ویژگی های موسسه حسابرسی- زیرساخت ها، موقعیت جغرافیایی)، پیامدهای با خرده مقولات 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) می باشد. با توجه

به مسئولیت خطیر حسابرسان در بررسی و اعتباردهی به صورتهای مالی شرکتها و ارائه اظهار نظر قابل اتکا برای افراد ذینفع جهت ارزیابی عملکرد، انجام رفتارهای غیر حرفه ای 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 می تواند اظهار نظر 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 غیر قابل اعتماد می شود، بنابراین کارکردهای تخصصی آنها به دلیل نبود انگیزه کاهش می یابد گاردنر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، عقیده دارند 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 می یابد و در نتیجه تداوم فعالیت آنان در درازمدت می شود (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). فرهنگ سازمانی؛ مدیریت ارزش های اخلاقی در محیط کار موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی شده، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را تقویت می کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروه ها را بهبود می بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها،

<sup>۱</sup> Gardner et al

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 هاتکس<sup>۷</sup>، ۲۰۱۰). بنابراین، نقش اصلی حسابرسان خارجی تضمین قابلیت اطمینان صورتهای مالی ارائه شده توسط یک شرکت است و افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی می‌تواند 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<sup>۸</sup>، 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، افزایش امکان پیش‌بینی منطقی روند قیمت‌ها می‌شود. بر این اساس، افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی به اعتدالی جایگاه و فرهنگ حسابرسی و حساب‌خواهی در جامعه و در نتیجه افزایش فرهنگ سرمایه‌گذاری می‌انجامد.

#### پیشنهادهای

در این پژوهش با استفاده از روش نظریه زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و شناسایی پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی با استفاده تئوری داده بنیاد شناسایی شد. براساس پیشایند و پیامدهای موثر روحی و روانی بر اظهارنظر حسابرسی از طریق یک مدل سیستمی مشخص گردید. گزارش حسابرسان منبعی ارزشمند از اطلاعات است که توسط حسابرسان مستقل تهیه می‌شود و نوع اظهارنظر اهمیت ویژه‌ای در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از

موجب بهبود رفتار کارکنان و در نهایت افزایش سود خواهد شد (دونالدسون و دیویس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰). سبک رهبری موسسات عاملی مهم و تاثیرگذار بر فرهنگ موسسات است و این فرهنگ سازمانی است که تعیین می‌کند 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<sup>۲</sup>، 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 پایین تر 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<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). موسسه‌های حسابرسی بزرگ مشتریان بزرگتری دارند، بنابراین، انتظار بازار از حسابرسان برای کشف تحریف‌های موجود در صورتهای مالی افزایش خواهد یافت (دیویدسون و نوو<sup>۴</sup>، 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<sup>۵</sup> (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<sup>۶</sup> (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 آنجا 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، ۱۳۹۸). پیامدها، خروجی‌های حاصل از استفاده از راهبردها می‌باشند. تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که پیامدها

<sup>5</sup> Lennox, C. S

<sup>6</sup> Pai et al

<sup>7</sup> Altman, E. I., & Hotchkiss, E

<sup>8</sup> Hakim Faten; Omri Mohamed Ali,

<sup>1</sup> Donaldson & Davis

<sup>2</sup> May et al

<sup>3</sup> MohammadRezaei et al

<sup>4</sup> Davidson, R. A., & Neu, D

حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهارنظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت‌های در مانده مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۳۷-۶۰

حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶)، تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب، بیش اعتمادی و، شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، ۷۱-۹۸

رجبعلی زاده، جواد (۱۳۹۵)، تأثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی: بررسی مطالعات و آرایه چکیده‌های از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد.

رحمانیان کوشکی، عبدالرسول و رفیعی بیدگلی، مرضیه، (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آن‌ها با اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

سالمی، اسحاق. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴۱۵)-۲۶.

فرج زاده دهکردی، حسن، و حیدری، ناهید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق الزحمه و اظهارنظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۳)، ۲۲۱-۲۳۹.

فروغی، عارف و حمیدی مقدم، ابوالفضل، (۱۳۹۷)، بررسی بحران‌های مالی و تأثیر آنها بر حرفه حسابداری و حسابرسی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.

فروغی، عارف؛ حمیدی مقدم، ابوالفضل (۱۳۹۷)، بررسی بحران‌های مالی و تأثیر آنها بر حرفه حسابداری و حسابرسی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.

لطفی جو، نشمین، بنی مهد، بهمن، وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۲). خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۸۱-۶۴.

صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی دارد بر این اساس، انتظار می‌رود موسسات حسابرسی و همچنین نهادهای تصمیم‌گیرنده در این زمینه در جهت بهبود کیفیت اظهارنظر حسابرس تلاشی مضاعف داشته باشند. مدل مفهومی پیشنهادی این پژوهش، می‌تواند به عنوان مبنایی برای افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد که در نتیجه آن، مواردی همچون توانایی پاسخگویی به ذی‌نفعان، افزایش فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی و همچنین افزایش فرهنگ سرمایه‌گذاری را به دنبال خواهد داشت. در راستای پیشنهادات کاربردی پژوهش، به نهادهای تصمیم‌گیرنده و ناظر پیشنهاد می‌شود که هنگام تصمیم‌گیری به اصلاح موارد مطرح شده و همچنین شرایط علی از قبیل عوامل سازمانی، زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری توجه بیشتری داشته باشند. بر این اساس، موسسات حسابرسی برای افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی بایستی آموزش مستمر و بهینه پرسنل، غنی‌سازی زیرساخت‌های نرم‌افزاری و فناوری‌ها و اجتناب از اشتباهات قضوتی حسابرس را در نظر بگیرند. سیاست‌های سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نیز با تلاش برای تدوین مدل مناسب حق‌الزحمه حسابرسان، تدوین استانداردهای قابل اجرا و عملیاتی، کنترل کیفیت مطلوب و سازنده و همچنین ادغام موسسات حسابرسی تأثیر بسزایی در این زمینه خواهد داشت.

