

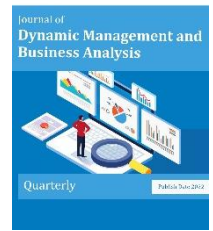


Journal Website

Article history:  
Received 21 January 2026  
Revised 14 May 2026  
Accepted 23 May 2026  
Initial Publication 29 May 2026  
Final Publication 21 March 2027

## Dynamic Management and Business Analysis

Volume 6, Issue 1, pp 1-23



E-ISSN: 3041-8933

# Representation of the Drivers and Outcomes of the Development of Dialogism in the Auditing Profession: A Systematic Input Cycle and Matrix Outputs

Shima. Shahraini<sup>1</sup>, Mohamadreza. Abdoli<sup>1</sup>, Maryam. Shahri<sup>1</sup>, Hasan. Valiyan<sup>1</sup>, Marjan. Shahali<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Department of Accounting, Sha.C., Islamic Azad University, Shahrood, Iran

<sup>2</sup> Department of Accounting, Dam.c, Islamic Azad University, Dameghan, Iran

\* Corresponding author email address: mr.abdoli@iau.ac.ir

### Article Info

#### Article type:

Original Research

#### How to cite this article:

Shahraini, S., Abdoli, M., Shahri, M., Valiyan, H. & Shahali, M. (2027). Representation of the Drivers and Outcomes of the Development of Dialogism in the Auditing Profession: A Systematic Input Cycle and Matrix Outputs. *Dynamic Management and Business Analysis*, 6(1), 1-23.  
<https://doi.org/10.61838/dmbaj.360>



© 2027 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

### ABSTRACT

**Objective:** The purpose of this study was to represent the drivers and outcomes of the development of dialogism in the auditing profession based on a systematic cycle of inputs and matrix outputs and to explain the causal relationships among its influential dimensions.

**Methodology:** This study was applied in terms of purpose and exploratory in nature, employing a mixed-methods design. In the qualitative phase, grounded theory was used to identify the contexts underlying the development of dialogism in the auditing profession. Data were collected through in-depth and semi-structured interviews with 15 auditing experts. After reaching theoretical saturation, the interviews were analyzed through open, axial, and selective coding procedures. Subsequently, a two-round Delphi analysis was conducted to assess the reliability of the identified dimensions using mean and agreement coefficient criteria. In the quantitative phase, 28 independent auditors with more than five years of professional experience were selected through purposive sampling. A systematic representation analysis and pairwise comparison matrix were then employed to determine the internal relationships and direct and indirect effects among the core dimensions.

**Findings:** The qualitative findings revealed 317 initial open codes, 30 conceptual themes, 6 core dimensions, and 3 structural categories. The core dimensions included perceptual, cognitive, supervisory, occupational, social, and identity capabilities. The Delphi analysis confirmed the adequacy and reliability of all identified dimensions based on acceptable mean and agreement coefficient thresholds. The systematic representation analysis demonstrated that “supervisory capabilities” and “social capabilities” functioned as the primary systemic drivers of dialogism development in auditing. These dimensions stimulated “cognitive capabilities” as a secondary driver, which subsequently enhanced “perceptual capabilities” and “occupational capabilities.” The findings further indicated that this process ultimately contributed to the development of “identity capabilities” and strengthened auditors’ communicative capacities with stakeholders.

**Conclusion:** The findings suggest that the development of dialogism in the auditing profession requires the simultaneous strengthening of supervisory, social, and cognitive dimensions so that auditors can move beyond their traditional control-oriented roles and become more interactive and responsive actors toward stakeholders. Furthermore, dialogism enhances professional identity, transparency, and public trust, thereby providing a foundation for transforming the philosophy of the auditing profession and improving the quality of professional communication in capital markets.

**Keywords:** *Dialogism, Auditing Profession, Dialogic Auditing, Supervisory Capabilities, Social Capabilities, Systematic Cycle*

## EXTENDED ABSTRACT

### Introduction

The auditing profession has undergone substantial transformation during recent decades, shifting from a purely technical and control-oriented function toward a multidimensional professional activity grounded in communication, interaction, and social accountability. In contemporary capital markets, stakeholders no longer expect auditors merely to verify financial statements and detect material misstatements; instead, auditors are increasingly required to facilitate transparency, strengthen accountability, and contribute to the creation of public trust through meaningful professional interaction (Abraham et al., 2024; Blessing, 2024). This transformation has intensified the importance of dialogism within auditing practices, where the auditing process is interpreted not only as a technical evaluation mechanism but also as a communicative and interpretive process through which auditors interact with managers, investors, regulators, and other stakeholders. The emergence of dialogic auditing is closely associated with developments in behavioral accounting, organizational communication, and social identity theories. Research has shown that stakeholders' judgments are strongly influenced by the language, tone, structure, and interpretive dimensions of audit reporting rather than solely by numerical disclosures (Elliott et al., 2015; Riley et al., 2014). Similarly, accounting and auditing are increasingly conceptualized as languages of business communication that shape perceptions and social meanings (Botafogo, 2019; Islam & Sharif, 2019). Technological developments such as blockchain, big data analytics, and artificial intelligence have further complicated audit environments and increased the need for reflective, communicative, and socially responsive auditing processes (Brown Liburd et al., 2015; Garanina et al., 2021). At the same time, changes in regulatory structures and governance expectations have strengthened demands for professional skepticism, transparency, and stakeholder-oriented auditing approaches (Glover et al., 2017; Xie, 2023). The social status of auditors is now increasingly linked to their communicative capabilities, social legitimacy, and ability to establish trust-based interactions with stakeholders (Babajani et al., 2022). Furthermore, audit quality is no longer evaluated exclusively through compliance with standards but also through dimensions such as disclosure quality, responsiveness, social accountability, and communicative transparency (Mostafa & Ramadan, 2026; Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025). Despite the growing importance of dialogism in auditing, previous studies have primarily focused on technical, procedural, and structural aspects of auditing, while limited attention has been devoted to identifying the systemic drivers and outcomes of dialogism in the auditing profession. Therefore, the present study aimed to represent the drivers and outcomes of the development of dialogism in the auditing profession based on a systematic cycle of inputs and matrix outputs using a mixed-methods approach.

### Methods and Materials

This study was applied in terms of its results and exploratory in terms of its objective. From the perspective of data collection and analysis, the study employed a mixed-methods design integrating qualitative and quantitative approaches. In the qualitative phase, grounded theory methodology was utilized to identify the contextual dimensions and conceptual foundations of dialogism in the auditing profession. Data were collected through in-depth, semi-structured interviews with professional auditors and accounting experts who possessed sufficient academic and professional expertise regarding the philosophical and behavioral dimensions of auditing. The participants were selected through theoretical

and snowball sampling procedures. Interviews continued until theoretical saturation was achieved. A total of fifteen interviews were conducted, and the interview texts were analyzed through open, axial, and selective coding procedures. During the coding process, conceptual themes, central dimensions, and structural categories associated with dialogism in auditing were extracted and categorized systematically. Following the qualitative phase, a two-round Delphi analysis was conducted to evaluate the reliability and consensus level of the identified dimensions. A seven-point Likert-scale checklist was distributed among experts, and the dimensions were assessed based on mean values and agreement coefficients. In the quantitative phase, twenty-eight independent auditors with more than five years of professional experience participated in the study. Purposeful and accessible sampling methods were employed to select participants with substantial professional experience in auditing practices. Subsequently, a systematic matrix representation approach was implemented to identify the causal relationships among the central dimensions extracted from the qualitative phase. Pairwise comparisons among dimensions were conducted to determine direct, indirect, reciprocal, and neutral relationships between dimensions. Based on these comparisons, systemic inputs, outputs, and delta values were calculated to identify primary drivers, secondary drivers, and systemic outcomes of dialogism in auditing. The analytical process ultimately enabled the construction of a systematic cause-and-effect model representing the internal dynamics of dialogism development within the auditing profession.

### **Findings**

The qualitative findings revealed a total of 317 initial open codes derived from the interview process. These codes were subsequently categorized into 30 conceptual themes, 6 central dimensions, and 3 structural categories. The six central dimensions identified in the study included perceptual capabilities, cognitive capabilities, supervisory capabilities, occupational capabilities, social capabilities, and identity capabilities. The coding process demonstrated a balanced and theoretically saturated structure among the dimensions, indicating a coherent conceptual framework for dialogism in auditing. The Delphi analysis confirmed the adequacy and reliability of all identified dimensions. The mean scores for all dimensions exceeded the acceptable threshold, and agreement coefficients indicated sufficient consensus among experts regarding the relevance and applicability of the extracted themes. The matrix representation analysis further revealed the systemic relationships among the six dimensions. The results demonstrated that supervisory capabilities and social capabilities functioned as the primary systemic drivers of dialogism development in the auditing profession. These dimensions exerted the strongest direct influence on the entire system and stimulated cognitive capabilities as a secondary systemic driver. Cognitive capabilities, in turn, contributed to the enhancement of perceptual capabilities and occupational capabilities among auditors. The analysis also showed that identity capabilities represented the ultimate systemic outcome of dialogism development. In other words, when supervisory and social dimensions strengthen the cognitive and professional capacities of auditors, the auditing profession gradually develops a more coherent and socially legitimate professional identity. The findings further indicated that the relationships among dimensions were not isolated but interconnected through direct and indirect pathways. Supervisory capabilities improved transparency, accountability, and professional interaction structures, while social capabilities enhanced communication quality, stakeholder engagement, and collaborative professional relationships. These processes contributed to improved judgment quality,



stronger professional understanding, enhanced communicative performance, and greater trustworthiness within the auditing profession.

### **Discussion and Conclusion**

The findings of this study demonstrate that dialogism in the auditing profession is a multidimensional and systemic phenomenon rooted in social interaction, professional communication, institutional structures, and cognitive development. The identification of supervisory capabilities as a primary systemic driver suggests that dialogism cannot emerge effectively in auditing environments lacking transparent, participatory, and accountable regulatory structures. Strong supervisory mechanisms create opportunities for constructive professional interaction, collaborative communication, and stakeholder-oriented accountability. Simultaneously, the identification of social capabilities as another primary driver indicates that dialogism is fundamentally dependent on the interpersonal and communicative capacities of auditors. Modern auditing requires professionals who are not only technically competent but also socially responsive, communicatively skilled, and capable of establishing meaningful interactions with stakeholders. The study also revealed the mediating role of cognitive capabilities in transforming systemic drivers into professional outcomes. This finding suggests that dialogism enhances auditors' analytical understanding, interpretive abilities, and professional judgment by encouraging reflective and interactive professional practices. The development of perceptual and occupational capabilities as primary systemic outcomes further indicates that dialogic auditing strengthens auditors' awareness of professional situations, improves practical competencies, and enhances the quality of professional decision-making. Most importantly, the emergence of identity capabilities as the ultimate systemic outcome highlights the transformative effect of dialogism on the professional identity of auditors. Through transparent communication, social accountability, and interactive engagement, auditors develop stronger professional legitimacy and more coherent professional values. Consequently, dialogism contributes not only to improved auditing quality but also to increased stakeholder trust, enhanced social legitimacy, and stronger professional integration within capital markets. Overall, the study demonstrates that the future development of the auditing profession increasingly depends on integrating communicative, social, cognitive, and supervisory dimensions into auditing structures and practices. Dialogism therefore represents a significant paradigm shift from traditional control-oriented auditing toward a more interactive, socially responsive, and stakeholder-centered auditing model capable of addressing the complexities of contemporary financial environments.



## بازنمایی محرک‌ها و برآیندهای توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی: چرخه سیستماتیک ورودی و خروجی‌های ماتریسی

شیمای شهر آئینی<sup>۱</sup>، محمدرضا عبدلی<sup>۱</sup>، مریم شهری<sup>۱</sup>، حسن ولیان<sup>۱</sup>، مرجان شاه علی<sup>۲</sup>

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

۲. گروه حسابداری، واحد دامغان، دانشگاه آزاد اسلامی، دامغان، ایران

\*ایمیل نویسنده مسئول: mr.abdoli@iau.ac.ir

### اطلاعات مقاله

### چکیده

#### نوع مقاله

پژوهشی اصیل

#### نحوه استناد به این مقاله:

شهر آئینی، شیمای، عبدلی، محمدرضا، شهری، مریم، ولیان، حسن، شاه علی، مرجان. (۱۴۰۶). بازنمایی محرک‌ها و برآیندهای توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی: چرخه سیستماتیک ورودی و خروجی‌های ماتریسی. *مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار*، ۶(۱)، ۲۳-۱.



© ۱۴۰۶ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

**هدف:** هدف این پژوهش، بازنمایی محرک‌ها و برآیندهای توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی بر اساس چرخه‌های سیستماتیک از ورودی‌ها و خروجی‌های ماتریسی و تبیین روابط علی میان ابعاد مؤثر بر آن بود. **روش‌شناسی:** این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و اکتشافی و از نظر روش گردآوری داده‌ها، از نوع آمیخته بود. در بخش کیفی، از نظریه داده‌بنیاد برای شناسایی زمینه‌های توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی استفاده شد و داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان حسابرسی جمع‌آوری گردید. پس از رسیدن به اشباع نظری، داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. در ادامه، برای بررسی پایایی ابعاد شناسایی‌شده، از تحلیل دلفی دو مرحله‌ای با معیارهای میانگین و ضریب توافق استفاده شد. در بخش کمی نیز، ۲۸ نفر از حسابرسان مستقل با تجربه بیش از پنج سال، از طریق نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. سپس با استفاده از تحلیل بازنمایی سیستماتیک و ماتریس مقایسه زوجی، روابط درونی میان مؤلفه‌های محوری و میزان اثرگذاری مستقیم و غیرمستقیم آن‌ها بر یکدیگر تعیین گردید. **یافته‌ها:** نتایج بخش کیفی نشان داد که در مجموع ۳۱۷ کد باز اولیه، ۳۰ مضمون مفهومی، ۶ مؤلفه محوری و ۳ مقوله ساختاری شناسایی شد. مؤلفه‌های محوری شامل قابلیت‌های ادراکی، شناختی، نظارتی، شغلی، اجتماعی و هویتی بودند. نتایج تحلیل دلفی نیز بیانگر تأیید تمامی مضامین شناسایی‌شده بر اساس حد مطلوب میانگین و ضریب توافق بود. یافته‌های تحلیل بازنمایی سیستماتیک نشان داد که «قابلیت‌های نظارتی» و «قابلیت‌های اجتماعی» به‌عنوان محرک‌های سیستمی اولیه توسعه محاوره‌گرایی در حسابرسی عمل می‌کنند و از طریق تحریک «قابلیت‌های شناختی» به‌عنوان محرک ثانویه، موجب تقویت «قابلیت‌های ادراکی» و «قابلیت‌های شغلی» می‌شوند. همچنین نتایج نشان داد که این فرآیند در نهایت به شکل‌گیری «قابلیت‌های هویتی» و ارتقای ظرفیت‌های ارتباطی حسابرسان با ذینفعان منجر می‌گردد. **نتیجه‌گیری:** یافته‌های پژوهش نشان داد که توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی نیازمند تقویت هم‌زمان ابعاد نظارتی، اجتماعی و شناختی است تا حسابرسان بتوانند فراتر از نقش سنتی کنترلی، به کنشگرانی تعاملی و پاسخگو در برابر ذینفعان تبدیل شوند. همچنین محاوره‌گرایی با ارتقای هویت حرفه‌ای، افزایش شفافیت و تقویت اعتماد عمومی، می‌تواند زمینه تحول در فلسفه حرفه حسابرسی و بهبود کیفیت ارتباطات حرفه‌ای در بازار سرمایه را فراهم سازد.

**کلیدواژه‌گان:** محاوره‌گرایی، حرفه حسابرسی، حسابرسی دیالوگی، قابلیت‌های نظارتی، قابلیت‌های اجتماعی، چرخه سیستماتیک



حرفه حسابرسی در دهه‌های اخیر از یک فعالیت صرفاً فنی و مبتنی بر کنترل اسناد و مدارک، به عرصه‌ای پیچیده، چندلایه و متکی بر تعاملات اجتماعی، رفتاری و ارتباطی تبدیل شده است. در گذشته، انتظار اصلی از حسابرسان ارائه اطمینان نسبت به صحت اطلاعات مالی و کشف تحریف‌های بااهمیت بود، اما امروزه ذینفعان بازار سرمایه از حسابرسان انتظار دارند که علاوه بر ایفای نقش نظارتی، به‌عنوان کنشگرانی حرفه‌ای در راستای تقویت شفافیت، اعتماد عمومی و پاسخگویی سازمانی نیز عمل نمایند. این تحول باعث شده است که حسابرسی از یک فرآیند صرفاً مبتنی بر شواهد عینی و استانداردهای فنی، به فرآیندی تعاملی و مبتنی بر ارتباطات حرفه‌ای با ذینفعان مختلف تبدیل گردد (Abraham et al., 2024; Blessing, 2024). در چنین بستری، مفاهیمی نظیر کیفیت تعاملات حسابرسان، قابلیت‌های ارتباطی، ادراکات اجتماعی و ظرفیت‌های هویتی حرفه‌ای، بیش از گذشته در مرکز توجه پژوهشگران و نهادهای حرفه‌ای قرار گرفته‌اند.

افزایش پیچیدگی محیط‌های اقتصادی، توسعه فناوری‌های نوظهور، گسترش گزارشگری یکپارچه و تغییر الگوهای حکمرانی شرکتی، سبب شده است که نقش حسابرسان از جایگاه سنتی «راستی‌آزمایی اطلاعات» فراتر رود و به سمت ایفای نقشی محاوره‌ای و تفسیری حرکت کند. در چنین شرایطی، حسابرس تنها انتقال‌دهنده نتایج حسابرسی نیست، بلکه از طریق زبان، لحن، نحوه افشاء و کیفیت تعاملات حرفه‌ای، در شکل‌دهی برداشت ذینفعان از واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها نقش‌آفرینی می‌کند (Botafogo, 2019; Islam & Sharif, 2019). این موضوع به‌ویژه در شرایطی اهمیت می‌یابد که بازارهای مالی با بحران اعتماد، ابهام اطلاعاتی و افزایش انتظارات اجتماعی از سازمان‌ها مواجه هستند. در چنین فضایی، کیفیت ارتباطات حسابرسی می‌تواند بر قضاوت سرمایه‌گذاران، سطح اعتماد عمومی و تصمیم‌های اقتصادی ذینفعان اثر مستقیم داشته باشد (Elliott et al., 2015; Riley et al., 2014).

یکی از مهم‌ترین تحولات نظری در این حوزه، ظهور مفهوم «حسابرسی محاوره‌محور» یا «حسابرسی دیالوگی» است. این رویکرد بر این فرض استوار است که حسابرسی صرفاً فرآیندی فنی و مبتنی بر استانداردها نیست، بلکه بستری برای ایجاد تعامل، تبادل معنا و هم‌فهمی میان حسابرسان، مدیریت و ذینفعان محسوب می‌شود. در این چارچوب، حسابرس از طریق برقراری ارتباط مؤثر، تفسیر مناسب اطلاعات و ایجاد فضای گفت‌وگو، به ارتقای فهم مشترک از واقعیت‌های سازمانی کمک می‌کند (Che et al., 2023; Xie, 2023). چنین نگاهی به حسابرسی، ریشه در دیدگاه‌های رفتاری و اجتماعی در علوم حسابداری دارد که معتقدند تصمیم‌های اقتصادی صرفاً بر پایه داده‌های عینی اتخاذ نمی‌شوند، بلکه ادراکات، احساسات، زبان و شیوه‌های ارتباطی نیز در شکل‌گیری قضاوت‌های مالی نقش تعیین‌کننده دارند (Douglas & Sutton, 2010; MacGregor et al., 2000).

در این میان، زبان حسابرسی به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی تعامل با ذینفعان، اهمیت ویژه‌ای یافته است. پژوهش‌های متعددی نشان داده‌اند که ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی، نحوه ارائه اطلاعات و میزان انتزاع یا عینیت در بیان موضوعات، می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار باشد (Evans, 2004; Riley et al., 2014). بر اساس دیدگاه بوتافوگو، حسابداری و حسابرسی دارای نحو زبانی خاصی هستند که نه تنها اطلاعات را منتقل می‌کند، بلکه بر تفسیر، ادراک و احساسات مخاطبان نیز اثر می‌گذارد (Botafogo, 2019). از این منظر، حسابرسی محاوره‌محور با عبور از محدودیت‌های زبان عینی و فنی سنتی، به سمت زبانی حرکت می‌کند که قابلیت تفسیرپذیری، تعامل و اقناع بیشتری برای ذینفعان فراهم سازد. به همین دلیل، حسابرسی مدرن بیش از گذشته نیازمند بهره‌گیری از مهارت‌های ارتباطی، توانایی مدیریت تعاملات و قابلیت‌های شناختی در مواجهه با مسائل پیچیده حرفه‌ای است.

علاوه بر ابعاد زبانی و ارتباطی، تحولات فناوری نیز در تغییر ماهیت حرفه حسابرسی نقش مهمی داشته‌اند. توسعه فناوری‌هایی نظیر بلاکچین، کلان‌داده و هوش مصنوعی باعث شده است که حسابرسان با حجم گسترده‌ای از اطلاعات و الگوهای پیچیده تصمیم‌گیری مواجه شوند (Brown Liburd et al., 2015; Garanina et al., 2021). در چنین شرایطی، صرف اتکا به استانداردهای سنتی پاسخگوی نیازهای حرفه‌ای نیست و حسابرسان باید از ظرفیت‌های شناختی، تحلیلی و تعاملی بالاتری برخوردار باشند. فناوری‌های نوین از یک سو امکان شفافیت و دسترسی گسترده‌تر به اطلاعات را فراهم ساخته‌اند و از سوی دیگر، ضرورت ایجاد ارتباطات حرفه‌ای مؤثرتر و تفسیری‌تر را افزایش داده‌اند. به همین دلیل، مفهوم محاوره‌گرایی در حسابرسی را می‌توان واکنشی به پیچیدگی روزافزون محیط‌های اطلاعاتی و نیاز به ارتقای سطح تعاملات حرفه‌ای دانست.