محدودیت‌های تحقیق - هر پژوهشی بنابر داده‌های مورد نیازش با محدودیت‌هایی روبرو است که این پژوهش نیز از این اصل مستثنی نمی‌باشد. در این پژوهش به خاطر محدودیت‌های مالی و زمانی موجود کلیه حسابداران رسمی اکتفا شده است؛ پس به جهت تعمیم نتایج حاصل از این مطالعه به تمامی حسابرسان ایران باید ملاحظات خاصی را در نظر گرفته و بهتر است در مطالعات بعدی کلیه حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی کشور مورد مطالعه قرار گیرند. در تانی با توجه به اینکه، بنابر سنت رویکرد کیفی از نمونه هدفمند برای انجام پژوهش استفاده شد، از این رو برای تعمیم یافته‌ها، بایستی با احتیاط و با در نظر گرفتن جوانب امر عمل شود. همچنین با توجه به اینکه محقق خود به طور مستقیم در کار پژوهش درگیر مسائل است. احتمال سوگیری محقق خصوصاً اشتباهات ساختاری در کدگذاری داده‌ها وجود دارد.

#### فهرست منابع

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.

- rotation violation on audit opinions and audit fees: Evidence from China †Research in International Business and Finance 62 (2022) 101715.
- یوسفی شرمی، میرامید، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۸). تاثیر عواطف فردی بر بی طرفی حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱)، ۱۸۵-۱۶۳.
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary accounting research*, 9(2), 479-488
- Donaldson, J., & Davis, P. (1990). Business ethics? Yes, but what can it do for the bottom line?. *Management Decision*. Vol28, Issue 6.
- Halim, H. A., Jaafar, H., & Janudin, S. E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11), 119-127.
- Haron, H., Ismail, I., Ibrahim, D. N., & Na, A. Lo. (2014). Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia. *Malaysian Accounting Review*, 13(2).
- Heyrani, F., Banimahd, B., & Roudposhti, F. R. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance*, 36(16), 177-188.
- Hidayah, Nur, Sudarma, Made, Djamhuri, Ali, Atmini, Sari (2024), Audit opinion research: overview and research agenda, *Cogent Business & Management*, VOL. 11, NO. 1, 2301134
- Hu †May †Muhammad †Abdul †Yang †Jingjing (2022) †Ownership concentration †modified audit opinion †and auditor switch: New evidence and method †North American Journal of Economics and Finance 61 (2022) 101692.
- Hu †May †Muhammad †Abdul †Yang †Jingjing (2022) †Ownership concentration †modified audit opinion †and auditor switch: New evidence and method †North American Journal of Economics and Finance 61 (2022) 101692
- 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.
- Patel, C., Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1), 1-31.
- Sebastian K.(2019), Distinguishing between the strains grounded theory: classical, interpretive and constructivist. *Journal for Social Thought*. 2019; 3(1): 1-9.
- Xu, H., Dao, M., Wu, J. (2018). The effect of real activities manipulation on going concern audit opinions for financially distressed companies. *Review of Accounting and Finance*, <https://doi.org/10.1108/RAF-09-2016-0135>
- Zhang †Xuehua †Yan †Huanmin †Hu †Fang †Wang †Hongjian †Li †Xiaoning (2022) †Effect of auditor



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

## **Identifying the antecedents and psychological effects on the audit opinion using foundational data theory**

**Akbar Donyaei fard**

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

**Mahdi ali neghad**

Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz – Iran

**Ahmad Mohammadi**

Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz – Iran

**Mahdi zeynali**

Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz – Iran

### **Abstract**

The auditor's professional opinion is the main gem of the audit. The value created by the audit of financial statements is the result of the auditor's professional opinion and generally results from the set of professional judgments that are carried out within the framework of accounting and auditing standards. During the audit process, auditors have different emotional reactions (optimism or pessimism towards the employer and his personnel, feeling worried and stressed about the components and components of the auditor's work) and mental states (relative to the work environment, atmospheric conditions, etc.). experience and react to them. The aim of this research is to identify the antecedents and psychologically effective consequences of audit opinion using foundation data theory in Iran, in order to achieve this goal, 16 experts from the university in the field of accounting and finance participated in the foundation data theory analysis section. The method of data collection was based on qualitative methodology through theoretical analysis (theme analysis), which required data was collected by conducting interviews, and after coding the research model was designed based on the theoretical framework through coding using Max QDA software version 2020. . And finally, it has created 3 main categories including environmental factors, auditor's opinion and reassurance. Considering the importance and role of the auditor's opinion in the decisions of potential and active investors in Iran, the presented model has more applicability and implementation compared to similar researches.

**Keywords:** audit opinion based on mental states, assurance and environmental factors of audit