در سطح حرفه‌ای نیز، مفهوم کیفیت حسابرسی طی سال‌های اخیر دچار تحول شده است. در گذشته کیفیت حسابرسی عمدتاً بر مبنای معیارهای فنی و میزان رعایت استانداردها سنجیده می‌شد، اما امروزه کیفیت حسابرسی با عواملی نظیر اعتماد ذینفعان، پاسخگویی اجتماعی، تعاملات حرفه‌ای و شفافیت ارتباطی نیز پیوند خورده است (Blessing, 2024; Mostafa & Ramadan, 2026). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که کیفیت نظارت بر حسابرسان و میزان استقلال حرفه‌ای آنان می‌تواند بر عملکرد مالی شرکت‌ها و اعتماد سرمایه‌گذاران اثرگذار باشد (Abraham et al., 2024). همچنین شباهت فرهنگی میان مؤسسات حسابرسی و صاحبکاران نیز بر کیفیت گزارشگری مالی و سطح تعاملات حرفه‌ای تأثیر دارد (Golden et al., 2026). این یافته‌ها بیانگر آن است که حرفه حسابرسی بیش از گذشته به ابعاد اجتماعی، فرهنگی و ارتباطی وابسته شده و صرف معیارهای فنی نمی‌توانند تبیین‌کننده کامل کیفیت عملکرد حسابرسان باشند.

از منظر نظری، مفهوم محاوره‌گرایی را می‌توان با نظریه انعکاس و هویت حرفه‌ای نیز پیوند داد. نظریه انعکاس بر این اصل تأکید دارد که یادگیری و شناخت در بستر تعاملات اجتماعی و بازنمایشی شکل می‌گیرد (Kawai, 2021). در حرفه حسابرسی نیز تعاملات حرفه‌ای و گفت‌وگوهای میان حسابرسان و ذینفعان می‌تواند زمینه‌ساز ارتقای فهم مشترک و توسعه هویت حرفه‌ای شود. باباجانی و همکاران نشان داده‌اند که جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی تا حد زیادی تحت تأثیر مؤلفه‌های هویت اجتماعی و ادراکات حرفه‌ای ذینفعان قرار دارد (Babajani et al., 2022). بنابراین، محاوره‌گرایی در حسابرسی را می‌توان بستری برای تقویت هویت حرفه‌ای، ارتقای اعتماد اجتماعی و افزایش مشروعیت حرفه حسابرسی دانست.

از سوی دیگر، تغییرات نهادی و الزامات نظارتی نیز در توسعه محاوره‌گرایی نقش تعیین‌کننده‌ای دارند. نظام‌های نظارتی جدید، با تأکید بر پاسخگویی، شفافیت و نظارت مستقل، حسابرسان را به سمت تعاملات حرفه‌ای گسترده‌تر سوق داده‌اند (Ahmadian et al., 2024; Glover et al., 2017). در چنین فضایی، حسابرس دیگر صرفاً ناظر بر اطلاعات مالی نیست، بلکه به‌عنوان واسطه‌ای ارتباطی میان شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی عمل می‌کند. همچنین افزایش فشارهای اجتماعی و انتظارات مربوط به مسئولیت‌پذیری زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، ضرورت توسعه تعاملات حسابرسان با ذینفعان را تشدید کرده است (Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025). به همین دلیل، مفهوم محاوره‌گرایی می‌تواند چارچوبی نظری برای تبیین تغییرات جدید در ماهیت حرفه حسابرسی فراهم آورد.

در کنار این تحولات، مسئله فشار کاری حسابرسان، فرهنگ سازمانی و کیفیت گزارشگری نیز اهمیت قابل توجهی یافته است. پژوهش یادگاری و همکاران نشان می‌دهد که حجم کار حسابرسان و کیفیت حسابرسی می‌تواند از طریق فرهنگ سازمانی بر میزان افشای اطلاعات سازمانی اثرگذار باشد (Yadgari et al., 2025). این یافته بیانگر آن است که کیفیت تعاملات و فضای فرهنگی حاکم بر حرفه حسابرسی، نقش مهمی در کیفیت ارتباطات اطلاعاتی و پاسخگویی حرفه‌ای ایفا می‌کند. در نتیجه، برای توسعه حسابرسی محاوره‌محور، توجه هم‌زمان به ابعاد فرهنگی، رفتاری، هویتی و نظارتی ضروری است.



از منظر روش‌شناختی نیز، تحلیل روابط سیستمی و الگوهای علی میان مؤلفه‌های حرفه‌ای، به یکی از رویکردهای مهم در مطالعات مدیریتی و سازمانی تبدیل شده است. روش‌هایی نظیر TISM و MICMAC امکان تحلیل روابط درونی میان متغیرها و شناسایی محرک‌ها و پیامدهای سیستمی را فراهم می‌سازند (John William et al., 2023; Sahoo & Thakur, 2023). همچنین مدل‌سازی ساختاری برای تحلیل روابط سلسله‌مراتبی متغیرها در مطالعات کیفیت و مدیریت کاربرد گسترده‌ای یافته است (Veltmeyer & Mohamed, 2017). بهره‌گیری از چنین رویکردهایی در پژوهش حاضر می‌تواند به بازنمایی دقیق‌تر روابط علی میان ابعاد محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی کمک کرده و چارچوبی نظام‌مند برای تحلیل محرک‌ها و پیامدهای آن فراهم آورد.

با وجود اهمیت روزافزون محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی، بخش قابل توجهی از مطالعات پیشین همچنان بر ابعاد فنی، کنترلی و ساختاری حرفه تمرکز داشته‌اند و ابعاد ارتباطی، اجتماعی و هویتی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. همچنین تاکنون پژوهش‌های جامعی که بتواند محرک‌ها و پیامدهای توسعه محاوره‌گرایی را در قالب یک الگوی سیستماتیک و ماتریسی بازنمایی نماید، کمتر مشاهده شده است. این خلأ پژوهشی به‌ویژه در بستر حرفه حسابرسی ایران، که با چالش‌هایی نظیر بحران اعتماد، ضعف تعاملات حرفه‌ای و محدودیت‌های ساختاری مواجه است، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. بنابراین، پژوهش حاضر تلاش دارد با بهره‌گیری از رویکردی ترکیبی و نظام‌مند، ضمن شناسایی ابعاد و زمینه‌های محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی، روابط علی میان محرک‌ها و پیامدهای آن را در قالب چرخه‌ای سیستماتیک بازنمایی نماید. هدف این پژوهش، بازنمایی محرک‌ها و برآیندهای توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی بر اساس چرخه‌ای سیستماتیک از ورودی‌ها و خروجی‌های ماتریسی است.

## روش پژوهش

این مطالعه به لحاظ نوع نتیجه، کاربردی تلقی می‌شود و از منظر هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که با استفاده از مدل‌های کیفی و کمی تلاش دارد تا ضمن ارائه‌ی چارچوب نظری، نسبت به ارزیابی ابعاد آن در بستر مطالعه اقدام کند. لذا می‌بایست اذعان نمود، مطالعه حاضر از یک روش شناسی خاص تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان براساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. از سویی دیگر، به فراخور فرآیندهای تحلیلی در طی مسیر این مطالعه، در هر مرحله روش‌های متفاوتی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. به طوریکه در فاز کیفی این مطالعه از تحلیل نظریه داده بنیاد بهره برده شده است تا زمینه‌های توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد و مصاحبه با خبرگان مشخص گردد. سپس از طریق تحلیل دلفی تلاش می‌شود تا پایایی ابعاد شناسایی شده از حد اجماع نظری دارای کفایتی برخوردار باشد و امکان تعمیم آن به جامعه هدف مقدور باشد. سپس در فاز کمی مطالعه نیز، براساس فرآیندهای تحلیل کیفی/تعاملی، ابتدا نسبت به انجام مقایسه زوجی جهت تعیین سطح اثرگذاری (مستقیم؛ غیرمستقیم و بی‌اثر بودن) اقدام می‌شود و مولفه‌های محوری برآمده از فاز کیفی به لحاظ سطری و ستونی در یک ماتریس « $m \times m$ » بررسی می‌شود تا محرک‌ها و پیامدهای سیستمی بس محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی، در قالب یک الگوی علت و معلولی مشخص شود.

براساس ماهیت جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی، مصاحبه‌شوندگان جمعی از حسابداران رسمی هستند که به واسطه دانش فنی و دانشگاهی از آگاهی بالاتری به لحاظ شناخت از پدیده‌های فلسفی حرفه حسابرسی برخوردار بودند. لذا طی نمونه‌گیری نظری و فرآیند گلوله برفی، خبرگان انتخاب شدند تا جهت انجام مصاحبه، باتوجه به رویکردهایی همچون سابقه‌ی شناخت فنی و استانداردهای مرتبط با حوزه‌ی حسابرسی از یک سو و سابقه‌ی پژوهشی خبرگان در این حوزه از سویی دیگر، تلاش شد تا حد کفایت خبرگی مورد توجه قرار گیرد و افرادی

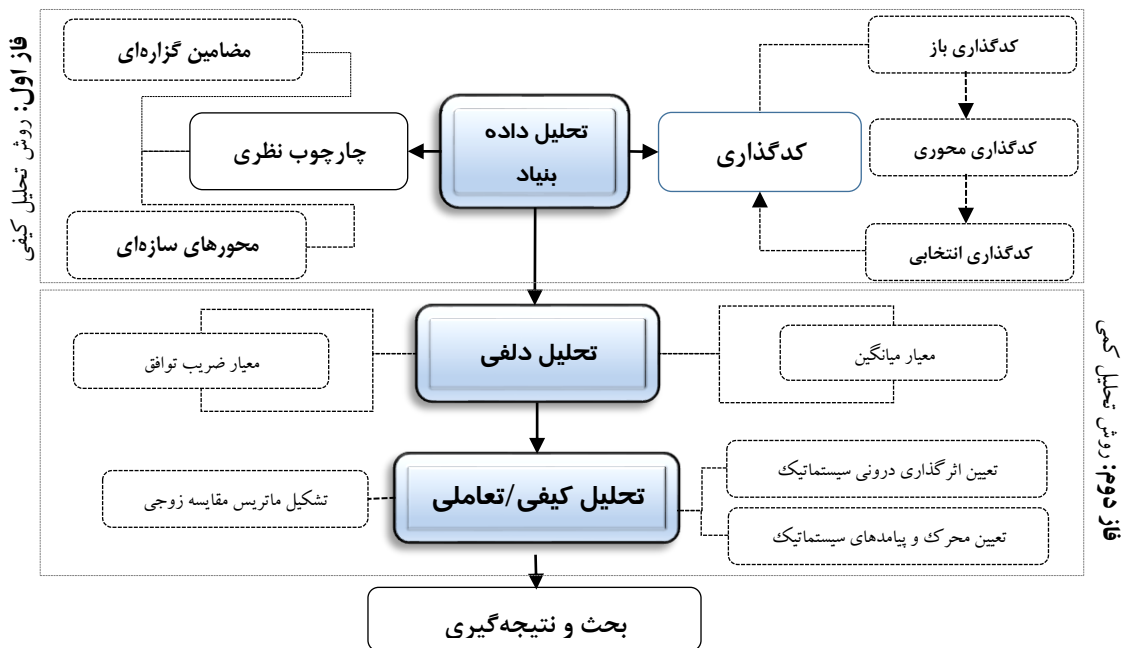
برای مصاحبه دعوت شوند که براساس دانش و آگاهی شناختی بتوانند، ابعاد گسترده‌تری از پدیده‌ی مورد بررسی را در مصاحبه‌ها پوشش دهند. لذا با آغاز مصاحبه‌ها و معرفی سه مصاحبه‌شونده‌ی اولیه و معرفی مصاحبه‌شوندگان دیگر براساس معیارهای یاد شده در فرآیند گلوله برفی، تعداد ۱۵ مصاحبه به اجرا درآمد، چراکه نقطه‌ی اشباع تئوریک مبنای اتمام مصاحبه‌ها در این دست از پژوهش‌های تلقی می‌شود.

سپس در فاز کمی تعداد ۲۸ نفر به عنوان مشارکت‌کننده از میان حسابرسیان مستقل با تجربه بیش از ۵ سال در قالب تجربه‌گران بستر مطالعه، به واسطه‌ی شیوه‌ی نمونه‌گیری هدفمند و در دسترس انتخاب شدند. تکنیک ارجاع و دسترسی به مشارکت‌کنندگان بخش کمی مطالعه، دروازیانان اطلاعات بود تا امکان به‌پُر نمودن چک‌لیست‌های ماتریسی توزیع شده در پژوهش محقق می‌گردید. علت انتخاب تکنیک دروازیان اطلاعات، این بود که مشارکت‌کنندگانی در این حوزه انتخاب شوند که برحسب تجربه و دانش کافی، بتوانند در جمع‌آوری صحیح داده‌ها در راستای اهداف مطالعه کمک کافی را به روند تحلیلی مطالعه داشته باشند. علت معدودبودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای ماتریس بازنمایی به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکاء به پژوهش‌های ساهو و تاکرا<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)؛ جان‌ویلیام و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) و ولتمیر و محمد<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۳۰ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز تعداد نمونه‌ی ۲۸ نفری مورد توجه قرار گرفت.

به منظور درک بهتر جمع‌آوری داده‌های مطالعه، طبق شکل (۳) شماتیک فرآیندهای تحلیلی به صورت زیر ارائه می‌شود تا در ادامه به طور تفکیک شده، هریک از فرآیندهای جمع‌آوری داده‌ها تشریح شوند.

شکل ۱

فرآیند جمع‌آوری داده‌های مطالعه


<sup>1</sup> Sahoo and Thakur

<sup>2</sup> John William et al

<sup>3</sup> Veltmeyer and Mohamed



طبق شکل (۱) در فاز کیفی مطالعه، از تحلیل نظریه داده بنیاد بهره برده است. در این فاز، که ابزار آن مصاحبه با خبرگان بود، پس از غربالگری محتوایی اولیه از پژوهش‌های مشابه، تلاش شد تا مصادیق اولیه‌ی پدیده‌ی مورد بررسی، مبنای انجام مصاحبه به صورت عمیق با خبرگان قرار گیرد. دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که بسط محاوره‌گرایی در حرفه‌حسابرسی، از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و تلاش شد تا طی فرآیندهای مصاحبه، به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در دانش حسابرسی اقدام شود. پس از ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. اشباع نظری در واقع نقطه‌ی اتمام مصاحبه‌ها و ورود به فاز انجام تحلیل در بخش کمی مطالعه می‌باشد. اما قبل از ورود به آن می‌بایست پایایی فاکتورهای شناسایی شده مورد ارزیابی قرار می‌گرفت. چراکه هدف در این بخش از تحلیل‌ها، تعیین سطح تناسب محتوایی بین مضامین شناسایی شده بود. لذا از دو معیار میانگین و ضریب توافق برای تعیین مبنای پایایی استفاده شد، که از طریق یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای بین خبرگان پژوهش توزیع و داده‌های آن مورد ارزیابی قرار گرفت. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی از دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده گردید. حد مطلوب میانگین در مقیاس ۷ گزینه‌ای کسب امتیاز ۵ و بالاتر از آن است. همچنین حد مطلوب ضریب توافق کسب امتیاز ۰/۵ و بالاتر از آن می‌باشد (احمدیان و همکاران، ۱۴۰۳).

در نهایت و پس از تأیید پایایی ابعاد از طریق تحلیل دلفی، با اختصاص کدهای مشخص به هریک از مولفه‌های محوری شناسایی شده، در گام اول از طریق تحلیل ماتریس متقارن اثرگذاری این مضامین در چهار جهت «تأثیرگذاری سطر بر ستون  $j \rightarrow i$ »؛ «تأثیرگذاری ستون بر سطر  $i \leftarrow j$ »؛ «تأثیرگذاری متقابل ستون بر سطر و بالعکس  $i \leftrightarrow j$ » و «عدم وجود تأثیر بین سطر و ستون  $i \neq j$ » مشخص می‌شود تا با تعیین روابط درونی بین محورهای مورد ارزیابی در سطر « $i$ » و ستون « $j$ »؛ قدرت نفوذ و قدرت وابستگی پدیده‌ی مورد بررسی تعیین شود. این فرآیند در جدول (۱) باز تعریف شده است.

## جدول ۱

تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

شرح ارتباط ماتریس پیوندی	جهت فلش	تفسیر
قرار گرفتن عدد «۱» در ارتباط مستقیم سطر « $i$ » و ستون « $j$ »	$\Leftarrow$	تعریف مضمون به عنوان مبنای ورودی یا قدرت نفوذ
قرار گرفتن عدد «۲» در ارتباط مستقیم سطر « $i$ » و ستون « $j$ »	$\Rightarrow$	تعریف مضمون به عنوان مبنای خروجی یا قدرت وابستگی
قرار گرفتن عدد «۳» در ارتباط مستقیم سطر « $i$ » و ستون « $j$ »	$\circlearrowleft$	تعریف مضمون به عنوان مبنای خنثی و عدم قرار گرفتن در محورهای میک‌مک

برای این منظور از چک‌لیست‌های ماتریسی از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته می‌شود تا براساس فرآیند تحلیلی ارتباط بعد سطر

« $i$ » با ابعاد ستون « $j$ » را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»، «۳» طبق جدول (۲) مورد بررسی قرار دهند.

## جدول ۲

چکلیست ماتریس پیوندی در ارزیابی معیارها

$X_n$	...	$X_2$	$X_1$	اختصار محورها
				$X_1$
				$X_2$
				⋮
				$X_n$

همانطور که در چکلیست ماتریس پیوندی در جدول (۲) مشخص شده است، عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر « $i$ » بر ستون « $j$ » می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون « $j$ » بر سطر « $i$ » می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر « $i$ » و ستون « $j$ » با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هر یک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «-» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «⊙» استفاده می‌شود.

## یافته‌ها

در راستای تشریح فرآیندهای روش‌شناسی مطالعه مبنی بر دستیابی به یک چارچوب نظری منسجم برای بازنمایی زمینه‌های رخدادهای حسابرسی محاوره محور با رعایت فرآیند پیاده سازی تحلیل نظریه داده بنیاد و الگوی پرتکل مصاحبه، طی ۱۵ مصاحبه صورت گرفته و مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی، مجموعاً «۳۱۷» کد باز اولیه شناسایی شد. سپس در راستای تفکیک مضامین مفهومی به مولفه‌ها و سپس مولفه‌ها به مقوله‌ها نتایج ارائه شده در جدول (۳) می‌تواند گزارش اولیه ابعاد شناسایی شده را نشان دهد.

## جدول ۳

نتایج طی فرآیند تحلیل نظریه داده بنیاد

تعداد	مقوله‌های ساختاری						مولفه‌های محوری
	قابلیت حرفه‌ای		قابلیت نهادی		قابلیت فردی		
	قابلیت‌های هویتی	قابلیت‌های اجتماعی	قابلیت‌های شغلی	قابلیت‌های نظارتی	قابلیت‌های شناختی	قابلیت‌های ادراکی	
۳۱۷	۵۷	۵۰	۵۳	۴۸	۵۴	۵۶	کدهای باز
۳۰	۵	۵	۵	۵	۵	۵	کدهای محوری
۱۰۰٪	۱۷.۹۸٪	۱۵.۷۷٪	۱۶.۷۱٪	۱۴.۸۵٪	۱۷.۰۳٪	۱۷.۶۶٪	درصد کدگذاری باز
۱۰۰٪	۱۶.۶۶٪	۱۶.۶۶٪	۱۶.۶۶٪	۱۶.۶۶٪	۱۶.۶۶٪	۱۶.۶۶٪	درصد کدگذاری محوری



همانطور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، براساس «۳۱۷» کد باز ناشی از مصاحبه‌های انجام شده، ۳۰ مضمون مفهومی تعیین شده است که می‌توان مشخص نمود «۱۰/۵۶٪» هر کد باز ایجاد شده به یک مضمون مفهومی تبدیل گردیده است. همچنین با تعیین «۶» مولفه محوری از ۳۰ مضمون مفهومی می‌توان استنباط نمود «۲۰٪» هر مضمون مفهومی تعیین کننده یک مولفه‌ی محوری می‌باشد و به ازای هر مقوله (۳ مقوله پدیدار شده) «۲» مولفه محوری بازآرایی گردیدند. این جزئیات ارائه شده در خصوص فرآیند کدگذاری با مرور درصد کدگذاری‌های محوری و درصد کدهای باز می‌تواند فرآیند رسیدن به نقطه اشباع تئوری را توجیه نماید، چراکه برای دستیابی به نقطه اتمام انجام مصاحبه، می‌بایست با انجام کدگذاری در پایان هر مصاحبه و مشخص شدن تعداد کدهای باز، سطح توازن نسبی اختصاص کدهای باز به مضامین مفهومی و سپس به مولفه‌های محوری مدنظر قرار گیرد تا با حفظ چنین توازنی به توان در ابعاد شناسایی شده‌ی پدیده محوری یکپارچگی قابل اتکائی به لحاظ روایی ایجاد نمود. در ادامه نیز براساس شروع تکرار مضامین در دسته‌بندی مصاحبه‌های اول تا هفتم و سپس هشتم تا پانزدهم تا رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، اقدام به تفکیک تعداد کدهای باز بدست آمده از هر مصاحبه و درصد فراوانی آن شده است.

#### جدول ۴

تفکیک کدهای باز پدیدار شده در پایان هر مصاحبه

ردیف مصاحبه‌ها	تعداد کدهای هر مصاحبه	درصد فراوانی
مصاحبه اول	۳۱	۹.۷۷٪
مصاحبه دوم	۲۹	۹.۱۴٪
مصاحبه سوم	۲۸	۸.۸۳٪
مصاحبه چهارم	۲۶	۸.۲۰٪
مصاحبه پنجم	۲۵	۷.۸۸٪
مصاحبه ششم	۲۴	۷.۵۷٪
مصاحبه هفتم	۲۳	۷.۲۵٪
مصاحبه هشتم	۲۲	۶.۹۴٪
مصاحبه نهم	۲۰	۶.۳۰٪
مصاحبه دهم	۱۹	۵.۹۹٪
مصاحبه یازدهم	۱۷	۵.۳۶٪
مصاحبه دوازدهم	۱۶	۵.۰۴٪
مصاحبه سیزدهم	۱۴	۴.۴۱٪
مصاحبه چهاردهم	۱۴	۴.۴۱٪
مصاحبه پانزدهم	۹	۲.۸۳٪
تعداد کل کدهای باز	۳۱۷	۱۰۰٪

همانطور که مشاهده می‌شود، به ازای هر مصاحبه صورت گرفته، مشخص شده چه تعداد کد باز پس از پایان مصاحبه و کدگذاری صورت گرفته تعیین شده است که در نهایت در نقطه اشباع تئوریک «۳۱۷» کد باز به ازای درصد فراوانی هر مصاحبه مشخص شده است. این جدول هم چنین نشان دهنده‌ی این موضوع است که کدهای باز پدیدار شده از مصاحبه اول به مصاحبه‌های آخر روند تدریجی را طی نموده است که این موضوع می‌تواند با حذف تکرارها و تمرکز بر ظهور کدهای جدید بیشتر، حکایت از طی صحیح سیر داستان از مرحله کدگذاری باز به محوری و سپس انتخابی باشد. لذا با تعیین جزئیات مسیر طی شده به لحاظ پیاده سازی فرآیند نظریه داده بنیاد مبنی بر شناسایی جنبه‌های نوظهور پدیده محوری مطالعه، طبق جدول (۵) نسبت به مشخص نمودن ابعاد در هر بخش از کدهای‌های انجام شده اقدام می‌شود.

## جدول ۵

فرآیند تفکیک کدهای شناسایی شده پدیده محوری در جریان مصاحبه

کد گذاری تئوری	کد گذاری های اصلی	
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری
طبقه بندی اصلی	مقوله ها	مولفه های اصلی
زمینه های رخداد حسابرسی محاوره محور	محرك های فردی	قابلیت های ادراکی
		قابلیت های شناختی
		قابلیت های نظارتی
		قابلیت های اجتماعی
		قابلیت های هویتی

لذا می توان به منظور تحقق هدف اصلی بخش کیفی مطالعه براساس مضامین مفهومی، مولفه های محوری و مقوله های شناسایی شده، اضلاع شش بعدی چارچوب نظری کارکردهای زمینه ای حسابرسی محاوره محور را به ترتیب زیر در شکل (۲) ارائه نمود.

چارچوب شش ضلعی کارکردهای زمینه‌ای حسابرسی محاوره محور



با تعیین این چارچوب به منظور همگرایی بالاتر جهت تبیین مولفه‌های محوری در فاز کمی مطالعه، می‌بایست مضامین مفهومی شناسایی شده در راستای مولفه‌های محوری از طریق طی فرآیند دلفی مورد آزمون قرار گیرند. لذا یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای با مقیاس لیکرت طراحی شده تا براساس دو معیار میانگین با حد مطلوبیت «۵/۰۰» و ضریب توافق با حد مطلوبیت «۰/۵۰» تعیین کننده‌ی میزان پایایی معیارهای شناسایی شده باشد (اشرفی و همکاران، ۱۴۰۲). لذا نتایج این فرآیند در جدول (۶) ارائه شده است.

## جدول ۶

نتیجه پایایی مضامین گزاره‌ای در راستای مولفه‌های محوری

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول تحلیل دلفی		مضامین مفهومی	مولفه‌های محوری	
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین			
<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۸	۵/۶۰	۰/۷۰	۵/۴۰	مضامین مفهومی شکستن تصورات غالبی فکری در حرفه حسابرسی	قابلیت‌های ادراکی
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۷	۵/۶۰	۰/۶۵	۵/۳۰	کنترل احساسات در زمان تصمیم‌گیری	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۸۰	۶/۰۰	احاطه بر احساسات فردی در بیان واقعیت‌های عملکردی	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۷	۵/۶۰	۰/۶۵	۵/۳۰	دایره لغات انتخاب مناسب برای ترسیم واقعیت‌های عملکردی	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	کنترل بر احساسات و اضطراب‌های درونی در زمان ایجاد ارتباطات	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۴	۶/۱۵	۰/۸۰	۶/۰۰	تمرکز بر کانون کنترل درونی	قابلیت‌های شناختی
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۸	۶/۳۰	۰/۸۵	۶/۲۰	شناخت از موقعیت‌های احتمالی سوگیری	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۸	۵/۶۰	۰/۷۵	۵/۵۰	پرهیز از تعصب‌گرایی در زمان اتخاذ تصمیم	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	شناخت انتظارات از حرفه حسابرسی	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۵۵	۵/۱۰	کنترل هیجانات در مواجهه با موقعیت‌های تحریک آمیز حسابرسی	
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۸	۵/۶۰	۰/۷۰	۵/۴۰	حفاظت از حقوق حسابربان	قابلیت‌های نظارتی
-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	حفظ سطح رقابت پذیری در حرفه حسابرسی	

-	✓	۰/۸۸	۶/۳۰	۰/۸۵	۶/۲۰	تقویت ظرفیت‌های حقوقی در حرفه حسابرسی	
-	✓	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۸۰	۶/۰۰	ایجاد سازوکارهای برگزاری هم افزایی فکری در حسابرسی	
-	✓	۰/۶۳	۵/۱۵	۰/۵۵	۵/۰۰	توسعه سطح نظارت ارکان‌های مستقل در توسعه حسابرسان	
-	✓	۰/۸۰	۶/۰۰	۰/۷۵	۵/۵۰	ارتقاء منصفانه حسابرسان	قابلیت‌های شغلی
-	✓	۰/۸۳	۶/۱۰	۰/۸۰	۶/۰۰	ایجاد فرصت‌های اشتراک گذاری تجربیات	
-	✓	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۰	۵/۲۰	ایجاد فرصت‌های نوآوری برای حسابرسان	
-	✓	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۱۰	دادن آزادی عمل به حسابرسان	
-	✓	۰/۷۸	۵/۶۰	۰/۷۰	۵/۴۰	فرصت سازی‌های کسب تجارب حسابرسی	
-	✓	۰/۷۹	۵/۶۵	۰/۷۰	۵/۴۰	توجه به ارزش‌های کثرت گرایانه به عنوان برآیند کار حسابرسی	قابلیت‌های اجتماعی
-	✓	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۰	۵/۲۰	توجه به هویت اجتماعی در حسابرسی	
-	✓	۰/۸۰	۶/۰۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تقویت سطح کارکردهای کامیابی فراخود در حرفه	
-	✓	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	توجه به مرز گستری حرفه حسابرسی	
-	✓	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۱۰	توجه به افشاء موارد کلیدی در حسابرسی	
-	✓	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰	ارزش قابل شدن برای منافع ذینفعان در حسابرسی	قابلیت‌های هویتی
-	✓	۰/۷۸	۵/۶۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تعیین روز ملی حسابرسان	
-	✓	۰/۸۴	۶/۱۵	۰/۸۰	۶/۰۰	افزایش سطح تشویق‌های نهادی و اجتماعی حسابرسان	
-	✓	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۱۰	اثربخشی تشکیل صنف حسابرسی	
-	✓	۰/۶۳	۵/۱۵	۰/۵۵	۵/۰۰	اختصاص جوایز حسابرسی برتر	

نتایج حکایت از تأیید تمامی ابعاد شناسایی شده براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق دارد که نشان دهنده‌ی سطح کفایت و مطلوبیت تعمیم پذیری آن‌ها به بستر مطالعه می‌باشد. لذا با تأیید این معیارها در ادامه و در فاز دوم مطالعه، نسبت به پیاده‌سازی سیستماتیک ماتریسی اقدام می‌شود. در روند تحلیل بازنمایی سیستماتیک، اجزا معنایی جهت تحلیل ماتریسی، در واقع مولفه‌های محوری ابعاد شناسایی شده می‌باشند که مبنای تشکیل سیستم ارزیابی نهایی را از طریق پیوندهای ارتباطی درونی بین هریک از مولفه‌ها مشخص می‌سازد. این پیوندهای درونی، اجزایی هستند که در مبنای تعیین محرک‌ها و پیامدها از خروجی؛ ورودی و دلتای یک ماتریس نقش مهمی را ایفا می‌نمایند. پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در چک‌لیست‌های امتیازی می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. نرث‌کات و مک‌کوی (۲۰۰۴) به‌عنوان نظریه پرداز در این روش، روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تأثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک‌لیست ماتریسی را بسط داد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده نمود. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۷) ارائه شده است:

## جدول ۷

تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

جهت پیکان	تشریح جهت
جهت پیکان رو به بالا	↑ جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.
جهت پیکان رو به سمت چپ	← جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.

در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۸) تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. لذا مجموع نظرات براساس شاخص «مد» تعیین‌کننده‌ی نوع ارتباط بین ابعاد در سطر «ا» و ستون «ز» می‌باشند.



## جدول ۸

تعیین روابط پیوند درونی بین مضامین سازمان دهنده

■ سطح اول/ ارتباط پیوندی قابلیت‌های ادراکی					
شاخص سطر	$j \leftarrow i$	$j \rightarrow i$	$j \neq i$	شاخص ستون	فراوانی
	←	→	⊖		
قابلیت‌های ادراکی	-	→	-	قابلیت‌های شناختی	۲۳
قابلیت‌های ادراکی	-	→	-	قابلیت‌های نظارتی	۲۲
قابلیت‌های ادراکی	←	-	-	قابلیت‌های شغلی	۲۰
قابلیت‌های ادراکی	-	→	-	قابلیت‌های اجتماعی	۲۴
قابلیت‌های ادراکی	←	-	-	قابلیت‌های هویتی	۱۹
■ سطح دوم/ ارتباط پیوندی قابلیت‌های شناختی					
قابلیت‌های شناختی	-	→	-	قابلیت‌های نظارتی	۱۹
قابلیت‌های شناختی	←	-	-	قابلیت‌های شغلی	۲۰
قابلیت‌های شناختی	-	→	-	قابلیت‌های اجتماعی	۲۲
قابلیت‌های شناختی	←	-	-	قابلیت‌های هویتی	۱۹
■ سطح سوم/ ارتباط پیوندی قابلیت‌های نظارتی					
قابلیت‌های نظارتی	←	-	-	قابلیت‌های شغلی	۲۱
قابلیت‌های نظارتی	-	→	-	قابلیت‌های اجتماعی	۲۰
قابلیت‌های نظارتی	←	-	-	قابلیت‌های هویتی	۲۳
■ سطح چهارم/ ارتباط پیوندی قابلیت‌های شغلی					
قابلیت‌های شغلی	-	→	-	قابلیت‌های اجتماعی	۲۴
قابلیت‌های شغلی	-	→	-	قابلیت‌های هویتی	۲۰
■ سطح پنجم/ ارتباط پیوندی قابلیت‌های اجتماعی					
قابلیت‌های اجتماعی	←	-	-	قابلیت‌های هویتی	۱۸

براساس امتیازهای داده شده به ارتباط درونی بین مولفه‌های محوری توسعه‌محاوره‌گرایی در حسابرسی، در ادامه می‌بایست اقدام به تعیین خروجی، ورودی‌ها و دلتای ماتریسی برای ارائه‌ی الگوی بازنمایی سیستماتیک می‌شود. لذا با اختصاص کد «L<sub>1</sub>» تا «L<sub>6</sub>» به هر مضمون، نتایج به ترتیب زیر در جدول (۹) ارائه می‌شود.

## جدول ۹

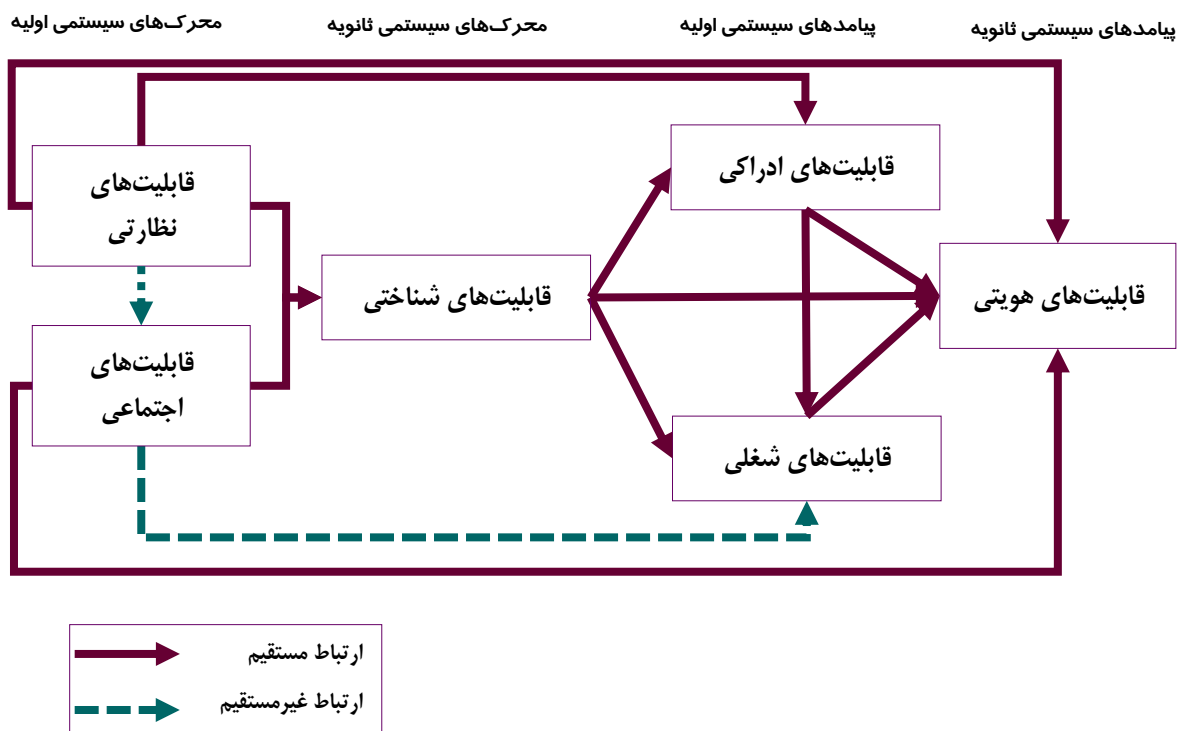
تعیین مبین پیوند درونی مولفه‌های محوری توسعه‌محاوره‌گرایی در حسابرسی

مولفه‌های محوری	اختصار	L <sub>1</sub>	L <sub>2</sub>	L <sub>3</sub>	L <sub>4</sub>	L <sub>5</sub>	L <sub>6</sub>	خروجی	ورودی	دلتا	مبین
قابلیت‌های ادراکی	L <sub>1</sub>	.	←	←	↑	←	↑	۲	۳	-۱	پیامد
قابلیت‌های شناختی	L <sub>2</sub>	↑	.	←	↑	←	↑	۳	۲	۱	محرک
قابلیت‌های نظارتی	L <sub>3</sub>	↑	↑	.	↑	←	↑	۴	۱	۳	محرک
قابلیت‌های شغلی	L <sub>4</sub>	←	←	←	.	↑	↑	۲	۳	-۱	پیامد
قابلیت‌های اجتماعی	L <sub>5</sub>	↑	↑	↑	←	.	↑	۴	۱	۳	محرک
قابلیت‌های هویتی	L <sub>6</sub>	←	←	←	←	←	←	.	۵	-۵	پیامد

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل بازنمایی سیستمی، براساس نتیجه مبین پیوند درونی معیارهای پدیده‌ی مورد بررسی، اقدام به ترسیم شماتیک، محرک‌ها و پیامدهای سیستمی می‌شود. برای ترسیم این شماتیک، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول (۹) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم که به صورت پیکان‌های رو به بالا هستند، به عنوان خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم، به عنوان دلتای الگوی بازنمایی سیستماتیک تلقی می‌شود. لذا در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

### شکل ۳

الگوی سیستماتیک محرک‌ها و پیامدهای توسعه محاوره‌گرایی در حسابرسی



براساس الگوی بازنمایی سیستماتیک، مشخص شد محرک‌های سیستمی اولیه، توسعه محاوره‌گرایی در حسابرسی، «قابلیت‌های نظارتی» و «قابلیت‌های اجتماعی» می‌باشد که سبب تحریک محرک ثانویه این پدیده محوری، «قابلیت‌های شناختی» می‌شود. تحت این محرک‌ها، باورهای حرفه‌ای در حسابرسان از نظر «قابلیت‌های ادراکی» و «قابلیت‌های شغلی» به عنوان پیامد اولیه محاوره‌گرایی در حسابرسی می‌تواند، زمینه ساز قابلیت‌های هویتی در حرفه حسابرسی گردند و سبب شوند تا حسابرسان از ظرفیت‌های منسجم تری به لحاظ ارزش‌های حرفه‌ای قابل عرضه به ذینفعان برخوردار باشند.

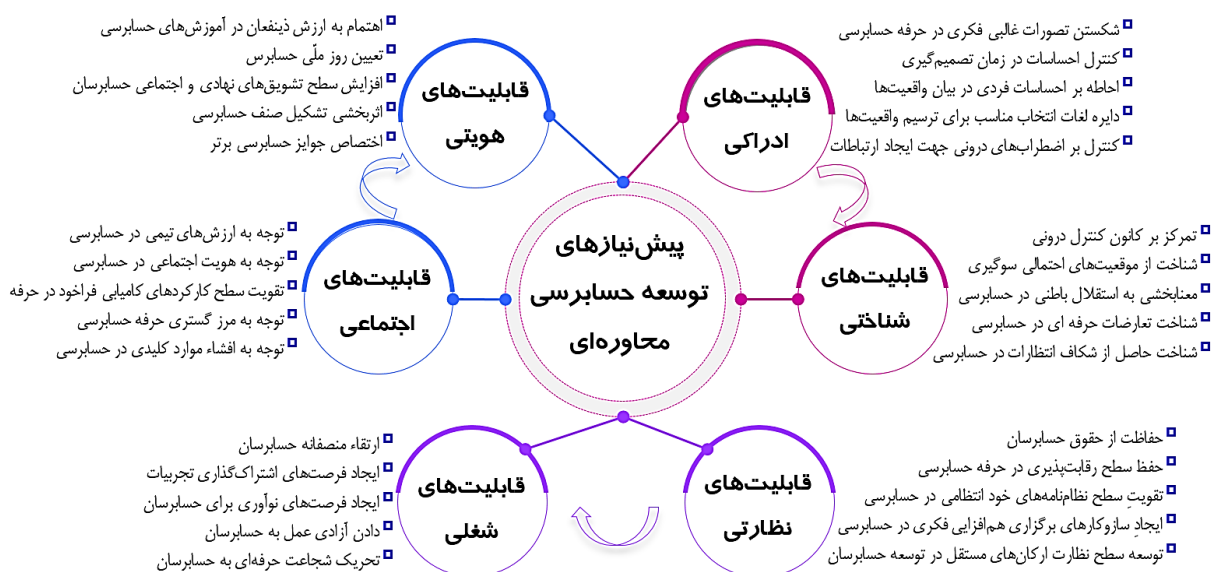
خلاصه فرآیندهای کدگذاری زمینه‌یابی پیش‌نیازهای توسعه حسابرسی محاوره محوری

مقوله‌های شناسایی شده	مولفه‌های شناسایی شده	مضامین	مجموع سطری	فراوانی
محرک‌های فردی	قابلیت‌های ادراکی	[۵]	[۱۰]	[۳۳.۳۳٪]
	قابلیت‌های شناختی	[۵]		
محرک‌های نهادی	قابلیت‌های نظارتی	[۵]	[۱۰]	[۳۳.۳۳٪]
	قابلیت‌های شغلی	[۵]		
محرک‌های اجتماعی	قابلیت‌های اجتماعی	[۵]	[۱۰]	[۳۳.۳۳٪]
	قابلیت‌های هویتی	[۵]		
مجموع ستونی	شش مولفه‌ی شناسایی شده	[۳۰]	۱۰۰٪	

لذا این نتیجه نشان می‌دهد در حدود ۶۵۰ دقیقه مصاحبه با [۱۲] نفر از خبرگان انتخاب شده، [۲۶۱] کد باز ظهور یافت که به ترتیب مبنای مطالعه را براساس «[۳۰] مضمون مفهومی»، «[۶] مولفه محوری» و «[۳] مقوله سازه‌ای» ترتیب داده است که پس از تأیید مضامین از تحلیل دلفی می‌توان نسبت به ارائه چارچوب نظری نهایی مطالعه در قالب شکل زیر اقدام نمود.

شکل ۴

چارچوب زمینه‌یابی توسعه حسابرسی محاوره محوری



سپس از طریق تحلیل بازنمایی سیستماتیک نتایج نشان داد، محرک‌های سیستمی اولیه توسعه محاوره‌گرایی در حسابرسی، «قابلیت‌های نظارتی» و «قابلیت‌های اجتماعی» می‌باشد که می‌تواند با تحریک قابلیت‌های هویتی در نهایت ظرفیت‌های ارتباطی حسابرسان با دینفعان را تقویت نمایند.

نتیجه ارائه شده نشان می‌دهد که توسعه محاوره‌گرایی در حسابرسی از بستر محرک‌های سیستمی اولیه آغاز می‌شود. در این میان، «قابلیت‌های نظارتی» و «قابلیت‌های اجتماعی» به‌عنوان عوامل بنیادی عمل می‌کنند که محیط حسابرسی را از یک فرآیند صرفاً فنی و کنترلی به یک فرآیند تعاملی‌تر سوق می‌دهند. تقویت قابلیت‌های نظارتی به معنای ایجاد سازوکارهای مؤثرتر برای پایش، پاسخگویی و شفافیت است،

در حالیکه قابلیت‌های اجتماعی بر توانایی حساب‌رسان در تعامل، تبادل نظر و ایجاد ارتباط مؤثر با ذینفعان تأکید دارد. ترکیب این دو دسته قابلیت موجب می‌شود فضای حرفه‌ای حساب‌رسان به سمت گفت‌وگو، تبادل دانش و تعامل سازنده حرکت کند و بستر لازم برای شکل‌گیری محاوره‌گرایی فراهم شود.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، بازنمایی محرک‌ها و برآیندهای توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حساب‌رسان بر اساس چرخه‌های سیستماتیک از ورودی‌ها و خروجی‌های ماتریسی بود. یافته‌های پژوهش در بخش کیفی نشان داد که توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حساب‌رسان بر بستری چندبعدی و تعاملی استوار است و ابعادی نظیر قابلیت‌های ادراکی، شناختی، نظارتی، شغلی، اجتماعی و هویتی، به‌عنوان مؤلفه‌های کلیدی این پدیده عمل می‌کنند. همچنین نتایج تحلیل بازنمایی سیستماتیک نشان داد که «قابلیت‌های نظارتی» و «قابلیت‌های اجتماعی» به‌عنوان محرک‌های سیستمی اولیه، بیشترین اثرگذاری را بر شکل‌گیری و توسعه محاوره‌گرایی در حساب‌رسان دارند و از طریق تقویت قابلیت‌های شناختی، به ارتقای ظرفیت‌های ادراکی، شغلی و هویتی حساب‌رسان منجر می‌شوند. این یافته نشان می‌دهد که محاوره‌گرایی در حرفه حساب‌رسان، صرفاً نتیجه تغییر در رویه‌های فنی یا استانداردهای حرفه‌ای نیست، بلکه برآیند شبکه‌ای از تعاملات نهادی، اجتماعی و شناختی است که در کنار یکدیگر زمینه تحول در نقش حرفه‌ای حساب‌رسان را فراهم می‌سازند.

یکی از مهم‌ترین نتایج پژوهش حاضر، نقش محوری قابلیت‌های نظارتی در شکل‌گیری حساب‌رسان محاوره‌محور بود. این یافته نشان می‌دهد که هرچه نظام‌های نظارتی حرفه حساب‌رسان از شفافیت، استقلال و کارآمدی بیشتری برخوردار باشند، زمینه برای شکل‌گیری تعاملات حرفه‌ای و ارتباطات سازنده میان حساب‌رسان و ذینفعان فراهم‌تر خواهد شد. در واقع، نظارت حرفه‌ای صرفاً ابزاری برای کنترل عملکرد حساب‌رسان نیست، بلکه می‌تواند بستری برای افزایش پاسخگویی، اعتمادسازی و تعامل حرفه‌ای نیز محسوب شود. این نتیجه با یافته‌های پژوهش آبراهام و همکاران همسو است که نشان دادند کیفیت نظارت حساب‌رسان می‌تواند بر عملکرد مالی شرکت‌ها و میزان اعتماد ذینفعان اثرگذار باشد (Abraham et al., 2024). همچنین یافته حاضر با پژوهش احمدیان و همکاران نیز هم‌راستا است که ضعف در ساختارهای نظارتی حرفه حساب‌رسان را یکی از موانع اصلی ارتقای کیفیت حرفه‌ای و اعتماد عمومی معرفی کرده‌اند (Ahmadian et al., 2024). از سوی دیگر، گلور و همکاران نیز تأکید می‌کنند که تقویت شک حرفه‌ای و پاسخگویی حساب‌رسان نیازمند محیط‌های نظارتی مبتنی بر تعامل و مشارکت است (Glover et al., 2017). بنابراین، می‌توان استنباط کرد که توسعه محاوره‌گرایی در حساب‌رسان، بدون بازطراحی سازوکارهای نظارتی و ایجاد ساختارهای مشارکتی در حرفه حساب‌رسان، امکان‌پذیر نخواهد بود.

نتیجه دیگر پژوهش حاضر، اهمیت قابلیت‌های اجتماعی به‌عنوان محرک سیستمی اولیه در توسعه محاوره‌گرایی بود. این یافته نشان می‌دهد که تعاملات اجتماعی، مهارت‌های ارتباطی و ظرفیت‌های بین‌فردی حساب‌رسان، نقشی اساسی در شکل‌گیری فرآیندهای محاوره‌ای ایفا می‌کنند. حرفه حساب‌رسان در گذشته بیشتر بر بی‌طرفی، استقلال و رعایت رویه‌های استاندارد تأکید داشت، اما امروزه علاوه بر این مؤلفه‌ها، توانایی برقراری ارتباط مؤثر با ذینفعان، تبیین شفاف واقعیت‌های عملکردی و مدیریت تعاملات حرفه‌ای نیز اهمیت یافته است. این نتیجه با دیدگاه‌های باباجانی و همکاران همسو است که جایگاه اجتماعی حرفه حساب‌رسان را وابسته به هویت اجتماعی و کیفیت تعاملات حرفه‌ای می‌دانند (Babajani et al., 2022). همچنین پژوهش چی و همکاران نشان داد که اولویت‌بندی ذینفعان در فرآیند حساب‌رسان، بر کیفیت تعاملات حرفه‌ای و قضاوت حساب‌رسان اثر مستقیم دارد (Che et al., 2023). از سوی دیگر، برکت‌گذاری حرفه‌ای و کیفیت تعاملات اجتماعی



می‌تواند به تقویت مشروعیت اجتماعی حسابرسی نیز منجر شود؛ موضوعی که در پژوهش‌های مربوط به کیفیت ادراک ذینفعان از حسابرسی نیز مورد تأکید قرار گرفته است (Blessing, 2024).

یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که قابلیت‌های شناختی، به‌عنوان محرک ثانویه، نقش واسطه‌ای مهمی در فرآیند توسعهٔ محاوره‌گرایی ایفا می‌کنند. به بیان دیگر، زمانی که بسترهای نظارتی و اجتماعی مناسب در حرفه حسابرسی فراهم شود، توانایی‌های شناختی حسابرسان برای تحلیل، تفسیر و ارزیابی واقعیت‌های پیچیدهٔ سازمانی نیز تقویت می‌شود. این موضوع بیانگر آن است که محاوره‌گرایی صرفاً یک مهارت ارتباطی نیست، بلکه نیازمند ظرفیت‌های تحلیلی و شناختی پیشرفته نیز می‌باشد. این یافته با دیدگاه‌های رفتارگرایانهٔ حسابرسی هم‌راستا است که معتقدند تصمیم‌های حرفه‌ای حسابرسان صرفاً بر مبنای داده‌های عینی شکل نمی‌گیرد، بلکه ادراکات، احساسات و فرآیندهای ذهنی نیز در قضاوت حرفه‌ای نقش دارند (Lux et al., 2015; MacGregor et al., 2000). همچنین براون لیورد و همکاران بیان می‌کنند که در عصر کلان‌داده و فناوری‌های نوین، حسابرسان برای اتخاذ تصمیم‌های حرفه‌ای نیازمند مهارت‌های شناختی و تحلیلی پیچیده‌تری هستند (Brown Liburd et al., 2015). بنابراین، توسعهٔ محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی می‌تواند به ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای و افزایش توانایی حسابرسان در تفسیر چندبعدی واقعیت‌های سازمانی منجر شود.

یکی دیگر از نتایج مهم پژوهش حاضر، نقش قابلیت‌های ادراکی و شغلی به‌عنوان پیامدهای اولیه محاوره‌گرایی بود. یافته‌ها نشان داد که تعاملات حرفه‌ای و گفت‌وگوهای سازمانی، موجب ارتقای درک حسابرسان از موقعیت‌های حرفه‌ای، بهبود تشخیص ریسک‌ها و افزایش مهارت‌های شغلی آنان می‌شود. در واقع، محاوره‌گرایی بستری برای یادگیری حرفه‌ای و توسعه تجربه‌های عملی حسابرسان فراهم می‌سازد. این نتیجه با نظریهٔ انعکاس و یادگیری مبتنی بر تعامل همسو است که بر نقش تعاملات اجتماعی در تعمیق شناخت و شکل‌گیری هویت حرفه‌ای تأکید دارد (Kawai, 2021). همچنین یافته حاضر با پژوهش رایلی و همکاران هم‌راستا است که نشان دادند ساختار زبانی و نحوهٔ ارائه اطلاعات در حسابرسی، می‌تواند بر ادراک سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیری‌های آنان اثرگذار باشد (Riley et al., 2014). افزون بر این، پژوهش ایوانز نیز بیان می‌کند که زبان حسابداری و حسابرسی، صرفاً ابزاری برای انتقال اطلاعات نیست، بلکه بستری برای شکل‌دهی معنا و تفسیر در میان ذینفعان محسوب می‌شود (Evans, 2004). بنابراین، حسابرسی محاوره‌محور می‌تواند به افزایش ظرفیت‌های تفسیری و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان کمک نماید.

در سطح کلان‌تر، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که محاوره‌گرایی در نهایت به شکل‌گیری قابلیت‌های هویتی در حرفه حسابرسی منجر می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که تعاملات حرفه‌ای، پاسخگویی اجتماعی و ارتباطات مؤثر، نه‌تنها کیفیت عملکرد حسابرسان را ارتقا می‌دهد، بلکه بر هویت حرفه‌ای و مشروعیت اجتماعی آنان نیز اثرگذار است. در واقع، زمانی که حسابرسان بتوانند از طریق تعاملات شفاف و حرفه‌ای با ذینفعان ارتباط برقرار کنند، ارزش‌های حرفه‌ای همچون استقلال، مسئولیت‌پذیری و اعتماد عمومی نیز تقویت خواهد شد. این نتیجه با یافته‌های پژوهش باباجانی و همکاران در خصوص تأثیر هویت اجتماعی بر جایگاه حرفه حسابرسی همسو است (Babajani et al., 2022). همچنین پژوهش گلدن و همکاران نشان داد که شباهت‌های فرهنگی و ارزشی میان مؤسسات حسابرسی و صاحبکاران می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و سطح اعتماد حرفه‌ای اثرگذار باشد (Golden et al., 2026). بنابراین، هویت حرفه‌ای حسابرسان را می‌توان برآیند تعاملات اجتماعی، فرهنگی و ارتباطی دانست که در بستر محاوره‌گرایی شکل می‌گیرد.

از منظر نظری نیز، نتایج پژوهش حاضر از دیدگاه‌هایی حمایت می‌کند که حسابرسی را فراتر از یک فعالیت اثبات‌گرایانه و فنی در نظر می‌گیرند. در رویکردهای سنتی، حسابرسی بیشتر بر کنترل، کشف خطا و انطباق با استانداردها متمرکز بود، اما یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی در حال حرکت به سمت الگوهای تعاملی، تفسیری و مبتنی بر ارتباطات حرفه‌ای است. این تحول با

دیدگاه‌های اسلام و شریف همسو است که حسابداری و حسابرسی را به‌عنوان زبان کسب‌وکار معرفی می‌کنند (Islam & Sharif, 2019). همچنین بوتافوگو معتقد است که نحو و ساختار زبان حسابداری، بر ادراک و تفسیر اطلاعات توسط ذینفعان اثر می‌گذارد (Botafogo, 2019). بنابراین، محاوره‌گرایی را می‌توان بخشی از تحول معرفت‌شناسانه حرفه حسابرسی دانست که در آن، حساب‌رسان علاوه بر انتقال اطلاعات، در شکل‌دهی معنا و اعتماد اجتماعی نیز نقش دارند.

در سطح روش‌شناختی، بهره‌گیری از تحلیل بازنمایی سیستماتیک و ماتریسی، امکان شناسایی روابط علی میان ابعاد محاوره‌گرایی را فراهم ساخت. این موضوع نشان می‌دهد که الگوهای مبتنی بر TISM و MICMAC می‌توانند ابزار مناسبی برای تحلیل پدیده‌های پیچیده و چندبعدی در حرفه حسابرسی باشند (John William et al., 2023; Sahoo & Thakur, 2023). همچنین استفاده از مدل‌های ساختاری و سلسله‌مراتبی در تحلیل روابط میان متغیرهای حرفه‌ای، با یافته‌های مطالعات پیشین در حوزه مدیریت کیفیت و تحلیل سیستماتیک هم‌راستا است (Veltmeyer & Mohamed, 2017). بنابراین، پژوهش حاضر علاوه بر غنای نظری، از منظر روش‌شناختی نیز می‌تواند به توسعه مطالعات رفتاری و تعاملی در حسابرسی کمک نماید.

یکی دیگر از ابعاد مهم نتایج پژوهش، ارتباط میان محاوره‌گرایی و کیفیت گزارشگری مالی بود. یافته‌ها نشان داد که توسعه تعاملات حرفه‌ای و ارتقای قابلیت‌های ارتباطی حساب‌رسان می‌تواند به شفافیت بیشتر و بهبود کیفیت افشاء اطلاعات منجر شود. این نتیجه با یافته‌های مصطفی و رمضان همسو است که بیان می‌کنند کیفیت حسابرسی و تنوع ساختارهای نظارتی می‌تواند بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی اثرگذار باشد (Mostafa & Ramadan, 2026). همچنین پژوهش شیخ نجفی و عزیززاده نشان داد که کیفیت حسابرسی می‌تواند بر عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها اثرگذار باشد (Sheikh Najafi & Azzadeh, 2025). از این منظر، حسابرسی محاوره‌محور می‌تواند بستری برای ارتقای پاسخگویی سازمانی و تقویت اعتماد عمومی در بازار سرمایه فراهم سازد.

یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر، محدود بودن جامعه آماری بخش کیفی به خبرگان و حساب‌رسان حرفه‌ای بود که ممکن است دیدگاه‌های سایر ذینفعان نظیر سرمایه‌گذاران، مدیران شرکت‌ها یا نهادهای نظارتی را به‌طور کامل منعکس نکند. همچنین ماهیت کیفی بخشی از داده‌ها ممکن است تحت تأثیر برداشت‌های ذهنی مشارکت‌کنندگان قرار گرفته باشد. افزون بر این، پیچیدگی اجرای تحلیل بازنمایی سیستماتیک و محدودیت در دسترسی به مشارکت‌کنندگان باتجربه، از دیگر محدودیت‌های پژوهش حاضر محسوب می‌شود.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده به بررسی محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی از منظر سایر ذینفعان بازار سرمایه بپردازند و تأثیر آن را بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، کیفیت حاکمیت شرکتی و اعتماد عمومی ارزیابی نمایند. همچنین می‌توان نقش فناوری‌های نوین نظیر هوش مصنوعی، تحلیل کلان‌داده و بلاکچین را در توسعه حسابرسی محاوره‌محور مورد بررسی قرار داد. انجام مطالعات تطبیقی میان کشورهای مختلف و ارزیابی تفاوت‌های فرهنگی و نهادی در توسعه محاوره‌گرایی نیز می‌تواند به غنای ادبیات این حوزه کمک کند.

از منظر کاربردی، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای حسابرسی و مؤسسات حسابرسی، برنامه‌های آموزشی مبتنی بر مهارت‌های ارتباطی، تفکر انتقادی و تعامل حرفه‌ای را در دستور کار قرار دهند. همچنین بازطراحی نظام‌های نظارتی به‌گونه‌ای که مشارکت، شفافیت و تعاملات حرفه‌ای را تقویت کند، می‌تواند زمینه‌ساز توسعه محاوره‌گرایی در حرفه حسابرسی باشد. ایجاد بسترهای گفت‌وگوی حرفه‌ای میان حساب‌رسان، مدیران و سایر ذینفعان نیز می‌تواند به ارتقای اعتماد عمومی، تقویت هویت حرفه‌ای حساب‌رسان و بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بازار سرمایه منجر شود.



## تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

## مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

## موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

## شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

## حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

## References

- Abraham, R., El Chaarani, H., & Tao, Z. (2024). The Impact of Audit Oversight Quality on the Financial Performance of U.S. Firms: A Subjective Assessment. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(4), 151-174. <https://doi.org/10.3390/jrfm17040151>
- Ahmadian, V., Rostampour, A., & Farajzadeh Dehkordi, H. (2024). Pathology of the Auditor Oversight Model in Iran and Presentation of an Alternative Model for Oversight of the Auditing Profession. *Securities Exchange Journal*, 16(64), 1-32.
- Babajani, J., Delavar, A., Barzideh, F., & Sedighi, A. (2022). Identifying Components Affecting the Social Status of the Auditing Profession in Iran from the Perspective of Social Identity Theory. *Value and Behavioral Accounting Biannual Journal*, 7(13), 1-35.
- Blessing, M. (2024). Stakeholder Perceptions of Audit Quality. *Financial Economics and Auditing*, 3(2), 1-19.
- Botafogo, F. (2019). The Syntax of the Accounting Language: A First Step. *Accounting Education*, 28(6), 582-596. <https://doi.org/10.1080/09639284.2019.1682627>
- Brown Liburd, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral Implications of Big Data's Impact on Audit Judgment and Decision Making and Future Research Directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451-468. <https://doi.org/10.2308/acch-51023>
- Che, L., Myllymaki, E. E., & Svanstrom, T. (2023). Auditors' Self-Assessment of Engagement Quality and the Role of Stakeholder Priority. *Accounting and Business Research*, 53(3), 335-375. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.2001638>
- Douglas, K. M., & Sutton, R. M. (2010). By Their Words Ye Shall Know Them: Language Abstraction and the Likeability of Describers. *European Journal of Social Psychology*, 40(2), 366-374.
- Elliott, W. B., Grant, S. M., & Rennekamp, K. M. (2015). How Disclosure Features of Corporate Social Responsibility Reports Interact with Investor Numeracy to Influence Investor Judgments.
- Evans, L. (2004). Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(2), 210-248.
- Garanina, T., Ranta, M., & Dumay, J. (2021). Blockchain in Accounting Research: Current Trends and Emerging Topics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2020-4991>
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Schroeder, M. B. (2017). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 11(1), 1-10. <https://doi.org/10.2308/ciia-51795>

- Golden, J., Mammadov, B., & Vakilzadeh, H. (2026). The Impact of Corporate Culture Similarity between Audit Firms and Their Clients on Financial Reporting Quality. *The British Accounting Review*, 101839.
- Islam, R., & Sharif, A. (2019). Accounting as a Language of Business: A Study for Conceptual Understanding. *International Journal of Scientific Research and Management*, 5(11), 265-288. <https://doi.org/10.18535/ijstrm/v5i11.09>
- John William, A., Suresh, M., & Subramanian, N. (2023). Examining the Causal Relationships among Factors Influencing SMEs' Competitive Advantage: A TISM-Neutrosophic MICMAC Approach. *Benchmarking: An International Journal*. <https://doi.org/10.1108/BIJ-08-2022-0529>
- Kawai, T. (2021). A Theoretical Framework on Reflection in Service Learning: Deepening Reflection Through Identity Development. *Frontiers in Education*, 5, 604997. <https://doi.org/10.3389/feduc.2020.604997>
- Lux, E., Adam, M. T., Hawlitschek, F., & Pfeiffer, J. (2015). *Using Live Biofeedback for Decision Support: Investigating Influences of Emotion Regulation in Financial Decision Making* ECIS 2015 Research-in-Progress Papers,
- MacGregor, D. G., Slovic, P., Dreman, D., & Berry, M. (2000). Imagery, Affect, and Financial Judgment. *The Journal of Psychology and Financial Markets*, 1(2), 104-110.
- Mostafa, S. N. A., & Ramadan, R. A. (2026). Audit Quality and Timeliness of Financial Reporting: The Moderating Role of Audit Committee Gender Diversity. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 10(1), 1-44. <https://doi.org/10.21608/aljalexu.2026.477364>
- Riley, T. J., Semin, G. R., & Yen, A. C. (2014). Patterns of Language Use in Accounting Narratives and Their Impact on Investment-Related Judgments and Decisions. *Behavioral Research in Accounting*, 26(1), 59-84.
- Sahoo, P. S. B. B., & Thakur, V. (2023). Blockchain-Embedded Supply Chain Finance Solutions for Indian MSMEs: A TISM and MICMAC Approach. *Journal of Business & Industrial Marketing*. <https://doi.org/10.1108/JBIM-06-2022-0264>
- Sheikh Najafi, M., & Azizzadeh, T. (2025). *The Effect of Audit Quality on Environmental, Social, and Governance Performance with Emphasis on Financial Reporting Quality* Proceedings of the First National Conference on Professional Ethics and Social Responsibility in Management and Financial Sciences with an Islamic Approach, Urmia. <https://civilica.com/doc/2441689>
- Veltmeyer, J., & Mohamed, S. (2017). Investigation into the Hierarchical Nature of TQM Variables Using Structural Modelling. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 34(4), 462-477. <https://doi.org/10.1108/IJQRM-04-2015-0052>
- Xie, Z. (2023). A Brief Discussion of Audit Risks and Their Causes. *Proceedings of Business and Economic Studies*, 6(6), 98-103. <https://doi.org/10.26689/pbes.v6i6.5880>
- Yadgari, K., Nasir, E., & Jabari Khuzani, A. (2025). The Impact of Auditors' Workload and Audit Quality on Organizational Disclosure with the Mediating Role of Organizational Culture. *Organizational Culture Management Quarterly*, 23(2), 139-152. [https://jomc.ut.ac.ir/article\\_99970.html](https://jomc.ut.ac.ir/article_99970.html)